

Il commercialista telematico

REDDITOMETRO: INVERSIONE DELL'ONERE DELLA PROVA

A cura di **Francesco Buetto**

Premessa

Con sentenza n. 22936 del 17 ottobre 2007 (dep. il 30 ottobre 2007) la Corte di Cassazione ha nuovamente ribadito il principio secondo cui il redditometro da luogo ad una presunzione "legale" ai sensi dell'art. 2728 del codice civile perché 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); perciò il giudice tributario, una volta constatata l'effettività 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.

La sentenza offre lo spunto per alcune riflessioni.

Il processo

Il signor M.C. ha presentato ricorso contro un avviso di accertamento con il quale l'ufficio finanziario, sulla base del riscontrato possesso di beni mobili ed immobili testimonianti una maggiore capacità contributiva, aveva rettificato il reddito dichiarato dal ricorrente per l'anno 1995 e determinato sinteticamente - ai sensi degli art.38, comma 4, e 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, un maggior reddito, ai fini applicativi dell'Irpef e dell'Ilor.

Il ricorso presentato veniva accolto sia dai giudici di prime cure che in secondo grado (in particolare i giudici d'appello affermavano che *"l'accertamento sintetico è un mezzo straordinario ed eccezionale al quale l'ufficio può far ricorso solo ed esclusivamente quando non è possibile individuare la fonte produttiva del reddito"*, cosa da escludersi nel caso di specie atteso che *"il ricorrente aveva regolarmente dichiarato i propri redditi e quelli del coniuge dal 1984 al 1994"*).

Avverso tale ultima sentenza ha proposto ricorso per cassazione il Ministero delle finanze e l'Agenzia delle Entrate, lamentando la violazione degli artt. 38, comma 4, e 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 (la Commissione tributaria regionale avrebbe erroneamente riscontrato la presenza di un vizio di legittimità negli atti impositivi, costituito dall'applicazione del metodo sintetico oltre le ipotesi possibili ma così disattendendo un orientamento già accolto dalla Corte).

Infatti, secondo la Corte di legittimità il potere di rettifica delle dichiarazioni deve intendersi legittimamente esercitato tutte le volte che si rivelino manifestazioni di spesa non giustificate dal reddito dichiarato (nella specie il contribuente era proprietario di due automobili e aveva registrato incrementi patrimoniali).

La Corte, richiamando un indirizzo consolidato (fra le tante, sentenza n.19252 del 2005), ha affermato che la disponibilità di beni previsti dalla norma, costituisce una presunzione di "capacità contributiva" da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 del codice civile, perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità l'esistenza di una "capacità contributiva". Quindi, prosegue la Corte, il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici "elementi indicatori di capacità contributiva" esposti dall'ufficio, non ha il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, *"ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o*

Il commercialista telematico

perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma; che, pertanto, l'accertamento sintetico del reddito del contribuente, svolto sulla base di tali indici, non costituisce affatto uno strumento straordinario di accertamento reddituale, utilizzabile solo - come si sostiene nella sentenza impugnata - in caso di mancata dichiarazione dei redditi o di loro dichiarazione palesemente non corrispondente al vero, ma anche in caso di dichiarazione apparentemente corretta, ove, prima ancora che si dimostri l'effettivo contrasto tra quanto esposto e quanta capacità contributiva esprime il possesso di beni e valori (specificamente elencati negli strumenti conoscitivi predisposti dal legislatore), esso sia solo ipotizzato, sia pure non arbitrariamente, nell'ambito della discrezionalità amministrativa di cui sono dotati gli uffici pubblici titolari del relativo potere impositivo; che, in base tale ultimo principio di diritto, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa da cui essa si è originata va rinviata ad altra Sezione della stessa Commissione tributaria regionale perché, sulla base dell'enunciato principio in materia di accertamento sintetico del reddito, in uno con il regolamento delle spese di questa fase, esamini nuovamente le domande poste dalla ricorrente in sede di impugnazione della decisione di primo grado”.

Riflessioni

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.

L'accertamento sintetico consiste nell'applicazione di presunzioni semplici (art. 2727 del codice civile), in virtù delle quali l'ufficio finanziario è legittimato a risalire da un fatto noto (ad esempio: il possesso di determinati beni) a quello ignoto (sussistenza di un reddito compatibile).

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.

Si evidenzia che resta ferma la facoltà dell'ufficio di utilizzare per la determinazione sintetica del reddito complessivo netto anche elementi e circostanze di fatto indicativi di capacità contributiva diversi da quelli menzionati nel comma 1 dei DD.MM. di riferimento (iscrizioni a circoli esclusivi, notevoli esborsi per vacanze, iscrizione dei figli a collegi di elite).

La giurisprudenza ha ormai univocamente reputato legittimo il ricorso all'accertamento sintetico qualora risulti evidente la discrepanza tra il dichiarato e il disponibile, salva per il contribuente la possibilità di dimostrare che il maggior reddito accertato è costituito da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, ovvero che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (cfr la sentenza n. 17985 del 10 maggio 2006¹, con cui la Corte di Cassazione, nel legittimare l'avviso di accertamento motivato con il mero richiamo al redditometro, affida al contribuente l'onere di fornire elementi in senso contrario, che debbono formare oggetto di una specifica valutazione da parte del giudice. Tale principio è stato ulteriormente ribadito con la sentenza n. 23252 del 27 settembre 2006).

