



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

# Accertamento sintetico, redditometro e "redditest"

nr. **62.** Commissione  
Diritto Tributario  
Nazionale

a cura di  
Alessandro Cerati

*i quaderni*



S.A.F. LUIGI MARTINO

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano





---

# Accertamento sintetico, redditometro e “redditest”

nr. **62.** Commissione  
Diritto Tributario  
Nazionale

a cura di  
Alessandro Cerati

## I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

### Comitato Istituzionale:

Vincenzo Delle Femmine, Giuseppe Grechi, Maria Cristina Messa, Lorenzo Ornaghi, Angelo Provasoli, Gianfelice Rocca, Andrea Sironi, Alessandro Solidoro, Eduardo Ursilli.

### Comitato Scientifico:

Giuseppe Bernoni, Luigi Carbone, Franco Dalla Sega, Sergio Galimberti, Marco Giorgino, Guido Marzorati, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Paola Saracino, Alessandro Solidoro, Antonio Giovanni Pio Tangorra.

### Comitato Editoriale:

Claudio Badalotti, Daniele Bernardi, Aldo Camagni, Corrado Colombo, Ciro D'Aries, Francesca Fieconi, Carlo Garbarino, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Alessandro Solidoro, Gian Battista Stoppani, Alessandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana.

### Commissione Diritto Tributario Nazionale

*Delegato del Consiglio:* Nicola Frangi, Andrea Zonca.

*Presidente della Commissione:* Massimiliano Sironi.

*Componenti:* Maurizio Altini, Silvestri Antonello, Marco Antonini, Mara Antreoli, Vincenzo Atzori, Monica Barollo, Cristoforo Barreca, Aldo Riccardo Bellet, Paolo Giosuè Bifulco, Andrea Bondioli, Eleonora Borzani, Sandro Botticelli, Maria Carla Bottini, Silvia Bresciani, Angelo Buganè, Giuseppe Buonamassa, Nicola Cadau, Simona Calabrese, Rita Calculli, Davide Campolunghi, Alfredo Candigiota, Manuela Ornella Cane, Filippo Caravati, Pietro Carlomagno, Salvatore Cascitti, Fabio Castellani, Alessandro Cerati, Walter Cerioli, Alberto Ciocca, Marco Clementi, Nino Clerici, Federico Cocchi, Paolo Giacomo Colombo, Loredana Conidi, Gianpaolo Coppola, Gianfranca Corbeddu, Carlo Corbella, Andrea Fabio Cottica, Elisabetta Maria Crespi, Patrizia D'Adamo, Gianluca Dan, Valeria De Cicco, Ettore De Pace, Gianluca De Vecchi, Giancarlo Dello Preite, Filippo Di Carpegna Brivio, Daiana Di Gaspero, Mario Difino, Paolo Dubini, Alfredo Fabozzi, Filippo Maria Ferruta, Claudio Finanze, Antonella Finazzi, Mario Fiocca, Fabio Fiorentino, Paola Freschi, Gilda Giovanna Fugazza, Emanuela Fusa, Alessandro Galli, Riccardo Garegnani, Luigi Gemino, Francesca Gerosa, Enrico Carlo Gigliucci, Alberto Giorgi, Giuseppe Giove, Thomas Giuliani, Carera Giuseppe, Vittorio Giuseppe, Roberto Gonzaga, Antonio Grasso, Michele Grillo, Fabio Grimaldi, Giampiero Guarnerio, Marica Iadarola, Sandro La Ciaccera, Giancarlo La Pietra, Luca Longobardi, Francescantonio Lupoi, Gaspare Luppino, Stefano Maffi, Paolo Mandarino, Palacino Mara, Antonio Marinelli, Diana Martin, Francesco Mattioli, Pinuccia Mazza, Daniele Mazzarino, Luigi Merola, Francesco Miceli, M. Francesca Mileo, Brunetta Mochetti, Giancarlo Modolo, Massimo Mojana, Luciano Giulio Morgana, Giuseppe Munafò, Michele Nicolosi, Mario Nunziata, Paolo Dimitri Pagani, Luigi Pagliuca, Marco Palanca, Walter Maria Pangherz, Giovanni Pappalardo, Adolfo Parisi, Flavio Paternò, Mario Matteo Pellegrini, Alessio Pellitta, Ada Pettini, Ambrogio Piccoli, Attilio Piccoli, Emanuele Pistone, Rosalba Pizzulo, Monica Alessandra Politi, Renzo Radicioni, Filippo Maria Ramponi, Birgit Rauschendorfer, Paolo Redaelli, Fabiana Stefania Lara Redolfi – Fagara, Mario Reggio, Antonio Ricci, Gianluca Ronzio, Simone Antonio Salano, Sara Sambrotta, Enrico Sangalli, Corrado Sanvito, Marco Sattin, Riccardo Scandroglio, Antonio Scherillo, Rosaria Anna Semilia, Carlo Sergi, Federico Sesana, Carlo Tagini, Francesco Telch, Silvia Telesca, Luca Luigi Tomasini, Diego Edoardo Vanasia, Emilio Vasile, Raffaele Villa, Sun Wen.

*Osservatori:* Enrico Allegro, Giovanni Aprile, Michele Aprile, Sara Armella, Paolo Donzelli, Antonio Musso (*Ospite*).

### Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

### Segreteria:

Elena Cattaneo

corso Europa, 11 • 20122 Milano

tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

## INDICE

Prefazione ( <i>Francesco Tesauro</i> ).....	5
1. Accertamento sintetico, redditometro e “redditest” .....	9
Introduzione, cenni storici, l’evoluzione dell’art. 38 dal 1973 in avanti .....	9
La rettifica della dichiarazione delle persone fisiche.....	10
Accertamento sintetico in rapporto all’accertamento analitico.....	11
Il primo Redditometro.....	13
Il novellato art. 38 DPR 600/73 introdotto dal DL 78/2010 .....	14
Il Grande Fratello .....	17
Lo Spesometro .....	18
Dal Redditest al Nuovo Redditometro .....	19
Il Decreto della Vigilia di Natale.....	20
Gli elementi indicativi di capacità contributiva.....	22
Le medie ISTAT .....	24
Le presunzioni e l’onere della prova.....	26
Il reddito può essere accertato induttivamente? .....	28
La difesa e le prove a discarico.....	31
Clausole di salvaguardia (l’entità dello scostamento) .....	34
Clausole di salvaguardia (i soggetti di minori dimensioni).....	36
Clausole di salvaguardia (l’eliminazione del biennio).....	37
L’accertamento sintetico: strumento o indizio?.....	37
Contraddittorio e produzione probatoria .....	38
La selezione dei contribuenti da analizzare sotto la lente dell’accertamento sintetico .....	41
Il contraddittorio obbligatorio del nuovo art. 38.....	47
Ipotesi di accertamento in base al Nuovo Redditometro .....	49
Gli incrementi patrimoniali .....	50
La quota di risparmio.....	50
La ricostruzione della disponibilità presunta .....	51

Il biennio di osservazione .....	53
Utilizzo del Nuovo Redditometro ai periodi di imposta precedenti il 2009.....	55
Il rapporto tra “accertamento sintetico” e “Nuovo Redditometro”.....	59
Gli “incrementi patrimoniali” a cavallo dei due regimi.....	60
Presunti profili di illegittimità costituzionale.....	64
Il Decreto del 16 Settembre 2015.....	65
Conclusioni .....	67
 Appendice documentale.....	 69
 Evoluzione storica dell’Art. 38 Dpr 600/73.....	 70
Sentenza n. 13289 del 17 giugno 2011 (ud. del 21 dicembre 2010) .....	74
CTP Rimini Sentenza 41 del 11 Ottobre 2012 (dep. 21/3/13).....	91
CTP Reggio Emilia Sentenza 74 del 18 Aprile 2013 (dep. 18/4/13).....	99
CTP Reggio Emilia Sentenza 272 del 27 Settembre 2012 (dep. 27/9/12).....	108
CTR Roma Sentenza 456 del 18 Gennaio 2011 (dep. 22/6/11).....	114
CTR Venezia Sentenza 124 del 25 Novembre 2013 (dep. 3/12/13).....	120
CTP Pistoia Sentenza 100 del 19 marzo 2013 (dep. 12/4/13).....	124
CTP Torino Sentenza 3 del 12 Dicembre 2012 (dep. 8/1/13).....	127

## PREFAZIONE<sup>(\*)</sup>

1. Determinare il reddito complessivo delle persone fisiche con metodo sintetico significa desumerlo dalle spese sostenute<sup>(1)</sup>. L'accertamento analitico, invece, ha per oggetto fonti reddituali e redditi appartenenti a specifiche categorie; la determinazione del reddito complessivo è quindi la somma di redditi appartenenti a specifiche categorie.

L'ufficio può adottare il metodo sintetico mettendo a confronto il reddito dichiarato e quello accertabile in via sintetica, senza bisogno di verificare previamente la congruità dei singoli redditi dichiarati<sup>(2)</sup>.

Dato il suo carattere presuntivo, l'accertamento sintetico non è ammesso per qualsiasi scostamento tra quanto dichiarato e reddito accertabile, ma solo quando il reddito accertabile si discosta di almeno un quinto da quello netto dichiarato<sup>(3)</sup>.

Oggetto dell'accertamento sintetico – come detto - è il reddito complessivo, ma sono deducibili gli oneri previsti dall'art. 10 T.u.i.r. e si applicano le detrazioni dall'imposta.

L'accertamento sintetico ha come base «*le spese di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta*». Ciò implica che l'ufficio impositore può e deve prendere in considerazione tutto ciò che il contribuente e il suo nucleo familiare hanno speso nel periodo d'imposta (per consumi e per investimenti) e la c.d. quota risparmio. Se la somma è superiore al reddito netto dichiarato si presume che la differenza sia reddito imponibile non dichiarato.

---

<sup>(\*)</sup> A cura di Francesco Tesauo, Ordinario di Diritto Tributario nell'Università degli Studi di Milano-Bicocca.

<sup>(1)</sup> D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 4, modificato dall'art. 22, comma 1, D.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. con L. 30 luglio 2010, n. 122.

<sup>(2)</sup> L'art. 38, comma 4, D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 stabilisce infatti che l'ufficio può ricorrere al metodo sintetico «*indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39*».

<sup>(3)</sup> D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 4.

2. L'ufficio può avvalersi del redditometro. Infatti, la ricostruzione sintetica del reddito «può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale»<sup>(4)</sup>.

Il decreto ministeriale racchiude un regolamento; pertanto, le sue previsioni – se giudicate illegittime – possono essere annullate dal giudice amministrativo o disapplicate dal giudice tributario.

Il redditometro dev'essere dunque aggiornato periodicamente. Per gli accertamenti relativi agli anni dal 2011 in poi è da applicare il D.m. 16 settembre 2015<sup>(5)</sup>, che disciplina «il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva», ossia gli indizi di reddito, desunti dalla «spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento», da usare per l'accertamento sintetico.

Al decreto è allegata una tabella che elenca le spese per consumi e per investimenti da prendere in considerazione. Le spese sono le più varie. Si va dalle spese per alimenti e abbigliamento e per l'abitazione (mutuo, affitto, condominio, combustibili, acquisto di mobili), alle spese mediche e per i trasporti, per l'istruzione, per il tempo libero.

Rilevano dunque le spese presuntivamente sostenute per i bisogni ordinari (per vitto, abitazione e simili), per spese voluttuarie (viaggi, crociere, quote associative a circoli sportivi, ecc.), per l'acquisto di beni durevoli (elettrodomestici, mobilia, auto).

Le spese sono quantificate tenendo conto della spesa media, per gruppi e categorie di consumi, del nucleo familiare del contribuente<sup>(6)</sup>.

---

<sup>(4)</sup> D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 5. Cfr. F. TESAURO, *Dalle origini al nuovo accertamento sintetico e al redditometro: un'introduzione*, in AA.VV., *Il nuovo redditometro*, a cura di A. CONTRINO, Milano, 2014, p. 3 ss.

<sup>(5)</sup> Per gli anni 2009 e 2010 si applica il D.m. 24 dicembre 2012, n. 65648, su cui il Garante della privacy si è espresso criticamente con parere del 21 novembre 2013. In precedenza si applicava il D.m. 10 settembre 1992.

<sup>(6)</sup> Nel decreto si precisa che si tratta della spesa media risultante dall'indagine annuale sui consumi delle famiglie compresa nel Programma statistico nazionale, ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 6 settembre 1989, n. 322, effettuata su campioni significativi di contribuenti appartenenti ad undici tipologie di nuclei familiari distribuite nelle cinque aree territoriali in cui è suddiviso il territorio nazionale. Le tipologie di nuclei familiari sono indicate nella tabella B, allegata al decreto ministeriale.



L'ufficio può utilizzare anche voci di spesa non comprese nella tabella allegata al redditometro e prendere in considerazione la quota risparmio, formatasi nell'anno e non utilizzata.

Per gli incrementi patrimoniali occorre verificare l'ammontare speso in un dato periodo d'imposta (meno la somma mutuata), la quota-risparmio presuntivamente accantonata negli anni che precedono l'investimento, i disinvestimenti dello stesso anno e dei quattro anni precedenti.

Gli uffici si avvalgono, oltre che dei dati che raccolgono direttamente, dei dati presenti nell'Anagrafe tributaria, nella quale sono registrate, tra le altre, le operazioni comunicate dai soggetti Iva, di importo non inferiore a 3.000 euro (c.d. spesometro)<sup>(7)</sup>.

**3.** Non di poco rilievo sono i profili procedimentali, perché le presunzioni contenute nel redditometro hanno natura di presunzioni semplici<sup>(8)</sup>; perciò, non hanno valore di per sé, in quanto previste dal redditometro, ma devono essere dimostrate dall'ufficio volta per volta, in esito al procedimento accertativo, che deve essere svolto in contraddittorio.

È del resto espressamente previsto l'obbligo del contraddittorio. L'ufficio deve invitare il contribuente a comparire (di persona o per mezzo di rappresentanti) per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, deve avviare il procedimento di accertamento con adesione.

L'avviso di accertamento dev'essere motivato indicando anche le ragioni per cui non sono state accolte le deduzioni con cui il contribuente ha giustificato il maggior reddito<sup>(9)</sup>. L'ufficio deve indicare nell'avviso di accertamento (e provare in giudizio) i fatti su cui si basa la presunzione di un reddito non dichiarato.

Il contribuente può difendersi dimostrando, in sede amministrativa o contenziosa, che il finanziamento degli elementi considerati dall'ufficio «è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile»<sup>(10)</sup>.

---

<sup>(7)</sup> D.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, art. 21.

<sup>(8)</sup> Cfr. Cass., 17 giugno 2011, n. 13289; Id., 20 dicembre 2012, n. 23554.

<sup>(9)</sup> Cass., 22 febbraio 2008, n. 4624.

<sup>(10)</sup> D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 4.

Il contribuente può dunque opporre di aver utilizzato redditi soggetti a ritenuta alla fonte di titolo di imposta o redditi esenti, o redditi di anni precedenti, beni ricevuti per successione o donazione, liberalità elargite da familiari, somme provenienti da disinvestimenti, risarcimenti, vincite, somme prese a prestito, ecc.

4. Illustrata così, sia pur in breve, la disciplina dell'accertamento sintetico e del redditometro, che superò a suo tempo il vaglio di costituzionalità<sup>(11)</sup>, è appena il caso di aggiungere che questo metodo di determinazione del reddito delle persone fisiche continua ad essere uno strumento essenziale per l'azione amministrativa di contrasto all'evasione.

Di qui l'importanza e l'utilità, pratica e teorica, di un'opera sull'accertamento sintetico e sul redditometro, come il volume di Alessandro Cerati, che si segnala all'attenzione degli studiosi e degli operatori, perché illustra in modo chiaro e compiuto ogni profilo di questi istituti.

---

<sup>(11)</sup> Corte cost., 23 luglio 1987, n. 283.

## 1. ACCERTAMENTO SINTETICO, REDDITOMETRO E “REDDITEST”

### Introduzione, cenni storici, l'evoluzione dell'art. 38 dal 1973 in avanti

«Riassuntivamente, attuare una imposta vuol dire individuare un presupposto tassabile, liquidare la sua base imponibile, applicare ad essa una aliquota e corrispondere la somma che ne deriva alla amministrazione finanziaria competente»<sup>(12)</sup>

È innegabile che il processo di accertamento del reddito sia un contraltare necessario, viepiù che il sistema decida di ricorrere all'autotassazione, ovvero di onerare il soggetto passivo delle fasi essenziali per l'attuazione dell'imposta, quali: il censimento delle fattispecie originanti materia imponibile, l'adeguata classificazione nelle forme previste dalla legge, la corretta misurazione della base imponibile e del conseguente calcolo dell'imposta ed infine del versamento della medesima alle casse erariali.

Quanto più, infatti, le fasi appena menzionate vengono lasciate allo spontaneo adempimento da parte del cittadino-contribuente, tanto più sembra logico prevedere adeguati meccanismi di controllo della bontà dell'operato di quest'ultimo.

Crediamo fermamente non potersi negare che la garanzia di un puntuale adempimento delle obbligazioni pubbliche rappresenti un piacevole premio nei confronti del cittadino scrupoloso, ben felice di mettere in mostra il proprio corretto operato, ancorché di questi tempi si avverta diffuso un generalizzato senso di insofferenza nei confronti della vigilanza pubblica.

Probabilmente tale senso di insofferenza è alimentato dalla diffusa convinzione che difficilmente un controllo fiscale possa portare ad un esito positivo per il contribuente (cioè senza l'attribuzione di maggiori

---

<sup>(12)</sup> ENRICO DE MITA – *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè Ed. III ed. 2002 pag.

redditi o richieste di qualsivoglia natura); convinzione alimentata da quanto appaia farraginoso e complicato il sistema fiscale, così da rendere pressoché impossibile un perfetto rispetto delle norme.

Ad ogni modo, dicevamo, un sistema di controllo è necessario per qualunque meccanismo meno che elementare, ed il sistema della raccolta dei tributi non può esimersi dal possedere gli strumenti per verificare che tutti i contribuenti versino il dovuto.

Lo scopo di questo lavoro è di riassumere, prima, e di analizzare, poi, quello specifico strumento di controllo che viene identificato con il termine di “accertamento sintetico” particolarmente per quanto attiene al reddito delle persone fisiche. Alla luce dell’esperienza degli ultimi due decenni, inoltre, un particolare riguardo verrà conferito a quel particolare meccanismo di controllo che viene conosciuto con il nome “Redditometro” ed in special modo nella configurazione che ha assunto dopo la sua riformulazione del 2010, cosicché oggi si possa parlare di “Nuovo Redditometro”.

## La rettifica della dichiarazione delle persone fisiche

La rettifica della dichiarazione delle persone fisiche trova il suo fondamento in una precisa disposizione normativa (l’art. 38 DPR 600/73) che, in quanto alla sua struttura, risulta pressoché inalterato rispetto all’originaria formulazione decorrente dal 1 Gennaio 1974 a seguito della Riforma Tributaria.

I primi tre commi, addirittura, sono giunti ad oggi esattamente nella medesima formulazione letterale della Grande Riforma del ‘74, fatta salva una marginale asportazione di un inciso resosi inutile a far tempo dal 1998<sup>(13)</sup>. Tali commi consentivano (e consentono) la rettifica della dichiarazione per effetto della scoperta di incongruenze della stessa:

- a) tra reddito dichiarato e reddito effettivo;
- b) in tema di detrazioni o deduzioni;
- c) per effetto di incompletezza, falsità o inesattezze dei dati dichiarati;
- d) con le dichiarazioni degli anni precedenti;
- e) con dati o notizie rilevati da controlli o ricerche da parte dell’Amministrazione;

---

<sup>(13)</sup> Con l’avvento della trasmissione telematica delle dichiarazioni, infatti, si è reso inutile il riferimento agli “relativi allegati”.

f) con la comune esperienza presuntiva, purché connotata da criteri di particolare gravità (ovvero con i criteri richiesti dal Codice Civile per ammettere delle presunzioni nel processo di valutazione: gravità, precisione e concordanza).

Questo processo cognitivo viene comunemente denominato “accertamento analitico” perché presuppone un processo valutativo particolareggiato con riferimento “voce per voce”<sup>(14)</sup> ad ogni singolo componente del reddito complessivo e che “ricostruisce l'imponibile considerandone le singole componenti”<sup>(15)</sup>.

Siffatta determinazione viene poi avvalorata dallo stesso tenore letterale del IV comma, sempre dell'art. 38, che consente di rideterminare “sinteticamente” il reddito complessivo qualora il risultato della determinazione analitica conduca ad un ammontare minore di quello “fondatamente attribuibile al contribuente in base ad elementi e a circostanze di fatto certi” (ibidem).

## Accertamento sintetico in rapporto all'accertamento analitico

Quindi, a fianco di un accertamento che analizzi le singole componenti del reddito dichiarato, l'ordinamento ammette una seconda forma più veloce – per così dire – di accertamento, mirante a sconfessare immediatamente quanto dichiarato, per il tramite dell'incongruenza con taluni fatti o, per lo meno, circostanze, che rendano palese almeno la presunzione dell'esistenza di un reddito non dichiarato.

Se fino al 1991, l'esegesi diretta dell'art. 38 esprimeva chiaramente un carattere di sussidiarietà dell'accertamento sintetico, rispetto all'analitico (“Se il reddito complessivo risultante dalla determinazione analitica è inferiore a quello fondatamente attribuibile al contribuente in base ad elementi e a circostanze di fatto certi [...]”), a far data dal Gennaio 1992, la nuova formulazione del IV comma rese possibile una lettura “spezzata” dell'intera norma così da consentire di caratterizzare l'accertamento sintetico come uno strumento a sé stante ed alternativo (non sussidiario) rispetto al primo (“L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze

<sup>(14)</sup> ENRICO DE MITA, cit. pag. 307.

<sup>(15)</sup> FRANCESCO TESAURO, Istituzioni di Diritto Tributario, Parte Generale, Ed. UTET Giuridica, IX ed. 2006 pag. 228.

di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente”).

In vero, tale mutamento concettuale non è stato per nulla automatico, ed ancora alla fine degli anni novanta ci si chiedeva se il passaggio determinasse una migrazione “dall’accertamento deduttivo a quello induttivo”<sup>(16)</sup>.

Mutamento concettuale che risulta di importanza fondamentale, allorchando si riprendano le considerazioni di Francesco Tesauro che, nel 1983<sup>(17)</sup>, ipotizzava l’emergere di due contrastanti concezioni generali in tema di accertamento, ovvero quella primordiale, che afferma la natura sussidiaria dell’accertamento sintetico, e la novellata (solo in seguito, ma già all’orizzonte) concezione di strumento alternativo all’accertamento analitico. Ma, osservava il massimo studioso, questa concezione, che potremmo definire autocratica, dell’accertamento sintetico sottende uno spostamento dalla centralità del reddito prodotto ad una maggiore centralità del reddito consumato, allorchando siano gli elementi caratterizzanti delle spese del contribuente a fornire gli indizi per la determinazione del reddito.

Trent’anni prima dello “spesometro” (di cui si dirà) veniva quindi posta enfasi sul collegamento tra spesa e reddito con una particolare efficacia pratica, attuativa, e non più come mera enunciazione di principio.

Sappiamo, col senno di poi, che a partire dal XXI secolo l’accertamento sintetico ha goduto, nella prassi, di ampia libertà di azione e che la sua supposta alternatività al fratello maggiore sia diventata la regola dominante.

Tornando all’evoluzione delle norme sull’accertamento sintetico, occorre osservare che, sin dal 1974, era previsto che, all’interno della dichiarazione dei redditi, fosse data notizia della disponibilità di beni di particolare valore tali da fare emergere le incongruenze con il reddito dichiarato. Le incongruenze sarebbero dovute emergere mediante il confronto con particolari indici o coefficienti che il Ministero competente avrebbe dovuto identificare così da ipotizzare una teorica “capacità reddituale” promanante dal possesso di tali beni.

---

<sup>(16)</sup> SAVERIO CAPOLUPO, *Manuale dell’accertamento delle imposte*, IPSOA, I ed. 1998, pag. 776.

<sup>(17)</sup> FRANCESCO TESAURO, *Considerazioni sui parametri ministeriali di determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche*, in *Dir. e Prat. Trib.* 1983 I 1945 ss.

Il primo decreto contenente gli indici in questione arriverà solo nel 1983 (il 21 Luglio, con pubblicazione in Gazzetta Ufficiale il 25 Luglio al n. 202) ed il meccanismo così ideato aveva, senza dubbio, un certo carattere di originalità. Intanto rappresentava un primo tentativo di standardizzazione della “capacità reddituale” di taluni beni, ed oltre a ciò conteneva un innovativo meccanismo in base al quale l’elemento di maggior peso che l’analisi aveva individuato otteneva una coefficientazione maggiore degli altri seguenti che, a loro volta, venivano moltiplicati per fattori decrescenti.

Il prodotto di tali calcoli portava alla determinazione (evidentemente induttiva) del reddito attribuibile al soggetto. Era il primo Redditometro.

Nel corso del 1993, poi si ebbe una riformulazione del contenuto della dichiarazione dei redditi, dopo che l’allora Capo dello Stato esternò pubblicamente il proprio disappunto per la mole di adempimenti cui era sottoposto (solo allora?) il contribuente. Da ciò scaturì l’eliminazione dell’obbligo di indicare i beni generatori di presunto reddito ed anche il nostro art. 38 si modificò di conseguenza, cosicché i coefficienti/indici rivelatori di reddito potessero spaziare anche altrove.

Il Decreto ministeriale si modificò, anche in conseguenza di ciò, fino al 1999 dove rimase immutato sino alle modifiche del 2010 ed al Nuovo Redditometro.

## Il primo Redditometro

La riformulazione della norma, già dal 1992, introduceva un nuovo concetto che, implementando la ricerca di materiale imponibile, aggiungeva al solo reddito presuntivamente identificabile a mezzo dei consumi o del possesso di beni rivelatori di capacità contributiva, anche la capacità di spesa per beni durevoli (case, automezzi, natanti, ecc.).

O meglio, la possibilità di identificare materia imponibile sottratta all’imposizione era già implicita anche nella precedente formulazione della norma (riferendosi a “fatti e circostanze” genericamente intesi), ma dal 1992, oltre ad un’esplicitazione di tale possibilità veniva anche introdotta la presunzione *juris tantum* che il reddito sotteso a tale palese manifestazione di ricchezza dovesse venire ripartito negli ultimi sei anni (quello in cui si era manifestata la ricchezza ed i cinque precedenti). Dal 3 Dicembre 2005 gli anni scenderanno a cinque.

Ciò che non è mai mutato (e non si vede come potrebbe) è la facoltà concessa dalla legge al contribuente di dimostrare (anche prima della

notifica dell'accertamento) che i maggiori redditi determinati sinteticamente siano costituiti da:

- i. redditi esenti;
- ii. redditi soggetti a ritenuta a titolo di imposta.

In realtà, come vedremo meglio in proseguo, tale facoltà appare enormemente restrittiva, perché i mezzi per provare l'esistenza di capacità di spesa non direttamente provenienti dal reddito sono decisamente più ampi, e perfettamente legittimi.

Quindi, fino alla novella del 2010 gli accertamenti sintetici si caratterizzavano per la coesistenza di due criteri di calcolo del reddito presunto:

- a) la valutazione dei cosiddetti “incrementi patrimoniali”, ovvero la rilevazione di spese per beni durevoli. Fattispecie che perlopiù innescava il processo di accertamento, corroborandosi poi con:
- b) la rilevazione del reddito presuntivamente scaturente dal possesso di determinati beni secondo gli indici/coefficienti ministeriali (“Redditometro”).

## **Il novellato art. 38 DPR 600/73 introdotto dal DL 78/2010**

Il DL 78 del 31 Maggio 2010 (conv. con L. 122 del 30 Luglio 2010) all'art. 22 conteneva la riformulazione pressoché integrale dell'accertamento sintetico. Le ragioni di una siffatta rivoluzione venivano date proprio dal primo comma della norma appena citata che, con tono altisonante (che porterà ad ingenerare una polemica non ancora sopita) recitava:

«Al fine di adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico, mutato nel corso dell'ultimo decennio, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio, all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto, i commi quarto, quinto, sesto, settimo e ottavo, sono sostituiti dai seguenti [...]»

L'entrata in vigore della norma però, invece di rifarsi ad un momento ben individuato temporalmente, divideva il panorama in due parti ben precise: gli accertamenti fino al periodo di imposta 2008 (il cui termine di dichiarazione scadeva il 30 Settembre 2009 e quindi prima dell'entrata in vigore della norma) e gli anni successivi, mantenendo così in vigore un



doppio regime accertativo differenziato a seconda dell'anno a cui si rivolge l'indagine.

Come visto, la norma ha sostituito tutta la seconda parte dell'art. 38 e cioè quella riguardante l'accertamento sintetico, lasciando immutata la parte dell'accertamento analitico (peraltro con l'infelice scelta di lasciare nel II comma il riferimento all'ILOR già scomparsa da una decade).

Di seguito un prospetto riassuntivo delle modifiche effettuate dal IV comma in avanti.

Fino al 2008	Dal 2009
<p>4 - L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta.</p>	<p>4 - L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente <b>sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta</b>, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.</p>
<p>5 - 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 quattro precedenti.</p>	<p>5 - La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma.</p>
<p>6 - 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.</p>	<p>6 - La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato.</p>
<p>7 - L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.</p>	<p>7 - L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.</p>

Fino al 2008	Dal 2009
8 - Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.	8 - Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.
9 - Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4).	

Dal punto di vista dell'esegesi letterale, le principali innovazioni dovrebbero ricondursi ai commi IV e V con l'introduzione dello "spesometro" e con la cancellazione della presunzione quinquennale degli incrementi patrimoniali.

La logica dell'accertamento sintetico, come dinanzi delineato, è sempre stata riferita ad uno scostamento (più o meno lampante) tra il reddito dichiarato e le manifestazioni reddituali palesate dei contribuenti. Con il riferimento agli "elementi e circostanze di fatto certi" si suggeriva che l'innescò del meccanismo accertativo potesse venir determinato da contraddizioni per lo più evidenti tra la realtà di fatto ed il dichiarato. Nella poc'anzi descritta diatriba tra alternatività e sussidiarietà dello strumento, non a caso prevalse l'alternatività, soprattutto quando venivano osservate situazioni di palese discrasia che rendevano pressoché ingiusto, immorale, il sottomettere la valutazione della presunta evasione alla rigorosa analisi preventiva dell'accertamento analitico.

Non sorprendette quindi quando<sup>(18)</sup> l'Amministrazione Finanziaria dichiarò importante e prevalente l'utilizzo dell'accertamento sintetico nella lotta alla criminalità organizzata ed ai proventi derivanti dalle attività illecite e dal riciclaggio dei medesimi.

La mutata formulazione della norma, però, mediante il riferimento alle "spese di qualsiasi genere sostenute" induce a ritenere che l'essenza stessa dello strumento abbia inteso mutare.

<sup>(18)</sup> Circ. 101/E-80566 del 30/4/1999: "È il caso di segnalare come lo strumento dell'accertamento sintetico assuma una particolare utilità per la determinazione dei redditi nei confronti dei soggetti coinvolti in fenomeni di criminalità organizzata e dei soggetti sottoposti a misure di prevenzione patrimoniale (sequestro, confisca), sulla base degli elementi e delle circostanze di fatto comunque acquisiti".

## Il Grande Fratello

Già gli organi di stampa specializzata, all'indomani della novella, ipotizzarono la necessità di un ricorso alla cosiddetta "contabilità familiare" prevedendo che gli strumenti informatici moderni a disposizione del Fisco avrebbero rastrellato informazioni di qualsivoglia natura e costruito il database delle spese di ogni singolo contribuente da confrontare con quello effettivamente denunciato mediante la Dichiarazione annuale. Non era infrequente imbattersi in quel periodo a riferimenti all'orwelliano Grande Fratello ed all'espressione "stato di polizia tributaria".

Le congetture proseguirono sino al Novembre 2011 allorquando, con un comunicato stampa del 16/11/2011 l'Agenzia annunciò la disponibilità, sul proprio sito web, di uno strumento software ispirato al Nuovo Redditometro e denominato "ReddiTest". Si trattava di un software finalizzato, a detta dell'Agenzia, a "sperimentare concretamente, in maniera dialogata con le associazioni di categoria, gli ordini professionali e le organizzazioni sindacali, il funzionamento del nuovo redditometro e la sua capacità di fotografare le incongruenze tra le spese sostenute e il reddito dichiarato dalle famiglie italiane"<sup>(19)</sup>.

Infatti, le associazioni di categorie e gli ordini professionali contribuirono ad inviare casi campione all'Agenzia per consentire l'affinamento dello strumento. Tale sperimentazione, cui ha partecipato anche l'ODCEC di Milano, prevedeva di compilare un questionario (rigorosamente anonimo) inserendo i dati del contribuente.

Ad una prima verifica, risultava evidente che questo nuovo strumento consentiva (e richiedeva) un'analisi molto più approfondita del Redditometro del '92 perché le informazioni richieste spaziavano dalle spese per la gestione delle abitazioni (acquisto elettrodomestici, arredi, spese per utenze) all'istruzione, al tempo libero (pay-tv, giochi on.line, vacanze) fino a ricomprendere le informazioni relative agli investimenti ed ai disinvestimenti di natura patrimoniale.

---

<sup>(19)</sup> Comunicato stampa Agenzia delle Entrate del 16/11/2011.

## Lo Spesometro

A questo punto le congetture sull'ottica del nuovo strumento accertativo si ridussero al minimo: il sospetto che la nuova frontiera della ricerca di materiale sottratto all'imposizione fosse rappresentato dall'analisi puntuale dei consumi si trasformò in conferma, ed altrettanto fu confermato che il nomignolo di "spesometro" originariamente attribuito allo strumento non era per nulla caduto distante dal bersaglio. Tale soprannome, tuttavia, fu presto abbandonato con riferimento al Nuovo Redditometro perché il medesimo Decreto Legge che modificava, come abbiamo visto, l'art. 38 introduceva (all'articolo 21, quindi l'articolo precedente a quello che introduce il Nuovo Redditometro) anche un nuovo adempimento denominato "Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA".

Ai fini di questo lavoro sembra irrilevante questo nuovo aggravio per i contribuenti, ma in realtà esso è posto in stretta connessione con l'accertamento dei consumi in genere (e quindi con i fatti che presuppongono il reddito secondo il novellato art. 38) perché prevede che tutti i titolari di partita IVA comunichino annualmente all'Anagrafe Finanziaria l'ammontare di tutte le operazioni documentate con fattura ed altresì (ecco il collegamento) di tutte le operazioni non documentate da fattura, ma di importo superiore ai 3600 €.

