

# Il commercialista telematico

## Accertamento sintetico: è del contribuente l'onere della prova

di Gianfranco Antico

Su queste pagine, chi vi scrive, ha commentato una recente sentenza - la n. 17985 del 10 maggio 2006 (dep. il 9 agosto 2006) - con la quale la Corte di Cassazione ha legittimato l'avviso di accertamento motivato con il mero richiamo al redditometro, *consegnando* al contribuente l'onere di fornire elementi in senso contrario, che debbono formare oggetto di una specifica valutazione da parte del giudice.

Le conclusioni cui giunge la Corte non sono state condivise dal Dott. Conigliaro, che ha rappresentato che sul punto l'orientamento della Corte di Cassazione non è univoco; anzi, la sentenza citata si inserirebbe nel filone più rigoroso, cui si contrappone altra tesi secondo cui non è adeguatamente motivato l'avviso di accertamento dei redditi che faccia esclusivo riferimento ai criteri presuntivi previsti dal D.P.C.M. 22 dicembre 1989, senza indicare gli ulteriori elementi che confortino l'utilizzo del "redditometro" e consentano di respingere le argomentazioni del contribuente (Corte di Cassazione n. 2411 del 16 gennaio 2006, depositata il 3 febbraio 2006).

Le conclusioni cui giunge il Dott. Conigliaro sono però nuovamente smentite dalla Cassazione, che con una recente sentenza - la n. 23252 del 27 settembre 2006, depositata il 27 ottobre 2006, ha ribadito quanto da noi prima affermato: la disponibilità patrimoniale resa palese dall'investimento di un cospicuo capitale nell'acquisto di un appartamento costituisce di per sé elemento che giustifica, ai sensi dell'art.38 del D.P.R. n. 600/1973, l'accertamento sintetico dei redditi a carico di un soggetto, invertendo l'onere della prova.

### Il fatto

L'allora Ufficio imposte dirette di Piedimonte emetteva nei confronti di un contribuente - persona fisica un avviso di accertamento, con cui recuperava a tassazione la differenza pari a lire 200.000.000, riscontrata tra l'investimento effettuato per lire 500.000.000 per l'acquisto di un locale, ed il correlativo finanziamento bancario ricevuto per lire 300.000.000.

Secondo l'ufficio finanziario detto importo andava riferito ai redditi di capitale sottratti all'imposizione nei periodi di imposta 1988, 1989 e 1990.

Perciò, ai sensi dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, accertava sinteticamente per l'anno 1990 l'imponibile di lire 66.600.000, pari ad un terzo di detta differenza.

Il contribuente ricorreva contro l'avviso di accertamento emesso, eccependone l'illegittimità per carenza di motivazione, e l'inesistenza dell'investimento, "*in quanto detto immobile gli era stato donato da tale Mo*".

La Commissione tributaria provinciale di Caserta, con la sentenza n. 151/19/97, accoglieva il ricorso ed annullava l'accertamento.

L'ufficio proponeva gravame, insistendo nel riconoscimento della legittimità del proprio operato.

# Il commercialista telematico

La Commissione tributaria regionale rigettava l'appello, poiché l'operato dell'ufficio violava l'art.42 del D.P.R. n. 600/1973; “ *era stato eseguito un accertamento induttivo solo sulla base del contratto di compravendita dell'immobile con l'esborso della differenza di prezzo di lire 200.000.000 ed era stato ipotizzato un reddito non sottoposto a tassazione; questo sistema non era giusto, perché la presunzione di un reddito occulto doveva avere un preciso riferimento contabile oppure una concreta redditività*”.