¹ Cfr. ANTICO, *L'accertamento sintetico. L'onere della prova passa al contribuente*, in *"Ilcommercialistatelematico.it"*.

Il commercialista telematico

Si segnala che la Cassazione², richiamandosi a propria costante giurisprudenza, ha affermato un ulteriore importante principio: “ *se è vero infatti che, nel caso di assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente, l'Amministrazione vede cadere le presunzioni poste a fondamento degli accertamenti, è vero anche che la prova dei fatti adottati a sostegno della pretesa tributaria non è elemento costitutivo dell'avviso stesso, in quanto deve essere fornita solo in un momento successivo, in sede processuale, a fronte delle deduzioni del contribuente [Cass. n.8685/1993]; dunque, tale prova non incide sulla validità dell'avviso, ma eventualmente soltanto sulla fondatezza della pretesa.*”.

Carrellata delle sentenze più significative

Sent. n. 10345 del 19 marzo 2007, dep. il 7 maggio 2007,
della Corte di Cassazione

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.

Sent. n. 17985 del 10 maggio 2006, dep. il 9 agosto 2006,
della Corte di Cassazione

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 (nel caso di specie è stata ritenuta 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).

Sent. n. 20519 del 1° giugno 2006, dep. il 22 settembre
2006, della Corte di Cassazione

È legittimo l'avviso di accertamento motivato sulla base dell'applicazione del redditometro, che ha un'efficacia presuntiva di tipo relativo e determina l'onere per il contribuente di fornire elementi in senso contrario, dimostrando che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

² Sentenza n. 19403 del 15 giugno 2005, depositata il 5 ottobre 2005.

Il commercialista telematico

Sent. n. 17985/2006 della Corte di Cassazione

“E’ giurisprudenza consolidata di questa Corte che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la determinazione del reddito effettuata sulla base 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 (ex multis, Cass. n. 5794/2001)”.“ È consolidata giurisprudenza di questa Corte che ricorra un vizio di insufficiente motivazione ove il giudice non indichi gli elementi dai quali ha tratto il proprio convincimento ovvero il criterio logico e la ratio decidendi che lo ha guidato. Il giudice deve delineare il percorso logico seguito, descrivendo il legame tra gli elementi interni determinanti che conducono necessariamente ed esclusivamente alla decisione adottata; mentre deve escludere, attraverso adeguata critica, la rilevanza di ogni elemento esterno al percorso logico seguito, di natura materiale, logica o processuale, ed astrattamente idoneo a delineare conseguenze divergenti dall’adottata decisione (ex multis, Cass. n. 11198/1997)”.

Sent. n. 14951 del 10 maggio 2006, dep. il 28 giugno 2006, della Corte di Cassazione

E’ legittimo l’accertamento motivato con il mero richiamo al redditometro, che ha una efficacia presuntiva relativa, determinando l’onere per il contribuente di fornire elementi in senso contrario.

Sent. n. 2656 del 7 febbraio 2007 della Corte di Cassazione

Il possesso di alcuni beni - auto, immobile, mutuo, premio annuo di assicurazione - che costituisca elemento di fatto e circostanza certa, vale a giustificare il ricorso all’accertamento sintetico ex art. 38, D.P.R. n. 600/1973 (nel caso di specie, in riferimento all’anno 1990) da parte dell’Amministrazione finanziaria, tramite l’utilizzo dei coefficienti presuntivi di maggior reddito contenuti in redditometri successivi (nella specie, contenuti nei DD. MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992).

Il commercialista telematico

Sent. n. 14367 del 26 febbraio 2007, dep. il 20 giugno 2007, della Corte di Cassazione

Costituisce *jus receptum* della giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale la circostanza che il contribuente abbia la disponibilità di determinate categorie di beni (autoveicoli, beni immobili) giustifica, sotto il profilo della prova, la legittimità di una presunzione 'legale' fondata sul fatto che oltre l'esborso il reddito del contribuente deve *naturaliter* essere sufficiente alla manutenzione e gestione di detti beni. Conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria può ricostruire sinteticamente il maggior reddito imponibile salva la prova contraria fornita dal contribuente circa la provenienza non tassabile dei proventi necessari al mantenimento del patrimonio.

Sent. n. 16284 del 13 giugno 2007, dep. il 23 luglio 2007, della Corte di Cassazione

In tema di accertamento dei redditi, costituiscono elementi indicativi di capacità contributiva, tra gli altri, specificatamente la “*disponibilità in Italia o all'estero*” di “*autoveicoli*”, nonché di “*residenze principali o secondarie*”. La disponibilità di tali beni, come degli altri previsti dalla norma, costituisce, quindi, una presunzione di “*capacità contributiva*” da qualificare legale ai sensi dell'art. 2728 del codice civile, perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità l'esistenza di una capacità contributiva.

“ Pertanto, il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma (Cass. n. 19252/2005) ”.

Conclusioni

Esaminando le sentenze che precedono, risulta immediatamente 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.

Il commercialista telematico

Lo strumento, agile e snello può essere utilizzato dagli uffici anche in sede di controllo di società che presentano elevati versamenti soci non giustificati.

In tutti questi casi gli organi accertatori possono – oltre che procedere all'accertamento della posizione societaria – effettuare degli accertamenti sintetici nei confronti dei soci che non riescono a giustificare tali disponibilità.

Francesco Buetto

7 Novembre 2007