Una volta completata la raccolta dei dati (ed integrata con le informazioni che provengono dalle altre fonti enumerate nei commi V e VI dell'art. 7 DPR 605/73) l'Amministrazione si troverà a disposizione una folta raccolta di dati che descrivono molteplici aspetti delle abitudini consumatorie dei contribuenti. La definizione "spesometro" quindi si è spostata dalla fase di misurazione alla fase di raccolta dei dati; a conferma di ciò, sul sito ufficiale dell'Agenzia delle Entrate la Comunicazione delle Operazioni Rilevanti ai Fini IVA dell'art. 21 DL 78/2010 viene definita<sup>(20)</sup> (guarda caso) "spesometro".

---

(20)

[http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/ComunicareDati/operazioni+rilevanti+fini+Iva/Scheda+informativa+Comunicazione+operazioni+Iva/.](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/ComunicareDati/operazioni+rilevanti+fini+Iva/Scheda+informativa+Comunicazione+operazioni+Iva/)

## Dal Redditest al Nuovo Redditometro

Il funzionamento del Redditest è decisamente semplice: dopo aver compilato i vari campi del programma con i propri dati essenziali di cui abbiamo detto, il programma restituisce una risposta con la logica del semaforo: la luce verde rappresenta una situazione di congruità tra reddito dichiarato e spese sostenute e la luce rossa, invece, rappresenta una condizione di incongruenza.

Agli operatori, un siffatto meccanismo è risultato immediatamente familiare se avvicinato alla procedura di stima della congruità agli Studi di Settore, dove il *software* Ge.ri.co. restituisce una stima della congruità o meno dei ricavi dichiarati accompagnata da indicazioni di colore verde, per la congruità, o – viceversa – di colore rosso.

Al contrario di Ge.ri.co., tuttavia, il Redditest non rivela in alcun modo la dimensione di un eventuale scostamento tra reddito dichiarato e reddito atteso una volta effettuata la verifica delle spese, cosicché il contribuente non è posto in condizione di sapere se la propria presunta situazione di incongruenza sia dipesa da pochi Euro, o piuttosto da svariate migliaia.

E ciò non avviene nemmeno nel caso in cui si accenda la luce verde, ovvero: al contribuente non è dato di sapere se la propria posizione di congruità sia o meno vicina al limite atteso.

Tali ragionamenti, però, dovrebbero assumere un peso maggiore per quanto attiene gli Studi di Settore, laddove la funzione del ricavo atteso è costruita attraverso un algoritmo complesso e basato su molteplici variabili, a loro volta determinate dall'analisi statistica del settore (e più in dettaglio: del *cluster*) considerato.

Al contrario, il puro e semplice conteggio delle spese sostenute dovrebbe condurre, mediante ad una semplice operazione aritmetica di addizione (o eventualmente di sottrazione) al calcolo del reddito atteso; infatti, se è vero che il reddito stimato dipende dall'ammontare dei consumi considerati, dovrebbe risultare agevole fornirne la sommatoria da confrontare con il reddito dichiarato. Ma non è così.

Si può notare già dalle prime battute che, tra le informazioni richieste, ve ne sono alcune che non si riferiscono in modo certo ed univoco a spese sostenute, ma sono indirizzate a calcolarne indirettamente l'ammontare: così avviene per gli immobili di proprietà dove vengono richieste informazioni sulla consistenza e categoria ed altresì per automezzi e natanti dove vengono richieste informazioni molto generiche su potenza e dimensioni.

Si può ritenere che tali richieste siano finalizzate ad aumentare le spese effettivamente sostenute di un ammontare figurativo derivante dal possesso di immobili e mezzi di trasporto; è piuttosto evidente, però, che

così facendo si penalizza la purezza della sommatoria semplice delle spese effettive con conseguenze non da poco sul processo induttivo di determinazione del reddito effettivo.

In aggiunta a ciò, è stato espressamente affermato<sup>(21)</sup> che nella stima del reddito presunto dal Redditest viene aggiunta una componente relativa a spese di uso comune come “generi alimentari, abbigliamento e calzature” non espressamente indicate nei conteggi, ma normalmente sostenute da un nucleo familiare come quello oggetto della stima.

In conclusione, quindi, il Redditest non sembrerebbe integrare quella connotazione di preciso misuratore delle spese effettivamente sostenute, dal momento che include nei conteggi anche ammontari figurativi o teoricamente (catastalmente, potremmo dire) determinati.

## Il Decreto della Vigilia di Natale

Pur tuttavia, il Redditest non fu concepito precipuamente per integrare la previsione del V comma dell’art. 38 in tema di “elementi indicativi di capacità contributiva” la cui determinazione veniva rimessa ex lege al Ministero dell’Economia e delle Finanze.

Il 24 Dicembre 2012, in ottemperanza a quanto previsto, il Ministero competente emanò il decreto contenente l’elenco (e non solo) degli elementi indicativi di capacità contributiva.

Tale elenco è concepito secondo lo schema seguente:

Spesa per	Elemento indicativo di capacità contributiva	Contenuto induttivo
Alimentari e bevande	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Abbigliamento e calzature	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
Altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
[...]	[...]	[...]

<sup>(21)</sup> Si veda uno specifico video relativo al Redditest realizzato dall’Agenzia delle Entrate e disponibile sul canale di Youtube all’indirizzo <http://www.youtube.com/watch?v=M3aLw3dNfwY>.

ovvero: per ogni categoria di spesa viene attribuita una particolare valenza rivelatrice al dato oggettivo rilevato (per lo più mediante riferimento a dati e notizie concretamente disponibili nel sistema informativo dell'Amministrazione Finanziaria, ad esempio per effetto dello "spesometro") a cui viene associato, alternativamente, un dato desumibile induttivamente dall'analisi dei consumi usualmente effettuata dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT).

L'elenco completo delle categorie è il seguente:

alimentari e bevande	abbigliamento e calzature	mutuo
canone di locazione	fitto figurativo	canone di leasing immobiliare
acqua e condominio	manutenzione ordinaria	intermediazioni immobiliari (compensi ad agenti immobiliari)
energia elettrica	gas	riscaldamento centralizzato
elettrodomestici e arredi	altri beni e servizi per la casa (biancheria, detersivi, pentole, lavanderia e riparazioni)	collaboratori domestici
medicinali e visite mediche	assicurazione responsabilità civile, incendio e furto per auto, moto, caravan, camper, minicar	bollo (auto, moto, caravan, camper, minicar)
assicurazione responsabilità civile, incendio e furto natanti, imbarcazioni e aeromobili	pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione e riparazione di auto, moto, caravan, camper, minicar	pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione, riparazione, ormeggio e rimessaggio di natanti ed imbarcazioni
pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, servizi di hangaraggio, manutenzione e riparazione di aeromobili	tram, autobus, taxi e altri trasporti	canone di leasing o noleggio di mezzi di trasporto
acquisto apparecchi per telefonia	spese telefono	libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: asili nido
libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: scuola per l'infanzia	libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: scuola primaria	libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: scuola secondaria
libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: corsi di lingue straniere	libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: corsi universitari	libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: tutoraggio
libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: corsi di preparazione agli esami	libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: scuole di specializzazione	libri scolastici, tasse scolastiche, rette e simili per: master
soggiorni studio all'estero	canoni di locazione per studenti universitari	giochi e giocattoli, radio, televisione, hi-fi, computer, libri non scolastici, giornali e riviste, dischi, cancelleria, abbonamenti radio, televisione ed internet, lotto e lotterie, piante e fiori, riparazioni radio, televisore, computer

abbonamenti pay-tv	attività sportive, circoli culturali, circoli ricreativi, abbonamenti eventi sportivi e culturali	giochi on-line
cavalli	animali domestici (comprese le spese veterinarie)	assicurazioni danni, infortuni e malattia
contributi previdenziali obbligatori	barbieri, parrucchiere ed istituti di bellezza	prodotti per la cura della persona
centri benessere	argenteria, gioielleria, bigiotteria e orologi	borse, valige ed altri effetti personali
onorari liberi professionisti	alberghi, pensioni e viaggi organizzati	pasti e consumazioni fuori casa
assegni periodici corrisposti al coniuge	altro	immobili (fabbricati e terreni)
beni mobili registrati (autoveicoli, caravan, motoveicoli, minicar, natanti e imbarcazioni, aeromobili)	polizze assicurative (investimento, previdenza, vita)	contributi previdenziali volontari
azioni	obbligazioni	conferimenti
finanziamenti	capitalizzazioni	quote di partecipazione
fondi d'investimento	derivati	certificati di deposito pronti contro termine buoni postali fruttiferi
conti di deposito vincolati	altri titoli di credito	altri prodotti finanziari valuta estera
oro	numismatica filatelia	oggetti d'arte o antiquariato
manutenzione straordinaria delle unità abitative	donazioni ed erogazioni liberali	

## Gli elementi indicativi di capacità contributiva

È difficile dare un inquadramento logico allo schema così proposto, perché non sfuggirà senz'altro che la locuzione normativa («La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva») porta a pensare a tutt'altro. In primo luogo, quando il V comma dell'art. 38 rimette al Ministero la determinazione di quelli che potremmo chiamare “indicatori di reddito presunto” tutto lascia pensare che debbano essere elementi differenti dalla mera constatazione della spesa effettiva. Questo perché, la struttura stessa della norma è concepita secondo la sequenza logica: spesa=capacità-di-reddito (salvo prova contraria di cui si dirà) e solo in



subordine vengono attivati gli elementi induttivi.

Pertanto ogni spesa effettuata rappresenta capacità potenziale di reddito e non si vede il motivo per cui il Ministero intenda limitare l'analisi ai soli elementi nell'elenco.

Al contrario, la *ratio* della norma sembrava quella di consentire l'accertamento in via induttiva mediante segnali di una presunta capacità reddituale desunti da indicatori indiretti. Quelli che, ad esempio, nel vecchio redditometro, collegavano, mediante una tabella predeterminata, al possesso di un determinato bene il presunto onere per il mantenimento. In tali tabelle si suggeriva il concetto per cui, invece di calcolare puntualmente l'onere di mantenimento di un bene, ad esempio un natante di misura superiore ai 18 metri, ci si poteva rifare ad un onere teorico di 11.374,55 Euro annui più 11,29 Euro per ogni centimetro eccedente i 18 mt e con un coefficiente di ponderazione (da utilizzare nella determinazione finale) pari a 8.

Nella struttura degli indicatori così ipotizzata, viene proposto quindi un metodo alternativo di determinazione della spesa del contribuente. Tale metodo però si basa su medie nazionali accertate dall'Istituto di Statistica, le quali, a colpo d'occhio, difficilmente possono rappresentare la spesa effettiva del contribuente. Non v'è chi non veda che il passaggio logico dalla spesa effettiva alla spesa mediana muta profondamente il nesso primordiale spesa/reddito da un collegamento consequenziale ad un collegamento probabile.

Se un determinato soggetto ha sostenuto – nel periodo di imposta – l'ammontare di spese X, è ragionevole presupporre che costui abbia avuto un'analoga disponibilità che, in prima battuta, potrà essere ricondotta al reddito del medesimo periodo. Ancorchè tale supposizione non possa essere accettata supinamente ed acriticamente, perché la disponibilità in parola potrebbe provenire da altre fonti (perfettamente legittime), sicuramente l'esperienza comune (*id quod plerumque accidit*) porta a conclusioni non dissimili. Tutto ciò, naturalmente, salva la prova contraria.

Come a dire: corrisponde a canoni di analisi comune la supposizione per cui un cittadino utilizza il proprio reddito corrente per finanziare la spesa corrente.

Nel momento in cui il processo cognitivo induttivo si sposta alla supposizione che un cittadino abbia impiegato una disponibilità ignota per finanziare un ammontare di spesa statisticamente determinato, scollegato dall'esperienza concreta, si dovrebbe giungere alla conclusione che anche l'ammontare della disponibilità così calcolato sia teorico e scollegato dalla effettiva realtà dei fatti.

In altre parole: risulta difficilmente pensabile che ad ogni cittadino venga imputato un determinato ammontare di consumi di beni (ancorché basilari) solo perché così determinato asetticamente in via statistica.

Ciò che si produrrebbe in tale situazione sarebbe la rappresentazione di un “consumatore mediano” e scientificamente accettabile solo nel caso in cui l’indagine colpisca i soggetti mediani della popolazione.

Infatti, lo scopo dello strumento che intendiamo analizzare col presente lavoro – non dobbiamo dimenticarci – è la misurazione della capacità contributiva del soggetto considerato. Capacità contributiva che non può esimere da una misurazione puntuale e concreta<sup>(22)</sup> e che, qualora misurata in modo catastale, impersonale, teorico, non può non trovare una vigorosa censura di metodo.

## Le medie ISTAT

Ad aggravare tale discutibile metodo di valutazione si è posto il V comma dell’art. 1 del Decreto MEF di Natale<sup>(23)</sup> che ha stabilito che «ai fini

---

<sup>(22)</sup> Cfr.: F. BATISTONI FERRARA, voce *Capacità contributiva*, in Enciclopedia del diritto, Giuffrè Editore; S. F. COCIANI, *Attualità o declino del principio della capacità contributiva (con postilla di Gaspare Falsitta)*, Rivista di diritto tributario, 7-8, 2004; G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e accolto convenzionale di imposte*, in Rassegna Tributaria, 1986; *Id.*, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., 2004; F. GALLO, *Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva*; in Rivista di diritto finanziario, 1976, I; G.F. GAFFURI, *L’altitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969, E. GIARDINO, *Basi teoriche della capacità contributiva*, Milano, 1961; A. GRANELLI, *Capacità contributiva e traslazione d’imposta*, in Giurisprudenza italiana, I, 1986; G. GRECO, *Capacità contributiva e progressività del sistema tributario con riferimento all’art. 53 della Costituzione della Repubblica italiana*, in Giurisprudenza italiana, I, 1955; S. LA ROSA, *Riflessioni sugli interventi guida della Corte Costituzionale in tema di uguaglianza e capacità contributiva*, in *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, in Atti del Convegno di Genova del 2 luglio 1999, a cura di V. UCKMAR, Padova, CEDAM, 2000; G. LORENZON, *Ambito oggettivo di applicazione*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, Padova, 1993; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; G. Marongiu, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in Diritto e pratica tributaria, I, 1985; *Id.*, *Capacità contributiva [voce]*, in *Novissimo Digesto Italiano*, Appendice, I, 1980; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, Ccdam, 1973; *Id.*, *Capacità contributiva*, in Enciclopedia Giuridica, V, 1988; M. REDI, *Presupposto d’imposta, base imponibile e principio di capacità contributiva*, in Bollettino Tributario, 1998.

della determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, in presenza di spese indicate nella tabella A, si considera l'ammontare più elevato tra quello disponibile o risultante dalle informazioni presenti in Anagrafe Tributaria e quella determinato considerando la spesa media rilevata dai risultati dell'indagine sui consumi dell'Istituto Nazionale di Statistica [...]». Di tale disposizione, però, sembra potersi dubitare della legittimità sotto molteplici profili.

Intanto, in relazione alla menzionata necessità di accertare un reddito effettivo e non teorico, sembra oltremodo illegittimo innalzare *juris tantum* il livello del reddito accertato qualora il dato riscontrato in sede di indagine risulti inferiore alla media ISTAT. Il meccanismo stesso (ancor prima della discutibile inversione dell'onere della prova così generato) pecca di logica: se l'Amministrazione è in possesso di un dato di spesa attribuibile al contribuente, e tale dato proviene da una fonte attendibile (tra quelle di cui abbiamo detto) non si vede per quale motivo non porre tale dato al centro dell'analisi di capacità contributiva del soggetto e mutuarlo invece con un dato (a questo punto maggiore) che denota solamente la minore propensione del soggetto alla spesa, rispetto alla media nazionale.

Oltre all'illogicità del meccanismo, che evidentemente premierebbe i soggetti con maggiore propensione alla spesa (gli spendaccioni) e che, qualora i dati sulla spesa effettiva di questi ultimi non fossero noti all'Amministrazione, consentirebbe loro di appiattirsi sulla media ISTAT, si deve sottolineare che tale metodo consente al contribuente una facile difesa che smorzerebbe l'efficacia d'indagine dell'amministrazione.

Premesso, come detto, che crediamo che l'Amministrazione Finanziaria debba venire dotata di strumenti efficaci per combattere l'evasione, che intendiamo come un male della collettività, non si può pensare di costringere gli accertatori a formulare delle ipotesi di accertamento di maggior reddito che possano venire smentite dai soggetti sottoposti ad indagine con una semplice affermazione del tipo: "io spendo meno della media nazionale".

Perché è chiaro che attribuendo al soggetto una spesa teorica, costui può facilmente difendersi affermando (neanche provando, perché si tratterebbe di *probatio diabolica* la pretesa di provare l'inesistenza di una

---

<sup>(23)</sup> Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24/12/2012 (pubblicato in G.U. n. 3 del 4/1/2013).

spesa, e quindi inammissibile nel nostro sistema giuridico) la mancata congruità dell'analisi così effettuata alla propria situazione personale.

Oltre a ciò, sotto il profilo della riserva costituzionale di legalità, molti dubbi sorgono quando il citato strumento di legislazione indiretta regolamentare introduce le medie ISTAT con un sospetto eccesso di utilizzo della delega affidatagli; l'art. 38 concede al Ministero delegato di individuare bensì degli elementi di spesa, ma indicatori di capacità contributiva (che non può essere che effettiva e concreta) e non già degli elementi di sospetto con cui ribaltare l'analisi della capacità contributiva sul soggetto dell'indagine.

Perché, in questi tempi, la prassi quotidiana ci consente di assistere a curiosi fenomeni di ribaltamento dell'onere della prova che, per lo più, rimangono sottotraccia rispetto alla costruzione teorica della dottrina.

## Le presunzioni e l'onere della prova

Si pensi a fenomeni come l'accertamento a mezzo del Vecchio redditometro che – a mezzo di successive raffinzioni giurisprudenziali – ha condotto gli operatori a dover costruire, nelle fasi che seguono l'emissione dell'avviso di accertamento, una puntuale e scrupolosa ricostruzione della propria posizione economico-finanziaria-patrimoniale anche a mezzo di sofisticati rendiconti finanziari perché l'accertamento sintetico-induttivo ha finito per comportare un ingente ribaltamento dell'onere della prova a carico dei contribuenti.

Si è andata via via concretizzando una vena interpretativa per cui l'onere della prova veniva sempre più ribaltato in capo al contribuente.

Da ciò discende quindi l'esigenza di analizzare quale possa essere l'onere della prova fondatamente attribuibile al Nuovo Reddito metro.

L'utilizzo delle presunzioni all'interno dei meccanismi di funzionamento del nostro *corpus* giuridico non rappresenta né un'anomalia né una novità e neppure un'artificiosa creazione da parte di fantasiosi giuristi. Esse sono da sempre radicate nella più basilare raccolta di norme che regolano la nostra vita di tutti i giorni, qual è il Codice Civile:

Contro le presunzioni sul fondamento delle quali la legge dichiara nulli certi atti o non ammette l'azione in giudizio non può essere data prova contraria, salvo che questa sia consentita dalla legge stessa.<sup>(24)</sup>

---

<sup>(24)</sup> Art. 2728 C.C. II comma.

Viene quindi ammesso che la legge possa regolare, con effetto stabilito consequenzialmente, in via teorica, talune circostanze per cui non possa essere dato di conoscere gli effetti concreti che conseguono talune azioni, creando così, in via astratta, un meccanismo di azione-reazione che deve obbligatoriamente essere considerato come realizzatosi da chi analizza tale fenomeno.

Questo tipo di presunzioni viene definito “legale” perché – presupposto fondamentale – esse sono stabilite da una norma, che, per forza di cose, deve essere promulgata prima dell’analisi, creando così nell’interprete (per lo più il giudice) un panorama interpretativo chiaro della reazione che la legge suppone essere stato determinato da una precisa azione svoltasi a monte.

Nel caso in cui la legge preveda obbligatoriamente un meccanismo preordinato di azione-reazione conseguente a certi fatti e non ammetta in alcun modo che tale meccanismo possa venire smontato o disatteso a posteriori, si parla di “presunzione legale assoluta”.

Si tratta di norme che «hanno lo scopo di garantire che certe situazioni che il legislatore non vuole vedere turbate, non vengano poste in discussione»<sup>(25)</sup>.

L’esempio di scuola di un siffatto meccanismo è la statuizione dell’art. 2 C.C. per cui la capacità di agire si presume, senza possibilità di prova contraria, al raggiungimento della maggiore età.

In materia tributaria sembra tale la previsione dell’art. 112, II comma, dove prevede l’inclusione nel reddito complessivo domestico di fattispecie aventi realizzazione internazionale<sup>(26)</sup>.

In taluni casi però, è la stessa legge ad ammettere che il meccanismo così delineato di azione-reazione possa rappresentare solo un abbozzo di analisi, concedendo che chiunque posseda elementi tali (prove contrarie) da demolire o modificare una siffatta rappresentazione teorica della realtà abbia la facoltà di non soggiacere agli effetti del meccanismo presuntivo. In questo secondo caso si parla di “presunzione legale relativa”.

---

<sup>(25)</sup> PERELMAN, *La specificità della prova giuridica*, in “Mor. Dir. e filos” (traduzione italiana di P. Negro), Napoli, 1963, pag. 132.

<sup>(26)</sup> Si veda, ad esempio, il commento di PIERGIORGIO VALENTE in “*Presunzioni nel diritto tributario internazionale e controlled foreign companies (CFC)*” in *Il Fisco* n. 25 del 25 Giugno 2001, pag. 8734.

Il nostro ordinamento, anche in campo tributario, prevede svariati utilizzi di una tale previsione; essi si trovano nei testi di legge preceduti da locuzioni del tipo “salvo prova contraria...”, “salvo che il contribuente non dimostri...”, e via discorrendo.

Il meccanismo appena delineato porta inevitabilmente a pensare che il nostro sistema legale sia connotato da un estremo meccanicismo ed altresì da una profonda e variegata analisi del substrato sociale per ottenere una puntuale classificazione degli effetti da attribuire a svariati comportamenti sociali. Ma non è così; il meccanismo delle presunzioni legali rappresenta un’eccezione alle regole stabilite con precisione, richiedendo per lo più che i fatti vengano analizzati nella loro essenza piuttosto che ricorrere alla semplificazione presuntiva, a quella che può sembrare una “scorciatoia” nel percorso di analisi dei fatti.

Però, nulla può togliere al Diritto la propria natura di organismo vivente, strettamente connesso con le esigenze della socialità e del vivere comune ed in grado di adattarsi alle esperienze di tutti i giorni. Così la norma immediatamente successiva a quella in commento ha introdotto una differente ipotesi di utilizzo di strumenti presuntivi.

**Le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti.**<sup>(27)</sup>

Si tratta, come è evidente, della possibilità di supporre l’avveramento di una certa situazione, di cui non è dato di conoscerne di fatto, mediante l’utilizzo di veri e propri indizi, di evidenze che possano ragionevolmente far supporre che la situazione inconoscibile (o inconosciuta) si sia realmente avverata. Tale fenomeno risponde al nome di “presunzione semplice”.

## Il reddito può essere accertato induttivamente?

Perché porre tanta enfasi su tali meccanismi? Ma semplicemente perché l’accertamento del reddito (la fase di indagine che presiede alla definizione del reddito accertato) difficilmente potrà esimersi dal formulare delle ipotesi.

---

<sup>(27)</sup> Art. 2729 C.C. I comma.

Il reddito per sua natura è una grandezza difficilmente<sup>(28)</sup> misurabile con precisione, soprattutto dai soggetti che non hanno concorso alla sua generazione, alla sua produzione.

L'accertamento del reddito, per sua natura, è inevitabilmente connesso a fenomeni non già di misurazione, ma piuttosto di diagnosi, con ciò rischiando ogni minuto di violare l'alto precetto costituzionale che impone una definizione quanto più precisa e concreta possibile di reddito.

Ed allora, il ricorso a strumenti presuntivi rischia di trascinare dall'eccezione alla regola, vieppiù allorquando la complicazione dei fenomeni economici e sociali rende più difficile la verifica della misurazione oggettiva a posteriori del reddito prodotto.

Dal che occorre chiedersi se e quanto confligga col citato precetto costituzionale la misurazione presuntiva (induttiva) del reddito. L'esperienza dottrinale e giurisprudenziale sinora si è attenuta ad un perfetto allineamento del fenomeno tributario agli altri fenomeni economici regolati dal codice civile ammettendo l'utilizzo delle presunzioni agli stessi criteri ed alle condizioni ivi previste.

Così nell'ordinamento tributario abbiamo già visto esistere l'utilizzo della presunzione semplice, e proprio nell'ambito dell'art. 38, il III comma, in tema di accertamento analitico del reddito.

---

<sup>(28)</sup> «Nelle democrazie moderne, alla riserva di legge corrisponde la fonte legale dell'obbligazione tributaria e al principio di capacità contributiva e di imparzialità dell'azione amministrativa corrisponde l'esigenza di attuare il tributo nel caso singolo specificando l'obbligazione tributaria secondo il presupposto realizzato in concreto dal contribuente.

Nella risalente combinazione, nella teoria del tributo, dei profili privatistici di tutela della libertà patrimoniale con quelli pubblicistici riferiti alla sovranità dello Stato, l'accertamento assicura per un verso l'applicazione al caso di specie della regola generale e astratta e per altro verso realizza il temperamento dell'interesse del fisco con quello privato in un assetto di interessi che, per il principio di legalità, manca di ogni ponderazione e dunque di ogni profilo di discrezionalità amministrativa. Di qui gli inconvenienti sostanzialmente insolubili che derivano da un'attività rigidamente vincolata che tuttavia realizza, ma non pondera, gli interessi coinvolti attraverso atti che sono definiti provvedimenti amministrativi pur privi di ogni contenuto gestorio e dispositivo. Di qui anche la formula lessicale che evoca la raggiunta certezza quanto alla determinazione del presupposto alla stregua dell'accertamento giudiziale e dunque il contenuto decisorio e non provvedimentale dell'atto.» AUGUSTO FANTOZZI *Diritto Tributario* Cap. X *L'Accertamento* § 182.

Ai fini che presiedono questo lavoro riteniamo che la presunzione trovi albergo in due precise situazioni: la determinazione sintetica del reddito attraverso la ricostruzione delle spese effettuate dal contribuente (la determinazione “spesometrica” potremmo dire, così come definita dal IV comma dell’art. 38) e la determinazione altresì sintetica, ma fondata sugli elementi indicativi stabiliti dal V comma dell’art. 38.

Il dettato normativo del IV comma non lascia spazio a vaghe interpretazioni: “*salva la prova che [...]*” significa che la *consecutio* logica spesa=reddito deve essere in prima battuta considerata vera; conseguentemente la misurazione della spesa complessiva sostenuta dal contribuente in un determinato periodo di imposta può legittimamente essere ascritta al reddito conseguito.

È vero altresì che tale logico e meccanicistico ragionamento viene evidentemente temperato dal due differenti fattori: il primo è rinvenibile sempre nel medesimo periodo, in precedenza, quando si afferma che, in presenza di un ammontare misurato di spese, l’Ufficio *può* (non “deve”) ascrivere le spese in questione al reddito conseguito; in secondo luogo, successivamente, la prova legale così preconstituita viene temperata dall’ammissibilità della prova contraria eventualmente offerta dal contribuente.

Personalmente riteniamo un siffatto meccanismo perfettamente logico, perché la spesa sostenuta rappresenta un dato certo (o misurabile con determinatezza e precisione) e riteniamo perfettamente logico che possa venire domandato ad un contribuente che presenti dati di spesa abnormi rispetto al proprio reddito dichiarato di fornire spiegazioni al riguardo.

Allo stesso modo è logico concedere all’Ufficio un margine di discrezionalità quando sia immediatamente (o comunque fondatamente) noto all’Ufficio che il contribuente in questione possiede redditi esenti e legittimamente non dichiarati, ovvero ampie riserve di disponibilità patrimoniali e finanziarie (come nel caso di successioni o di patrimoni accumulati in precedenti periodi di imposta).

Diverso (di gran lunga) è il caso del V comma, dove viene richiamata, con formulazione letterale analoga, la disposizione del IV comma. Vi sono almeno due ordini di ragioni per escludere la legittimità della presunzione legale relativa (“salvo prova contraria”) per il meccanismo che è andato delineandosi: in primo luogo ci troviamo di fronte ad un meccanismo che è per lo più noto come “doppia presunzione” e che spesso è identificato dal brocardo “*praesumptum de presunto*” ovvero una costruzione logica secondo cui si pretende di conoscere un fatto ignoto (il reddito) attraverso talune sue manifestazioni note (le spese) ma non già



misurate direttamente, ma nuovamente supposte attraverso l'esame di evidenze indirette (gli elementi indicativi del Decreto del 24 Dicembre 12).

Molteplici sono state le contestazioni a tale metodo di indagine, per lo più – nella materia che ci interessa – a garanzia del precetto costituzionale della misurazione effettiva del reddito.

Analogamente, altrettanto discutibile risulta l'applicazione pratica di un siffatto principio, perché se gli elementi indicatori sono stati – di fatto – delineati come la mediana costruita dall'ISTAT rispetto a svariati indicatori di spesa, allora la costruzione logica che ne scaturisce prevedrebbe il potere dell'Ufficio di attribuire al contribuente un reddito conseguito non già pari a quanto effettivamente speso, ma bensì rispetto a quanto speso dalla media degli italiani. E nulla aggiunge la possibile prova contraria concessa al contribuente perché è la logica a monte che va discussa, ovvero una logica che premia gli spendaccioni e punisce i soggetti con maggiore vocazione al risparmio, costringendo questi ultimi a giustificarsi sul motivo per cui abbiamo speso meno della media degli italiani.

Riteniamo, in conclusione che l'efficacia probatoria da attribuirsi alla misurazione "spesometrica" effettiva non possa che essere quella della presunzione legale relativa, mentre – al contrario – nonostante che il tenore letterale della disposizioni non lasci alcun dubbio, sembra che l'attribuzione di un'efficacia presuntiva legale alla determinazione induttiva di cui al V comma rappresenti senza dubbio un'aberrazione tecnica, quando non una vera e propria violazione di principi costituiti.

## La difesa e le prove a discarico

Una volta analizzato l'onere della prova, è opportuno scendere nel dettaglio delle varie categorie di prove che possono essere offerte a discarico.

È sin troppo evidente che risulterà pressoché impossibile categorizzare tutti gli elementi che un contribuente può collezionare per smontare un'analisi redditometrica, ma sia la norma che la prassi offrono interessanti spunti di riflessione.

La formulazione del superato VI comma era rimasta ancorata a poche categorie concettuali; si diceva infatti che il contribuente potesse dimostrare che il maggior reddito stimato dall'Ufficio fosse "costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte

a titolo d'imposta". Nel caso appena citato, era evidente la ristretta angolazione visuale della norma che si limitava a considerare il caso in cui l'Ufficio avesse correttamente individuato un ammontare di reddito sottratto all'imposizione, concedendo così al contribuente di chiarire come un siffatto reddito ne fosse stato bensì sottratto, ma in modo perfettamente legittimo, perché esentato da una precisa norma di legge, ovvero perché assoggettato ad imposizione, ma già alla fonte, al momento della sua produzione.

Una tale ristretta impostazione era stata già da tempo superata, non perché erranea, ma evidentemente perché incompleta: se è vero infatti che – una volta che l'Ufficio ha verificato l'esistenza di un maggior reddito e ne ha misurato l'ammontare – l'unica altra fase logica conseguente è quella di misurarne l'assoggettamento ad imposta, ben diverso è il caso in cui l'Ufficio abbia verificato l'esistenza di un fenomeno che assomiglia al reddito, ma di cui la provenienza è in dubbio.

Ciò accade nel momento in cui la grandezza così analizzata viene rivelata dalla capacità di spesa effettiva o dal possesso di capacità di spesa eventuale (come un ingente patrimonio). E' indubbio, infatti, che non tutti i fenomeni finanziariamente rilevanti siano suscettibili di produrre reddito.

Le due sole esimenti citate dalla norma (redditi esenti o tassati alla fonte) potevano far pensare ad un limitato spettro di prove contrarie a disposizione del contribuente. Ma già solo il buon senso aiuta a comprendere che, all'atto di una misurazione induttiva del reddito, per di più assistita da un ribaltamento dell'onere della prova a carico del contribuente, non è pensabile limitare in alcun modo le possibilità di quest'ultimo di difendersi.

Oltre a ciò, con un documento di prassi (Circ. 49/E del 9/8/2007) già da qualche anno, l'Agenzia delle Entrate aveva richiamato gli Uffici a non limitarsi ai due soli elementi già descritti, cui aggiungeva – ovviamente – le somme rinvenienti da disinvestimenti patrimoniali, ma bensì:

“vagliare eventuali diverse giustificazioni, [...] che pur non essendo espressamente considerate nel comma 6 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 sono tuttavia suscettibili di apprezzamento, quali, ad esempio:

- utilizzo di finanziamenti;
- utilizzo di somme di denaro derivanti da eredità, donazioni, vincite, eccetera;
- utilizzo di effettivi redditi conseguiti a fronte di importi fiscali convenzionali (ad esempio, i redditi agrari tassati non in base al reddito effettivamente prodotto, bensì alle rendite catastali aggiornate);

- utilizzo di somme riscosse, fuori dall'esercizio dell'impresa, a titolo di risarcimento patrimoniale”<sup>(29)</sup>

Ci saremmo aspettati, senza dubbio, che, all'atto di quella che voleva essere una rivoluzione epocale del Redditometro, ci fosse anche una moderna analisi degli strumenti immediatamente offerti al contribuente per difendersi dal ribaltamento dell'onere della prova.

Al contrario, la novellata formulazione continua a fare riferimento ai redditi di cui sopra con la sola aggiunta dei “redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile”.

In più, oltre ad un ripensamento sulle tipologie degli elementi che legittimamente consentono di avere disponibilità (genericamente intese) che nulla hanno a che vedere con il reddito e vieppiù con un reddito non dichiarato, probabilmente emerge dalla prassi quotidiana anche un'esigenza di ripensamento delle modalità con cui tali prove vengono offerte e della loro efficacia.