Per la cassazione di questa decisione l'Amministrazione finanziaria ha proposto ricorso, articolato su tre motivi:

- omessa, contraddittoria ed illogica motivazione. In modo specifico, è stato rilevato che la decisione era sostanzialmente priva di motivazione; era stata confusa, infatti, la carenza di motivazione con la carenza di prova dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, né era possibile comprendere le norme, cui i giudici si erano richiamati per decidere;
- violazione e falsa applicazione degli artt. 38, comma 4 e 42 del D.P.R. n. 600/73, nonché l'omessa motivazione. In particolare, si evidenzia che la sentenza era in palese contrasto con l'art. 38; non sussisteva violazione dell'art. 42, in quanto la motivazione dell'accertamento deve essere considerata una *provocatio ad opponendum*;
- violazione ed errata applicazione degli artt.38 e 42 del D.P.R. n. 600/1973 sotto altro profilo. Specificamente, si rileva che era legittima l'utilizzazione dell'accertamento sintetico ( differente dall'accertamento induttivo), quando sulla base di elementi certi, quali il possesso di determinati beni o la spesa per incrementi patrimoniali, si perviene alla quantificazione di maggiori redditi nei casi in cui quelli dichiarati sono inidonei a giustificare la capacità di spesa; nella specie, si era in presenza di un acquisto nel 1990, a titolo oneroso di un immobile per lire 500.000.000, con la stipula di un mutuo di lire 300.000.000 e, quindi, con una differenza di lire 200.000.000, a fronte di redditi dichiarati di lire 15.891.000 per il 1990, di lire 8.528.000 per il 1989 e di lire 6.617.000 per il 1988, redditi di gran lunga inferiori a quelli attribuibili in rapporto all'investimento effettuato; l'ufficio aveva, quindi, legittimamente determinato il maggior reddito ai sensi dell'art.38 del D.P.R. n. 600/1973 [come integrato dall'art.1, lettera b), della L. n. 413/1991], che aveva introdotto una presunzione di accumulo in quote costanti nei cinque anni precedenti l'incremento patrimoniale, ponendo a carico del contribuente l'onere di fornire la prova contraria; anche su questo punto i giudici di secondo grado non si erano espressi, pur essendo risultata inconferente l'affermazione del contribuente, in quanto il lascito era stato a favore di altra persona; in definitiva, la disponibilità di capitali resa palese dall'acquisto effettuato era un elemento certo, che giustificava l'accertamento sintetico ai sensi dell'art. 38.

# Il commercialista telematico

## La sentenza

Secondo la Corte di Cassazione, “ *l'ufficio operava correttamente, applicando la norma del comma 4 dell'art.38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e riferendo la pretesa impositiva a tre anni contigui (1988, 1989 e 1990): la cosiddetta spalmatura in anni, operante ratione temporis prima della L. n.413/1991, che la porterà a cinque anni*”.

E su questo punto non sembra esservi contrasto, che ha sostanzialmente riguardato solo la motivazione dell'avviso di accertamento e la presunzione di reddito.

“ *Orbene, secondo un orientamento giurisprudenziale costante (Cass., Sez. trib., 17 giugno 2002, n. 8655, conforme a 7 maggio 1995, n.2653, 28 ottobre 1995, n.13089 e 13 novembre 2001, n. 14691), in tema di accertamento delle imposte sui redditi, ai fini dell'adozione del metodo di accertamento sintetico, di cui all'art.38, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è sufficiente che vi siano elementi e circostanze di fatto certi che, provando un determinato ammontare di spesa, presuppongono la disponibilità di un corrispondente reddito globale, senza la necessità di conoscere i cespiti certi dai quali il reddito stesso possa derivare, restando a carico del contribuente l'onere di provare l'inesistenza della capacità reddituale e, in particolare, della base di cui si tratta*”.

In particolare, la Corte si sofferma su un precedente pronunciamento - sentenza n. 8655/2002 -, dove la capacità contributiva era stata legittimamente dedotta dall'acquisto di un immobile, senza che l'acquirente riuscisse a provare che si trattava in realtà di una donazione.

“ *Ebbene, anche nel caso che ci occupa, l'invocato lascito non solo si era verificato in favore di altra persona, ma il contribuente si era limitato ad una mera affermazione non sostenuta da prova idonea, la cui produzione - già in via diretta - incombeva a suo specifico onere, essendo onere dell'ufficio impositore solo la dimostrazione dei fatti costitutivi della pretesa. Inoltre, tale onere probatorio non veniva adempiuto dal contribuente neppure come controprova per vincere la presunzione*”.

Pertanto, l'acquisto oneroso di un bene immobile costituiva, fondatamente, un indizio di reddito: e, dunque, un elemento certo su cui basare la determinazione sintetica nel quadro normativo delineato dal richiamato art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973.

