

## REDDITOMETRO: LIMITAZIONI ALLA PROVA CONTRARIA

a cura di Roberta De Marchi

La Corte di Cassazione, nel corso di questi ultimi anni, ha più volte ribadito il principio secondo cui il redditometro dà luogo ad una presunzione “*legale*” ai sensi dell'art. 2728 del codice civile, poichè è lo stesso dettato normativo che impone di ritenere come diretta conseguenza di determinati fatti noti (la disponibilità di beni o servizi) il fatto ignoto (capacità contributiva).

Il giudice tributario, quindi, una volta constatata la sussistenza degli specifici “*elementi indicatori di capacità contributiva*” accertati dall'ufficio, non ha il potere di negare a tali “*elementi*” la capacità presuntiva “*contributiva*” che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, dovendo solo limitarsi a valutare la prova che il contribuente offre in ordine alla provenienza non reddituale<sup>1</sup>.

Il cd. sintetico trae fondamento nell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, che consente all'ufficio finanziario, in base ad elementi e circostanze di fatto certi ed indipendentemente da una previa rettifica analitica, di determinare il reddito complessivo netto delle persone fisiche, tutte le volte che tale reddito accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato e tale situazione permane per due o più periodi d'imposta.

La presunzione semplice genera, peraltro, l'inversione dell'onere della prova, trasferendo sul contribuente l'impegno di dimostrare che il dato di fatto sul quale essa si fonda non corrisponde alla realtà, ovvero a darne una diversa valutazione.

Il contribuente ha facoltà di dimostrare (comma 6 del citato art. 38), anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta: ovviamente l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.

---

<sup>1</sup> Cfr. sentenza Cass. n. 22936 del 17 ottobre 2007 (dep. il 30 ottobre 2007)

## La sentenza n. 6813/2009

Con sentenza n. 6813 del 20 marzo 2009 (ud. dell'11 febbraio 2009) la Corte di Cassazione, intervenendo sul cd. redditometro, in pratica, limita il contribuente nel fornire la prova contraria all'ufficio.

Nell'ambito della corposa sentenza della Cassazione è possibile estrapolare dei passaggi significativi, che possono costituire veri e propri punti di riferimento:

- documentazione delle prove: la Corte, in ordine, poi, alla pretesa "*mole documentale prodotta*" riscontra "*l'assoluta mancanza di individuazione sia degli specifici documenti che si assumono esibiti che la carenza di qualsivoglia indicazione in ordine al luogo ed al tempo processuali di produzione, oltre che (e, per quanto detto, soprattutto), del contenuto di ciascuno: in siffatta totale carenza espositiva, quindi, questa Corte non è stata posta in condizione di formulare nessun giudizio prognostico sulla effettiva consistenza della seconda doglianza e, di conseguenza, di apprezzare le probabilità di un esito favorevole ai contribuenti dell'eventuale ulteriore giudizio (di merito) sul contenuto di quei documenti*";
- mancata riferibilità della prova all'anno di sostenimento della spesa: "*l'interpretazione degli atti impositivi proposta con il motivo di ricorso, comunque ed infine, è del tutto incongrua perché i contribuenti non indicano mai l'anno (o gli anni) in cui hanno sostenuto le spese: l'espressione "risulta per l'anno", che si assume usata dall'Ufficio, invero, non significa affatto che l'Ufficio abbia considerato che la spesa in contestazione sia stata affrontata in quell'anno (1990 e/o 1992) ma solo che, per ciascuna spesa, la quota dell'anno di riferimento (1990 e 1992) è quella indicata nell'atto impositivo, come previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 5 nel testo, applicabile al caso *ratione temporis*, aggiunto dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 1, comma 1, lett. b), per il quale qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque precedenti*";
- redditi esenti: interpretazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/73 non è "*conforme alla lett. e, soprattutto, alla ratio della norma perché postula una scissione tra 1) dimostrazione documentale del possesso dei redditi determinati sinteticamente dall'Ufficio in base al fatto che il contribuente abbia sostenuto una spesa per incrementi patrimoniali e 2) prova dell'impiego materiale di tali redditi inammissibile perché nel sesto comma dello stesso art. 38 ("il contribuente ha facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta"; "l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea*

*documentazione") il legislatore individua l'oggetto della prova liberatoria a carico del contribuente unicamente nella (dimostrazione della) identità della "spesa per incrementi patrimoniali" con "redditi esenti o ... soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta": per la norma, quindi, non è sufficiente la prova della sola disponibilità di "redditi" - e men che mai di "redditi esenti" ovvero di "redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta" - ma è necessario anche la prova che la "spesa per incrementi patrimoniali" sia stata sostenuta, non già con qualsiasi altro reddito (ovviamente dichiarato), ma proprio con redditi "redditi esenti o ... soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta"; la scissione supposta, peraltro, ridonda illogicamente a danno del contribuente perché senza (la prova anche de) il nesso eziologico tra possesso di redditi e spesa "per incrementi patrimoniali", questa spesa (siccome univocamente indicativa, per presunzione di legge, della percezione di un reddito corrispondente) continuerebbe a produrre i suoi effetti presuntivi a danno del contribuente, non avendo lo stesso superato la forza della presunzione iuris tantum ("la stessa si presume") posta, a suo svantaggio, dalla norma. Nel caso i contribuenti hanno dedotto solo il preteso possesso di redditi che assumono sufficienti ma non hanno mai neppure allegato né che proprio quei redditi erano stati impiegati per affrontare la "spesa per incrementi patrimoniali" recuperata a tassazione dall'Ufficio né, soprattutto, che quegli stessi redditi erano "esenti" da imposta o erano stati già assoggettati "a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta".*

Si è sempre sostenuto che, in sede di accertamenti in rettifica ai fini Irpef, gli uffici competenti sono autorizzati, ai sensi degli artt. 37 e seguenti del D.P.R. 600/1973, ad avvalersi della "prova per presunzione", la quale presuppone la possibilità logica di inferire, in modo non assiomatico, da un fatto noto e non controverso, il fatto da accertare, con conseguente onere della prova contraria a carico del contribuente, il quale, ove intenda contestare l'efficacia presuntiva dei fatti adottati dall'ufficio a sostegno della propria pretesa, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano.

È legittimo l'avviso di accertamento motivato con il mero richiamo al redditometro, che ha un'efficacia presuntiva di tipo relativo, e determina l'onere per il contribuente di fornire elementi in senso contrario, che debbono formare oggetto di una specifica valutazione da parte del giudice (resta insufficiente per disattendere le indicazioni del redditometro un generico richiamo alle entrate costituite dalle pensioni dei suoceri del contribuente ed alle somme percepite dalla figlia attraverso la vendita di una proprietà, etc, ).

Risulta ormai evidente il favore della giurisprudenza verso l'accertamento sintetico e come si sia inteso, in massima parte, porre la prova contraria a carico

del contribuente, limitando l'attività dell'ufficio all'individuazione certa dell'elemento-indice di capacità contributiva.

Ma oggi la Cassazione, con la sentenza in commento, si spinge oltre il pensiero della stessa Amministrazione finanziaria (circolare n. 49/2007).

In pratica, per la Corte necessita l'identità della spesa con i redditi esenti: occorre provare - nesso consequenziale - che la spesa per incrementi patrimoniali sia stata sostenuta non con qualsiasi altro reddito ma proprio con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

Roberta De Marchi  
28 Aprile 2009