Pensiamo al caso dei disinvestimenti patrimoniali: non vi è alcun dubbio che in presenza di disinvestimenti patrimoniali il contribuente sia in possesso di disponibilità aggiuntive rispetto al proprio reddito corrente e, conseguentemente, nel periodo di imposta in cui avviene il disinvestimento ed in quelli immediatamente susseguenti è logico pensare che il contribuente possa (legittimamente) aumentare il proprio tenore di vita ovvero effettuare nuovi investimenti.

È andata invece radicandosi una corrente per lo più giurisprudenziale<sup>(30)</sup> che ha statuito che il maggiorato tenore di vita o i nuovi investimenti che questo presunto contribuente ha posto in essere non siano automaticamente giustificati dalla presenza del precedente disinvestimento, ma occorre provare (da parte del contribuente, non dell'Ufficio) che il flusso finanziario derivante dal disinvestimento sia stato direttamente canalizzato negli utilizzi che si è inteso darne e che hanno fatto supporre il maggior reddito.

---

<sup>(29)</sup> Circ. 49/E del 9/8/2007, paragrafo 2.

<sup>(30)</sup> Su tutte la discutibile sentenza 6813 del 20/3/2003 (ud. 11/2/09) Corte di Cassazione Sezione Tributaria Presidente Papa, Relatore D'Alonzo: “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 assiste quindi nella pratica quotidiana ad un fenomeno che si allontana da quanto immaginato dal buon senso comune. In casi abbastanza semplici, ad esempio, in cui un giovane contribuente acquista un immobile mediante l'intervento di un genitore a titolo di finanziamento, o di donazione indiretta (casi frequentissimi nella pratica), non di rado si apriva un procedimento accertativo redditometrico che difficilmente si concludeva stragiudizialmente, se non altro per l'impossibilità di reperire in tempi brevi l'idonea documentazione bancaria a supporto del proprio operato.

Se con buona probabilità un esempio come quello appena descritto, nella nuova formulazione della norma, verrà risolto mediante il ricorso ad un doppio livello di controllo preventivo, sotto il profilo dell'analisi scientifica del provvedimento di legge è difficile non porsi qualche dubbio sulla perfettibilità dello strumento ed altresì qualche riflessione sulla mancanza di un adeguato approfondimento in sede legislativa.

### **Clausole di salvaguardia (l'entità dello scostamento)**

Più volte si è qui detto che le norme di natura induttiva, nell'ambito dell'accertamento, necessitano di congrui temperamenti, ed in questo senso – da sempre – l'accertamento sintetico contiene una disposizione che limita l'utilizzo dello strumento agli scostamenti del reddito accertato rispetto a quello dichiarato che risultino di modesto ammontare. Più in particolare, prima della novella, era consentito procedere con l'accertamento sintetico solo quando “il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato”.

La norma è stata modificata nel senso che la rettifica è “ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato”.

In passato era stata posta la questione relativa al metodo con cui calcolare lo scostamento, ovvero se partire del reddito dichiarato ed aumentandolo dello scostamento necessario (un quarto o un quinto) ovvero se procedere a ritroso dal maggior reddito accertato (*rectius*: accertabile).

Il soppresso Servizio Ispettivo del Ministero (SECIT) aveva risolto la questione seguendo il secondo criterio: nell'ipotesi che il reddito accertabile sinteticamente fosse pari a 100, il quarto cui fare riferimento era pari a 25 e così il limite di accertabilità sarebbe stato al di sotto di  $[100 - 25 = ] 75$ .

Dal momento però che – sintatticamente – la locuzione della norma (“si discosta”) ammetteva entrambe le soluzioni, la soluzione del SECIT aveva destato non poche perplessità, soprattutto tenendo conto che il reddito dichiarato è una grandezza certa, mentre il reddito accertabile ne rappresenta una in divenire, e quindi avrebbe avuto un maggior senso pratico calcolare lo scostamento a partire dalla grandezza più stabile.

La conferma di una siffatta impostazione da parte delle istruzioni ministeriali alla compilazione della dichiarazione dei redditi del 1993 portò ad una sostanziale conclusione della vicenda, visto che, al di là del convincimenti della pubblica opinione, gli organi ministeriali avevano espresso pubblicamente il loro parere in merito consentendo così di avere certezza di come la norma sarebbe stata interpretata.

Anche di fronte alla nuova formulazione della norma, non si ricorda che la dottrina abbia formulato un qualsivoglia dubbio sulla modalità di calcolo del nuovo limite (che nel frattempo scendeva da un quarto ad un quinto); se il pur discutibile metodo aveva funzionato per vent’anni e più, tanto valeva lasciarlo immutato.

Invece, con la Circolare 25/E del 19 Giugno 2012 l’Agenzia affermava chiaramente (ancorché stranamente facendo riferimento all’immutata formulazione lessicale) che la modalità di calcolo non fosse più da applicare alla grandezza in movimento (il reddito accertabile) bensì alla grandezza ormai definita (il reddito dichiarato) e così lo scostamento del 20% (un quinto) era da riferirsi a quest’ultima.

Le malelingue ovviamente riconducevano questo mutamento di opinione ad un calcolo di interesse perché, dato ad esempio un reddito accertabile pari a 37.500 Euro, il relativo 20% risulta essere 7.500 cosicché nel metodo – per così dire – del SECIT l’accertamento sarebbe stato possibile se fosse stato dichiarato un reddito inferiore ai 30.000 Euro. Diversamente, con il metodo “moderno” il 20% di 30.000 è dato da soli 6.000 Euro e quindi già al di sopra dei 36.000 Euro è consentito l’accertamento.

In ogni caso, almeno per una volta, indipendentemente dalle opinioni, è da salutare con favore che il chiarimento sia intervenuto tempestivamente ponendo i soggetti interessati in condizione di conoscere chiaramente l’interpretazione della norma.

Del tutto differente, ed altresì più politico che tecnico, è stabilire se il diminuito limite del 20% possa essere congruo per evidenziare le sole situazioni patologiche senza interessare troppi soggetti che legittimamente manifestano un reddito presunto superiore al dichiarato.

## Clausole di salvaguardia (i soggetti di minori dimensioni)

Tale polemica, anche se basata su differenti presupposti, ha avuto i suoi massimi apici agli inizi del 2013 all'indomani del Decreto della Vigilia di Natale perché il diffuso timore che un numero spropositato di accertamenti raggiungesse la gente comune a causa di modeste discrepanze, alimentò le pagine dei quotidiani, non solo di quelli specializzati.

Il 20 Gennaio 2013 l'Agenzia delle Entrate ritenne di emanare un comunicato stampa per sopire una polemica che andava assumendo connotati preoccupanti:

I pensionati, titolari della sola pensione, non saranno mai selezionati dal nuovo redditometro che è uno strumento che verrà utilizzato per individuare i finti poveri e, quindi, l'evasione 'spudorata', ossia quella ritenuta maggiormente deplorabile dal comune sentire. Si tratta dei casi in cui alcuni contribuenti, pur evidenziando una elevata capacità di spesa, dichiarano redditi esigui, usufruendo così di agevolazioni dello Stato sociale negate ad altri che magari hanno un tenore di vita più modesto.

Sotto il profilo tecnico però, tali considerazioni possono solo portare a formulare un'ipotesi di modifica della norma nel senso di prevedere il verificarsi di uno scostamento percentuale nella misura preferita accoppiato ad una (o più d'una) soglia minima di reddito dichiarato.

Perché, sebbene l'Agenzia abbia dichiarato (nel medesimo comunicato stampa appena citato) che non intenderà prendere in considerazione gli scostamenti più marginali, che sono stati quantificati in 12 mila Euro (mille Euro al mese) in realtà non vi è alcuna norma positiva che consenta una siffatta esimente. Al contrario, sotto il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria da parte dell'Agenzia, tutto porta a prevedere il contrario.

Piuttosto vedremmo decisamente più adeguato stabilire *ex lege* un limite minimo di reddito dichiarato al di sotto del quale il Reddito sintetico (*rectius*: l'accertamento sintetico) non possa essere applicabile, ad esempio 30-40 mila Euro se non viene accertato uno scostamento presunto di almeno il 50%, al di sopra del quale utilizzare la percentuale ora in vigore del 20%.

addirittura si può pensare che, al di sopra di 100-150 mila Euro la percentuale possa scendere ulteriormente, anche se occorrerà stare attenti al fatto che – con redditi di così elevato ammontare – non sono infrequenti rimesse liberali a favore dei congiunti che, pur essendo perfettamente lecite, possono innescare l'accertamento sintetico senza alcuna ragione.

## Clausole di salvaguardia (l'eliminazione del biennio)

Sicuramente la novella porta con sé un'importante e discutibile ulteriore modifica: l'eliminazione al riferimento biennale dello scostamento dal reddito dichiarato; infatti, sino alle modifiche in commento e nonostante un'interpretazione non sempre coerente della Suprema Corte<sup>(31)</sup> e dell'Agenzia<sup>(32)</sup>, la norma richiedeva che gli scostamenti individuati sinteticamente dal verificatore, oltre alla soglia quantitativa dianzi riportata, mantenessero una continuità temporale almeno biennale, così – si riteneva – da escludere dall'indagine quegli avvenimenti occasionali e non ripetitivi spesso determinati da circostanze fortuite (una vincita, un lascito, ecc.).

## L'accertamento sintetico: strumento o indizio?

In ordine ai temperamenti per limitare l'utilizzo meccanicistico ed indiscriminato della norma, il Legislatore ha inteso anche introdurre un percorso formalizzato di contraddittorio con il contribuente, al fine di addivenire ad una formulazione quanto più condivisa (per quanto l'intrinseco contrasto di interessi lo consenta) del maggior reddito accertato. Esso si concretizza nelle prescrizioni cogenti del VII comma del novellato art. 38, che descrivono due fasi che l'Ufficio accertatore ha l'obbligo di formalizzare: l'invito al contribuente a comparire e

---

<sup>(31)</sup> Fino alla sentenza 26541 del 5/11/2008 sembrava pacifico che gli accertamenti sintetici dovessero riguardare sempre due periodi di imposta: “È pacifico che la norma non impone all'ufficio di procedere all'accertamento contestualmente per i due o più periodi di imposta per i quali esso ritiene che la dichiarazione non sia congrua, né richiede che la valutazione di non congruità sia necessariamente preceduta dall'invio del questionario di cui all'art. 32, n. 4 ma certamente postula che l'atto di accertamento sintetico per un determinato anno di imposta contenga - al fine di consentire la difesa del contribuente su tale aspetto - la pur sommaria indicazione delle ragioni in base alle quali la dichiarazione si ritiene incongrua anche per altri periodi di imposta, così da legittimare l'accertamento sintetico” così come (Cass. 237 del 9/1/2009) “dalla interpretazione letterale della norma non si ricava che i “due o più periodi di imposta” devono essere consecutivi, né che essi devono essere necessariamente anteriori a quello per il quale si effettua l'accertamento.

<sup>(32)</sup> Nella Circolare 49 del 9/8/2007 l'Agenzia delle Entrate richiedeva che il biennio fosse formato da periodi di imposta consecutivi, tesi avvalorata dalla Circolare 1/2008 della Guardia di Finanza, ma poi smentita dalla Circolare 12 del 12/3/2010.

successivamente l'accertamento con adesione nelle forme previste dall'art. 5 del Decreto Legislativo 218 del 1997.

Prima di entrare nel merito del meccanismo previsto dalla norma è necessario ricordare che, in precedenza, si era sviluppato un percorso dottrinale di critica all'utilizzo meccanicistico dello strumento induttivo e coefficientale, culminato in una serie di sentenze della Corte di Cassazione che di fatto hanno sancito l'obbligatorietà di una fase preventiva contraddittoria con il contribuente, da ultimo fissando addirittura la nullità dell'accertamento che non ve ne fosse preceduto. Su tutte:

«In ordine alla pretesa fiscale fondata, come nel caso, sulla utilizzazione dei “coefficienti” detti le sezioni unite di questa Corte (sentenza 18 dicembre 2009 n. 26635 – v. sopra) hanno affermato il seguente (condivisibile) principio di diritto (ribadito da Cass., trib.: 5 ottobre 2010 nn. 22552-22555, 4 giugno 2010 n. 13594, 21 maggio 2010 n. 12558, ex permultis) “la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente [...], esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano stati disattesi”»<sup>(33)</sup>.

Con una visione più ampia (legandosi anche agli Studi di Settore ed ai Parametri) la Cassazione formula l'invito a che l'accertamento sintetico (induttivo) sia quanto mai tagliato su misura per le esigenze e per le effettive condizioni del singolo contribuente costringendo l'indagine a soffermarsi sui singoli elementi che lo compongono ed a motivare su quali elementi portano a supporre l'esistenza di un reddito non dichiarato.

## Contraddittorio e produzione probatoria

Prima dell'analisi del nuovo percorso stabilito dal VII comma, ci corre l'obbligo di affrontare una questione quanto mai delicata, che a nostro

---

<sup>(33)</sup> Cass. 13289 del 17/6/2011 – v. appendice.



avviso costituisce un contraltare – non sappiamo quanto necessario – ma sicuramente esistente dell’obbligo di contraddittorio: e ci riferiamo alle prescrizioni del IV comma dell’art. 32 del DPR 600/73<sup>(34)</sup>.

Quando l’Ufficio invita il contribuente ad esporre le ragioni per cui non ritiene assennata la ricostruzione formata da esso Ufficio, più o meno implicitamente lo invita a produrre atti e documenti a sua difesa. E’ sin troppo evidente, che già in quella sede vi sia un invito ad esibire la documentazione, invito che risulterà viepiù circostanziato quanto più ristretti e approfonditi sono i contenuti dell’indagine. Se – ad esempio – la prova della disponibilità di una certa somma con cui sono stati effettuati investimenti patrimoniali fosse contenuta in un contratto di finanziamento, che il contribuente assume aver precedentemente stipulato, è di tutta evidenza che il contribuente ha tutto l’interesse a produrlo in tale sede. E qualora (per cause non imputabili a forze maggiori, che allora sarebbero esimenti) egli ritenesse di non voler produrlo in sede di contraddittorio, con buona probabilità gli potrebbe venire opposto un diniego alla successiva produzione in giudizio.

Ma al di là dell’esempio semplicistico appena riportato, potrebbero essere molteplici le motivazioni per cui il contribuente decida di non produrre documentazione in sede precontenziosa, soprattutto quando non vi è una specifica richiesta formulata dall’Ufficio in tal senso, ma piuttosto un generico invito a produrre “ogni documento o atto utile”. Potrebbe anche verificarsi un banale errore di valutazione di quale sia la documentazione più appropriata per spiegare la propria posizione. A ciò si aggiunga che non sempre, in fase precontenziosa il contribuente si fa assistere da professionisti specializzati visto che non è strettamente necessario.

Quindi, la possibile preclusione ad una successiva produzione in giudizio della documentazione che non sia stata fornita agli uffici in sede di contraddittorio preventivo pone in serio pericolo il diritto di difesa (ancorché costituzionalmente garantito) del contribuente.

E che la fase istruttoria sia direttamente riconducibile agli ordinari poteri dell’Ufficio, non ad una fase a se stante specialmente costruita per

---

<sup>(34)</sup> «Le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell’ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa.»

l'occasione, trova già l'assenso dell'Agenzia espresso nella Circolare 24/E del 31 Luglio 2013 (par. 2.3) significando così un velato richiamo anche agli obblighi del contribuente ed alla relativa normativa indirettamente sanzionatoria.

Non è questa la sede per una trattazione sistematica<sup>(35)</sup> dell'argomento, ma un brillante accademico, nel corso delle prime analisi del nuovo accertamento induttivo (che allora veniva continuamente definito ancora "spesometro") rifletteva pubblicamente (sia a voce nella splendida cornice di Siracusa<sup>(36)</sup> nel corso dell'annuale convegno dell'ANTI, sia per iscritto in seguito dalle pagine della rivista edita dalla stessa associazione) sulla coerenza sistematica delle preclusioni del IV comma dell'art. 32 con il procedimento concertato e concordato previsto dalla novella, che sembra integrare una fattispecie molto differente dai casi in cui:

«l'ufficio esercita un potere finalizzato all'acquisizione di una adeguata conoscenza del presupposto non dichiarato, al quale, sul lato passivo, corrisponde un dovere di collaborazione il cui inadempimento giustifica la sanzione.

Altrettanto non si può invece sostenere per il caso di omessa allegazione di fatti o documenti in occasione di un contraddittorio garantito.

Qui l'interesse di amministrazione e contribuente sono posti su un piano di parità e nulla giustifica il prevalere dell'uno sull'altro.

Anzi, quando assume il carattere di garanzia che la disciplina dell'accertamento sintetico sembra attribuirgli, il contraddittorio risponde a una facoltà del contribuente di anticipare difese la cui sede naturale è il giudizio, facoltà che se è veramente tale non può essere limitata o condizionata dalla prospettiva di incorrere in decadenze, se non esercitata.<sup>(37)</sup>»

---

<sup>(35)</sup> Si veda la ampia trattazione svolta da ELISA MANONI in *Documentazione non esibita, preclusioni probatorie e metodologie accertative – Il Fisco* n. 45 del 9/12/2013 pag. 1-6981.

<sup>(36)</sup> Convegno Nazionale ANTI dal titolo "Il Giusto Processo Tributario", Siracusa 8/10/2010.

<sup>(37)</sup> GAETANO RAGUCCI – *Accertamento sintetico e giusto processo – Neotera* Anno IV n. 1/11 – pag. 30 ss.

## La selezione dei contribuenti da analizzare sotto la lente dell'accertamento sintetico

Esaminato (ancorché non risolto) l'anzidetto apparente conflitto tra il diritto alla difesa e le limitazioni all'utilizzo processuale della documentazione, possiamo affrontare il tema del percorso obbligato che l'Ufficio dovrà seguire nella fase di accertamento del presunto maggior reddito.

La norma, come detto, impone l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento. Il tenore letterale non rivela la presenza di una particolare sanzione comminabile ad hoc per la violazione di un siffatto obbligo, ma è pur vero che la tendenza dominante della giurisprudenza, con riferimento agli accertamenti condotti con il "vecchio rito" che pure non prevedeva neppure un siffatto obbligo, si svolge nel senso di sanzionare con la nullità il procedimento di accertamento condotto senza la partecipazione del contribuente (o di suoi delegati).

Per comprendere appieno, sotto il profilo sostanziale, il contenuto del contraddittorio, è essenziale analizzare il percorso di selezione dei contribuenti svolto dall'Agenzia. La Circolare 24<sup>(38)</sup> si immagina un percorso di selezione basato sulle voci di spesa individuate dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24.12.12, che sembrano intercettare le più comuni voci di spesa dei contribuenti, ma soprattutto voci sulle quali l'Amministrazione può avere debito conto in forza degli obblighi di comunicazione posti in carico ai contribuenti stessi o a particolari soggetti (agenzie di viaggio, assicurazioni, società di leasing, ecc.).

Sicuramente l'Amministrazione ha facoltà di venire in possesso di dati relativi a operazioni di spesa effettivamente poste in essere dal contribuente (le cosiddette "spese certe") ed altresì di dati relativi ad elementi certi che indubbiamente possono rappresentare una capacità di spesa: il fatto (incontrovertibile) di possedere ed abitare un immobile presuppongono una certa capacità di mantenimento dello stesso; tale capacità sarà tutta da calcolare in relazione al *quantum*, ma difficilmente se ne potrà negare l'esistenza. Tali spese, lungi dall'essere immediatamente quantificabili, ma riferiti ad elementi *prima facie* incontrovertibili, sono

---

<sup>(38)</sup> 24/E del 31.7.2013.

definite “spese per elementi certi”. Chi ha esperienza di redditometro vecchia maniera riconoscerà il familiare sistema presuntivo, per così dire: catastale, di relazionare un presunto reddito al possesso di un bene, per lo più durevole.

Per completezza, occorre ricordare che a Luglio 2013 l'Amministrazione pretendeva anche di utilizzare gli elementi di spesa media individuati dall'ISTAT per una pletora di elementi suscettibili di far ipotizzare capacità contributiva, che da allora, vuoi per la manifesta incoerenza logica, vuoi per una levata di scudi generale, vuoi per una amichevole bacchettata<sup>(39)</sup> da parte del Garante della Privacy (tanto fuori luogo in relazione alle proprie attribuzioni, quanto apprezzata ed

---

<sup>(39)</sup> Al riguardo, si sottolinea che l'individuazione di criteri astratti volti ad analizzare il comportamento del contribuente, soprattutto se effettuata sulla base di numerose tipologie di dati presenti in anagrafe tributaria e attraverso l'attribuzione di un profilo, presenta rischi specifici per i diritti fondamentali e la libertà, nonché la dignità degli interessati, che richiedono la previsione di adeguate garanzie. Ciò, in particolare, laddove vengano utilizzate tecniche che rendono possibile collocare gli individui in specifiche categorie al fine di prendere decisioni sul loro conto (artt. 14 e 17 del Codice). [...]

#### **D. Criticità rilevate in seguito agli accertamenti ispettivi**

Con riferimento all'individuazione di idonee garanzie per gli interessati, nel corso dell'istruttoria (in particolare, nell'ambito degli accertamenti ispettivi) sono emersi numerosi profili critici, riferibili principalmente alla qualità dei dati utilizzati per ricostruire sinteticamente il reddito dei contribuenti, con conseguenze rilevanti sia per la selezione dei contribuenti da sottoporre ad accertamento sintetico che per l'attribuzione dei dati relativi alle spese certe e per l'attribuzione al contribuente di dati personali presunti relativi alle spese sostenute sulla base di un profilo (cluster).

##### **D.1. La qualità dei dati**

###### *D.1.1. Errata attribuzione del lifestage al contribuente*

La corretta attribuzione al contribuente dell'area geografica e, in particolare, della tipologia di famiglia di appartenenza risulta fondamentale in considerazione delle conseguenze che tale caratterizzazione determina nel trattamento di dati in esame in relazione alla ricostruzione del reddito familiare, all'entità, alla tipologia e alla ripartizione delle spese certe e presunte attribuitegli, nonché ad un eventuale fitto figurativo.

La famiglia fiscale viene ricostruita dall'Agenzia sulla base di quanto risulta dal quadro FA della dichiarazione presentata dal contribuente per l'anno oggetto di esame oppure, in assenza di tale dato, dal quadro FA risultante da altra dichiarazione in cui il soggetto risulta indicato.

Nel corso degli accertamenti ispettivi è stato, quindi, richiesto all'Agenzia di conteggiare il numero di famiglie fiscali suddiviso per tipologia. Da tale elaborazione è emerso che il numero di famiglie con un solo componente presenti in anagrafe tributaria risultano essere complessivamente pari a circa 34.000.000 su un totale di circa 48.000.000 di famiglie.

apprezzabile nei contenuti), ha subito un notevole ridimensionamento di utilizzabilità e ci aspettiamo da più parti che vi possa essere posto un rimedio ad una pretesa inaccettabile.

---

Dai dati Istat relativi al 2009, e anche da quelli del censimento 2011, in Italia risultano, invece, 25.000.000 circa di famiglie.

Tale sproporzionato scostamento tra i dati reali e quelli utilizzati dall'Agenzia per la profilazione dei contribuenti, pari a circa 23.000.000 di famiglie, è sufficiente a considerare il trattamento di dati personali che attribuisce il c.d. *lifestage* agli interessati non conforme al Codice, come dimostrano le abnormi conseguenze descritte al seguente paragrafo D.1.4. in relazione all'attribuzione automatica del fitto figurativo a circa 2 milioni di minorenni.

Pertanto, il trattamento di dati non esatti per profilare i contribuenti, determinando la conseguente errata attribuzione agli interessati di dati personali relativi alla tipologia di nucleo familiare di appartenenza e alle relative spese, si pone manifestamente in contrasto con i principi fondamentali in materia di qualità dei dati di cui all'art. 11 del Codice.

#### *D.1.2. Esattezza delle spese certe e delle spese per dati certi*

In sede di ispezione, esaminando alcune posizioni di contribuenti, scelti tra coloro che presentavano gli scostamenti maggiori, è emerso che la gran parte del rilevante scostamento evidenziato dall'applicativo dell'Agenzia era dovuto verosimilmente all'errata digitazione dei dati numerici (ad esempio, importi relativi a investimenti o premi assicurativi decuplicati o centuplicati a causa dell'errata aggiunta di uno o più zeri, ovvero lunghezza di imbarcazioni errata con conseguente aumento anche delle spese che valorizzano il bene posseduto e il relativo mantenimento).

I casi sopra esaminati, secondo l'Agenzia, sono riconducibili ad errori commessi dai soggetti tenuti a comunicare i dati che confluiscono in anagrafe tributaria (ad esempio, notai, compagnie di assicurazione). La gran parte di tali errori è dovuta verosimilmente, infatti, all'errato inserimento da parte di tali soggetti degli importi comprensivi dei centesimi senza però inserire correttamente la virgola di separazione tra l'importo intero e le rispettive cifre decimali ovvero a errori nell'individuare l'unità di misura richiesta (metri anziché centimetri o viceversa). Al riguardo l'Agenzia ha dichiarato che a partire dai dati relativi all'anno 2010 sono stati previsti ulteriori controlli sui dati forniti dai soggetti esterni all'anagrafe tributaria ai fini di elevare la qualità del dato; tuttavia analoga attività non può essere svolta, allo stato attuale, sui dati già acquisiti per l'anno 2009 su cui si basa la presente procedura per tale anno d'imposta.

L'Agenzia ha chiarito, al riguardo, che il direttore provinciale, o un funzionario da lui delegato, essendo abilitato al profilo selezione e accertamento, può, quindi, correggere errori evidenti nell'attribuzione dei dati da parte del sistema (ad esempio valori in lire riportati in euro con evidente scostamento del contribuente dovuto a contratti di locazione ante 2002) al fine di modificare le informazioni prima di inviare all'ufficio accertamento la lista dei soggetti selezionati per i controlli.

#### *D.1.3. Punteggio*

Con riferimento all'utilizzo del punteggio come indicatore di rischio, è stato riscontrato che attualmente tale parametro è fondato esclusivamente su dati certi e che

Infine, l'Amministrazione avrà senza dubbio contezza delle spese effettuate dal contribuente per l'acquisto di beni durevoli (i cosiddetti: incrementi patrimoniali) che di per se denotano una capacità di spesa.

---

viene utilizzato marginalmente solo in fase di selezione dei contribuenti già risultati non coerenti principalmente per escludere i minorenni o soggetti con punteggio di rischio molto basso, ovvero per ricercare i soggetti con attività di impresa e maggior numero di beni posseduti o di elementi di spesa certa presenti in anagrafe tributaria.

#### *D.1.4. Il fitto figurativo*

Il fitto figurativo viene attribuito a tutti i soggetti presenti in anagrafe tributaria, anche minorenni, in assenza, nel comune di residenza, di un'abitazione in proprietà, o altro diritto reale, di una locazione o di un'abitazione in uso gratuito da familiare.

Come sopra anticipato, la non corretta determinazione del nucleo familiare (che, allo stato dei dati esaminati risulta per circa 23.000.000 di soggetti) e del conseguente lifestage comporta, in primo luogo, gravi errori nell'attribuzione di tale tipologia di informazioni.

Al riguardo, per rappresentare in modo evidente le possibili criticità, si segnala che ai minori non inseriti nella dichiarazione dei redditi dai genitori per le più svariate ragioni (ad esempio, non detraibilità per reddito elevato, assenza di spese detraibili per il minore), l'applicativo attribuisce automaticamente il valore del fitto figurativo e, poiché inevitabilmente tali soggetti non hanno un reddito dichiarato, l'errore di attribuzione li inserisce automaticamente nella lista dei soggetti incoerenti. Tale circostanza è risultata riferibile a più di 2.000.000 di minori.

In base alle interrogazioni effettuate su richiesta dell'Ufficio del Garante sul conteggio dei soggetti, considerati singolarmente e non su base familiare, che, su base nazionale, risultano non coerenti con riferimento al solo fitto figurativo, è emerso che circa 16.600.000 contribuenti (sui circa 20.000.000 di non coerenti complessivi) sono non coerenti per il solo fitto figurativo. Di tale numero circa 14.400.000 risultano maggiorenni.

Al riguardo, l'Agenzia si è riservata di produrre un dato puntuale con riferimento a tale aspetto attraverso ulteriori elaborazioni, nonché di prospettare al Garante possibili garanzie idonee ad evitare l'inserimento dei soggetti che risultano non coerenti esclusivamente sulla base del fitto figurativo, con particolare riferimento ai minori.

Con la nota del 5 agosto u.s., l'Agenzia ha chiarito che sono state reiterate le elaborazioni effettuate in sede di accesso dell'Ufficio del Garante e ha dichiarato che i risultati ottenuti sono sovrapponibili alle interrogazioni effettuate in sede di accertamento ispettivo.

Pertanto, con il positivo intento di introdurre maggiori garanzie per gli interessati nella selezione dei contribuenti da sottoporre ad accertamento, l'Agenzia ha dichiarato di avere l'intenzione di procedere ad "oscurare" nell'applicativo di selezione:

- il totale dei soggetti non coerenti a livello individuale, senza spese, con il solo fitto figurativo e il punteggio uguale a 0 (più di 3.500.000);
- il totale soggetti minori non coerenti senza spese, con il solo fitto figurativo e il punteggio uguale a 0 (circa 2.000.000 che dovrebbero essere ricompresi nei soggetti di cui al punto a), nonché il totale soggetti minori non coerenti senza spese, con il solo fitto figurativo e il punteggio maggiore di 0 (meno di 150.000);

A questo punto l'Agenzia immagina di possedere numerosi elementi indicativi di capacità di spesa del contribuente; molti di più – si dice – di quanti non ne consentisse il vecchio redditometro, ma soprattutto molto più focalizzati ad una spesa concreta, piuttosto che a pochi elementi teoricamente denotanti una capacità di spesa.

In realtà, occorre dire che tali affermazioni sono veritiere solamente nel caso in cui l'Amministrazione concretamente utilizzi un significativo numero di elementi indicativi di reddito, al contrario del vecchio rito che normalmente si sviluppava su tre o quattro elementi (casa, auto, mutuo e assicurazioni). Cioè a dire che il Nuovo Redditometro è un elemento di ricostruzione del reddito più preciso solo se si attinge realmente al bagaglio di informazioni che esso concede. E ciò non tanto in sede di costruzione del reddito presunto, ma vieppiù in sede di constatazione delle esimenti e delle giustificanti, per i motivi che andremo a dire.

Se infatti è fuori di dubbio che la mole di informazioni che l'Amministrazione possiede in relazione alle spese effettuate dal contribuente può portare ad una copiosa identificazione di elementi presuntivi di reddito, è anche vero che i medesimi poteri istruttori possono consentire all'Amministrazione stessa di conoscere anche le fonti dei redditi posti a base delle spese. Non dovrebbe quindi essere usuale convocare dei contribuenti quando le ragioni delle proprie spese sono già conoscibili dall'Amministrazione (eredità, disinvestimenti, ecc.).

Ma l'Amministrazione continua pervicacemente a seguire la vecchia regola del rito oramai superato (complice anche una formulazione non proprio ponderata delle esimenti descritte nell'art. 38 e pedissequamente riportate dall'Agenzia). Gli unici elementi di novità riguardano la possibilità di dimostrare che le spese in prima battuta attribuite al contribuente sono di ammontare minore ovvero che – ancorché riferibili – siano state sostenute da un terzo.

In realtà gli elementi a discarico indicati dalla legge e proposti dall'Agenzia dovrebbero solo rappresentare un'indicazione

---

- il totale dei soggetti non coerenti a livello individuale, senza spese, con il solo fitto figurativo e il punteggio di rischio molto basso, nella fattispecie inferiore a 11, in ragione del dettaglio della distribuzione per punteggio dei soggetti.

Da un'ulteriore elaborazione effettuata l'Agenzia ha stimato che applicando tali criteri, su un totale di quasi 20.000.000 di soggetti non coerenti se ne dovrebbero mascherare quasi 16.000.000. Pertanto, resterebbero selezionabili quasi 4.000.000 di soggetti non coerenti.

esemplificativa perché sembra perfettamente coerente con il sistema costituzionale del diritto alla difesa, una volta che si sia ribaltato sul contribuente l'onore probatorio, consentire a quest'ultimo di utilizzare i più ampi mezzi di prova a suo discarico.

E in aggiunta a ciò (*de jure condendo*) varrebbe aprire un ampio dibattito sull'utilizzabilità delle prove testimoniali nel processo tributario, almeno allorquando l'equilibrio probatorio sia così sfavorevolmente piegato a carico del contribuente.

Dico ciò perché nell'esperienza quotidiana mi sembra che si stia assistendo ad un progressivo ribaltamento dell'onere di giustificare le proprie spese a carico dei contribuenti anche se, come ampiamente pubblicizzato, l'Amministrazione possiede strumenti di analisi molto sofisticati. Immaginiamo che nel 2014 l'Amministrazione chieda conto di un coacervo di spese e di investimenti sostenute nel 2010 da un contribuente persona fisica non imprenditore.

Mentre in quel caso l'Amministrazione può accedere ai conti correnti del soggetto, all'elenco dei rapporti finanziari in essere, al Pubblico Registro Automobilistico, alle Conservatorie dei Registri Immobiliari e via discorrendo, il contribuente potrebbe non aver conservato così diligentemente tutte le informazioni relative.

Si ritiene quindi che sino a quando non si radicherà nel territorio e nei contribuenti l'abitudine alla conservazione puntuale della documentazione di spesa e ad una sorta di "contabilità domestica" tale da aiutare siffatte ricostruzioni che – come ampiamente detto – ancorché principalmente più utili nei confronti di soggetti in odore di ampia evasione, ormai di fatto rappresentano la nuova frontiera della caccia all'evasione, probabilmente l'utilizzo del sistema "spesometrico" di accertamento dovrebbe subire radicali temperamenti legislativamente definiti.

Abbiamo avuto modo di affermare pubblicamente (e ne siamo convinti) nel corso del convegno tenutosi a Milano<sup>(40)</sup> che il mondo moderno è oramai orientato alla produzione ed alla schedatura (ancorché involontaria) di una mole di informazioni inimmaginabili sino ad un paio di lustri addietro. Tale presenza di informazioni, accessibili anche (e non si vede come non potrebbe) all'Amministrazione Finanziaria non

---

<sup>(40)</sup> "Il contraddittorio nell'accertamento sintetico" ODCEC MI in collaborazione con la Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia tenutosi il 10/7/2014 a Milano presso l'Auditorium San Fedele.



consente agli interessati di sottrarsi ad un'osservazione a distanza. Ciascuno di noi è amabilmente vittima dei motori di ricerca, tale per cui la propria vita è diventata molto più pubblica di quanto fosse una volta.