# Il commercialista telematico

## La prova contraria <sup>1</sup>

La prova contraria – nei casi in cui l'amministrazione finanziaria proceda all'accertamento dei redditi del contribuente in base alla presunzione secondo cui l'acquisto di beni di ingente valore è indizio del possesso di un reddito adeguato a sorreggere l'acquisto stesso – può essere fatta valere dal contribuente con qualsiasi mezzo ( cfr. Cass. n. 5991 del 17 marzo 2006 dove il contribuente - per contrastare simile presunzione – ha sostenuto che il contratto di acquisto era simulato in quanto i beni in questione gli erano stati donati dagli apparenti venditori).

L'accertamento sintetico, consentito all'Amministrazione finanziaria dalle norme contenute nell'art. 38, commi 4 e 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, consiste nell'applicazione di presunzioni semplici, in virtù delle quali (art. 2727 del codice civile), l'ufficio finanziario è legittimato a risalire da un fatto noto (nel caso di specie, l'esborso di rilevanti somme di denaro per l'acquisto di beni) a quello ignorato (sussistenza di un certo reddito e, quindi, di capacità contributiva).

La suddetta presunzione semplice genera peraltro l'inversione dell'onere della prova, trasferendo al contribuente l'impegno di dimostrare che il dato di fatto sul quale essa si fonda non corrisponde alla realtà (Cass. n.14778/2000), o darne comunque una diversa valutazione.

Il *thema decidendum* rimane perciò circoscritto alla questione della sufficienza della prova, che il contribuente deve offrire, sul fatto che l'elemento posto dal Fisco a base della presunzione di reddito non è invece dimostrativo di capacità contributiva.

Come abbiamo visto, la determinazione sintetica si pone soltanto in relazione alla quantificazione del reddito complessivo delle persone fisiche ed opera quando il reddito complessivo netto accertabile in base ai c.d. indici di capacità contributiva si discosta di almeno un quarto da quello dichiarato, per due o più periodi d'imposta.

Antecedentemente o successivamente all'emissione dell'atto, a secondo dei casi, in sede di contraddittorio in senso lato, il contribuente, al fine di modificare, ridurre o annullare la pretesa impositiva, può dimostrare che il bene o il servizio è nella disponibilità di altri soggetti titolari di reddito, ovvero che la disponibilità del bene o del servizio non si è avuta per l'intero anno di imposta, ovvero che il reddito o il maggior reddito accertato sinteticamente è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o già assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, ovvero da regalie o prestiti comunque documentati ( attraverso assegni o bonifici bancari, per esempio), ovvero da disinvestimenti patrimoniali.

E' naturale che, in sede di accertamento sintetico, si realizza un'inversione dell'onere della prova, che grava sul contribuente.

In merito, sempre la Cassazione, con sentenza n. 10350 del 5.3.2003, dep. il 1.7.2003, ha affermato che “ *all'Amministrazione finanziaria dello Stato è consentito di determinare sinteticamente un imponibile maggiore di quello ricavabile dalla valutazione analitica, in*

---

<sup>1</sup> Per interessanti spunti, cfr. Del Bello, *Redditometro- Elementi di difesa*, in “ *La settimana fiscale*”, n.41/2006, pag. 29

# Il commercialista telematico

*presenza di elementi e circostanze di fatto, certi che, provando un determinato ammontare di spesa, presuppongano la disponibilità di un corrispondente reddito, restando a carico del contribuente .....l'onere di provare l'inesistenza della capacità reddituale ed, in particolare, della base da cui è stata tratta. In particolare, va confermato - in difetto di argomentazioni contrarie - il principio .....secondo cui la determinazione del reddito effettuata, come nel caso, sulla base dell'applicazione del cosiddetto redditometro dispensa l'Amministrazione finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria fatta valere, e pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro non esiste o esiste in misura inferiore“.*

E per le modalità con cui viene realizzato l'accertamento sintetico ( la disponibilità dei determinati beni va moltiplicata per dei coefficienti), la dimostrazione contraria non può che spettare al contribuente.

Palermo, novembre 2006

Gianfranco Antico