Per converso, se la presenza di molteplici informazioni su ogni soggetto è diventata la regola, non così avviene da parte dei soggetti interessati sulla catalogazione delle informazioni che lo interessano. Un esempio può essere illuminante: potrebbe essere di dominio pubblico il fatto che il Sig. Mario Rossi nell'estate del 2010 abbia goduto di una soddisfacente vacanza in un esotico paradiso naturale ed abbia goduto anche a piene mani della relativa capacità culinaria e vinificatrice del luogo. Dopo quattro anni di distanza però, potrebbe non essere così agevole dimostrare chi abbia sostenuto di fatto l'onere finanziario di una tale memorabile vacanza ...

## Il contraddittorio obbligatorio del nuovo art. 38

Detto ciò, l'Amministrazione che abbia elaborato tale mole di informazioni sul contribuente ed abbia riscontrato una discrepanza con i redditi conseguiti, è onerata (pena la nullità di un successivo avviso di accertamento) dall'obbligo di richiedere al contribuente spiegazioni su tali differenze.

Tale meccanismo si concretizza con l'invito previsto dal VII comma dell'art. 38 al contribuente **“a comparire di persona, o per mezzo di rappresentanti, per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento”**. Osserva la Circolare 24 citata che la simmetria di locuzioni, in tal senso, tra l'art. 38 e l'art. 32 (I comma, n. 2) consente di affermare che tale procedimento si incardina negli ordinari poteri istruttori dell'Ufficio (e chi ne dubitava?). Tale assimilazione ci ha portato a sollevare i dubbi dianzi meglio delineati sull'aleggiare del temibile IV comma dell'art. 32 in tema di inutilizzabilità di elementi di prova non prodotti all'Ufficio.

In tale primo incontro si verterà (secondo l'Ufficio) sulla concreta determinazione dell'esistenza delle spese cosiddette “certe” perché oggettivamente riscontrate, ed in tale sede il contribuente potrà rilevare eventuali inesattezze nelle informazioni possedute dai verificatori anche sull'attribuibilità della spesa al medesimo (perché ad esempio sostenuta da altri nel suo interesse).

Ma oltre a ciò, si dovrà aver riguardo anche alla attribuzione che l'Ufficio possa aver imputato al contribuente di spese non già

oggettivamente riscontrate, ma teoricamente attribuibili al soggetto in base “ad elementi certi”. Tali spese astrattamente determinate sono quelle teoricamente attribuibili al mantenimento di certi beni (case, automezzi, ecc.) calcolate dall’Ufficio in base a criteri tutti da dimostrare.

Ampiamente discutibile è l’assunto dell’Amministrazione nella Circolare 24 per cui al contribuente – in questa fase – spetti solo provare: o che il bene sotteso all’analisi non è da lui detenuto, o una inesattezza nella ricostruzione della spesa teorica, ma che sembra solo limitata a fatti oggettivamente dimostrabili (quali l’inagibilità dell’immobile o il sequestro del mezzo di trasporto). E’ chiaro che, quindi, un siffatto contribuente difficilmente potrà contestare una minore propensione alla spesa rispetto alla media per la conservazione ed il mantenimento del bene in questione.

Nel corso di un convegno<sup>(41)</sup> tenutosi a Milano il 10 Luglio 2014 ed organizzato dalla DRE Lombardia e dal CODIS abbiamo personalmente espresso al Direttore Regionale le nostre perplessità su quest’ultima parte del processo di ricostruzione sintetica (redditometrica) del contribuente ed abbiamo ricevuto l’assicurazione (corroborata dalle risultanze di un accertamento fittizio sviluppato dalla DRE sul sistema *software* in via di perfezionamento) che l’impatto delle spese per elementi certi risulterà marginale rispetto alle altre componenti analizzate.

In questa sede, poi, il contribuente chiamato a fornire spiegazioni potrà offrire documentazione a supporto del proprio operato relativamente alle altre componenti, quali le movimentazioni degli investimenti e del risparmio.

Tale prima fase può portare al convincimento dell’Ufficio che le discrepanze originariamente riscontrate abbiano una concreta giustificazione, ovvero, che il contribuente continui a presentare profili di incoerenza non giustificabili. In questo secondo caso potranno essere attivati gli ulteriori poteri di indagine (quali le indagini finanziarie o la richiesta a terzi di informazioni).

Qualora permanga nell’Ufficio il giustificato convincimento che il reddito dichiarato dal contribuente (con le spiegazioni eventualmente offerte) non sia sufficiente a giustificare il “tenore di vita” del medesimo, la fase successiva – anch’essa da attivare obbligatoriamente – è

---

<sup>(41)</sup> “Il contraddittorio nell’accertamento sintetico” ODCEC MI in collaborazione con la Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia tenutosi il 10/7/2014 a Milano presso l’Auditorium San Fedele.

rappresentata dall'invito ad un nuovo contraddittorio che, però, trova il suo fondamento nel processo di accertamento con adesione di cui all'art. 5 del D.Lgs. 218/97.

Questo secondo invito, a differenza del primo, contiene una quantificazione del maggior reddito accertabile, della maggiore imposta e delle relative motivazioni. Di tale ulteriore fase, non è dato di rinvenire elementi di particolare novità visto che si innesta su di un istituto consolidato quale l'accertamento con adesione preveduto e indirizzato da una specifica norma di legge ed utilizzato da più di tre lustri.

Ricordiamo, comunque, che l'invito al contraddittorio per l'adesione di cui si è appena detto, rappresenta bensì un *quid minus* rispetto ad un avviso di accertamento ordinario, ma rimane un atto che contiene una proposta di rettifica del reddito dichiarato e – pertanto – deve offrire un ampio contenuto motivazionale al contribuente. Ciò, non tanto sotto il profilo squisitamente normativo, ma piuttosto sotto quello del convincimento del contribuente che, qualora decidesse fondata la rettifica, o comunque

## Ipotesi di accertamento in base al Nuovo Redditometro

Dal quadro emerso sino a questi giorni sembra possibile ipotizzare che gli accertamenti da Nuovo Redditometro saranno composti (sotto il profilo motivazionale) dal concorso di più elementi miranti a comporre la capacità di spesa manifestata dal contribuente nel corso del periodo di imposta.

Le banche dati in possesso dell'Agenzia e (non dimentichiamolo) i dati dichiarati dallo stesso contribuente nella propria dichiarazione dei redditi consentono già la ricostruzione di svariate categorie di spese sostenute. Non va dimenticato, infatti, che a nulla serve sbraitare contro l'onnipresente Grande Fratello pubblico quando è il contribuente stesso, nella propria dichiarazione dei redditi, ad offrire all'Agenzia una quantità di dati difficilmente recuperabili altrove. Si pensi alla miriade di spese mediche e per medicinali pagate per contanti che sfuggirebbero alla rete informativa se non venissero poi disvelate proprio nel documento principale indirizzato all'Amministrazione Finanziaria. E così dicasi per gli assegni alimentari al coniuge o talune forme di spese per l'istruzione. Per quale motivo poi, l'Amministrazione dovrebbe accedere ai database previdenziali per conoscere l'ammontare versato alle Casse di Previdenza, quando siamo noi professionisti ad offrire loro buona parte delle informazioni così necessarie?

## Gli incrementi patrimoniali

Sembra poi facilmente prevedibile assommare all'ammontare della spesa corrente sostenuta dal contribuente la spesa sostenuta per gli incrementi patrimoniali, ovvero quella quota di spesa non corrente effettuata dal contribuente che – indubbiamente – rivela una disponibilità finanziaria.

Com'è noto, il previgente Redditometro consentiva una presunzione legale relativa secondo cui la spesa per incrementi patrimoniali (l'acquisto di immobili, automezzi, natanti, ecc.) si considerava sostenuta – salvo prova contraria – con provviste formatesi nell'esercizio in cui si sosteneva la spesa ed i quattro precedenti.

Per tale motivo, senza che il contribuente fosse tenuto ad opporre alcun tipo di contromotivazione, l'Ufficio non poteva (la presunzione era posta perlopiù a tutela del contribuente) assumere come spesa effettuata nell'anno di indagine l'intero controvalore del bene patrimoniale acquisito, ma bensì solo un quinto (1/5) dello stesso.

Il testo novellato, però, risulta privo di un qualsivoglia temperamento in questo senso, cosicché è pressoché certo che il contribuente verrà chiamato a giustificare l'intera provvista utilizzata per l'acquisto del bene durevole, al netto di eventuali passività (mutui contratti per l'acquisto o accollati in tale sede) e di eventuali provviste messe a disposizioni da terzi (donazioni dirette e/o indirette).

## La quota di risparmio

Una interessante novità che entrerà per certo nella ricostruzione induttiva del reddito sarà il concorso dell'incremento del risparmio accumulato alla definizione del reddito presuntivamente accertato.

Tale novità, presentatasi in sordina nel famigerato Decreto della Vigilia di Natale (art.3, I comma, lett. e)), rappresenta una dirompente componente della ricostruzione induttiva del reddito soprattutto sotto il profilo concettuale, perché si svincola completamente dalla spesa (corrente o durevole) del contribuente.

L'assunto di base che sottende all'utilizzo di tale grandezza è che oltre alla presunta equipollenza spesa=reddito e investimento=reddito deve darsi anche l'assunto risparmio=reddito, soprattutto e solamente qualora tale grandezza assuma segno positivo.

Il risparmio qui considerato infatti è costituito dall'incremento del

risparmio accumulato venutosi a formare nel corso dell'anno preso in considerazione. Risulta di evidente condivisione, a mio avviso, che nell'analisi della disponibilità di un soggetto si debba avere riguardo non solo alle spese accumulate, ma altresì dalla quota delle entrate di cui il soggetto in questione ha potuto disporre che è stata incanalata in un investimento non tanto di natura fisica (case, gioielli, automezzi, ecc.) ma bensì di natura finanziaria o mobiliare (conti correnti, depositi, titoli, partecipazioni ecc.).

Il quadro complessivo che abbiamo appena esposto sembra rettificare la condivisibile critica<sup>(42)</sup> attribuita al Tesoro, di cui abbiamo detto in apertura, relativa ad uno spostamento dell'attenzione dal reddito prodotto a quello consumato, per cui sembra di poter dire che – ad oggi – l'attenzione si è certamente spostata dal reddito prodotto al reddito finanziariamente misurabile.

Tale cambio di orientamento è avvalorato dalla stessa Agenzia nella Circolare 25/E del 19/6/12 (al punto 8.1) che afferma: «**Si conferma il riferimento al reddito reale finanziario disponibile che in molti casi può divergere dal reddito dichiarato ai fini fiscali (es. rateizzazione di una plusvalenza ai soli fini fiscali)**».

## La ricostruzione della disponibilità presunta

Come detto, quindi, l'Amministrazione mirerà a formare un coacervo di elementi che denotano disponibilità finanziaria; tale disponibilità verrà in prima battuta attribuita al reddito prodotto dal contribuente nell'anno considerato così da poterla confrontare con quest'ultima grandezza ed eventualmente procedere a rettifiche del reddito dichiarato.

Verranno sostanzialmente considerate le tre classi di elementi appena menzionate: spese correnti, spese durevoli e risparmio.

Concettualmente però, non v'è chi non veda che la ricostruzione della disponibilità finanziaria di un soggetto in un determinato periodo di imposta non è di per sé sufficiente a ricostruire anche il reddito da questi conseguito nel corso di un periodo di imposta. Riteniamo che accostare la disponibilità finanziaria al reddito conseguito non possa essere per nulla un metodo giuridicamente accettabile per ricostruire il reddito imponibile effettivamente conseguito da un soggetto.

---

<sup>(42)</sup> Cfr. nota 6.

Vi sono un certo numero di elementi (taluni riconosciuti dalla legge, altri dalla prassi) che consentono di affermare che esista una possibile rilevante discrasia tra le disponibilità finanziarie ed il reddito imponibile. Vediamone alcuni a seguire:

	Legge	Prassi	Altro
redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta	IV comma art. 38 DPR 600/73		
con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile	IV comma art. 38 DPR 600/73		
somme riscosse a titolo di disinvestimenti patrimoniali		CIRC 49/E 9/8/2007	
utilizzo di finanziamenti		CIRC 49/E 9/8/2007	
utilizzo di somme di denaro derivanti da eredità, donazioni, vincite, eccetera		CIRC 49/E 9/8/2007	
utilizzo di effettivi redditi conseguiti a fronte di importi fiscali convenzionali (ad esempio, i redditi agrari tassati non in base al reddito effettivamente prodotto, bensì alle rendite catastali aggiornate)		CIRC 49/E 9/8/2007	
utilizzo di somme riscosse, fuori dall'esercizio dell'impresa, a titolo di risarcimento patrimoniale		CIRC 49/E 9/8/2007	
redditi di impresa calcolati per competenza		CIRC 25/E 19/6/12	
beni promiscui dedotti forfetariamente		CIRC 1/E 15/2/13	
spese sostenute con interventi di terzi			CTR GE 65/1/2011
spese sostenute con donazioni indirette			CASS 17805 17/10/2012
spese forfetarie per l'acquisto di beni di prima necessità e mantenimento degli immobili di proprietà			D.M. 24/12/2012
risparmi realizzati in precedenti periodi di imposta			CTP AO 18/3/13

Tali elementi (considerati a titolo esemplificativo) mostrano chiaramente che in svariati casi l'Amministrazione Finanziaria si troverà a considerare le disponibilità finanziarie del contribuente che, spesso e volentieri, non potranno essere commensurabili al reddito prodotto. Tali discrasie porteranno, a nostro avviso, ad un elevato volume di richieste ai contribuenti per giustificare le proprie disponibilità finanziarie. Ecco

perché reputiamo che l'abolizione del biennio di osservazione e l'abbassamento della soglia di sconfinamento (dal 25% al 20% del reddito dichiarato) siano ancora delle salvaguardie ampiamente insufficienti, se non correlate per legge a dimensioni minime in valore assoluto sia degli sconfinamenti che dei redditi accettabili.

## Il biennio di osservazione

Il previgente IV comma dell'art. 38 imponeva la presenza di una scostamento del reddito accertato, rispetto al reddito dichiarato, per “due o più periodi di imposta”. La prassi pertanto portava ad effettuare gli accertamenti su due periodi di imposta consecutivi (tipicamente: il periodo per cui stava per concludersi il termine decadenziale per l'accertamento e quello immediatamente successivo). L'innescò – per lo più – veniva determinato dalla presenza di un incremento patrimoniale consistente (come l'acquisto di un immobile) che, in forza del summenzionato meccanismo di ripartizione quinquennale poteva spiegare effetti anche sugli anni antecedenti quello dell'effettiva acquisizione.

Al contrario, dal punto di vista della difesa da parte del contribuente, l'obbligo di scostamento pluriennale consentiva di azionare una difesa su anche un solo periodo di imposta perché, una volta giustificato lo scostamento di un anno, l'accertamento sintetico era giocoforza venuto meno.

Ricordiamo però che tale impostazione non era vincolante perché il dettato normativo non faceva riferimento in alcun modo alla consecutività dei periodi di imposta e tale impostazione effettivamente è stata confermata dalla Cassazione<sup>(43)</sup> già dal 2009.

---

<sup>(43)</sup> «[...] Ritenuto che, a norma del citato art. 38, l'Ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con decreto del Ministero delle Finanze, “quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta” e che dalla interpretazione letterale della norma non si ricava che i “due o più periodi di imposta” devono essere consecutivi, nè che essi devono essere necessariamente anteriori a quello per il quale si effettua l'accertamento, essendo sufficiente, secondo la disposizione in esame, che il reddito dichiarato non risulti congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta [...]» (Sent. n. 237 del 9 gennaio 2009 (ud. del 21 ottobre 2008) della Corte Cass., Sez. tributaria – Pres. Prestipino, Rel. Di Iasi).

Che tale questione non fosse di poco pregio lo confermava la Circolare 12/E del 12/3/2010 che, nel corso delle consuete risposte ai quesiti (in questo caso un po' fuori termine, visto il chiarimento della Cassazione) posti dalla stampa specializzata, al punto 8.4 ribadiva che il tenore letterale della vecchia normativa non imponeva alcun tipo di consecutività.

Ma, ancora più pregnante è la questione sull'accertabilità di entrambi i periodi di imposta motivanti l'accertamento sintetico; la norma infatti non prevedeva che l'ufficio procedesse all'accertamento contemporaneo di due anni di imposta, ma bensì imponeva solo che al periodo considerato per l'accertamento se ne affiancasse un secondo per il quale fosse dimostrabile che il reddito dichiarato si discostava da quello accertato sinteticamente.

La questione non ha trovato ancora una soluzione e si invoca<sup>(44)</sup> un intervento della Suprema Corte.

Dal punto di vista di questo lavoro, la presenza del biennio dovrebbe essere reputata un argomento di poco interesse visto che la novella ha eliminato la pretesa del doppio sconfinamento, ma risulta di fondamentale importanza per le indagini che cadono a cavallo de periodo transitorio per cui si pongono alcuni casi limite:

a) accertamento degli anni 2007 e 2008: qualora l'accertamento del 2008 avvenga nel corso del 2013 (o del 2014 in caso di dichiarazione omessa), ed il 2007 possa essere considerato non più accertabile, sarà contestabile – secondo una tesi dottrinale – la regolarità dell'accertamento;

b) accertamento degli anni 2008 e 2009: in questo caso lo scostamento per l'anno 2009 non dovrebbe essere accertato con le regole previgenti per espressa previsione; ma portando all'estremo la tesi limite (che personalmente non condivido) secondo cui il secondo periodo funge solo da "condizione di accertabilità" potrebbe darsi l'ipotesi in cui sia ritenuta accettabile la verifica dello scostamento per l'anno 2009 utilizzando i criteri della normativa precedente.

L'opinione più autorevole in questo senso, al momento in cui scriviamo, è sostenuta dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna che, nella sentenza 88 del 6/10/2009 scriveva: «non è

---

<sup>(44)</sup> Si veda ALFIO CISSELLO su Eutekne del 21/7/2014 "Il biennio rilevante per il «redditometro» deve riguardare due annualità accertabili?" che richiama CTP Reggio Emilia 325/3/14 nel senso che entrambi i periodi considerati debbano essere ancora accertabili e CTR Bologna 88/4/09 di senso opposto.



condivisibile, inoltre, la tesi dei Giudici di prime cure che ritengono non sussistere, nel caso in esame, i presupposti per assoggettare la contribuente ad accertamento sintetico in quanto risulterebbe carente il requisito richiesto dall'art. 38, comma 4, DPR 600/73, ossia che il reddito accertabile sinteticamente sia superiore almeno di un quarto rispetto a quello dichiarato per due o più periodi. I primi Giudici hanno condiviso la tesi della contribuente che invoca l'illegittimità dell'operato dell'Ufficio poiché per l'anno 1998 era caduto in prescrizione ed era, pertanto, accertabile il solo 1999. Questa Commissione dà una diversa lettura della norma in questione e ritiene che il raffronto fra le due annualità consenta la valutazione e che la difformità quantitativa emersa permetta all'Ufficio di attivarsi per l'annualità effettivamente oggetto di accertamento e non si estenda a periodi diversi. Ininfluenza, pertanto, se nel 1998 siano stati prodotti redditi esenti o che non sia più possibile sottoporlo a tassazione. È, infatti, sufficiente, secondo questo Collegio, che la difformità sussista, a prescindere dalla possibilità di intervenire in rettifica a quel determinato anno d'imposta».

La tesi appena esposta sembra ampiamente criticabile quando considera influente la presenza di redditi esenti nel primo periodo (decaduto), perché tali redditi esenti avrebbero giustificato lo scostamento del primo periodo rendendo inefficace il secondo. Ma la suggestione del resto della sentenza rimane, ovvero: (parafrasando) “ferme restando le regole vigenti per il periodo sottoposto ad accertamento, la più ampia libertà deve darsi per il secondo periodo da prendere in considerazione, il quale (come abbiamo visto) i) non deve essere contiguo al primo, ii) può essere decaduto dall'azione accertatrice e (a questo punto) iii) può essere svincolato dalle regole per la determinazione dello scostamento (leggasi: il 2009 calcolato con la norma previgente)”. Personalmente non condividiamo tale larghezza interpretativa, per un senso di rispetto della chiarezza normativa; e soprattutto riteniamo che la cesura temporale che è stata posta nella separazione dell'utilizzo dei due metodi (periodi di imposta fino al 2008 da una parte e successivi dall'altra) debba essere chiarita con maggiore precisione anche per quello che andremo a dire.

## **Utilizzo del Nuovo Redditometro ai periodi di imposta precedenti il 2009**

Nelle more delle prime applicazioni del novellato strumento erano sorti molteplici dubbi (com'è naturale) su talune modalità applicative:

l'applicabilità ai soggetti di minori dimensioni, la profondità di analisi delle banche dati, e via discorrendo. Ma una nuova curiosità, la cui primogenitura sembra doversi ascrivere al bravo Andrea Bonghi su Italia Oggi del 13/1/2013, si manifestava nel corso del consueto Forum con l'Agenzia delle Entrate le cui domande e risposte sono state poi riprese e pubblicizzate con la Circolare 1/E del 15/2/2013.

La domanda che veniva posta era abbastanza chiara: «Il nuovo redditometro presentato lo scorso 20 Novembre a Roma è senza dubbio una versione “evoluta” di quello costruito sulla base del paniere di beni e servizi di cui al dm 10/9/1992. Come tale potrà essere utilizzato dai contribuenti se ad essi più favorevole durante i contraddittori relativi ad annualità basate ancora sul vecchio redditometro?»

La domanda, come abbiamo già detto, era stata ispirata dall'art. 22 del DL 78 del 31 Maggio 2010 (conv. con L. 122 del 30 Luglio 2010) che introduceva i nuovi commi dell'art. 38 ed il Nuovo Redditometro il quale, con discutibile e discussa scelta di annunciare le modifiche normative, ascriveva la mutata legislazione in commento “al fine di adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico, mutato nel corso dell'ultimo decennio, rendendolo più efficiente”.

I professionisti del settore, immediatamente ricordarono l'assonanza di tale apertura a quella di una celeberrima sentenza<sup>(45)</sup> delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione paragonando gli Studi di Settore al posto dei vecchi Parametri: «In buona sostanza, gli studi di settore - come, peraltro, in precedenza i parametri, anche se caratterizzati quest'ultimi da una minore approssimazione probabilistica - rappresentano la predisposizione di indici rilevatori di una possibile anomalia del comportamento fiscale, evidenziata dallo scostamento delle dichiarazioni dei contribuenti relative all'ammontare dei ricavi o dei compensi rispetto a quello che l'elaborazione statistica stabilisce essere il livello “normale” in relazione alla specifica attività svolta dal dichiarante.

Lo scostamento non deve essere “qualsiasi”, ma testimoniare una “grave incongruenza” [...] legittima l'avvio di una procedura finalizzata all'accertamento nel cui quadro i segnali emergenti dallo studio di settore (o dai parametri) devono essere “corretti”, in contraddittorio con il contribuente, in modo da “fotografare” la specifica realtà economica della singola impresa la cui dichiarazione dell'ammontare dei ricavi abbia

---

<sup>(45)</sup> Sent. n. 26635 del 18 dicembre 2009 (ud. del 1° dicembre 2009) della Corte Cassazione, SS.UU. civ. – Pres. Carbone, Rel. Botta.

dimostrato una significativa “incoerenza” con la “normale redditività” delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato.

Ancora una volta, quindi, è il contraddittorio - previsto espressamente dalla L. n. 146 del 1998, **art. 10**, come modificato dalla L. n. 301 del 2004, art. 1, comma 409, lett. b), e comunque già affermato come indefettibile, a prescindere dalla espressa previsione, dalla giurisprudenza, in ossequio al principio del giusto procedimento amministrativo (v. Cass. n. 17229 del 2006), e dalla prassi amministrativa - l'elemento determinante per adeguare alla concreta realtà economica del singolo contribuente l'ipotesi dello studio di settore.

Altrimenti lo studio di settore si trasformerebbe da mezzo di accertamento in mezzo di determinazione del reddito, con una illegittima compressione dei diritti emergenti dagli artt. 3, 24 e 53 Cost.: se appare ammissibile la predisposizione di mezzi di contrasto all'evasione fiscale che rendano più agile e, quindi, più efficace l'azione dell'Ufficio, come indubbiamente sono i sistemi di accertamento per standard (parametri e studi di settore), il limite della utilizzabilità degli stessi sta, da un lato, nella impossibilità di far conseguire, alla eventuale incongruenza tra standard e ricavi dichiarati, un automatismo dell'accertamento, che eluderebbe lo scopo precipuo dell'attività accertativa che è quello di giungere alla determinazione del reddito effettivo del contribuente in coerenza con il principio di cui all'**art. 53 Cost.**; dall'altro, nel riconoscimento della partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell'atto di accertamento mediante un contraddittorio preventivo, che consente di adeguare il risultato dello standard alla concreta realtà economica del destinatario dell'accertamento, concedendo a quest'ultimo, nella eventuale fase processuale, la più ampia facoltà di prova (anche per presunzioni), che sarà, unitamente agli elementi forniti dall'Ufficio, liberamente valutata dal giudice adito.»

Successivamente tali concetti (qui estratti per sommi capi) furono riadattati da un'altrettanto celebre sentenza<sup>(46)</sup>: «Alla luce del riportato criterio - ed atteso che la richiamata decisione della ss.uu. ha, altresì, puntualizzato che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei “parametri” e degli “studi di settore” costituisce un sistema unitario, frutto di un processo di progressivo

---

<sup>(46)</sup> Sentenza n. 22599 dell'11 dicembre 2012 (ud 8 novembre 2012) – della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. MERONE ANTONIO - Est. CAPPABIANCA AURELIO.

affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, che giustifica la prevalenza, in ogni caso, e la conseguente applicazione retroattiva dello strumento più recente rispetto a quello precedente, in quanto più affinato e, pertanto, più affidabile s'impone l'accoglimento del ricorso»

Nella coscienza comune, quindi, gli strumenti di determinazione sintetica del reddito (per "standard" secondo l'insegnamento della Suprema Corte) allorquando subiscano un processo di raffinazione successiva debbono (non possono) soppiantare gli strumenti oramai superati.

Alla domanda dello stimato giornalista fu fornita una risposta che, ineccepibile sotto una certa lettura della norma, appariva evidentemente stridente con i principi appena ricordati: «La disposizione introdotta dall'art. 22 del decreto legge n. 78/2010, alla quale il decreto del 24 dicembre 2012 dà piena attuazione, prevede espressamente che le modifiche all'articolo 38, commi quarto, quinto, sesto, settimo e ottavo del D.P.R. n. 600 del 1973 hanno "...effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del ...decreto", ossia per gli accertamenti relativi ai redditi dell'anno 2009 e seguenti.»<sup>(47)</sup>

Certamente la norma ha imposto che il nuovo strumento venisse applicato a decorrere dagli accertamenti decorrenti dall'anno 2009 in avanti, ma non ci sembra particolarmente contrastante l'applicazione retroattiva dello strumento quando esso possa influire favorevolmente sulla stima del reddito presunto. Il concetto che a nostro avviso si pone come cardine della questione (e perfettamente spiegato dalla Cassazione) è quello per cui la determinazione "redditometrica" del reddito non costituisce un processo di rivelazione dell'imponibile, ma bensì di stima, di ipotesi, potremmo dire: di intuizione. Il contraddittorio consente al contribuente accertato di sgrossare, di intagliare, di raffinare (come direbbero gli scultori: "dal pieno") l'ipotesi di reddito formulata dall'Ufficio.

E, si badi bene, il reddito così accertato dall'Ufficio qualora il contribuente rimanga inerte, assume un'efficacia costitutiva di siffatta grandezza solo per effetto della mancata difesa di quest'ultimo, ma non è detto che il reddito così accertato sia quello effettivamente prodotto nella realtà.

---

<sup>(47)</sup> Circ. 1/E del 15/2/13 punto 1.3.

Se allora il processo di indagine **deve** sempre utilizzare gli strumenti più affinati solo due ipotesi sono date:

i) l'irretroattività dell'utilizzo del Nuovo Redditometro non risponde ai dettami costituzionali;

ii) una lettura costituzionalmente orientata del I comma dell'art. 22 del DL 78/2010 deve assumersi nel senso che lo strumento si applicherà obbligatoriamente per gli anni di imposta 2009 e seguenti e – quando più favorevole al contribuente – anche negli anni precedenti.

Dello stesso avviso due valenti commentatori delle vicende tributarie come Alfio Cissello e Duilio Liburdi<sup>(48)</sup>: «nel momento in cui il contribuente dovesse riuscire a dimostrare che il suo livello di reddito permette tranquillamente il **sostenimento di alcune spese** o il mantenimento di alcuni beni, con l'applicazione dei nuovi principi che la stessa Amministrazione finanziaria [ma soprattutto: la norma stessa – n.d.r.] ammette essere decisamente più attendibili, non si vede perché il giudice debba ignorare la “nuova” situazione. Soprattutto nei casi in cui l'applicazione matematica dei coefficienti porta, secondo le disposizioni precedenti, a risultati del tutto inattendibili».

Tale interpretazione ha trovato anche primi tiepidi consensi nella giurisprudenza di merito<sup>(49)</sup> (Ctr Venezia n. 124/30/13 - CTP di Rimini, n. 41/2/13 del 21 marzo 2013 - CTP di Reggio Emilia, n. 74/02/13 del 18 aprile 2013 - CTR Veneto sent. n. 125/30/13 del 3.12.2013 - Ctp Pistoia n. 100/2/13 - Ctp Torino n. 3 dell'8/1/2013 - Ctp Reggio Emilia n. 272/01/2012) i quali – per dirla tutta – sono stati anche criticati da fonti<sup>(50)</sup> autorevoli.

## Il rapporto tra “accertamento sintetico” e “Nuovo Redditometro”

A nostro modesto avviso, leggendo questi ed altri commenti appare chiaro che il discrimine della vertenza si concretizza nella maggiore o minore propensione ad inquadrare il Redditometro (nuovo o vecchio) in

---

<sup>(48)</sup> “Il nuovo redditometro: investimenti patrimoniali e problematiche di diritto transitorio” in Il Fisco n. 5 del 4 febbraio 2013, pag. 2-739.

<sup>(49)</sup> V. appendice.

<sup>(50)</sup> Si veda: “Il redditometro non è a prova di giudice” di ENRICO DE MITA in Il Sole 24 Ore del 20/4/13 e “Profili critici della retroattività del “redditometro 2.0”” di ALESSANDRO BORGOGGIO in Il Fisco n. 18 del 6 maggio 2013, pag. 2-2777.

uno strumento di indagine, piuttosto che in un meccanicistico strumento di ricostruzione del reddito.

Nel primo atteggiamento (che noi condividiamo) sembra prevalere l'esigenza di individuare tutti gli elementi indicatori del reddito prodotto, nessuno escluso, ponendo maggiore attenzione su quelli maggiormente rappresentativi, sotto il profilo induttivo, dell'esistenza di reddito prodotto (su tutti: le spese effettuate). Sotto tale visione poco importa quale sia lo strumento utilizzato purchè il risultato possa essere attendibile; e qualora, tra gli strumenti utilizzabili, ve ne siano alcuni di maggiore raffinatezza rispetto ad altri debbano essere i primi a prevalere.

Così, nel novellato art. 38 si pone anche apparentemente una diaframma tra l'accertamento sintetico (che ricordiamo deve ritenersi quello fondato sulle spese effettivamente sostenute) ed il cosiddetto Nuovo Redditometro (ovvero quello basato sugli indicatori di capacità contributiva del Decreto del 24/12/2012), e ciò perché la locuzione "altresì" del V comma ha fatto pensare ad un'alternatività dei due istituti.

In questo senso si è espressa anche la Circolare 28/E del 21/6/2011 che (prima dell'emanazione del DM di Natale 2012) ipotizzava un vecchio regime fondato su coefficienti (Redditometro) da una parte e "spesometro" dall'altra parte.

A noi pare che tale conformazione, alla luce di quanto sin qui detto, debba venire sconfessata, perché il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24/12/2012, sotto il profilo dell'individuazione di elementi indicativi di capacità contributiva rappresenta un vero buco nell'acqua.

Gli unici elementi individuati dal Decreto sono sostanzialmente le risultanze delle medie ISTAT della cui scarsa applicabilità si è detto e l'unico elemento che sembra permanere per un'analisi indagatoria del reddito prodotto sia rimasto l'accertamento sintetico.

## **Gli "incrementi patrimoniali" a cavallo dei due regimi**

Un ultimo (ottimisticamente) elemento di criticità della fase transitoria di passaggio tra i due regimi è collegato al mutamento di rilevanza dei cosiddetti "incrementi patrimoniali".

Si tratta di accadimenti per lo più eccezionali nella vita del contribuente, in cui il proprio patrimonio subisce un incremento duraturo e, perlopiù, di non poco conto.

Nell'esperienza quotidiana tali avvenimenti possono essere integrati dall'acquisto di un immobile o dall'acquisto di un mezzo di trasporto (non

senza tralasciare i natanti o gli incrementi della consistenza degli investimenti finanziari e via discorrendo).

Tali situazioni, come ciascuno di noi può facilmente osservare, sono momenti non ricorrenti della vita (soprattutto economica) delle persone e, perlopiù, essi sono la manifestazione o di ricchezza accumulata nel tempo o di una manifestazione repentina di ricchezza (eredità, vincite, ecc.). Tale carattere di particolarità aveva ispirato il precedente meccanismo di accertamento sintetico disponendo che le manifestazioni di disponibilità economica legate ad incrementi patrimoniali dovessero essere riferite **almeno** all'anno in cui è avvenuta la manifestazione ed ai quattro precedenti (fino al 2005 erano addirittura cinque). Il tutto salva la prova contraria che il contribuente potesse offrire, e aggiungiamo noi, in un senso o nell'altro; è di tutta evidenza che la manifestazione di ricchezza così considerata ed avvenuta nel periodo T0 per effetto della presunzione appena descritta avrebbe riverberato i suoi effetti anche sulla determinazione di reddito presunta per i periodi T-1, T-2, T-3 e T-4 al 20% per ogni periodo. Ma il contribuente potrebbe avere interesse a dimostrare sia che l'accumulo delle disponibilità necessarie ad effettuare l'acquisto di tale eccezionale bene sia avvenuto nel corso di un più lungo periodo di tempo, ma altresì sia che esso sia stato finanziato con una repentina disponibilità manifestatasi magari anche solo in uno dei 5 periodi considerati (ad esempio: un'eredità) così da fare escludere gli altri periodi dall'accertamento sintetico.

Nel nuovo sistema (post 2008) come si è detto è stata eliminata tale presunzione di ripartizione quinquennale delle disponibilità che consentiva al contribuente di godere *ipso jure* di tale frammentazione della presunzione senza bisogno di ricorrere ad alcuna richiesta ulteriore. Ad oggi, nel nuovo sistema, il contribuente dovrà sempre fornire giustificazione analitica della provenienza delle provviste per scardinare l'ipotesi di base che la provvista sia interamente riferibile al periodo in cui si è manifestata la spesa. In altre parole, con il sistema attuale, l'acquisto di un immobile sarà sempre immediatamente ascrivito all'anno di acquisto imponendo al contribuente di spiegare compiutamente come si è formata la provvista.

La novella è stata ampiamente criticata in questo senso<sup>(51)</sup> perché consente all'Amministrazione di aprire un accertamento sintetico con una

---

<sup>(51)</sup> Ex multis: *Il redditometro verso accertamenti di massa* di LEONARDO PERRONE in *Rassegna tributaria* n. 4 di luglio–agosto 2011, pag. 887; *Il nuovo redditometro: investimenti patrimoniali e problematiche di diritto transitorio* di DUILIO LIBURDI e ALFIO CISELLO in “il fisco” n. 5 del 4 febbraio 2013, pag. 2-739.

posizione presuntiva fortemente sbilanciata contro il contribuente. A mio avviso poi è un aspetto criticabile anche per la stessa Amministrazione che si troverà costretta ad aprire posizioni di indagine di per sé poco giustificabili a priori, come nel caso in cui gli acquisti di cui è caso fossero già compatibili con i redditi degli ultimi anni, posizioni di indagine che, vigente l'abrogata norma, avrebbero già trovato automatica giustificazione.

Ciò che più ci interessa, tuttavia, è l'analisi dell'interazione tra i due processi che si riassume in due quesiti sostanziali:

a) è lecito effettuare un accertamento per l'anno 2007 basato su un incremento patrimoniale verificatosi nel 2010?

e specularmente

b) può il contribuente accertato nel 2010 per un incremento patrimoniale verificatosi nel medesimo anno invocare la ripartizione quinquennale almeno per i periodi 2006, 2007 e 2008 in cui era in vigore la precedente norma?

Tali quesiti riassumono in modo grossolano i principali quesiti in tema di interazione tra le due norme per quanto concerne l'effetto che dispiegano gli incrementi patrimoniali.

Il primo quesito si riferisce ad ipotetici accertamenti basati sulla norma poi sostituita, in cui la ripartizione quinquennale dell'accertamento per incrementi patrimoniali era non solo regolamentato, ma altresì poso a tutela del contribuente.

In questo caso, però la manifestazione presuntiva di reddito si è manifestata in un momento in cui la norma è stata abrogata per cui si può argomentare che l'effetto – per così dire – retroattivo dell'incremento patrimoniale è stato abolito con la novella.

D'altro canto, è innegabile che il medesimo incremento patrimoniale verificatosi negli anni coperti dal nuovo regime (es.: 2010), non godendo della frammentazione automatica, potrebbe venire automaticamente utilizzato sia in modo frazionato per farne retroagire gli effetti ante 2009 che in modo integrale per gli accertamenti successivi.

Sono certo che difficilmente gli uffici utilizzerebbero la medesima manifestazione di ricchezza per accertare due differenti periodi di imposta, ma rimane senza dubbio la discrasia di un periodo transitorio regolato in modo discutibile.

Probabilmente, come mi faceva notare un bravo collega componente sia della Commissione Diritto Tributario Nazionale che della Commissione Contenzioso Tributario, sarebbe stato preferibile frapporre una cesura netta ai due metodi ed escludere a priori siffatte interazioni: un



incremento patrimoniale verificatosi in vigenza della nuova norma avrebbe dovuto rimanere, *juris et de jure*, influente rispetto alla precedente, almeno quanto a presunzioni poste a favore dell'Amministrazione, e ciò per un'esigenza di certezza.

Non v'è dubbio infine, che la ricerca del reddito a mezzo dell'accertamento sintetico sia un esercizio astratto che si deve sempre confrontare con la realtà, e, pertanto, anche nell'esempio precedentemente citato permangono le più ampie facoltà di prova contraria per il contribuente.

Mentre il primo quesito sottintende tematiche di natura sostanziale, perlopiù connesse al rapporto tra le provviste finanziarie e la spesa effettuata per incrementi patrimoniali, il secondo richiama eminentemente una questione di tematica legislativa, in punto di diritto, che non è di poco pregio. La questione dovrebbe porsi come un tema di diritto acquisito da parte del contribuente, il quale, per gli accertamenti sino all'anno di imposta 2008 gode dell'inequivocabile diritto di vedersi riconosciuto il frazionamento quinquennale degli incrementi patrimoniali. Tale diritto si esplica per le annate fino alla novella (come si è detto: il 2008) per cui non è fuori luogo ritenere che per tali anni egli possa invocare una presunzione a proprio favore di tanti quinti dell'incremento patrimoniale quanti sono quelli che, una volta frazionato l'incremento patrimoniale nell'anno dell'acquisto e nei quattro precedenti, ricadono sotto la scure dell'Accertamento Sintetico ante 2009.

Facciamo un esempio: poniamo il caso in cui l'Amministrazione constati un incremento patrimoniale pari a 200 k/€ nell'anno 2010 e ne chieda conto al contribuente; ci si chiede quale pregio e quale portata possa avere una giustificazione che assuma di dover giustificare solo due quinti dell'investimento, dal momento che i tre quinti riferibili agli anni 2006, 2007 e 2008, in quanto soggiacenti alla precedente normativa dovrebbero trovare automatica collocazione nell'accertamento dei redditi di tali tre anni e quindi altrettanto automatica esclusione dagli accertamenti successivi.

Personalmente, dal momento che ritengo l'Accertamento Sintetico uno strumento fondato sull'osservazione della realtà e sul buon senso, difficilmente riesco a giustificare siffatti meccanicistici effetti della norma e preferisco giudicare caso per caso quale sia l'effetto dell'incremento patrimoniale sulle disponibilità del soggetto sotto indagine. Non v'è dubbio, tuttavia, che il tenore letterale delle disposizioni e la loro esegesi coordinata possa consentire la lettura appena descritta, almeno sotto il profilo sintattico generale e logico.

## Presunti profili di illegittimità costituzionale

I temi connessi alla coerenza costituzionale delle norme sono particolarmente delicati da analizzare perché, a mio avviso, non sono limitati alla semplice compatibilità semantica o teleologica delle norme, ma investono una più generale visione della società e dei fondamentali dell'ordinamento.

Sotto quali profili quindi il Nuovo Accertamento Sintetico si pone in frizione con l'ordinamento costituzionale?

Premetto che sono particolarmente favorevole all'utilizzo degli strumenti di raccolta dei dati in modo sistematico ed al conseguente ribaltamento di tali dati nell'ottica di fare emergere materiale imponibile illecitamente sottratto all'imposizione, ma ritengo che vi sia una contraddizione di fondo tra il nuovo istituto e l'impianto fondamentale.

La determinazione del reddito, ancorchè legata all'esigenza di effettività sancito dalla Carta fondamentale, è giocoforza un esercizio astratto, in cui gli accadimenti economici che investono un individuo sono filtrati attraverso la lente dell'ordinamento tributario, in cui gli accadimenti sono catalogati secondo le categorie prescritte e godono di riduzioni oppure soffrono di inasprimenti a seconda dei casi.

Ecco che la semplice constatazione delle spese sostenute, pur rappresentando in maniera estemporanea una evidente manifestazione di disponibilità finanziaria, non è di per se sufficiente a concretizzare un'ipotesi di reddito imponibile. Alla luce dell'evoluzione dell'accertamento sintetico, sembra una corbelleria affermare che la constatazione di disponibilità finanziaria è tutt'altro che sintomatica dell'esistenza di materia imponibile.

Ma concettualmente le due grandezze sono tutt'altro che in connessione.

Personalmente ritengo che questo accertamento sintetico trovi il principale limite concettuale nell'esigenza di automatizzare, o – quantomeno – di consecutivizzare la constatazione di disponibilità finanziaria con l'emersione di reddito.

Accoppiando tale meccanismo all'esplicita previsione normativa che supera la necessità di classificare il maggior reddito in una delle categorie espressamente previste dall'art. 6 TUIR, si realizza un sistema che ha fatto ipotizzare ad un preclaro studioso<sup>(52)</sup> l'introduzione di un vero e

---

<sup>(52)</sup> GIANNI MARONGIU “*Riflessioni, soprattutto costituzionali, a margine del nuovo accertamento sintetico e redditometrico*” In Neotepa 1/2013 pagg. 31-37.

proprio nuovo tributo in violazione all'art. 23 della Costituzione per il motivo che tale nuovo tributo sarebbe ampiamente indeterminato quanto al presupposto ed altrettanto fortemente delegato all'Amministrazione Finanziaria quanto alla determinazione.

Analoghe perplessità ha destato l'introduzione del nuovo istituto a mezzo di decreto legge, non rappresentando l'esigenza di modificare la procedura di accertamento un caso "straordinario di necessità ed urgenza" così come richiesto dalla Carta. E' vero che l'abuso del decreto legge non è una novità, ma bensì oramai una consuetudine trentennale, che – per la verità – non ci stancheremo da stigmatizzare.

Ma non è finita.

La previsione del novellato V comma che delega al Ministero dell'Economia e delle Finanze la definizione di elementi indicativi di capacità contributiva finisce per delegare al potere esecutivo la definizione di elementi bensì procedurali, ma che se non opposti dal contribuente finiscono per integrare la definizione del reddito presunto. Tale delega ha fatto ipotizzare (come già successo per gli Studi di Settore) una violazione del principio di riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione.

Infine, si deve rimarcare l'annosa questione dell'effetto procedimentale e non sostanziale di talune norme, le quali, non soffrono la censura per irretroattività destinata alle norme di natura sostanziale. Il carattere puramente procedimentale del Nuovo Accertamento Sintetico lascia perplessi i più, soprattutto per i devastanti effetti che produce sul piano pratico: una determinazione di reddito presunto che – qualora non opposta, o insufficientemente opposta – produce un effetto sostanziale nella sfera del contribuente.

Non posso negare di essere a conoscenza della scarsa efficacia che queste mie considerazioni (peraltro non originali, ma condivise) possono esercitare sull'odierno orientamento dei Giudici delle Leggi, ma non per questo né dobbiamo né possiamo abbozzare rispetto a tali presunte stonature del sistema.

## Il Decreto del 16 Settembre 2015

Pochi giorni prima di andare in stampa<sup>(53)</sup> viene diffuso il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze datato 16/9/2015 con il

---

<sup>(53)</sup> G.U. n. 223 del 25/9/2015.

dichiarato intendimento di pubblicare nuovamente gli indici di capacità contributiva a completamento del già ampiamente commentato art. 38 DPR 600/73.

A dire il vero, non si riesce a ravvisare in alcun modo la necessità tecnica di un nuovo decreto, in considerazione del fatto che il decreto integrativo previsto dal V comma dell'art. 38 era già stato emanato il 24 Dicembre 2012. Sicuramente le molteplici critiche che quest'ultimo aveva attirato su di sé facevano auspicare un ravvedimento ministeriale, e, comunque, in teoria, il mutamento del contesto sociale rende comunque doveroso il monitoraggio e l'adeguamento degli elementi indicativi di capacità contributiva: non v'è chi non veda come il possesso, ad esempio, di un telefono cellulare abbia avuto un apporto presuntivo completamente differente dagli anni '90 ad oggi; e così altri elementi che oggi potrebbero indicare una particolare capacità di spesa, al contrario, un domani, potrebbero risultare completamente ininfluenti.

Se il precedente decreto è stato vituperato per l'evidente miopia, il nuovo decreto sicuramente non brilla per originalità: esso si traduce in una fotocopia del precedente con l'eliminazione quasi totale dei riferimenti alla spesa ISTAT, sia nel testo del decreto che nell'allegata tabella per quasi tutte le voci.

Viene infatti eliminato il riferimento alla spesa media ISTAT per: alimentari e bevande, abbigliamento e calzature, riscaldamento centralizzato, elettrodomestici e arredi, altri beni e servizi per la casa, medicinali e visite mediche, mezzi di trasporto vari (tram, taxi, ecc.), acquisto apparecchi per la telefonia e spese telefoniche, spese scolastiche (rette, libri, ecc.), giochi, animali domestici, parrucchieri e cura della persona, oreficeria, valigeria, onorari professionali, viaggi, consumazioni fuori casa.

L'altra (non sorprendente) particolarità del decreto riguarda l'orizzonte temporale di applicazione della presunta novità: ovvero l'applicabilità del nuovo decreto agli accertamenti del reddito complessivo per gli anni 2011 e seguenti.

Lascia però indubbiamente perplessi il fatto che sia stata conservato l'utilizzo della spesa media ISTAT per la manutenzione dei mezzi di trasporto; non tanto per la scelta dell'oggetto, ma piuttosto perché l'allegato 2 al nuovo decreto contiene una tabella con l'indicazione dei KW medi delle autovetture segmentate per ciascuna tipologia di nucleo familiare, la quale risulta esattamente identica alla tabella contenuta nel decreto del 2012.

Orbene: sembra difficile pensare che in due anni (2009-2011) in

nessuna parte della Penisola (centro, isole, nord-est, nord-ovest, sud) per nessuna delle undici differenti tipologie di nucleo familiare via sia stata una seppur minima mutazione delle abitudini di acquisto delle autovetture.

Sembra quindi di poter dire con fondata certezza che il nuovo decreto rappresenti solamente un doveroso tentativo di eliminare quell'enorme elemento di ingiustizia rappresentato dalle medie ISTAT e stigmatizzato con forza dal Garante della Privacy, come meglio descritto in precedenza, ma che difficilmente esso possa rappresentare una particolare innovazione dello strumento.

## Conclusioni

Questo lavoro, probabilmente incompleto sotto il profilo della rigorosa ricognizione sistematica del fenomeno dell'Accertamento Sintetico, dovrebbe rappresentare l'intenzione di fornire una fotografia, un affresco, dello stato dell'arte dell'elaborazione concettuale sulla materia al momento in cui scriviamo.

Spero che da esso traspaia un deciso favore di chi scrive all'indagine induttiva, ancorché con un veemente senso critico nei confronti di talune debolezze mostrate dallo *jure condito* che ledono irrevocabilmente i criteri ispiratori dell'istituto.

Tali debolezze, a mio avviso, fondano la propria principale ragione in una sostanziale carenza di visione del fenomeno dell'evasione da parte del legislatore che ha cercato di utilizzare una rete a strascico a maglia incredibilmente stretta anche per pescare sia i tonni che i più pericolosi squali.

Tutto ciò dimenticando i principi generali dell'Ordinamento, i precetti costituzionali e la cultura del Diritto Tributario.

Se Allorio negli anni '30 si poneva dei dubbi sulle modalità di utilizzo del "fatto notorio" e tesoro negli anni '80 dubitava dell'applicabilità di concetti legati al "reddito finanziario" non v'è chi non veda che questo legislatore poteva fare di molto meglio soprattutto potendo utilizzare un impianto per lo più collaudato.

Ovviamente, tuttavia, il rimando a grandi autori non consente a questo lavoro di beneficiare della loro immortalità; e se loro è il merito di avere ispirato tante mie riflessioni, mio solo è il demerito di aver (con sicura probabilità) incluso in esso delle imprecisioni.



## APPENDICE DOCUMENTALE

- Evoluzione storica dell'Art. 38 Dpr 600/73
- Sentenza n. 13289 del 17 giugno 2011 (ud. del 21 dicembre 2010)
- CTP Rimini Sentenza 41 del 11 Ottobre 2012 (dep. 21/3/13)
- CTP Reggio Emilia Sentenza 74 del 18 Aprile 2013 (dep. 18/4/13)
- CTP Reggio Emilia Sentenza 272 del 27 Settembre 2012 (dep. 27/9/12)
- CTR Roma Sentenza 456 del 18 Gennaio 2011 (dep. 22/6/11)
- CTR Venezia Sentenza 124 del 25 Novembre 2013 (dep. 3/12/13)
- CTP Pistoia Sentenza 100 del 19 marzo 2013 (dep. 12/4/13)
- CTP Torino Sentenza 3 del 12 Dicembre 2012 (dep. 8/1/13)

## Evoluzione storica dell'Art. 38 Dpr 600/73

	dal 1 Gennaio 1974	dal 1 Gennaio 1992	dal periodo di imposta in corso al 8 Dicembre 1993
1	L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione.	L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione.	L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione.
2	La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597.	La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597.	La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597.
3	L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa e dai relativi allegati, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.	L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa e dai relativi allegati, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.	L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa e dai relativi allegati, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.
4	Se il reddito complessivo risultante dalla determinazione analitica è inferiore a quello fondatamente attribuibile al contribuente in base ad elementi e a circostanze di fatto certi, l'ufficio determina sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze.	L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato.	L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato.



	dalle dichiarazioni presentate dal 1 Gennaio 1998	dal 9 Marzo 1999	dal 3 Dicembre 2005
1	L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione.	L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione.	L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione.
2	La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 [vedasi ora l'art. 6, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917,n.d.r.].	La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 [vedasi ora l'art. 6, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917,n.d.r.].	La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597 [vedasi ora l'art. 6, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917,n.d.r.].
3	L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa [e dai relativi allegati], dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.	L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa [...], dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.	L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa [...], dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.
4	L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato.	L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato.	L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato.

	dal 1 Gennaio 1974	dal 1 Gennaio 1992	dal periodo di imposta in corso al 8 Dicembre 1993
4	A tal fine possono essere stabiliti, con decreto del Ministro per le finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, indici e coefficienti presuntivi di reddito o di maggiore reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva di cui al secondo comma dell'art. 2.	A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggiore reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva di cui al secondo e terzo comma dell'art.2 quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta. 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.	A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta. 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.
5	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.	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.	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.
6	L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.	L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.	L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.
7	Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.	Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.	Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.
8			

	dalle dichiarazioni presentate dal 1 Gennaio 1998	dal 9 Marzo 1999	dal 3 Dicembre 2005
4	A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta. 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.	A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta. 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.	A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta. 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 quattro precedenti.
5	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.	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.	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.
6	L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.	L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.	L'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.
7	Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.	Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.	Dal reddito complessivo determinato sinteticamente non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma. Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi.
8		Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4).	Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4).

**Sentenza n. 13289 del 17 giugno 2011 (ud. del 21 dicembre 2010)**

della Corte di Cassazione, Sezione tributaria  
Pres. Plenteda, Rel. D'Alonzo.

Svolgimento del processo - Con ricorso notificato a P.P., l'AGENZIA delle ENTRATE - premesso che l'Ufficio, dopo aver invitato il P. ("ai sensi e per gli effetti di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32") a "rispondere al questionario ... con cui si chiedeva, tra l'altro, di dichiarare la disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva" ("con espresso avvertimento che la mancata restituzione del... questionario comporta, oltre alla irrogazione della pena pecuniaria, anche che i dati e le notizie non adottati non potranno essere utilizzati... in sede di accertamento e di contenzioso"), avendo rilevato che lo stesso ("esercente l'attività di commercio al dettaglio di casalinghi e cristallerie") aveva dichiarato di "non aver percepito alcun reddito negli anni 1995 e 1996 mentre al sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria risultava possedere autovetture ed aver realizzato incrementi patrimoniali nel quinquennio 1995-2000", con avviso di accertamento aveva determinato "sinteticamente il reddito... del 1995...ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, e in applicazione dei coefficienti previsti dai DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992" avendo il P. annotato nel questionario restituito (con un giorno di ritardo) "il sottoscritto dichiara che per gli anni 1995 e 1996 non ha posseduto alcunchè dei beni sopraindicati, per i veicoli si precisa a pag. 02. Il sottoscritto dichiara che nel corso dell'anno 1996 e precisamente in data 27 luglio 1996 ha acquistato un autoveicolo tipo Clio 1.4... Anno di immatricolazione 1995, cv fiscali 14 ad un prezzo di L. 14.500.00 e di aver ceduto tale veicolo come da atto di vendita allegato. Il sottoscritto dichiara, inoltre, che per gli anni 1995/96 ha sostenuto spese di assicurazione di cui all'allegato 01, ha acquistato nel maggio del 1999 un immobile... in Isernia... come da dichiarazione ICI... presentata" -, in forza di nove motivi, chiedeva di cassare la sentenza n. 211/40/05 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio (depositata il 23 giugno 2005) che aveva rigettato l'appello dell'Ufficio avverso la decisione (364/05/-02) della Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone la quale aveva accolto il ricorso del contribuente. Il P. non svolgeva attività difensiva.

Motivi della decisione - 1. La Commissione Tributaria Regionale - premesso che il giudice di primo grado ha accolto i ricorsi del contribuente avverso gli avvisi con i quali l'Ufficio ha provveduto alla

“determinazione sintetica... del reddito complessivo del ricorrente” ai sensi dell’art. 38, comma 4” D.P.R. n. 600, art. 38, comma 4”, “utilizzando i coefficienti di cui ai D.M. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992” -, “esaminata la documentazione probatoria prodotta”, ha disatteso l’appello dell’Ufficio osservando:

– “l’eccezione” per la quale “la parte”, in “violazione della L. n. 28 del 1999, art. 25” (“secondo cui le notizie ed i dati non adottati... non possono essere presi in considerazione in sede contenziosa”), “avrebbe esibito nella fase contenziosa documenti non prodotti in sede di risposta al questionario”, è “infondata” perché: (a) “l’Ufficio non chiarisce e non precisa quali ò sarebbero stati i documenti non presentati in sede di risposta al questionario” e (b) “il questionario in contestazione è generico, di difficile interpretazione, formula richieste standardizzate, valide per chiunque”;

– “l’appellato dichiarava di possedere due autovetture, una casa ed una assicurazione”;

– “a pag. 1 del questionario in contestazione l’Ufficio richiede al contribuente di precisare se ha avuto la disponibilità dei beni indicativi della capacità contributiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 2”, ma “l’art. 2 in questione riguardante, com’ è noto il contenuto della dichiarazione delle persone fisiche dal 31 maggio 1994 (data del D.L. n. 330) non riporta più, essendo stato abrogato, le indicazioni riguardanti i beni indicativi della capacità contributiva” per cui “l’Ufficio si è sentito legittimato a richiedere dati e notizie in base ad un articolo non più esistente”;

– “lo stesso Ufficio ammette” di essere “già in possesso dei dati e delle notizie riguardanti il ricorrente”: “ammette”, infatti, che “in base ai dati forniti dell’Anagrafe Tributaria risultava che la parte possedesse tre autovetture, un fabbricato ed un’azienda” e che “prima di procedere all’accertamento, richiedeva al contribuente con il questionario citato la documentazione relativa al possesso di autovetture, fabbricati ed eventuali incrementi patrimoniali sostenuti negli anni che vanno dal 1995 al 2001 per verificare l’esattezza di quanto esposto nella segnalazione”;

– “le motivazioni e la procedura adottata dall’Ufficio nel caso di specie sono fortemente censurabili”; (1) “in primo luogo appare oltremodo illegittimo il fatto che l’Ufficio invii un questionario accompagnato da una minaccia di sanzioni (poi anche applicate) per avere notizie su fatti e documenti già in proprio possesso” (“tale comportamento potrebbe configurare gli estremi di un reato”); “l’Ufficio... insiste in modo temerario su questo aspetto al punto di

fondare l'appello sulla presunta violazione del più volte citata L. n. 28 del 1999, art. 25": "difatti la reiterazione della minaccia di sanzioni (non utilizzabilità dei documenti esibiti oltre alle sanzioni pecuniarie) e la effettiva sanzione applicata poi per avere il contribuente presentato con un giorno di ritardo il predetto questionario espongono l'Ufficio a forti critiche e a dubbi di liceità del proprio operato"; (2) "in secondo luogo, il questionario inviato non, risponde ai requisiti posti dalle circolari citate le quali raccomandano specificità, concisione e precisione nelle richieste di dati e notizie riguardanti i cittadini – contribuenti"; (3) "in terzo luogo le richieste contenute nel questionario infrangono le disposizioni contenute nella L. n. 212 del 2000, art. 6... al cui comma 4 dispone: al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 18, commi 2 e 3";

– "nel merito": (a) "l'Ufficio cade nell'errore di considerare indici di spesa l'acquisizione dell'azienda e l'autovettura Renault Clio acquistata nel 1996 quale bene strumentale per la consegna dei prodotti commercializzati": "i beni relativi alle attività imprenditoriali non sono assunti quali indici di spesa in quanto non considerati erogazioni di reddito, bensì spese per la produzione del medesimo"; (b) l'Ufficio "fa menzione dell'acquisto dell'azienda... soltanto in sede di appello, mancando un esplicito riferimento ad essa negli avvisi di accertamento": "come si evince dall'atto in possesso dell'Ufficio essa fu acquistata dal proprio genitore e pagata ratealmente, con il lavoro svolto"; "non risponde al vero, i, l'affermazione dell'Ufficio, circa il fatto che il cespite azienda sia dal legislatore considerato elemento e circostanza di fatto certa ed indicativa di capacità contributiva": "se si scorre il D.M. 10.09.1992 non si scorge tra i beni presi in considerazione alcun accenno ad aziende"; (c) "come dimostrato in atti,... il contribuente acquistò l'autovettura Renault Clio... nel 1996, e non nel 1995 e con utilizzo del c.d. scoperto bancario conto corrente dell'impresa commerciale" ("della sua esistenza ne fu data risposta nel questionario"); (d) "non risponde al vero, l'affermazione dell'Ufficio, riguardo il fatto che il fabbricato non abbia partecipato al maggior reddito attribuibile perchè, "al contrario", "esso, essendo stato conteggiato anche tra gli incrementi patrimoniali (330.000.000, di cui 210 per il fabbricato e 120 per l'acquisizione dell'azienda, anno 1999 e anno 1996) ha partecipato al reddito del 1995 per lire 35.000.000 mentre l'acquisizione dell'azienda ha partecipato al maggior reddito per lire 20.000.000 per un totale complessivo per il solo

anno 1995 di lire 55.000.000; idem per l'anno 1996". Il giudice di appello, infine, afferma che "l'Ufficio omette di considerare quanto contenuto nella Circolare Ministeriale n. 101/E80566 del 30 aprile 1999, riguardo l'uso del redditometro ed in particolare su alcuni beni/indice" secondo cui "l'impiego degli indici e coefficienti presuntivi di reddito dovrà in primo luogo essere utilizzato quale spunto d'indagine, allo scopo di individuare, per quanto possibile, le effettive fonti reddituali eventualmente sottratte all'imposizione".

### 3. L'Agenzia impugna la decisione per nove motivi.

A. Con il primo la ricorrente censura l'affermazione posta dalla Commissione Tributaria Regionale a fondamento del rigetto del "motivo d'appello relativo alla violazione della L. n. 28 del 1999, art. 25, (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 4)" ("nel merito l'Ufficio non chiarisce e non precisa quali sarebbero stati i documenti non presentati in sede di risposta al questionario. Invero il contribuente ha risposto ai quesiti di cui al questionario (lunare) mod. 55..., fornendo all'Ufficio dei dati e notizie richiesti (peraltro già in suo possesso)" e denuncia "insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia" affermando che il giudice di appello "non ha... tenuto conto". (1) "di quanto dedotto dall'Ufficio nell'atto di appello alle pagine 2 e 3" ("cioè che nel caso... la risposta al questionario è stata generica e parziale, avendo il contribuente dichiarato di possedere solo una autovettura, la Renault Clio targata ..., di non aver effettuato investimenti negli anni indicati dal questionario e di aver acquistato un immobile nel 1999, senza però precisarne le modalità di pagamento. Successivamente presentando il ricorso la parte ha fatto riferimento a documenti e notizie che hanno, almeno in parte chiarito la propria situazione patrimoniale, ma che andavano prodotti in risposta al questionario") e (2) di "quanto dedotto alla pagina 3 dell'appello" "cioè che "dai dati forniti all'anagrafe tributaria al... P. è attribuito: 1) il possesso di n. 3 autovetture al 100%, immatricolate negli anni 1986, 1989 e 1995; 2) l'acquisto di un fabbricato il quale, però, è stato escluso dal calcolo del maggior reddito imponibile; 3) aver sostenuto spese per incrementi patrimoniali per L. 330.000.000, di cui L. 120.000.000 nell'anno 1996 per l'acquisto di una azienda (... data di registrazione 8 maggio 1996), e L. 210.000.000 nel 1999 per l'acquisto di un fabbricato (atto... registrato in data 31 maggio 1999). In risposta al questionario mod. 55..., il contribuente ha dichiarato: 1) di possedere solo, nei corso del 1996, l'autovettura Renault Clio targata ....; 2) di non avere effettuato investimenti negli anni indicati nel questionario; 3) di aver acquistato un immobile nel 1999, senza precisare le modalità di pagamento. In seguito

presentando ricorso ha riferito che l'immobile indicato è stato acquistato ricorrendo ad un mutuo bancario quindicennale, che negli anni 1987/88 e 1991 ha svolto attività di lavoro dipendente, nel 1995 è entrato nell'impresa familiare come coadiutore e nel 1996 ha intrapreso attività improprio. Riguardo le autovetture dichiara di aver comprato nel 1986 la Lancia Thema, usata e ancora in suo possesso, nel 1989 una Lancia Thema, che però venduto nell'agosto 1989, nel settembre 1996 ha acquistato l'autovettura Renault Clio intestata alla ditta individuale P.P.". **Per la ricorrente è, quindi,** "innegabile che l'affermazione della CTR, che adombra una genericità dell'atto di appello in punto di violazione della L. n. 28 del 1999, art. 25, è incorsa nel denunciato vizio motivazionale, essendo le citate argomentazioni contenute nell'atto stesso chiaramente riferibili a specifici dati e specifiche notizie e quindi di valenza tale da escludere l'asserita genericità".

**B. Con il secondo motivo l'Agenzia contrasta il** "secondo argomento sulla cui base la CTR ha rigettato il motivo d'appello relativo alla violazione della L. 18 febbraio 1999, n. 28, art. 25, è l'asserita genericità del questionario" (ovverosia il punto in cui il giudice a quo afferma di rendersi conto "della difficoltà oggettiva nel rispondere a simili richieste. A tal proposito si ritiene che proprio l'Ufficio non abbia ottemperato, invece, alle raccomandazioni di cui alle circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Ge. Imposte Dirette 25.3.1982 n. 20/7/1043 la quale detta le condizioni per l'uso di tale strumento in particolare dispone che con il mod. 55 gli Uffici possono richiedere ai contribuenti dati e notizie di carattere specifico rilevanti al fine dell'accertamento nei loro confronti. Così anche la precedente circolare 23.5.1978 n. 29/410811 della Direzione generale tasse testualmente raccomandava (agli Uffici) di utilizzare il particolare strumento istruttorio con la massima diligenza, avendo cura di formulare richieste concise ed evitando di esigere elaborazioni di dati particolarmente onerose per il contribuente o notizie dispersive ai fini dell'accertamento. Come si può agevolmente constatare il questionario in contestazione è generico, di difficile interpretazione, formula richieste standardizzate, valide per chiunque. Comunque, nel merito, l'appellato dichiarava di possedere due autovetture, una casa e una assicurazione") e **denuncia** "violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 4, e comma 4" **nonché** "insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia" **sostenendo essere "evidente" che - disponendo** "il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 4 ... che "per gli adempimenti dei loro compiti gli uffici delle imposte possono... inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico



rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, e, conseguentemente, del comma 4 stesso art. 4" – "comunque si voglia intendere l'aggettivo specifico..., nell'art. 32, 1 comma, n. 4, il legislatore, con l'aggettivo stesso, intende, da un lato, rimarcare che i dati e le notizie richieste debbono essere rilevanti al fine dell'accertamento; dall'altro, e soprattutto, che debbono essere indicati dettagliatamente quali siano tali dati e notizie, al fine di consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa". Per la ricorrente, quindi, in base al contenuto del "questionario" (riprodotto nel ricorso per cassazione), (1) è "innegabile" (a) "che i dati e le notizie richieste fossero specifici, nel senso di particolare, proprio, caratteristica di qualcosa (... definizione di specifico nel dizionario di T.D.), e cioè attinenti ai beni o servizi la cui disponibilità è valutata ai fini della determinazione sintetica del reddito" e (b) "che la pluralità dei dati e delle notizie richieste nel questionario non solo non è in contrasto con il canone legale della specificità, ma, al contrario, è connotato imprescindibile del paradigma normativo, dovendo l'Ufficio dar conto e informare il contribuente di tutti i dati e le notizie rilevanti al fine dell'accertamento" (per cui "è... evidente che la CTR è incorsa nella violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 4, e, conseguentemente, del comma 4, stesso art., avendo preso in considerazione dati, notizie e documenti non esibiti o non trasmessi in risposta all'invito dell'Ufficio"); (2) "non è revocabile in dubbio che la CTR, nell'affermare che il questionario mancava della richiesta specificità, è incorso nel denunciato vizio motivazionale, avendo omesso di riportare il questionario in esame a un ipotetico modello normativo e precisare per quali ragioni e in quali particolari punti esso non fosse conforme a tale ipotetico modello": "in mancanza di tale necessarie precisazioni, l'affermazione della CTR in ordine alla genericità, così come del resto le affermazioni in ordine alla difficoltà di interpretazione, alla asserita richiesta di elaborazioni complesse, si esauriscono in petizioni di principio non sufficienti a sorreggere la legittimità della statuizione".

C. Con il terzo motivo l'Agenzia contesta l'"altro argomento sulla cui base la CTR ha rigettato il motivo d'appello relativo alla violazione della L. 21 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 4" ("che fa divieto all'Amministrazione finanziaria di richiedere documentazione e informazioni di cui siano in possesso la stessa o altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente") – "la CTR ha osservato che come lo stesso Ufficio ammette, esso era già in possesso dei dati e delle notizie riguardanti il ricorrente. Ammette che in base ai dati forniti dall'Anagrafe Tributaria risultava che la parte possedesse tre autovetture, un fabbricato

ed una azienda. Ammette altresì che prima di procedere all'accertamento, richiedeva al contribuente con il questionario citato la documentazione relativa al possesso di autovetture, fabbricati ed eventuali incrementi patrimoniali sostenuti negli anni che vanno dal 1995 al 2001 per verificare l'esattezza di quanto esposto nella segnalazione, rilevando poi l'illegittimità del comportamento dell'Ufficio che avrebbe inviato un questionario con minaccia di sanzioni, poi in concreto irrogate, per avere notizie su fatti e documenti già in proprio possesso" - e denuncia "falsa applicazione della L. 21 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 4", "violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, art. 32, commi 1 e 4", oltre che "insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia", affermando che "la violazione di legge denunciata... appare evidente, ove si consideri che": (1) "con il questionario, l'Ufficio non si è limitato a chiedere i dati e le notizie di cui già era in possesso, riguardando la richiesta la disponibilità di tutti i beni o servizi di cui alla tabella allegata al D.M. 10 settembre 1992 valutabile ai fini della determinazione sintetica del reddito, oltre che le spese per incrementi patrimoniali di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 5"; (2) "la richiesta doveva necessariamente essere riferita anche ai dati e alle notizie già in possesso dell'Amministrazione, al fine di consentire al contribuente di provare che il maggior reddito determinabile sinteticamente era costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta"; (3) "l'art. 32, comma 4, nel prevedere che le notizie e i dati non adottati e i documenti non prodotti a seguito dell'invito dell'Ufficio non possono più essere in considerazione a favore del contribuente implica necessariamente che prima di dar corso all'accertamento debba essere consentito al contribuente di addurre gli elementi a proprio favore, e quindi l'invito deve necessariamente estendersi anche a dati e notizie già in possesso dell'Amministrazione"; (4) "in ogni caso, dall'illegittimità dell'invito a fornire dati e documenti già in possesso dell'Amministrazione può derivare esclusivamente l'illegittimità della sanzione applicata per l'omessa risposta al questionario, ma non già l'inapplicabilità della disposizione che prevede l'inutilizzabilità di notizie, dati o documenti non forniti in sede precontenziosa e non in possesso dell'Amministrazione".

D. Con il quarto motivo la ricorrente contesta la ragione del "rigetto del motivo di appello relativo alla violazione della L. n. 28 del 1999, art. 25", addotta dal giudice di appello, per la quale "la pagina 1 del questionario in contestazione l'Ufficio richiede al contribuente di precisare se ha avuto la disponibilità dei beni indicativi della capacità contributiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 2. L'art. 2 in questione,

riguardante, come è noto, il contenuto della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche dal 31 maggio 1994 (data del D.L. n. 330) non riporta più, essendo stato abrogato, le indicazioni riguardanti i beni indicativi di capacità contributiva. Dunque, allo stato, l'Ufficio si è sentito legittimato a richiedere dati e notizie in base ad un articolo non più esistente” - **trascritta** “la parte rilevante dell’invito (all. 4) “ai sensi e per gli effetti del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, il sottoscritto dirigente dell’Ufficio invita... a voler restituire... il presente questionario... si prega... precisare se unitamente al coniuge, ha avuto la disponibilità dei beni indicativi di capacità contributiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 2, e succ. (D.P.C.M. 19 novembre 1992 e successive modificazioni D.M. 29 aprile 1999)” - **denunzia** “violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, art. 2”, “violazione del D.M. 10 settembre 1992, e D.M. 19 novembre 1992... del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, comma 1, n. 1” **nonchè** “insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia”, **affermando essere** “evidente” l’“erroneità dell’assunto della CTR” in quanto “la richiesta è stata effettuata non in base all’art. 2, bensì in base al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 7, ed ha avuto a oggetto la disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva” **atteso che** “il riferimento all’art. 2, stesso D.P.R., accompagnato peraltro dal richiamo al D.M. 19 novembre 1992 e successive modificazioni, costituisce pertanto una mera irregolarità, inidonea a privare l’invito degli effetti suoi propri”.

**E. Con il quinto motivo l’Agenzia denunzia** “violazione della L. 18 febbraio 1999, n. 28, art. 25, (D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, art. 32, comma 4)”, “non sussistendo, per le ragioni evidenziate nei precedenti quattro motivi di ricorso, i vizi di legittimità del questionario D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32, comma 1, n. 7, ne discende che la CTR, nel prendere in esame i dati, le notizie e i documenti non trasmessi in risposta al questionario, è incorsa nella violazione di legge denunciata in epigrafe”.

**F. Con il sesto motivo la ricorrente contesta l’osservazione della Commissione Tributaria Regionale secondo la quale** “l’impiego degli indici e dei coefficienti presuntivi di reddito dovrà in primo luogo essere utilizzato quale spunto di indagine, allo scopo di individuare, per quanto possibile, le effettive fonti reddituali eventualmente sottratte all’imposizione” e **denunzia** “violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38”, **affermando che**, “per pacifica giurisprudenza”, “l’accertamento sintetico, con metodo induttivo, consentito all’amministrazione finanziaria dalle norme contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, commi 4 e 5, (disposizioni introdotte dalla

L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 1), consiste nell'applicazione di presunzioni semplici, in virtù delle quali, com'è risaputo (art. 2727 c.c.), 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" (da ultimo, Cass. 17 marzo 2006 n. 5991)".

G. Con il settimo motivo l'Agenzia denuncia "violazione e falsa applicazione del D.M. 10 settembre 1992, art. 2", e "violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 5" esponendo che l'"affermazione" del giudice di appello secondo cui "nel merito l'Ufficio cade nell'errore di considerare indici di spesa l'acquisizione dell'azienda e l'autovettura Renault Clio acquistata nel 1996 quale bene strumentale per la consegna dei prodotti commercializzati. I beni relativi alle attività imprenditoriali non sono assunti quali indici di spesa in quanto non considerati erogazione di reddito, bensì spese per la produzione dei documenti" appare "in contrasto con la disposizione citata..., secondo cui i beni e i servizi di cui al comma 1 si considerano nella disponibilità della persona fisica che a qualsiasi titolo o anche di fatto utilizza o fa utilizzare i beni o riceve o fa ricevere i servizi o ne sopporta i relativi costi. La disposizione contenuta nel comma 1 non si applica per i beni di cui al D.P.R. 29 settembre 1993, n. 600, art. 2, comma 2, nn. 1), 4) e 5), come sostituito della L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 1, comma 1, se relativi esclusivamente ad attività di impresa o all'esercizio di arti o professioni e tale circostanza risulta da idonea documentazione". Per la ricorrente, quindi, "la CTR ha... ommesso di considerare": (1) "per quanto riguarda l'autovettura Clio", che "l'intimato non aveva prodotto alcuna documentazione atta a dimostrare che essa fosse relativa esclusivamente all'attività di impresa"; (2) "per quanto riguarda l'acquisto dell'azienda", che "la somma sborsata è stata valorizzata dall'Ufficio come spesa per incremento patrimoniale ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 5". "Da quanto appena evidenziato al punto 2", inoltre, secondo l'Agenzia, "consegue anche l'erroneità dell'ulteriore affermazione della CTR secondo cui non risponde al vero l'affermazione dell'Ufficio, circa il fatto che il cespite azienda sia dal legislatore considerato elemento e circostanza di fatto certa e indicativa di capacità contributiva. Difatti se si scorre il D.M. 10 settembre 1992 non si scorge tra i beni presi in considerazione alcun accenno ad aziende".

H. Con l'ottavo motivo la ricorrente denuncia "violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 4", ed "insufficiente motivazione" in ordine all'"acquisto dell'azienda" ("a proposito" del quale "la CTR ha osservato che l'Ufficio ne fa menzione soltanto in sede di appello, mancando un esplicito riferimento ad essa negli avvisi di accertamento. Come si evince dagli atti in possesso dell'Ufficio essa fu acquistata dal proprio genitore e pagata ratealmente") esponendo: - "in primo luogo", che "dalla mancata esplicita menzione dell'acquisto dell'azienda nell'avviso di accertamento (il cui prezzo è stato conglobato nella voce "spese per incrementi patrimoniali") non consegue alcuna illegittimità" essendo "pacifico che l'ufficio finanziario che procede ad accertamento con metodo sintetico ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, non ha l'onere di indicare i singoli cespiti dai quali derivi il maggior reddito accertato, essendo invece sufficiente che sia indicato un reddito globale, traendo tale determinazione o da manifestazioni di spesa non coordinabili con un minor reddito dichiarato ovvero da situazioni indicative di una capacità di spesa di natura reddituale (da ultimo, Cass. 24 ottobre 2005 n. 20588)"; - "in secondo luogo", che "non risponde al vero che l'Ufficio abbia fatto menzione dell'acquisto solo in sede di appello" in quanto: (a) "nella memoria illustrativa di prime cure (all. 7), alla pagina 2, l'Ufficio aveva fatto presente che la parte ha omesso di dichiarare l'acquisto, nell'anno 1996 di un esercizio commerciale per un valore di L. 120.000.000 (quota relativa, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, comma 5, per gli anni dal 1991 - 1996 di L. 20,000.000/anno)" e (b) "alla stessa memoria, era stato allegato l'atto di acquisto dell'esercizio commerciale, da cui non risultano affatto le modalità di pagamento del prezzo indicate dalla CTR, la quale ha peraltro omesso ogni puntuale riferimento da quali atti in possesso dell'Ufficio ha desunto dette modalità".

I. Con il nono (ultimo) motivo l'Agenzia denuncia "insufficiente motivazione in ordine" all'"acquisto dell'immobile nell'anno 1999" ("a proposito" del quale "la CTR ha osservato che non risponde al vero l'affermazione dell'Ufficio, riguardo il fatto che il fabbricato non abbia partecipato al maggior reddito imponibile. Al riguardo, esso, essendo stato conteggiato anche tra gli incrementi patrimoniale,... ha partecipato al reddito del 1995") sostenendo che tale "affermazione, laddove con l'avverbio anche adombra una possibile illegittimità duplicazione della valutazione dell'acquisto dell'immobile ai fini della determinazione sintetica del reddito tanto sulla base dei coefficienti di cui ai DD.MM. più volte citati quanto come spesa per incrementi patrimoniali, non appare sorretta da congrua motivazione, ove si tenga presente il tenore letterale

della parte di avviso di accertamento” (“che di seguito si ritrascrive”: omissis) dal quale “si evince... chiaramente come alla voce B1 sia stato attribuito una quota di reddito pari a 0”.

### 3. Il ricorso è fondato.

A. Gli “avvisi di accertamento” oggetto del presente processo - emessi, secondo la ricorrente, a carico di contribuente il quale non aveva presentato nessuna dichiarazione dei redditi - concernono (come accertato dal giudice del merito) la “determinazione sintetica, art. 38, comma 4, D.P.R. n. 600, del reddito complessivo... utilizzando i coefficienti di cui al D.M. 10 settembre 1992 e 9 novembre 1992”. In ordine alla pretesa fiscale fondata, come nel caso, sulla utilizzazione dei “coefficienti” detti le sezioni unite di questa Corte (sentenza 18 dicembre 2009 n. 26635) hanno affermato il seguente (condivisibile) principio di diritto (ribadito da Cass., trib.: 5 ottobre 2010 nn. 22552-22555, 4 giugno 2010 n. 13594, 21 maggio 2010 n. 12558, ex permultis): - “la procedura di accertamento standardizzato mediante l’applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sè considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell’accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell’accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell’attività accertativa siano stati disattesi”; - “il contribuente ha, nel giudizio relativo all’impugnazione dell’atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l’applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall’ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente” stesso. La condivisione di siffatti principi, come intuitivo, costituisce la chiave obbligata di lettura sia della motivazione adottata dal giudice del merito che delle censure rivolte contro le stesse dall’ente impositore.”

B. Nel caso, le complessive doglianze dell’Agenzia (le quali seguono l’impianto della sentenza gravata) si risolvono, fondamentalmente, in due gruppi: il primo attinente alla “procedura adottata” dall’Ufficio per l’acquisizione delle notizie (“questionario lunare” e risposta allo stesso), l’altro al “merito” dell’accertamento fiscale.

Ciascun gruppo di censura, di poi, al pari dei corrispondenti motivi adottati nella decisione impugnata, si rivela slegato dall'altro atteso che, in particolare, la decisione (pur sfavorevole per l'Ufficio) sul primo non ha prodotto effetti sulla decisione del secondo: il giudice di appello, infatti, non ha tratto nessuna conseguenza giuridica dai vizi che pur ha ritenuto di ravvisare nella procedura ma ha esaminato il "merito" della pretesa basando la sua statuizione sulla ritenuta infondatezza dello stesso.

Pur tuttavia l'erroneità della decisione concernente il "merito" impone di esaminare anche le censure relative alla "procedura" essendo necessario fornire al giudice del rinvio corrette direttrici di giudizio.

C. La questione giuridica più rilevante posta dal primo gruppo di censure è data dalla individuazione del senso e, quindi, dalla portata dell'inciso normativo contenuto nel quarto comma (aggiunto dalla L. 18 febbraio 1999, n. 28, art. 25) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, secondo cui (1) "le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa" e (2) "di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta".

C.1. La Corte Costituzionale - investita sub specie di violazione del "principio della capacità contributiva" ("perchè la... decadenza dalla facoltà di produrre documenti in giudizio impedirebbe l'accertamento della effettiva situazione patrimoniale del contribuente e, pertanto, sarebbe causa di imposizione fiscale eccedente la capacità contributiva del medesimo contribuente") -, come noto (ordinanza 7 giugno 2007 n. 181), ha escluso qualsiasi vizio di costituzionalità della norma in riferimento (ivi solo) all'"art. 53 Cost., comma 1", chiarendo che "la preclusione prevista dalla norma censurata, risolvendosi in un divieto di allegazione in giudizio dei dati e dei documenti non forniti dal contribuente in risposta all'invito dell'amministrazione finanziaria, opera sul piano esclusivamente processuale ed è perciò inidonea a menomare il principio di capacità contributiva".

C.2. Questa sezione - dichiaratamente leggendo ed interpretando ("deve essere letta ed interpretata") "la disposizione... in coerenza ed alla luce del diritto alla difesa, scolpito nell'art. 24 Cost., e del principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.)" -, a sua volta, ha già affermato (sentenza 19 aprile 2006 n. 9127) e ribadito (decisione 22 febbraio 2008 n. 4605, per la quale l'"inutilizzabilità... deve essere contenuta entro limiti rigorosi che garantiscano il rispetto del diritto di difesa di cui all'art. 24

Cost.”, e 14 ottobre 2009 n. 21768) che excerpta dalla prima) la norma (ivi: l’omologa dettata dal “D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5,”; per i “fini equiparativi delle rispettive discipline”, cfr., Cass., trib., 19 luglio 2006 n. 16503) “trova applicazione solo quando si sia in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte della Amministrazione e di un rifiuto, o di un occultamento da parte del contribuente” (precisando, altresì, non essere “a tal fine,... sufficiente che il contribuente non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti in epoca successiva depositati in sede giudiziaria”), osservando: - “le norme costituzionali non impediscono certo di porre ragionevoli limiti al diritto alla prova, con conseguente tassazione di cespiti che il contribuente potrebbe dimostrare inesistenti; ma impongono di procedere ad una interpretazione rigorosa di disposizioni quale il citato D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5” (quindi anche di quella omologa del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 4, qui rilevante); la necessità dell’“interpretazione rigorosa” è stata ribadita da Cass., trib., 14 luglio 2010 n. 16536 secondo cui quella del “D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5” è una “normafacente eccezione a regole generali”: “la stessa”, pertanto, “non può essere applicata oltre i casi e i tempi da essa considerati e, soprattutto, deve” essere “interpretata in coerenza ed alla luce dei principi affermati dagli artt. 24 e 53 Cost.”, ovverosia “nel senso che per sanzionarlo con la perdita della facoltà di produrre i libri e le altre scritture, il contribuente deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito nel corso di giudizio”; - “appare, in proposito, di particolare rilievo l’esigenza che vi sia stata una attività di ricerca della documentazione da parte della Amministrazione ed un rifiuto da parte del contribuente (rifiuto cui è equiparata la dichiarazione di non possedere i documenti, o la sottrazione dolosa di essi al controllo)”; “è ovvio come simile procedura di richiesta o ricerca da parte della Amministrazione e di rifiuto (o occultamento) da parte del contribuente sia in concreto concepibile quasi esclusivamente in riferimento ai documenti di cui è obbligatoria la tenuta”: “in altre parole, la limitazione alla possibilità della prova è collegata ad uno specifico comportamento del contribuente, che si sottrae alla prova stessa, e dunque fornisce validi elementi per dubitare della genuinità di documenti che abbiano a riaffiorare nel corso del giudizio. Ciò costituisce una giustificazione ragionevole della loro inutilizzabilità; del resto temperata dalla possibilità riconosciuta al contribuente di dimostrare la non volontarietà della sottrazione originaria della documentazione (così come affermato da



Cass. 28 gennaio 2002, n. 1030”.

C.3. Il principio, come naturale, rappresenta la guida in base alla quale è, nel caso, comunque necessario (ri)esaminare (essendosi il giudice a quo espresso con valutazioni in parte metagiuridiche anche quanto alla “chiarezza” del “questionario”) l’ammissibilità di ciascun documento prodotto dal contribuente in giudizio dovendosi, in primo luogo, accertare la conferenza a fini difensivi di ognuno, indi la eventuale “novità” dello stesso rispetto ai documenti (se) prodotti in risposta al questionario e, infine, (ma soltanto) in ipotesi di riscontrate effettive rilevanza e “novità”, stabilire se la omessa esibizione dello stesso all’Ufficio con la risposta detta possa essere sanzionata, in base al principio di diritto richiamato, con la sua “inutilizzabilità” processuale.

In proposito (ed in risposta, quindi, ai singoli motivi del primo gruppo di censure), vai solo, altresì, precisare che: (1) il richiamo alla “sanzione” (anche) della “inutilizzabilità” detta, contenuto nel questionario, diversamente da quanto affermato dal giudice di appello (secondo il quale “tale comportamento potrebbe configurare gli estremi di un reato”), non espone affatto “l’Ufficio a forti critiche e a dubbi di liceità del proprio operato” in quanto quel richiamo è specificamente imposto dalla norma (laddove, come riportato, dispone che “di ciò l’ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta”), all’evidente fine di richiamare l’attenzione del contribuente sulle conseguenze processuali negative previste dalla stessa norma; (2) il divieto (“non possono, in ogni caso”) posto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 4, di richiedere “al contribuente... documenti ed informazioni già in possesso dell’amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente” (perchè, prosegue la norma, “tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 18, commi 2 e 3, relativi ai casi di accertamento d’ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa”), tenuto conto della necessità (evidenziata dalle sezioni unite nella citata decisione n. 26635 del 2009) di esperire il preventivo contraddittorio per adeguare l’elaborazione statistica degli standard” considerati dai DD.MM. del 1992 “alla concreta realtà economica del singolo contribuente”, di per sè solo, non esclude il potere dell’amministrazione finanziaria” di chiedere, oltre che “documenti ed informazioni” non in suo possesso (o in possesso “di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente”), soprattutto specificazioni su “informazioni” da esso già conosciute onde dare concretezza ed effettività a quei contraddittorio; nel caso, peraltro, l’evocazione del divieto da parte del giudice di appello è limitato al

semplice richiamo atteso che non risultano indicati quali siano i “documenti” e le “informazioni”, in possesso “dell’amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente”, richiesti al contribuente; il richiamo, ancora, risulta in evidente contraddizione logica con l’assunto dello stesso giudice secondo cui “il questionario in contestazione è generico, di difficile interpretazione, formula richieste standardizzate, valide per chiunque”: le ritenute genericità e validità “per chiunque” delle “richieste” formulate, all’evidenza, esclude intrinsecamente la possibilità di correlare le richieste con specifici documenti di pertinenza del contribuente e/o con ben individuate informazioni proprie dello stesso; sul punto, infine, va evidenziato che (Cass., trib., 28, ottobre 2009 n. 22775, la quale richiama “Cass. n. 21209 del 2004”) “le disposizioni della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 18, e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire d’ufficio quei documenti che, già in possesso dell’amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica, costituiscono l’espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale” cfr., Cass., trib., 2 marzo 2004 n. 4239, secondo cui “il collegamento del principio dell’onere della prova con il principio secondo cui al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell’amministrazione (L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 4, ed L. n. 241 del 1990, art. 18, comma 2) determina l’obbligo (e l’onere) per la Amministrazione di produrre in giudizio ogni documento, anche favorevole al contribuente, che sia in suo possesso (Cass. 10 febbraio 2001 n. 1930)”; (3) la “specificazione della fonte normativa è parte della mera giustificazione delle dichiarazioni autoritative”, “anche infraprocedimentali” (quindi anche del “questionario”), per cui (Cass., trib., 4 aprile 2008 n. 8781) “la sua mancanza non comporta in ogni caso l’invalidità della dichiarazione” autoritativa stessa, “potendo al più renderne difficoltosa l’interpretazione, perchè quel che è determinante è l’esistenza del potere esercitato, sulla cui fonte l’Ufficio, gravato del dovere d’informazione nei confronti del contribuente (art. 5, 6 e, soprattutto, L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 2, lett. a)), può sempre fornire le indicazioni che gli siano richieste dal destinatario dell’invito”: discende l’irrelevanza del richiamo, nel “questionario” inviato al contribuente, del “D.P.R. n. 600 del 1973, art. 2”, ovverosia di una norma da tempo (non propriamente abrogata, come affermato dal giudice a quo) modificata comunque privata dell’originario riferimento all’obbligo del contribuente di specificare (“devono inoltre

essere specificati”) nella propria dichiarazione dei redditi” dati e notizie” concernenti: “disponibilità di aeromobili da turismo, di navi e imbarcazioni da diporto, di cavalli da equitazione o da corsa e di autoveicoli per il trasporto di persone, sempre che non siano beni relativi ad impresa”; “residenze secondarie a disposizione permanente o temporanea, in Italia o all’estero”; “numero dei collaboratori familiari, precettori, governanti ed altri lavoratori addetti alla casa o alla famiglia”; “disponibilità di riserve di caccia”; “canoni per i fabbricati dati in locazione” e “ogni altro elemento richiesto nel modello di dichiarazione”; comunque, nel caso, l’indicazione del numero (“2”) dell’articolo di riferimento costituisce evidente e riconoscibile refuso grafico da omessa anteposizione del n. “3”, onde risulta evidente il riferimento (corretto) all’art. “32” del D.P.R. detto (tuttora in vigore).

D. Il “merito” della complessiva pretesa fiscale (il giudizio negativo del giudice di appello in ordine al quale è contestato dall’Agenzia con le censure del secondo gruppo di motivi) è costituito (a) da una componente reddituale determinata in base ai “coefficienti” previsti dai DD.MM. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992 per il possesso di autovetture e (b) da altra componente, data da “incrementi patrimoniali” (acquisti di un’azienda e di un immobile compiuti nel quinquennio successivo all’anno d’imposta qui rilevante).

D.1. Il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 4, - nel testo, applicabile al caso *ratione temporis*, sostituito dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 1, lett. b), anteriore a quello poi modificato dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 2, (convertito in L. 2 dicembre 2005 n. 248) e nuovamente sostituito dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 22, comma 1, (convertito in L. 30 luglio 2010 n. 122) -, come noto, consente (va) (“può”) all’ufficio (“indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall’art. 39”) di “determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente” anche in base ad “elementi e circostanze di fatto certi”, tenuto conto (“in relazione al”) del “contenuto induttivo di tali elementi e circostanze”: tra gli “elementi e circostanze” utili per la determinazione sintetica del reddito (attesa il naturale suo “contenuto induttivo”), poi, il quinto comma della norma prevede(va) espressamente (con “*presumptio iuris*”: cfr. Cass., 1<sup>a</sup>, 27 ottobre 1998 n. 10675) la “spesa per incrementi patrimoniali”, disponendo che “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”.

D.2. Il riprodotto testo normativo e i principi richiamati rendono evidente l’irrelevanza delle osservazioni addotte dal giudice di appello (a)

“i beni relativi alle attività imprenditoriali non sono assunti quali indici di spesa in quanto non considerati “erogazioni di reddito”, bensì spese per la produzione del medesimo”; (b) “il cespite azienda” non è “dal legislatore considerato elemento e circostanza di fatto certa ed indicativa di capacità contributiva” per togliere ogni significato reddituale allo stesso atteso che l’art. 38 impone di considerare (peraltro con presunzione iuris tantum) come elemento rivelatore di detta “capacità” non già (il possesso di) quel “cespite” in sé ma il suo acquisto, con la conseguenza che è del tutto indifferente il fatto (evidenziato dal medesimo giudice) che “se si scorre il D.M. 10 settembre 1992 non si scorge tra i beni presi in considerazione alcun accenno ad aziende”.

D.3. La Commissione Tributaria Regionale, confermando la decisione di primo grado di totale annullamento della pretesa fiscale contenuta negli avvisi di accertamento, ancora, ha immotivatamente escluso ogni valenza reddituale allo specifico indice rivelatore dato dal possesso (dichiarato anche dal contribuente in risposta al “questionario”) di autovetture (a) obliterando (o, comunque, non esponendo affatto le afferenti ragioni) quello di due autoveicoli e (b) attribuendo al possesso di uno terzo (Renault Clio), senza alcuna ragione giustificatrice del convincimento (se non la mera conforme asserzione del contribuente), natura “strumentale” (“per la consegna dei prodotti commercializzati”) all’azienda acquistata.

E. In definitiva la sentenza impugnata deve essere cassata perché affetta dagli evidenziati errori di diritto e dalle esposte carenze motivazionali; la causa, siccome bisognevole dei conferenti accertamenti fattuali, deve essere rinviata a sezione della Commissione Tributaria Regionale diversa da quella che ha emesso la pronuncia annullata affinché la stessa (1) riesamini il fondamento della pretesa dell’Ufficio in relazione ad entrambe le componenti reddituali incrementi patrimoniali per l’acquisto di immobile e di un’azienda e del possesso delle autovetture quali beni - indici) indicate dall’Ufficio alla luce di tutti i principi di diritto innanzi richiamati e (2) provveda anche a regolare tra le parti le spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del giudizio di legittimità, ad altra sezione del Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

## CTP Rimini Sentenza 41 del 11 Ottobre 2012 (dep. 21/3/13)

riunita con l'intervento dei Signori:  
FERRARI ACCIAJOLI OTTAVIO - Presidente  
PICCIONI CELIO - Relatore  
CHECCHI MARIO - Giudice  
ha emesso la seguente

### SENTENZA

- sul ricorso n. 346/12  
depositato il 15/05/2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADD.COM. 2007  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI RIMINI  
proposto dai ricorrenti:  
P.P.M.A.  
P. S. M. 9 47921 R.  
[...]
- sul ricorso n. 347/12  
depositato il 15/05/2012
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THU01T402270/2011 IRPEF-  
ADD.REG. 2008
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THU01T402270/2011 IRPEF-  
ADD.COM. 2008  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI RIMINI  
proposto dai ricorrenti:  
P.P.M.A.  
P. S. M. 9 47921 R.  
[...]

### FATTO E DIRITTO

Trattasi dei ricorsi rubricati ai numeri 346/12 e 347/12 poi riuniti.  
L'atto impugnato riguarda gli avvisi di accertamento per il periodo  
d'imposta 2007 e 2008.

Tributo: II.DD. + IVA.

Valore economico della controversia: Euro 79.000,00.

Ricorrente: P.P.M.A.. Domicilio eletto: RIMINI, VIA TIBERIO N. 11.

Con gli avvisi di accertamento notificati il 28.11.2011 ed il 24.11.2011,  
l'Agenzia delle Entrate - ha determinato sinteticamente il reddito della Sig.  
P.P. per gli anni d'imposta 2007 e 2008 ai sensi dell'art. 38, comma 4 del  
D.P.R. n. 600 del 1973.

Precedentemente, in data 08.08.2011, l'Ufficio aveva notificato alla

contribuente il questionario n. Q00857/2011 ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, invitandola ad indicare la disponibilità di residenze, autoveicoli, imbarcazioni ed altri beni, nonché la provenienza degli importi spesi per gli incrementi patrimoniali dal 2007 al 2011.

Sulla scorta dei dati forniti dalla parte in risposta al predetto questionario, nonché dalle risultanze dell'Anagrafe Tributaria, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato, per i periodi considerati, i seguenti beni:

1) Appartamento adibito a residenza principale di mq 115 sito in Rimini alla Piazzetta S. Martino n. 9, per il quale la ricorrente ha dichiarato di sostenere per intero le spese relative al mutuo fondiario acceso ai fini dell'acquisto dell'immobile pari a due rate semestrali di Euro 10.500,00 ciascuna;

2) Residenza secondaria di mq 80 sita in Gambellara (RA) oltre a garage, acquistata il 05.10.2007 per Euro 100.000,00 per la quale la ricorrente ha dichiarato di sostenere per intero le spese relative al mutuo fondiario acceso ai fini dell'acquisto dell'immobile pari a 4 rate trimestrali di Euro 1.744,32 ciascuna;

3) Altra residenza secondaria di mq 80 sita in Gambellara (RA) oltre a garage, acquistata il 05.10.2007 per Euro 100.000,00 per la quale la ricorrente ha dichiarato di sostenere per intero le spese relative al mutuo fondiario acceso ai fini dell'acquisto dell'immobile pari a 4 rate trimestrali di Euro 1.744,32 ciascuna;

4) Autovettura Micra Nissan, alimentata a diesel, 16 HP, immatricolata nel 2004, acquistata il 07.05.2004 per il prezzo di Euro 13.694,26, disponibile al 60%;

5) Autovettura Smart For Four, immatricolata nel 2006, alimentata a benzina, 15 HP, acquistata l'08.02.2006 per il prezzo di Euro 16.250,00, disponibile sino al 17.12.2008 al 60%;

6) Autovettura Fiat Punto, immatricolata nel 2006, alimentata a diesel, 15 HP, acquistata il 28.02.2006 per il prezzo di Euro 14.640,00, disponibile al 60%;

7) Autovettura BMW Z4, immatricolata nel 2006, alimentata a benzina, 20 HP, acquistata il 26.04.2006 per il prezzo di Euro 34.500,00, disponibile sino al 23.05.2008 al 60%;

8) Autovettura Smart For Two Coupé, immatricolata nel 2007, alimentata a diesel, 15 HP, acquistata l'08.06.2007 al costo di Euro 13.300,00, disponibile sino al 16.07.2007 al 60%;

9) Collaboratore familiare per un totale di 1.300 ore nel 2007 e di altre 1.300 ore nel 2008 con sostenimento delle relative spese per intero.

Con riferimento alle spese per incrementi patrimoniali sostenute dal 2007 al 2011 - come indicato dalla parte - le stesse risultano costituite dall'acquisto dell'autovettura di cui al n. 8 per l'importo di Euro 13.300,00.

Dalle interrogazioni effettuate tramite il sistema informativo A.T., è

emesso chela Sig.ra P. ha dichiarato redditi imponibili pari ad Euro 23.165,00 per l'annualità 2007 e pari ad Euro 30.217,00 per l'annualità 2008.

In virtù dei poteri conferitigli dall'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, l'Ufficio, considerato il possesso di beni indici di capacità contributiva da parte della ricorrente, ha proceduto a determinare sinteticamente il reddito della stessa. L'attività di controllo ha evidenziato in capo alla Sig.ra P. un reddito netto presunto pari ad Euro 113.326,00 per l'anno 2007 e pari ad Euro 139.375,39 per il 2008, delineando uno scostamento superiore al quarto tra reddito dichiarato e reddito presunto per due periodi d'imposta.

L'Ufficio ha sostenuto che la parte non ha documentato ai sensi dell'art. 38, comma 6 del D.P.R. n. 600 del 1973 il possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte tali da giustificare il maggior reddito sinteticamente determinato e quindi ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, ha emesso i provvedimenti impugnati, accertando in capo alla ricorrente un reddito complessivo netto superiore di almeno un quarto rispetto a quello dichiarato per gli anni 2007 e 2008.

A seguito della notifica degli avvisi di accertamento in data 20.01.2012, la contribuente ha presentato per entrambi gli atti istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997. Successivamente, l'Ufficio ha invitato la Sig.ra P. a comparire per l'instaurazione del contraddittorio a seguito dell'istanza di definizione dalla stessa avanzata.

In data 14.03.2012 la contribuente si è presentata al contraddittorio, chiedendo che le autovetture fossero integralmente escluse dal calcolo del reddito presunto in quanto utilizzate al 100% dai dipendenti della ditta individuale della P.; l'Ufficio ha chiesto l'esibizione di documentazione probatoria in proposito.

Nel successivo contraddittorio, svoltosi il 26.03.2012, la contribuente ha prodotto le dichiarazioni scritte rilasciate da tre dipendenti. Nel medesimo contraddittorio, poi, la P. ha chiesto una riduzione delle ore annuali effettuate dalla colf, producendo, anche in tal caso, la dichiarazione scritta resa dalla stessa colf. Al riguardo l'Ufficio ha fatto presente che le ore lavorate dalla colf non potevano essere oggetto di riduzione in quanto trattavasi di dato ufficiale comunicato dall'INPS di Rimini sulla base di quanto allo stesso dichiarato dal datore di lavoro.

L'Ufficio, al fine di definire in adesione la posizione fiscale della contribuente, ha predisposto una proposta di accertamento con adesione in relazione a ciascun atto impositivo notificato. In particolare, l'Ufficio si è offerto di rideterminare il reddito presunto imputabile alla P. in considerazione della particolare attività d'impresa svolta dalla stessa (agenzia investigativa) che, per sua natura, richiede ai dipendenti di

effettuare spostamenti, appostamenti e pedinamenti di terze persone, e, dunque, rende necessario l'utilizzo di un mezzo di trasporto. Ammesso, pertanto, che la P. non potesse da sola utilizzare cinque veicoli, l'Ufficio ha proposto di espungere dal calcolo quattro autovetture, mantenendo tuttavia in capo alla ricorrente l'utilizzo per uso personale di almeno un autoveicolo e cioè la Micra Nissan. In relazione alle ore lavorate dalla colf, per quanto già premesso, l'Amministrazione ha ritenuto di confermare il proprio operato.

In data 30.04.2012, poiché la contribuente non ha accettato la proposta di adesione dichiarando, per vie informali, di non avere liquidità per pagare gli importi risultanti dalla stessa, la Sig.ra P. ha proposto distinti ricorsi avverso gli avvisi di accertamento de qui bus, eccependo, tra le altre, la violazione dell'art. 12 della L. n. 212 del 2000 per carenza di contraddittorio col contribuente, nonché l'illegittima applicazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 e, dunque l'infondatezza della pretesa erariale. I due ricorsi sono stati riuniti.

Tutte le eccezioni preliminari vanno rigettate.

Segnatamente:

1) Il ricorrente lamenta l'inesistenza giuridica della notificazione dell'avviso di accertamento perché consegnato all'agente postale da un messo privo del potere di svolgere attività notificatoria.

Dai documenti in atti risulta che il Sig. M.M. è stato designato con ordine di servizio n. 5/2009 del 06.04.2009, come messo notificatore speciale della Direzione Provinciale di Rimini.

2) Il contribuente lamenta che l'atto notificato non presenta i timbri di legatura dei fogli. Dai documenti in atti risulta che le pagine sono numerate e la relata di notifica reca l'indicazione del numero delle pagine che compongono l'atto (cfr. Cass. 2354/2009, sul punto).

3) Il ricorrente deduce l'inesistenza dell'atto siccome emesso in violazione dell'art. 29 del D.L. n. 78 del 2010.

Risulta invece che l'atto contiene al punto 9 delle avvertenze, lettere a-b-c, l'intimazione ad adempiere entro il termine di 60 giorni con avvertimento che in caso di mancato pagamento, decorsi altri 30 giorni, le somme pretese verranno affidate all'esecuzione forzata dell'Agente di riscossione.

4) La ricorrente eccepisce la nullità e/o l'inesistenza dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione dell'atto perché firmato dal Capo Area e non dal Direttore.

Risulta agli atti che un atto interno ha formalizzato la delega di funzioni dal Direttore al Capo Area.

5) Il contribuente censura la mancata indicazione del responsabile del procedimento esecutivo accanto a quella del responsabile del procedimento di accertamento.



L'indicazione del responsabile di procedimento esecutivo - *rectius* del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo - era un requisito espressamente richiesto dalla legge in ordine alla vecchia cartella di pagamento la quale doveva contenere, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione del ruolo nonché di emissione e notificazione della cartella medesima (v. art. 36, comma 4 ter, del D.L. n. 248 del 2007, convertito con modificazioni dalla L. n. 31 del 2008, secondo cui: "La cartella di pagamento, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella.").

L'eliminazione del "ruolo" per la riscossione coattiva delle principali imposte comporta, dunque, la soppressione della fase dell'emissione e quella della notifica della cartella di pagamento con tutte le conseguenze che ne derivano in termini di osservanza delle formalità ascrivibili al contenuto minimo essenziale della cartella stessa, come ad esempio quelle riferibili alla data di esecutività del ruolo o all'indicazione del responsabile del procedimento esecutivo.

Dunque, l'avviso di accertamento impugnato è legittimo sia sotto il profilo di atto amministrativo in quanto reca il nominativo del responsabile del procedimento di accertamento ex artt. 4, 5, 6 L. n. 241 del 1990, che sotto il profilo di atto impositivo in quanto emesso dall'organo competente a manifestare all'esterno la pretesa tributaria.

Per quanto concerne l'efficacia di titolo esecutivo, l'avviso di accertamento acquisisce tale forza non in virtù di un'iscrizione a ruolo effettuata dal creditore che richiederebbe per la normativa previgente la sua indicazione quale responsabile del procedimento, ma per espressa previsione normativa col decorso del termine di 60 giorni dalla notifica.

6) Sull'eccezione di illegittimità dell'atto per assenza dell'intimazione ad adempiere e sull'omessa indicazione degli interessi la Commissione osserva che la valenza di titolo esecutivo del nuovo accertamento è ottenuta mediante inserimento nel corpo dell'avviso della cd. intimazione ad adempiere: il contribuente è invitato al pagamento degli importi indicati nell'avviso (per intero ovvero per un terzo, a titolo provvisorio) entro il termine di proposizione del ricorso.

Nel caso che si occupa e contrariamente a quanto sostenuto dal contribuente, l'intimazione ad adempiere è riportata non solo in cima all'atto opposto (pag. 2: "Questo avviso di accertamento ha valore di intimazione ad adempiere ma anche in fondo allo stesso nelle "avvertenze per il contribuente" (pagg. 12-20) cui si è già accennato al punto 2 delle difese.

Per quanto attiene agli interessi, l'atto impositivo emesso in conformità ai dettami dell'art. 29 del D.L. n. 78 del 2010 deve recare l'intimazione ad adempiere al pagamento, oltre che degli importi a titolo di tributi e

sanzioni, anche di quelli dovuti a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo che, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 602 del 1973, vengono calcolati dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento non effettuato e sino alla data del possibile versamento.

Occorre tenere presente che, tuttavia, il termine ultimo per versare non è fisso, coincidendo con quello per ricorrere. Detto termine, oltre ad essere mobile, è anche eventuale, in quanto il contribuente potrebbe decidere di non ottemperare all'intimazione di cui alla lettera a), comma 1, dell'art. 29. In tale caso, sono dovuti anche gli interessi di mora di cui all'art. 30 del D.P.R. N. 602/7381. Questi sono citati alla lettera f), comma 1, dell'art. 29, ove viene statuito che, a decorrere dal primo giorno successivo al termine ultimo per impugnare l'atto, le somme con lo stesso richieste sono maggiorate degli interessi di mora ex art. 30 cit., calcolati dal giorno successivo a quello di notifica dell'atto e fino al giorno del pagamento: il calcolo di questi interessi verrà effettuato dall'Agente della riscossione.

7) Il contribuente lamenta la violazione del principio del contraddittorio nell'attività di accertamento mediante uno strumento presuntivo.

Ma in atti è versato il verbale di contraddittorio del 06.10.2011: inoltre in data 30.04.2012 l'attuale ricorrente convocata in Ufficio per firmare l'adesione già predisposta, non ha accettato la proposta, dichiarando di non avere disponibilità economica.

Esaminate le eccezioni preliminari occorre entrare nel merito della questione. Il contribuente eccepisce che è stato applicato nella specie il vecchio redditometro invece che il nuovo redditometro, disponibile all'A.F.

In effetti la relazione introduttiva al D.L. n. 78 del 31 maggio 2010 art. 22 in merito alle modifiche degli indici posti a base del software redditometrico: precisa che “L'attuale impostazione non tiene conto dei cambiamenti, connessi ai mutamenti sociali, verificatisi nel tempo in ordine alle tipologie di spesa sostenute dai contribuenti ed alle preferenze nella pensione ai consumi.

Le modifiche proposte intendono pertanto innovare profondamente questo importante strumento di contrasto alla evasione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche...”

Dunque nel caso che si occupa è stato applicato uno strumento anacronistico che non tiene conto dei mutamenti sociali; tale realtà mutata necessita di un nuovo strumento “profondamente innovato” e quindi le risultanze dell'avviso di accertamento impugnato sono prive di pregio.

La dottrina (vedasi R. Acierno, Sole 24 Ore del 18.11.2011) ha ritenuto che in relazione al nuovo redditometro su casa, auto e colf, ha evidenziato che “Il possesso di un immobile, ad esempio, ubicato in un qualunque

paesino di montagna dell'Italia centrale, era simile, sotto il profilo del calcolo redditometrico, ad un immobile delle medesime dimensioni posto al centro storico di Roma o, ancora, il discrimine per gli autoveicoli era rappresentato dalla loro potenza, senza considerare la loro marca o il loro prezzo. Ed è proprio con riferimento a questo ultimo aspetto che il vecchio redditometro sembra presentare non poche incongruenze: nella determinazione del costo redditometrico di gestione dell'autovettura emergevano casi paradossali.”

In altre parole, a seguito dell'applicazione dei vecchi coefficienti si determinavano importi uguali o addirittura superiori a quanto necessiterebbe per acquistare una nuova autovettura dello stesso tipo e marca. Ciò anche inconsiderazione del fatto che il costo di gestione delle auto veniva abbattuto forfettariamente del 10% soltanto a partire dal quarto anno di immatricolazione (e quindi fino al terzo anno di vita la vettura era considerata nuova). Da notare ancora che il provvedimento, che aggiorna ogni due anni i coefficienti del vecchio redditometro, si riferisce agli HP (Horse Power), destando non pochi dubbi, anche se di fatto (si spera) si dovrebbe riferire ai cavalli fiscali (che è cosa ben diversa). A dirimere ogni perplessità, il nuovo redditometro sembra invece considerare, almeno da quanto è desumibile dai primi tre esempi forniti dalle Entrate alla potenza delle autovetture espressa in Kw.

Per quanto riguarda la colf, invece, ogni ora lavorata nell'anno 2008 doveva essere moltiplicata per 38,52 Euro.

Senza poi dimenticare la possibilità che ha l'ufficio, in base al vecchio redditometro, di sommare i risultati derivanti dall'applicazione dei coefficienti redditometrici alle altre spese sostenute dal contribuente nel corso dell'anno d'imposta (fino al 2008), come, ad esempio, quelle per la cura della persona o per l'istruzione dei figli.

Le differenze rispetto al nuovo redditometro sembrano dunque rilevanti.

Tanto che, in considerazione del fatto che ci sono ancora molti accertamenti fondati sui calcoli relativi ai periodi di imposta 2006, 2007, 2008, il contribuente, una volta disponibile il software della nuova metodologia, potrebbe ben far valere queste circostanze dimostrando la scarsa precisione delle precedenti elaborazioni a base della rettifica.

Vi è poi un'ulteriore considerazione: varie volte la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto “indiscutibili” i parametri utilizzati dagli uffici. Ora è abbastanza evidente, invece, che questi parametri dovevano forse essere oggetto di maggiore riflessione e approfondimento prima di decretarne la loro intangibilità.

Appare dunque giusto richiedere all'ufficio l'applicazione del nuovo strumento.

Ne deriva che le risultanze dell'avviso di accertamento sono infondate

e pertanto appare evidente l'assoluta illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato.

Due parole anche sulla illegittimità ed inapplicabilità delle sanzioni irrogate, secondo la tesi del ricorrente.

La Commissione ritiene che i provvedimenti irrogativi siano immotivati, in aperta violazione di quanto prescritto dall'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (che richiede a pena di nullità che i provvedimenti sanzionatori siano motivati) mentre nella specie nessuna motivazione è stata data, non contenendo i provvedimenti stessi che mere formule ripetitive delle espressioni contenute nei dati normativi, senza alcuna attinenza alla realtà.

Nella specie, per contro, l'Ufficio ha irrogato sanzioni facendo solo stereotipo ed astratto richiamo ai motivi indicati nell'art. 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Non è configurabile inoltre l'elemento soggettivo, in ordine alla ricorrenza del quale, peraltro, l'Ufficio non fornisce alcuna motivazione.

In definitiva questo accertamento va annullato e l'Ufficio dovrà tenere conto delle osservazioni che la Commissione ha effettuato.

La reciproca soccombenza delle parti, consiglia la compensazione delle spese di lite.

**P.Q.M.**

- Accoglie il ricorso.
- Spese compensate.

Rimini, il 11 ottobre 2012.

## CTP Reggio Emilia Sentenza 74 del 18 Aprile 2013 (dep. 18/4/13)

CROTTI MASSIMO - Presidente e Relatore  
REGGIONI MARA - Giudice  
TOSI LUIGI - Giudice  
ha emesso la seguente

### SENTENZA

- sul ricorso n. 922/12  
depositato il 03/12/2012  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2007  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA  
proposto dai ricorrenti:  
P.L.

VIA B. 4/ 42123 R. N.E.R.

[...]

- sul ricorso n. 923/12  
depositato il 03/12/2012  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2008  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA  
proposto dai ricorrenti:  
P.L.

VIA B. 4/ 42123 R. N.E.R.

[...]

Avverso avvisi di accertamento (...)/2012 (periodo d'imposta: 2007) e (...)/2012 (periodo d'imposta: 2008) ricorre P.L..

La Commissione riunisce i ricorsi al fascicolo RGR 922 per connessione oggettiva ex art. 29 del D.Lgs. n. 546 del 1992

### FATTO

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Reggio Emilia, a seguito di un controllo fiscale effettuato nei confronti del Sig. P.L., relativamente all'anno d'imposta 2007 e 2008 rilevava la presenza di elementi indicatori di capacità contributiva incongruenti con i redditi personali dallo stesso dichiarati. La parte, pertanto, veniva convocata con apposito invito n. 100060/2012 del 29/02/2012 al fine di documentare debitamente la sussistenza e l'effettivo utilizzo di eventuali altre fonti di reddito secondo quanto previsto dall'art. 38, comma 6, del D.P.R. n. 600

del 1973.

In assenza di documentazione idonea a giustificare il possesso di elementi indicativi di capacità contributiva e tenuto conto che il reddito complessivo netto accertabile si discostava per più di due periodi d'imposta consecutivi di oltre 14 da quello dichiarato, questo Ufficio - ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 - emetteva l'avviso di accertamento in oggetto con cui ha determinato per l'anno di imposta 2007 un reddito sintetico pari ad Euro 70.827,43 contro un reddito imponibile dichiarato di Euro 18.896,00.

Ai fini dell'applicazione del "redditometro" si è tenuto conto delle spese correnti sostenute per la gestione e il mantenimento dei seguenti beni:

- Auto Targata (...): Cavalli fiscali 17 - Anno immatricolazione 2003 - Periodo di possesso (12 mesi) e sostenimento spese 100%;

- Residenza Principale: Reggio Emilia, via Bologna n. 4 - Superficie convenzionale rilevata in A.T. 140 mq - (da visura catastale risulta - Foglio 236 Particella 921 Sub 68 Cat. A/2, sub 25 cat. C/6, sub 26 cat. C/6) - sostenimento spese 50 %;

- Imbarcazione a motore denominata "Letizia" - HP 60 - mt. 11 - Anno immatricolazione 2006 - Periodo di possesso (12 mesi) e sostenimento spese 100%.

Con tempestivo ricorso è stato impugnato il predetto atto sulla base dei motivi di seguito illustrati.

La difesa contesta la legittimità del metodo di accertamento sintetico, affermando che gli indici indicatori di capacità contributiva sarebbero posti da regolamenti in materia coperta da riserva di legge. Denuncia inoltre un contrasto di tale metodologia con i principi posti dallo statuto del contribuente.

Lamenta inoltre la mancata motivazione in sede di avviso in ordine alle ragioni che hanno portato all'utilizzo del metodo sintetico.

La Commissione osserva

In via del tutto preliminare

Questa Commissione ed in particolare questa sezione con sentenza 172/2013 ebbe a statuire che al redditometro antecedente alle recenti modificazioni del 2010, andavano applicate, per l'istituto del favor rei, le ultime norme in materia. La revisione (più che l'aggiornamento) dell'accertamento sintetico, operata con il D.L. n. 78 del 2010, non può rappresentare un intervento di natura sostanziale, perché non introduce nuove fattispecie impositive, sicché, per chi condivide l'impostazione, attuata più volte dalla giurisprudenza e dalla prassi dell'Agenzia delle

entrate, della distinzione tra norme sostanziali e procedurali, l'intervento operato con il D.L. n. 78 del 2010 va catalogato tra quelli riguardanti norme procedurali, con la conseguenza che il contribuente può sostenere l'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni, se più favorevoli, anche per le annualità precedenti al 2009. Situazione analoga a quella degli studi di settore, per i quali la Corte di cassazione a Sezioni Unite (sentenze 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638), le quali hanno precisato che gli studi rientrano nel genus degli accertamenti standardizzati, sicché la forma più evoluta delle varie tipologie di accertamento appartenenti a tale genus prevale sulle precedenti.

### In diritto

In data 21.2.2013 il Tribunale di Napoli, Sezione civile distaccata di Pozzuoli, estensore Lepre, ha emesso ordinanza assai motivata, con la quale, nel dichiarare anticostituzionale il c.d. "redditometro" ha imposto all'Agenzia delle Entrate, di non intraprendere alcuna ricognizione, archiviazione, o comunque attività di conoscenza e utilizzo dei dati relativi a quanto previsto dall'art. 38, 4 e 5 comma D.P.R. n. 600 del 1973 e di cessare, ove iniziata, ogni attività di accesso, analisi, raccolta dati di ogni genere relativi alla posizione del ricorrente; ha altresì ordinato alla Agenzia delle entrate di distruggere tutti i relativi archivi.

Questo Collegio, in piena sintonia con l'ordinanza citata (e che nelle seguenti motivazioni la recepisce de plano), ritiene che "che il decreto ministeriale non solo sia illegittimo, ma radicalmente nullo ai sensi dell'art. 21 *septies* L. n. 241 del 1990 per carenza di potere e difetto assoluto di attribuzione in quanto emanato del tutto al di fuori del perimetro disegnato dalla normativa primaria e dei suoi presupposti e al di fuori della legalità costituzionale e comunitaria, atteso che il c.d. redditometro utilizza categorie concettuali ed elaborazioni non previste dalla norma attributiva, che richiede la identificazione di categorie di contribuenti, laddove - per come si vedrà - il d.m. non individua tali categorie ma altro, sottoponendo indirettamente - visto l'ampiezza dei controlli e il riferimento ai nuclei familiari - a controllo anche le spese riferibili a soggetti diversi dal contribuente e per il solo fatto di essere appartenenti al medesimo nucleo familiare; che, in particolare, il regolamento del potere esecutivo non fa alcuna differenziazione tra cluster di "contribuenti" così come imposto dall'art. 38, D.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 53 Cost., bensì del tutto autonomamente opera una differenziazione di tipologie familiare suddivise per cinque aree

geografiche, ricollocando, quindi, all'interno di ciascuna delle tipologie figure di contribuenti del tutto differenti tra loro; non può, cioè, non rilevarsi come l'art. 38 parli esplicitamente di "contribuenti" e non già di famiglie (non potendo peraltro fare altro essendo ciò è imposto dall'art. 53 Cost.); contribuenti che vanno differenziati "anche" in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza; in definitiva, il riferimento al nucleo familiare e all'area territoriale sono criteri aggiuntivi che in tutta evidenza devono servire a ulteriormente specificare e, per così dire, concretizzare, il cluster di riferimento già di per sé individuato in base a caratteristiche proprie. Il decreto ministeriale invece utilizza tali due criteri di complemento come principali ed esaustivi; utilizza come parametro per determinare le spese medie delle famiglie (peraltro, anche difficilmente armonizzando con Corte Cost. 15.7.1976, n. 179 che aveva escluso la cumulabilità dei redditi dei coniugi) e quelle di cui al programma statistico nazionale predisposto ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. 6 settembre 1989, n. 322; si utilizza, cioè, l'attività dell'ISTAT che nulla ha a che vedere con la specificità della materia tributaria che deve indirizzare la sua indagine alla ricostruzione specifica di individualizzati profili di contribuenti e non già alla ricostruzione di macro categorie funzionali ad analisi macroeconomiche e sociologiche che proprio per questo sono del tutto eterogenee rispetto al concetto di contribuente; è infatti appena il caso di osservare che il predetto programma statistico nazionale è il piano predisposto per legge dall'ISTAT, nel quale vengono esposte le attività statistiche di interesse pubblico che l'ISTAT e altri enti si impegnano a realizzare nel corso di un triennio, al fine di offrire ai cittadini un'immagine non distorta della società e dell'economia nel suo complesso; viola l'art. 2, 13 Cost., gli articoli 1, 7 e 8 Carta dei diritti fondamentali della UE, nonché l'art. 38 D.P.R. n. 600 del 1973 poiché prevede la raccolta e la conservazione non già di questa o quella voce di spesa diverse tra loro per genere (come previsto dall'art. 38) ma, a ben vedere, di tutte le spese poste in essere dal soggetto (*rectius*: dalla famiglia), che viene, quindi, definitivamente privato del diritto ad avere una vita privata, di poter gestire autonomamente il proprio denaro e le proprie risorse, ad essere quindi libero nelle proprie determinazioni senza dover essere sottoposto all'invadenza del potere esecutivo e senza dover dare spiegazioni dell'utilizzo della propria autonomia e senza dover subire intrusioni anche su aspetti delicatissimi della vita privata quali quelli relativi alla spesa farmaceutica, al mantenimento e all'educazione impartita alla prole e alla propria vita sessuale; soppressione definitiva di ogni privatezza e dignità riguardante, peraltro, non solo il singolo



contribuente ma in realtà tutti i componenti di quel nucleo familiare; ed, infatti, appena si legge la tabella A del d.m. si deve prendere atto che l'autorità governativa a titolo meramente semplificativo: saprà di ciascuna famiglia quante e quali calzature, pantaloni, biancheria intima etc. utilizzano i suoi componenti; se questi ultimi preferiscono il vino, la birra o analcolici e di che tipo; quanta acqua si utilizza, se sono state eseguite riparazioni di manutenzione ordinaria relative alla rottura della caldaia o del fornello; quanta energia elettrica, gas è stato utilizzato; quali elettrodomestici, arredi sono stati comprati o comunque usati con relative spese di gestione; quali e quanta "biancheria, detersivi, pentole, lavanderia e riparazioni" consuma questa o quella famiglia; addirittura, in manifesta violazione della dignità umana di cui all'art. 1 Carta dei diritti fondamentali della UE di quali e quanti "medicinali e visite mediche" ha necessitato il nucleo familiare e quindi i suoi singoli componenti; quale carburante, lubrificante si utilizza per la propria auto; quanti tram, autobus, taxi e trasporti sono utilizzati; e in violazione di ogni diritto dei minori anche quali libri scolastici e spese assimilabili sono state sopportate (ad esempio, quindi, se quella famiglia necessita di materiale didattico specifico per il proprio figlio affetto da una certa patologia, l'Agenzia delle entrate lo verrà a sapere) e così egualmente per i giochi, giocattoli; in violazione dell'art. 18 e dell'alt. 21 Cost. l'autorità governativa saprà quali associazioni culturali, quali manifestazioni culturali sono preferite dal nucleo familiare; infine, l'Agenzia delle entrate può considerare in ogni caso anche tutte le altre spese non elencate nella predetta Tabella A; norma di chiusura che esplicita l'auto attribuzione da parte dell'Esecutivo del potere di raccogliere e immagazzinare ogni singolo dettaglio dal più insignificante al più sensibile della vita di ciascun componente di un nucleo familiare; conferisce all'Agenzia governativa un potere che va, quindi, manifestamente oltre quello della ispezione fiscale consentito astrattamente dall'art. 14,3 comma Cost. che in via eccezionale e manifestamente tassativo non richiede la riserva di giurisdizione; infatti, è previsto dal regolamento ministeriale un potere di acquisizione, archiviazione e utilizzo di dati di ogni genere che nulla ha a che vedere con la mera ispezione, rappresentando un potere di cui non gode persino l'autorità giudiziaria penale che pure è destinataria di potere non di controllo generalizzato e indiscriminato ma sempre con riferimento ad indagini riferite a specifici reati ipotizzati; viola il diritto alla difesa ex art. 24, il principio di ragionevolezza ex art. 3 Cost. e l'art. 38 D.P.R. n. 600 del 1973 in quanto rende impossibile fornire la prova di aver speso di meno di quanto risultante dalle predette media Istat: ed, infatti, non si vede

come si possa provare ciò che non si è fatto, ciò che non si è comprato, atteso che - anche a voler prevedere una grottesca conservazione di tutti gli scontrini e una altrettanto grottesca analitica contabilità domestica - è chiaro che tale documentazione non dimostrerà che non è stata sopportata altra concreta spesa; si arriva così all'irragionevole ricostruzione di spese artificialmente imposte dall'autorità governativa, mercé le quali si può di fatto intensificare il prelievo fiscale in violazione dell'art. 53, 1 e 2 comma, della Costituzione.; ed è pure rilevante osservare che la ipotesi di spese minori di quelle presuntivamente ancorate alle medie non sono improbabili ma, invece, assolutamente certe: ed, infatti, se vi è una media di spesa, significa che sono state registrate nella realtà economica fasce di oscillazione da un minimo a un massimo, sicché è certo che coloro i quali si ritroveranno al di sotto di tale media si vedranno attribuire automaticamente consumi non sostenuti; accomuna situazioni territoriali differenti in quanto altro è la grande metropoli altro è il piccolo centro e altro ancora è vivere in questo o quel quartiere; viola i principi di eguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità in quanto, a ben vedere, non è strumento idoneo a raggiungere in modo adeguato i prefissi obiettivi di repressione dell'evasione fiscale, pur sacrificando del tutto - come visto - il diritto alla dignità, alla autodeterminazione e alla privacy della propria vita individuale, associativa, culturale e relazionale non solo del singolo contribuente ma di tutto il suo nucleo familiare; ed, infatti, lo strumento induttivo è tanto più severo quanto più il presunto evasore è economicamente meno robusto; al soggetto, infatti, meno abbiente, si impone fittiziamente una spesa anche maggiore di quella reale presumendo, quindi, una evasione fiscale in caso di acquisto di taluni beni di valore eccedenti il *range* di tolleranza; il contribuente (*rectius*: il nucleo familiare) più economicamente benestante, invece, ne trae beneficio, in quanto sarà sufficiente evitare di acquistare la merce con sistemi tracciabili telematicamente e potrà, quindi, spendere nella realtà molto di più di quanto, invece, in assenza di costi tracciabili, gli sarà presuntivamente imputato: in definitiva, più è benestante l'evasore potenziale, più è agevolato nel sottrarsi a tale controllo, anche perché, anche a voler tracciare i pagamenti, proprio in ragione del suo benessere per così dire "ufficiale", potrà giustificare tutta una serie di spese che vanno oltre il *range* di tolleranza e continuare ad accumulare reddito non dichiarato; sotto altro profilo, è poi evidente che la evasione economicamente più significativa viene realizzata nell'ambito delle attività di impresa in specie societarie, così come è pacifico che i singoli contribuenti fortemente evasori normalmente si industriano al fine di creare soggetti giuridici

fittizi intestatari e beneficiari delle maggiori ricchezze, di cui quindi possono godere indirettamente attraverso tali artifici giuridici e contabili; accentua le predette discriminazioni, anche in considerazione della insufficiente differenziazione geografica effettuata, anch'essa modellata - coerentemente con indagini di tipo statistico funzionali a riflessioni macroeconomiche e a ricostruzioni di tendenze di massima della società - su ampie categorie, posto che si è tenuto conto di cinque aree territoriali: ebbene, è noto che all'interno della medesima Regione e, anzi, della medesima Provincia vi sono fortissime oscillazioni del costo concreto della vita, così come altrettanto forti oscillazioni vi possono essere all'interno di una medesima area metropolitana a seconda del quartiere in cui si vive; anche sotto tale profilo, lo strumento presuntivo approntato dal d.m. tende a pregiudicare fatalmente proprio la fascia della popolazione economicamente meno forte in favore di quella più forte; la media, infatti, come detto, è la risultante di valori opposti tra loro: ebbene, è noto che il costo della vita è inferiore nelle zone economicamente meno sviluppate, mentre, invece, è più alto nelle zone economicamente più robuste; se ciò è vero, allora i contribuenti delle zone più disagiate perderanno anche, per così dire, il vantaggio di poter usufruire di un costo della vita inferiore in quanto gli sarà imputato in ogni caso il valore medio ISTAT delle spese; i contribuenti agiati delle zone economiche più forti, invece, potranno addirittura utilizzare il redditometro a proprio vantaggio, mentre il contribuente economicamente meno agiato che però vive nell'area economicamente più costosa, ove utilizzi mezzi di pagamento tracciabili, sarà quello fatalmente più esposto al controllo da parte della Agenzia delle entrate; situazione analoga si verificherà per il contribuente economicamente agiato che viva in zone col costo della vita inferiore alla media: ed, invero, in ragione di ciò egli potrà più agevolmente di altri accantonare i risparmi; ma - poiché la quota risparmio è anch'essa considerata ai fini della ricostruzione del reddito - tale risparmio, se non compatibile con la spesa media presunta, sarà inevitabilmente attribuito a reddito illecitamente sottratto al fisco; si pone - per quanto anche appena detto - in contrasto con l'art. 47 Cost. secondo cui la Repubblica incoraggia e tutela il risparmio in tutte le sue forme: non v'è chi non veda che, per come impostato il c.d redditometro, sarà considerato lecito esclusivamente il risparmio che sia compatibile con tali criteri di spesa del tutto astratti e avulsi dalla realtà, in quanto scontano il fatto di aver mutuato elaborazioni statistiche nate per tutt'altri fini; è in contrasto coi principi fondamentali di imparzialità, buon andamento dell'Amministrazione, nonché con i conseguenti corollari di cui alla L. n.

241 del 1990 dei principi di leale collaborazione procedimentale volta ad assicurare uno scambio di informazioni in una logica non di antitesi ma collaborativa, in quanto il diritto al contraddittorio assicurato al contribuente è in gran parte svuotato di effettività appena si ponga mente alla circostanza che: a) si è in presenza di un procedimento di tipo eminentemente inquisitorio e sanzionatorio; b) i soggetti a confronto (contribuente e Agenzia) si trovano in posizione di fortissima asimmetria, in quanto l'Agenzia delle entrate è anche socia della società di riscossione forzata, che gode di poteri di autotutela esecutiva anch'essi del tutto inusuali per la loro incisività sulla proprietà privata, asimmetria che potrebbe essere colmata solo in un confronto innanzi ad un organo terzo; c) la Agenzia si trova in situazione di oggettivo conflitto di interessi, poiché essa è normalmente vincolata al raggiungimento di obiettivi e di risultati, sicché ha filologicamente interesse alla conferma della propria ipotesi, anche in ragione della sua partecipazione alla società di riscossione; d) proprio in ragione di ciò, cioè della fisiologica previsione di obiettivi di evasione da recuperare, è evidente che l'accertamento presuntivo mercé il c.d. redditometro poiché non più ancorato - come nella vecchia disciplina - a dati certi ma sempre invece possibile porta seco il rischio che l'Agenzia delle entrate, anziché intensificare i controlli sulla realtà ai fini della ricostruzione reale dei redditi, tende a privilegiare l'accertamento mercé il redditometro: strumento meramente burocratico, meno dispendioso in tempo di costi e di energia e soprattutto strutturato in modo tale da rendere non sempre praticabile un reale ed efficace contraddittorio, tanto da escludere, anzi, per certi aspetti e in una certa misura, la stessa possibilità di una prova liberatoria; pone in evidente pericolo l'integrità morale della sfera privata nella sua completezza con potenzialità pregiudizievoli irreparabili e imprevedibili nelle loro evidenti proiezioni in danno della dignità umana e della relativa libertà e vita privata".

Quanto sopra impone al Collegio di disapplicare, relativamente all'oggetto dedotto in giudizio, il regolamento alla base dell'art. 38 D.P.R. n. 600 del 1973, visto l'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Le spese seguono la soccombenza

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso annulla gli avvisi di accertamento previa riunificazione dei ricorsi al fascicolo RGR 922 per connessione oggettiva ex art. 29 del D.Lgs. n. 546 del 1992, disapplica, relativamente

all'oggetto dedotto in

giudizio, il regolamento del c.d. redditometro, visto l'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Condanna l'Agenzia alle spese di lite quantificate in Euro 1.000,00 (mille).

Reggio Emilia, il 18 aprile 2013.

## CTP Reggio Emilia Sentenza 272 del 27 Settembre 2012 (dep. 27/9/12)

CROTTI MASSIMO - Presidente e Relatore  
GIANFERRARI VENTURINO IVAN - Giudice  
LANZONI CARLO - Giudice  
ha emesso la seguente

### SENTENZA

- sul ricorso n. 171/12  
depositato il 01/03/2012  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO  
2006  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI  
REGGIO EMILIA  
proposto dal ricorrente:  
G.L.  
VIA C.L., 67/00 42122 R.E. R.  
difeso da:  
[...]  
Avverso avviso di accertamento (...), periodo d'imposta 2006 ricorre  
G.L..

### FATTO

Come da narrativa dell'Ufficio il ricorrente ha presentato la dichiarazione dei redditi modello unico 2007 per l'anno d'imposta 2006 ed è stata oggetto di una specifica segnalazione da parte del sistema centrale dell'anagrafe tributaria in quanto risulta essere in possesso di elementi indicativi di capacità contributiva, per importi palesemente incongruenti con la propria situazione reddituale.

L'attività istruttoria è stata avviata dall'Agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Reggio Emilia, competente territorialmente per l'anno 2006, con l'invito a comparire n. 100607/2011, per effettuare un contraddittorio con l'Ufficio, al fine di fornire chiarimenti, dati e notizie in merito alla propria situazione reddituale.

All'invito hanno fatto seguito n. 2 verbali di contraddittorio, in data 23/11/2011 prof n. 90852 e in data 12/12/2011 1 prot. n. 94079 durante i quali il ricorrente ha presentato la documentazione di seguito elencata:

- a) Certificato dell'aeronautica tedesca del 30/04/2003;
- b) Dichiarazione di esercenza dell'anno 2005 per l'aeromobile DAVJ del 18/11/2011;
- c) Certificato di navigabilità dell'idroscalo Turistico del 04/04/2005;
- d) Polizza Assicurativa n. 057030901 regolarmente intestata all'idroscalo Turistico snc, diretto sostenitore della spesa, del 31/12/2005;
- e) Certificato di immatricolazione Enac del 18/07/2006;
- f) Contratto di finanziamento Banca CARIGE del 2004 per acquisto quota di 1/3 aeromobile;
- g) Lettera Banca CARIGE con data estinzione del contratto di finanziamento;
- h) Contratto di finanziamento Banca Cassa Padana del 2004 per acquisto quota 1/3 aeromobile;
- i) Prospetto Banca Cassa Padana dove si rileva estinzione finanziamento;
- l) Copia estratto conto Fontanesi Cristina di accredito vendita GESTIELLE;
- m) Copia contratto di esercenza 15/09/2004 con Idroscalo Turistico snc.

L'accertamento pare concentrarsi su 12 ore di (lezioni) di volo oltre ad altri indici di capacità presuntiva di reddito.

Nel ricorso parte ricorrente chiede, oltre alla sospensione dell'esecutorietà dell'atto impugnato, che se ne dichiari la nullità, l'inefficacia e comunque l'infondatezza e/o illegittimità, con vittoria di spese ed onorari.

Per l'ufficio, l'accertamento impugnato risulta legittimo e fondata è la pretesa dell'ufficio che si oppone alle argomentazioni del ricorrente e ne chiede il rigetto in quanto del tutto pretestuose e prive di fondamento per le ragioni di seguito esposte.

Al contrario, questo Giudice ritiene fondate le doglianze di parte ricorrente. Per cui il ricorso merita di essere accolto per le motivazioni di cui nel prosieguo.

La Commissione osserva

### Nel merito

Durante il contraddittorio emerge, come sostenuto dall'Ufficio, che per mantenere il brevetto di volo devono essere svolte n. 12 ore di volo all'anno o 24 in due anni e che il costo orario è di Euro. 100,00,

affermazione che emerge dal primo verbale di contraddittorio ma ritrattata dalla parte in seguito, sia nelle memorie difensive presentate in data 9/02/2012 oltre che nel ricorso introduttivo e nei successivi atti depositati.

Tale situazione di non possesso dell'aeromobile in questione, si evince anche dagli atti dell'anno 2006, depositati dalla parte con documenti ufficiali;

- documento attestante la cancellazione dal registro aereonautico Tedesco in data 19.1.2006

- documento attestante l'immatricolazione nel registro aereonautico Italiano (ENAC) in data 18/7/2006 a nome dell'esercente Idroscalo Turistico snc,

situazioni che evidenziano lo stazionamento dell'aeromobile in questione presso l'idroscalo Turistico snc a Napoli presso l'aeroporto di Capodichino, ciò dimostra chiaramente la veridicità della tesi sostenuta dalla parte di non aver potuto effettuare le ore di volo, sull'aeromobile in questione. Tale evidente situazione avrebbe dovuto portare l'Ufficio a sostenere, eventualmente, che la parte abbia effettuato le 12 ore di volo presso un Aero Club, utilizzando un aeromobile di proprietà di quest'ultimo. Parte ricorrente come sostenuto dall'Ufficio durante il contraddittorio del 23/11/2011 ha dichiarato di aver effettuato 12 ore di volo e non risulta appartenente ad un aeroclub.

Per tanto l'Ufficio, avrebbe dovuto, come disposto dal D.P.R. n. 600 del 1973 art. 38 comma 4 e 5 e relativi aggiornamenti, calcolare le ore di volo applicando la riduzione del 30 % al costo orario stabilito per l'utilizzo di aerei da turismo appartenenti ad Aeroclub.

Tale riduzione non è stata tenuta in dovuto conto e ciò determina l'annullabilità dell'atto opposto.

Errori nel calcolo effettuato dall'ufficio: l'Agenzia delle Entrate, come sopra menzionato, in palese contrasto con quanto disposto dal Prov. 14 febbraio 2007 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 51 del 02/03/2007, non ha tenuto presente della riduzione del 30 % del costo orario per gli aerei da turismo appartenenti ad Aeroclub.

Tale mancanza, oltre ad altre, porta il calcolo dell'accertamento ad essere errato, non corrispondente alla realtà legislativa e ad un risultato maggiore, con la inaccettabile conseguenza di un atto di accertamento errato ed alterato. Gli errori riportati nell'avviso di accertamento sia di natura numerica sia di natura fattuale e sia di diritto oltre che di sintassi sono così numerosi ed eclatanti da richiedere la nullità dell'atto stesso.

Come evidenziato da questo stesso Giudice nella sentenza 182.1.12 del



10.5.2012, “la ratio del redditometro poggia su indicatori di capacità contributiva e loro meccanismo di calcolo. La scelta degli indicatori di capacità contributiva e la determinazione dei relativi coefficienti non si fondano sulla rilevazione e misurazione di dati effettivi dei contribuenti, ma sono il frutto di stime effettuate il cui risultato appare non in linea con i dati reali rilevabili empiricamente nelle singole fattispecie. L'assenza di adeguate rilevazioni campionarie priva infatti del necessario rigore scientifico i calcoli che il redditometro impone nella quantificazione reddituale. Il metodo utilizzato per determinare il reddito sintetico presunto consiste(va) nel sommare i vari importi stimati tenendo conto dei coefficienti e degli abbattimenti previsti e graduati in funzione degli importi. Se dal punto di vista operativo l'intento è quello di ricostruire lo specifico reddito imputabile al contribuente mediante le propensioni specifiche al consumo per ciascun indicatore, ogni importo ottenuto rappresenta una stima dalla cui somma si ottiene il reddito complessivo. Per cui se esiste anche un solo errore di sovrastima all'interno dei beni utilizzati come paniere per la determinazione del reddito sintetico, l'intera metodologia risulta inattendibile per un duplice ordine di motivi:

- il calcolo dell'abbattimento progressivo è informato a criteri decrescenti, per cui il valore più elevato viene considerato al 100%, il secondo valore è considerato per il 60% e così via. Alla luce di ciò il singolo errore di sovrastima, anche se isolato, comporta un sovvertimento della “gerarchia di calcolo” con un risultato finale completamente diverso; la stima oltre misura di uno dei parametri non permette alcuna capacità di assorbimento da parte degli indicatori, come ad esempio avviene nel calcolo della media.”

Il calcolo effettuato dall'Ufficio ne risulta non solo inficiato ma del tutto errato dagli errori commessi del quale se ne cita il più eclatante;

- mancato abbattimento del 30 % del valore dell'ora di volo;

Ne consegue altro motivo di nullità assoluta.

Disinvestimenti patrimoniali

La dimostrazione delle maggiori uscite, presuntivamente dedotte dalla differenza tra il reddito determinato, o determinabile, sinteticamente, e quello dichiarato, può essere giustificata dalle maggiori entrate derivanti da riscatti di polizze previdenziali, ovvero da disinvestimenti finanziari, senza che sia necessario correlare temporalmente le maggiori uscite con le maggiori entrate. Nel caso di specie dagli atti emerge che parte ricorrente ha portato in sede di contraddittorio i giustificativi di un disinvestimento di Euro 42.822.75 in data 22/06/2006; disinvestimento da fondi appartenenti alla moglie. Tale dimostrazione deve essere tenuta in

considerazione al fine del calcolo antecedente all'emissione dell'avviso di accertamento. L'Ufficio non ne ha tenuto in alcuna considerazione.

## MOTIVI

### *In diritto (favor rei)*

Il reddito dichiarato preso in considerazione dall'Agenzia delle Entrate è quello evidenziato al Rigo N6 del Modello Unico al netto degli oneri contemplati dall'Art. 10 del D.P.R. n. 917 del 1986. Tale procedimento risulta palesemente errato in quanto si mette a confronto un reddito lordo (accertato) con un reddito netto (dichiarato). Tale palese difformità si evidenzia maggiormente con l'emanazione del D.L. n. 78 del 2010 il quale stabilisce, modificando l'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato (lordo), e non più quello "complessivo netto" eliminando di fatto la discrasia che portava a considerare ai fini del confronto un reddito lordo (determinato sinteticamente) e un reddito netto degli oneri deducibili (dichiarato).

Appare evidente, come correttamente sottolineato da parte ricorrente, che la revisione (più che l'aggiornamento) dell'accertamento sintetico, operata con il D.L. n. 78 del 2010, non può rappresentare un intervento di natura sostanziale, perché non introduce nuove fattispecie impositive, sicché, per chi condivide l'impostazione, attuata più volte dalla giurisprudenza e dalla prassi dell'Agenzia delle entrate, della distinzione tra norme sostanziali e procedurali, l'intervento operato con il D.L. n. 78 del 2010 va catalogato tra quelli riguardanti norme procedurali, con la conseguenza che il contribuente può sostenere l'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni, se più favorevoli, anche per le annualità precedenti al 2009. Situazione analoga a quella degli studi di settore, per i quali la Corte di cassazione a Sezioni Unite (sentenze 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638), le quali hanno precisato che gli studi rientrano nel genus degli accertamenti standardizzati, sicché la forma più evoluta delle varie tipologie di accertamento appartenenti a tale genus prevale sulle precedenti.

### *Sempre in diritto*

Questo Giudice infatti ritiene che il redditometro, non implica per nulla l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, né, tanto meno, la dimostrazione di fatti gravi precisi e concordanti.

Il redditometro, rappresenta una verità virtuale, convenzionale che spetta al Giudice, col proprio libero arbitrio, vagliarla sui presupposti che,

per tabulas, emergono sia dalle lagnanze di parte che nelle deduzioni dell'Amministrazione. Il redditometro non è altro, quindi, che uno, dei tanti, indicatori dell'ipotetica capacità contributiva del soggetto accertato.

L'art. 38 D.P.R. n. 600 del 1973, comma 4, prevede che l'amministrazione finanziaria può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente.

Pertanto, la norma esige dati certi con riguardo alla esistenza del maggior reddito imponibile e, in presenza di siffatti dati, richiede l'individuazione dell'entità del reddito stesso con parametri finanziari.

La determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto "redditometro" (D.M. 10 settembre 1992 e D.M. 19 novembre 1992) non preclude al contribuente l'assolvimento dell'onere della prova circa la sussistenza di un reddito imponibile inferiore a quello accertato. Le presunzioni previste ex lege hanno carattere relativo e non assoluto; conseguentemente il thema probandum non è limitato all'accertamento della sussistenza di redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, essendo ammissibile dimostrare l'entità del reddito inferiore.

Nel caso che si discute, i motivi della difesa sono certamente letti con attenzione e con altrettanta precisione vengono recepiti i rilievi dell'Ufficio.

La lettura dagli atti processuali complessivi porta questo Giudice alla convinzione che quanto accertato e preteso sia frutto di gravi errori e inesattezze.

Al contrario, le doglianze di parte ricorrente appaiono precise, puntuali e concordanti.

Da quanto sopra scritto, posto che anche l'Ufficio non ha contestato compiutamente le affermazioni della difesa, il Collegio, annulla l'atto impugnato, in quanto sia in diritto, ma soprattutto nel merito, non può che essere censurato per le motivazioni di cui sopra.

Vi sono sufficienti e fondate e valide ragioni perché le spese seguano la soccombenza.

### P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite che di quantificano in Euro 3.000,00 (tremila).

Reggio Emilia il 27 settembre 2012.

**CTR Roma Sentenza 456 del 18 Gennaio 2011 (dep. 22/6/11)**

VARRONE CLAUDIO - Presidente  
ZUCHELLI CLAUDIO - Relatore  
GIZZI FRANCA - Giudice  
ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 5057/10  
depositato il 11/06/2010  
- avverso la sentenza n. 255/29/2009  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA  
contro: AG. ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI ROMA 3  
proposto dal ricorrente:  
LU.AR.  
PIAZZA (...) 00192 ROMA RM  
difeso da:  
BO.SA.  
AVV. AN.FU.  
PIAZZA (...) 00100 ROMA RM  
Atti impugnati:  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF 1999

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con atto n. (...) notificato il 22 dicembre 2004 l'Ufficio di Albano dell'Agenzia delle Entrate rettificava il reddito IRPEF del sig. Ar.LU. per il 1999 determinandolo sinteticamente in Lire 87.473.000.

L'accertamento si basava ai sensi degli articoli 38 e 41 bis del DPR n. 600 del 1973 su elementi ed indici di spesa e su acquisti effettuati.

Avverso l'atto notificato il contribuente proponeva ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma lamentando:

1. Nullità per carenza di motivazione.
2. Simulazione relativa dei contratti di compravendita su cui si basa la valutazione del maggior reddito.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio eccependo che la prova contraria rispetto agli indici di reddito spetta al contribuente.

Con la sentenza di cui in epigrafe, la Commissione tributaria Provinciale respingeva il ricorso osservando:

1. L'Ufficio ha emesso l'accertamento sulla base delle informazioni ricevute dal Centro informativo delle Entrate.

2. L'accertamento sintetico è motivato ed il contribuente non ha fornito prova contraria circa l'origine dei redditi che hanno dato luogo agli incrementi patrimoniali conseguiti negli anni 1999, 2000 e 201.

3. Mancanza di prova circa la simulazione dei contratti di compravendita.

Avverso la detta sentenza propone appello il contribuente, con atto notificato nei termini e depositato presso la Segreteria della Commissione Provinciale, lamentando:

1. Tautologia della motivazione che ritiene l'atto legittimo solo perché fondato sulle segnalazioni del centro informativo.

2. Carezza di motivazione perché le stesse informazioni non sono mai state portate a conoscenza del contribuente.

3. Inadeguatezza degli indici relativi al possesso di autovettura di oltre sette anni. Errore nel non avere applicato il coefficiente di abbattimento di almeno il 10% a decorrere dal terzo anno di immatricolazione e così per almeno il 40%.

4. Violazione dell'articolo 38 per avere preso a base indici patrimoniali relativi al triennio 1999 - 2001 successivo l'anno di imposta accertato. Se del caso avrebbero dovuto essere presi in considerazione incrementi relativi al periodo precedente per determinare il reddito del 1999. (Conforme Comm. Trib. Reg. Lazio 28 febbraio 2006, n. 20).

5. Violazione del comma 4 dell'articolo 38. Questi stabilisce la possibilità di ricorrere ad accertamento induttivo quando il reddito dichiarato non risulta congruo per due o più periodi di imposta. Il biennio è stato individuato negli anni 1999 (oggetto di accertamento) e 1998. Il reddito di quest'ultimo anno, tuttavia, è stato anch'esso determinato induttivamente dall'ufficio che ha ad esso attribuito gli incrementi patrimoniali presunti per il 1999 presumendo che vi fosse stato un incremento monetario nei cinque anni precedenti.

6. Carezza di motivazione sulle ragioni per cui si ritiene incongruo anche il reddito di annate precedenti (Cass. 9 ottobre 2008, n. 26541).

7. Simulazione relativa degli atti di compravendita dimostrata in atti dagli accordi successori familiari intervenuti tra il dante causa ed il ricorrente.

8. Le entrate del ricorrente erano garantite dalla situazione familiare.

9. Congruità dei redditi dichiarati per gli anni di riferimento essendo il contribuente un coltivatore diretto, il cui reddito è calcolato su

base catastale.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia eccependo:

1. Corretta valutazione delle spese di mantenimento di un'auto sia pure di vecchia immatricolazione.
2. Effettuata l'applicazione dell'abbattimento del 40%.
3. Correttezza della considerazione del reddito utile a conseguire l'incremento patrimoniale negli anni precedenti ai sensi dell'articolo 38, comma 5.
4. Inammissibilità delle giustificazioni inerenti ai redditi che avrebbero concorso al mantenimento ed all'acquisto del matrimonio poiché la norma permette al contribuente di dimostrare solo la percezione di redditi esenti o già tassati.
5. Il reddito agrario dichiarato era corrispondente al solo reddito dei fabbricati, pertanto si presume che il contribuente non ricavasse alcun reddito dall'attività agricola.

Con memorie depositate per l'udienza di discussione il ricorrente illustra ulteriormente le proprie tesi e deposita documenti aggiuntivi. Insiste in particolare sulla possibilità di provare in ogni modo la provenienza dei redditi e la simulazione dei negozi giuridici citando giurisprudenza a sostegno.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Il quarto, quinto e sesto motivo di appello, nell'elencazione di cui in narrativa, sono fondati ed hanno carattere assorbente.

Giova ripercorrere brevemente il meccanismo previsto dall'articolo 38, commi quarto e quinto del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo applicabile *ratione temporis*, poiché nella materia sono intervenute le modifiche recate dall'articolo 22 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

Logicamente appare applicabile, in via prioritaria, il quarto comma citato, il quale stabilisce due presupposti per l'accertamento induttivo, tra i quali anche occorre individuare una priorità logica: in primo luogo la non congruità del reddito (in base ad elementi e circostanze certi, quali, nel caso, il mantenimento del patrimonio ed il suo incremento) per almeno un biennio, in secondo luogo il superamento del reddito dichiarato di almeno un quarto (vale a dire che il reddito accertato deve essere pari ad almeno il 125 per cento del reddito dichiarato).

Nell'accertare induttivamente il reddito per l'anno 1999, l'ufficio ha preso in considerazione le due dichiarazioni per l'anno stesso e per il 1998 ed ha ritenuto che la percentuale del 125 per cento fosse stata superata per

due motivi: il primo relativamente al mantenimento del patrimonio costituito dalla abitazione principale sita in Ciampino, via (...) e di una abitazione secondaria sita nel medesimo fabbricato, nonché di due automobili per 12 e 6 mesi (quest'ultima la medesima acquistata nel 1999 di cui si considera l'incremento nella voce successiva); il secondo relativamente all'acquisto di una autovettura del 1999 del valore considerato di Lire 10.000.000. A tali elementi induttivi l'Ufficio ha aggiunto un reddito induttivo calcolato sulla base di incrementi patrimoniali avvenuti negli anni successivi. Precisamente l'acquisto di un fabbricato nel 2000, quindi dopo l'anno fiscale considerato, per Lire 270.000.000 e l'acquisto di un terreno non edificabile nel 2001, anch'esso successivo all'anno d'imposta accertato, per Lire 53.000.000. La sommatoria degli incrementi patrimoniali degli anni 1999, 2000 e 2001, pari a Lire 333.000.000 è stata suddivisa dall'ufficio, ai sensi del comma quinto citato, per sei, imputando il risultato, pari a Lire 55.500.000 per ciascuno degli anni, a ritroso, 2001, 2000, 1999, 1998, 1997, 1996.

Per l'anno 1999, oggetto dell'accertamento di cui alla presente causa, sono state inoltre aggiunte Lire 31.973.191 derivanti dall'applicazione dei coefficienti di cui al D.M. 10 settembre 1992, articolo 3 comma quarto, e così per un reddito accertato complessivo di Lire 87.473.191.

Orbene, quanto al primo presupposto in ordine logico, cioè la non congruità del reddito dichiarato per almeno un biennio, lo stesso ufficio fa riferimento, nell'accertamento, al biennio costituito dal 1999, anno di accertamento e dal 1998. Tuttavia, appare evidente che la non congruità del 1998 derivi non da un accertamento sintetico esperito per tale anno, ma solo dalla imputazione fittizia di cui all'articolo 38, comma quinto. Tuttavia, tale imputazione è avvenuta prendendo in considerazioni incrementi patrimoniali avvenuti nel 2000 e nel 2001.

Ritiene il collegio che un tale modo di procedere sia illogico, oltre che contrario all'articolo 38 più volte citato.

Ed infatti, il meccanismo ivi previsto parte dalla constatazione della presenza di spese induttive per il mantenimento e per l'accrescimento del patrimonio derivanti da un dato certo. Nella specie tale dato certo dovrebbe essere costituito dall'acquisto dell'autovettura nel 1999, del fabbricato nel 2000 e del terreno nel 2001. Tuttavia, si consideri che l'ufficio sta procedendo nell'accertamento dell'anno 1999, per il quale l'unico fatto determinante un accertamento induttivo è costituito dall'acquisto della autovettura per Lire 10.000.000. Per altro lo stesso ufficio assume come biennio di riferimento non uno degli anni successivi (come avrebbe potuto fare secondo Cassazione, V, 9 gennaio 2009, n.

237) ma l'anno 1998, durante il quale non si è verificato alcun incremento patrimoniale. Non solo, sia il 1999 sia il 1998 sono considerati anomali dall'Ufficio, non in virtù di spese di mantenimento ed incrementative proprie (almeno di ciò non è data alcuna motivazione nell'atto impugnato), ma dell'imputazione fittizia derivante da incrementi del tutto estranei all'anno accertato, perché successivi.

Vero è che il comma quinto recita: "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". Ma all'evidenza esso si riferisce solo agli incrementi patrimoniali relativi all'anno di accertamento i quali, per così dure, si "spalmano" anche sui cinque precedenti, non già ad incrementi patrimoniali futuri, i quali possono ben trovare una differente giustificazione che emergerà se e quando l'ufficio provvedere ad accertare anche tali anni.

In sintesi, l'Ufficio ha errato nell'interpretare l'articolo 38 ritenendo che esso permetta l'impetrazione fittizia di qualsiasi reddito anche futuro, mentre è evidente che il meccanismo non può che operare per il passato. La ratio della norma, infatti, è di sottoporre a tassazione redditi che, ragionevolmente, sono stati occultati ed hanno poi visto una manifestazione solo nell'incremento patrimoniale avvenuto in un anno successivo al loro accumulo, ma per raggiungere tale scopo, all'evidenza, essi non possono che essere stati accumulati, evadendo le imposte, prima e non dopo l'accrescimento patrimoniale.

In conclusione, l'accertamento impugnato è da annullare poiché basato su un calcolo del tutto incongruente con l'anno fiscale de quo, il cui incremento patrimoniale, pari a Lire 10.000.000, sarebbe dovuto essere imputato, per un sesto, agli anni 1999, 1998, 1997, 1996, 1995, 1994 per Lire 1.666.666,66 ciascuno.

Inoltre, la non congruità del reddito del secondo anno preso a riferimento (secondo l'ufficio il 1998) deve essere accertata ex se e non con riferimento al reddito induttivo proveniente, per un sesto, dagli accertamenti successivi. Il comma quinto, infatti, considera la produzione del reddito induttivo suddivisa per i cinque anni precedenti, ma all'evidenza solo al fine di accertare anche per tali anni un maggior reddito pari al sesto. Ciò non autorizza a ritenere che tale suddivisione incida anche sulla non congruità delle dichiarazioni degli anni precedenti, poiché essa è disposta dal Legislatore a favore del contribuente, per evitare che l'imputazione al solo anno di accertamento determini una tassazione



troppo elevata incidendo sull'aliquota marginale.

In altri termini, il meccanismo particolarmente invasivo di cui all'articolo 38 deve essere interpretato nel senso che le condizioni di non congruità devono essere presenti per il secondo anno preso a riferimento in maniera autonoma e non come riflesso di un calcolo fittizio effettuato con riferimento ad un diverso anno d'imposta. Infatti, l'accertamento induttivo costituisce un provvedimento che inficia la dichiarazione resa per un anno fiscale, e dunque solo ad essa devono essere riferiti sia i presupposti che l'accertamento, con una interpretazione restrittiva. Se fosse possibile far ricadere le conseguenze induttive anche per i cinque anni precedenti, in assenza di motivati presupposti autonomi per l'applicazione del ragionamento induttivo, paradossalmente un solo accertamento induttivo si ripercuoterebbe all'infinito all'indietro, poiché ciascuno dei primi cinque anni su cui si suddivide il primo accertamento induttivo, costituirebbe esso stesso innesco per accertare, a ritroso, induttivamente altri cinque anni, e così via praticamente all'infinito e salva la decadenza dell'azione impositiva. L'assurdità della conclusione al termine di un ragionamento condotto alle estreme conseguenze, dimostra l'irragionevolezza dell'assunto di partenza.

In ciò, per altro, si evidenzia anche il difetto di motivazione lamentato dall'appellante, poiché l'Amministrazione non ha fornito altra giustificazione al giudizio di non congruità per il 1998 che l'imputazione del sesto, per altro erronea nel quantum, per i motivi che si sono prima esposti.

In conclusione, l'accertamento deve essere annullato e l'appello è da accogliere, assorbiti gli ulteriori motivi.

Le spese seguono la soccombenza, ai sensi dell'articolo 91, comma primo, c.p.c. e sono liquidate in dispositivo.

**P.Q.M.**

Accoglie l'appello.

Condanna la parte soccombente al pagamento delle spese, competenze ed onorari dei due gradi del giudizio determinate in complessivi Euro 500,00 (cinquecento/00) oltre ad IVA ed accessori previdenziali, se dovuti.

Roma, il 18 gennaio 2011.

## CTR Venezia Sentenza 124 del 25 Novembre 2013 (dep. 3/12/13)

BLOCK MAURIZIO - Presidente  
HABE STELIO - Relatore  
MAGGIORI AUGUSTO - Giudice  
ha emesso la seguente

### SENTENZA

- sull'appello n. 57/13  
depositato il 14/01/2013  
- avverso la sentenza n. 63/1/12  
emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di VICENZA  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI VICENZA  
proposto dal ricorrente:  
(...)  
difeso da:  
(...)  
Atti impugnati:  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2011 IRPEF-ALTRO 2008

### In fatto, svolgimento del processo e richiesta delle parti

Al Sig. (...) era stato notificato un avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2008 a seguito della rettifica della dichiarazione dei redditi effettuata ai sensi dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Risultato infruttuoso il percorso dell'accertamento con adesione, il Contribuente presentava ricorso chiedendo l'annullamento dell'atto impositivo eccependo l'illegittimità dello strumento presuntivo del redditometro, illegittimità delle disposizioni di legge in tema di accertamento sintetico e dei decreti ministeriali, violazione della Costituzione e carenza di motivazione sotto diversi profili.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva per chiedere il rigetto del ricorso in quanto le motivazioni addotte dalla parte erano carenti in fatto ed in diritto.

La C.T.P. di Vicenza, con sentenza n. 63/01/2012, respinge il ricorso osservando diffusamente e tacendo ricorso a disposizioni di legge, di regolamento ed a giurisprudenza di vertice domestica, come e perchè non merita accoglimento.

Il Sig. (...) appella la sentenza.

Con l'atto di appello il Contribuente presenta anche istanza di sospensione di efficacia esecutiva.

L'istanza viene esaminata dalla Commissione in data 5/3/2013 e respinta perchè manca il “*fumus boni iuris nonché il periculum in mora che non viene in alcun modo dimostrato*”.

Il Contribuente presenta allora istanza di ricusazione ex art. 6 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Con ordinanza emessa in data 2/7/2013 la Commissione, vista l'istanza di ricusazione, rinvia gli atti al Presidente della C.T.R. per l'integrazione del Collegio.

Il Presidente della C.T.R. di Venezia, in data 22/7/13, assegna gli atti alla stessa Sezione ricusata, ma con composizione diversa.

Nell'atto di appello il Contribuente elenca i motivi di doglianza atti a dimostrare come il Giudice di prima istanza non abbia considerato degli elementi sostanziali fondanti il ricorso.

Tali elementi sono: le presunzioni, anche se legali, non sono elementi certi; mancata considerazione della potestà giudiziaria di disapplicazione di un regolamento.

Per questi motivi il Contribuente chiede di dichiarare la nullità dell'avviso di accertamento per l'utilizzo distorto e non motivato del metodo sintetico di determinazione del reddito complessivo netto e illegittimi gli indici ed i parametri applicati al caso concreto.

L'Agenzia delle Entrate presenta controdeduzioni ricordando subito che l'appello ripropone sostanzialmente i motivi già esposti nel ricorso introduttivo e confutando quindi punto per punto tali motivi.

Così illustra l'infondatezza dell'eccezione di violazione dell'art. 23 della Costituzione, la legittimità delle disposizioni in tema di accertamento sintetico anche alla luce della L. n. 212 del 2000 e l'infondatezza dell'eccezione di illegittimità ed inapplicabilità dell'art 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 e dei DD.MM. regolanti la materia, precisando la metodologia di accertamento seguita con l'osservanza delle norme di legge che la regolano, norme che prevedono l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente dopo che l'Ufficio ha motivato in modo chiaro sugli elementi utilizzati al fine dell'applicazione dell'art 38.

Già in sede di contraddittorio, formalizzato in un verbale, il Contribuente vantava eccezioni infondate e senza alcuna prova a supporto per il maggior reddito determinato dal possesso di due mobili registrati ( motociclette) e dal possesso dell'abitazione, come non provava l'aiuto fornito dal padre per il pagamento del mutuo sulla casa mancando nel dimostrare i trasferimenti di somme a suo favore.

L'Agenzia delle Entrate chiede quindi il rigetto dell'appello con vittoria di spese.

Il Contribuente presenta, il 14/11/13, brevi repliche contro le deduzioni dell'Agenzia delle Entrate per correggere i calcoli sulla base di recente giurisprudenza.

### Ragioni di fatto e di diritto della decisione.

Le presunzioni sono le conseguenze che la legge trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato.

Si definiscono legati quando derivano dalla legge, oppure semplici quando non è la legge a stabilirle.

Solo le presunzioni legali invertono l'onere probatorio e lo attribuiscono al contribuente.

Queste ultime si caratterizzano per il fatto che la prova del fatto ignoto è data per assunto dalla legge spostando quindi sul contribuente l'onere di dimostrare che tale assunto, eventualmente, deve essere rivisto in considerazione degli atti e dei fatti proposti in giudizio.

L'accertamento sintetico è lo strumento con il quale l'Amministrazione fiscale, nell'ambito dell'attività di controllo nei confronti delle persone fisiche, determina il reddito complessivo del contribuente ai fini IRPEF, prescindendo dalla categoria reddituale che se è fonte. Gli uffici sono legittimati a risalire da un fatto noto, individuabile in una manifestazione di capacità contributiva del soggetto controllato, a un fatto ignoto, cioè all'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito imponibile rispetto a quello dichiarato.

L'Ufficio ha agito sotto l'egida di questi principi di diritto.

Quello che è mancato da parte dell'Ufficio che si è limitato a calcolare il reddito presunto sulla sola base dei coefficienti ministeriali, e dai Giudici di prime cure che vi hanno aderito, rimane l'esame critico della situazione alla luce della normativa intervenuta successivamente, della giurisprudenza, dalla considerazione di alcuni fatti per poter modificare la metodologia di calcolo. Operazione che deve essere eseguita in questa sede per il fatto che il dettato letterale dell'art. 38 deve essere interpretato nel modo più esteso possibile e cioè che al contribuente sia consentito provare non solo che le spese di gestione dei beni indice sono state inferiori al presunto e quindi il bene può valere meno in termini di capacità reddituale, ma anche che esistono e vanno quantificate le spese di mantenimento.

Con l'art. 22 del D.L. n. 78 del 2010 e con il D.M. 24 dicembre 2012

sono stati individuati nuovi parametri di riferimento, parametri che vanno applicati nel caso della specie per il fatto che la norma è di natura procedimentale ed i parametri più favorevoli al contribuente. E la recente giurisprudenza sul punto è concorde.

In questo modo il maggior reddito derivante dal possesso dei beni mobili registrati va ricalcolato sulla base delle nuove direttive, similmente per il possesso dell'abitazione. E senza mancare di prendere in considerazione gli altri valori ricalcolati secondo le nuove disposizioni e i costi previsti per beni e servizi, tra cui il pagamento del mutuo per l'abitazione che non deve essere moltiplicato per il coefficiente perchè determinerebbe un risultato abnorme, tutti fatti che interessano direttamente il caso che ci occupa.

Dall'applicazione dei principi, delle osservazioni appena espresse con l'applicazione al caso concreto e dei calcoli, la rettifica da apportare alla denuncia dei redditi presentata deve essere rettificata ed il reddito imponibile per l'anno 2008 determinato in Euro 32.997,00.

Le spese sono compensate considerato il parziale accoglimento dell'appello.

### P.Q.M.

In parziale accoglimento dell'appello determina il reddito imponibile per l'anno di imposta in questione (2008) in Euro 32.997,00. Conferma il resto.

Spese compensate.

Venezia-Mestre, il 25 novembre 2013.

## CTP Pistoia Sentenza 100 del 19 marzo 2013 (dep. 12/4/13)

GRECO CARLO - Presidente e Relatore

CARLI FERDINANDO - Giudice

NICOLI MICHELE - Giudice

ha emesso la seguente

### SENTENZA

- sul ricorso n. 554/12

depositato il 21/06/2012

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADD.REG. 2006

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADD.COM. 2006

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2006

contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI PISTOIA

proposto dal ricorrente:

P.A.

VIA F.T. 36 51015 M.T.P.

difeso da:

BONGI ANDREA

VIA TOMASI DI LAMPEDUSA 149 51100 PISTOIA PT

### RITENUTO IN FATTO E CONSIDERATO IN DIRITTO

Con il ricorso in esame la parte contribuente ha contestato le risultanze dell'avviso di accertamento sopraindicato.

Al riguardo, in primo luogo si precisa che, ai sensi dell'art.36 del D.Lgs. n. 546 del 1992, la sentenza deve contenere (tra l'altro) "la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto".

In altri termini la procedura del processo tributario, anticipando la modifica del codice di procedura civile di cui all'art. 132 avvenuta con decorrenza 4 luglio 2009, ha da sempre escluso che la sentenza tributaria debba contenere "l'esposizione dello svolgimento del processo".

Per quanto sopra gli atti introduttivi del ricorso, le allegazioni processuali, le costituzioni in giudizio di controparte nonché le memorie aggiuntive devono intendersi qui integralmente richiamate.

All'odierna pubblica udienza entrambi le parti rappresentate, sono state ribadite le difformi tesi ed il ricorso é passato in decisione allo stato degli atti.

Disposta la riserva di decisione la stessa è stata sciolta nella successiva

camera di consiglio del 12 aprile 2013.

Nel merito dei fatti l'Amministrazione finanziaria ha rideterminato, mediante il sistema del cd redditometro, il reddito imponibile per l'annualità 2006.

Al riguardo parte ricorrente in primo luogo ha richiamato il valore dei nuovi "elementi indicativi di capacità contributiva" di cui al D.M. 24 dicembre 2012 nonché l'abrogazione dell'art. 38-comma 5 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 ad opera dell'art. 22 del D.L. 31 maggio 2010, n.78.

Tali interventi legislativi hanno indubbiamente innovato il sistema di ricostruzione induttiva ma, per tabulas, con effetto dall'anno di imposta 2009 circa gli "elementi indicativi" ed analogamente per la cd spalmatura degli incrementi patrimoniali.

Ciò detto però le parti contribuenti possono contestare gli indici in argomento e nel caso di specie la Commissione valuta parzialmente fondato il ricorso.

Partendo da quanto esposto nella tabella n.6 allegata all'avviso di accertamento gli elementi indicativi possono essere così ricalcolati:

AU - trattandosi di una autovettura immatricolata nel 1992 per fatto notorio trattasi di un veicolo privo di valore commerciale per cui l'ipotizzato importo di Euro 31.061,10 (anche solo per mere manutenzioni) non trova riscontro nella realtà economica dei fatti.

AS - premi assicurativi da ricondurre all'importo sostenuto pari ad Euro 1.136,00;

RE - da confermare nell'importo di Euro 2.062,64;

INCREMENTI - trattasi di una ipotesi priva di fondamento in quanto l'anno in cui sarebbe stato incrementato il patrimonio (2009) non risulta in contestazione per cui la parte non può e non deve difendersi in questa sede;

CA - circa il mantenimento di cavalli alla luce delle memorie integrative pare plausibile il valore emergente anche dai nuovi criteri che indicano in Euro 11.790,00 l'onere di mantenimento.

Tutto ciò premesso il reddito ricostruito per l'anno 2006 assommerà ad Euro 14.988,64 (1.136,00 + 2.062,64 + 11.790,00) e su questi valori dovranno calcolarsi le imposte e relative sanzioni.

Da quanto sopra consegue l'accoglimento parziale del ricorso e la rideterminazione dell'atto impositivo.

Esistono, tuttavia, apprezzabili motivi di diritto per disporre la compensazione delle spese di giudizio atteso che la materia si fonda su norme di non univoca interpretazione.

Visti gli artt.15 e 36 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

## PER QUESTI MOTIVI

La Commissione accoglie parzialmente il ricorso e ridetermina il reddito per l'anno 2006 in Euro 14.988,64.

Spese compensate.

Così deciso in Pistoia, nelle Camere di consiglio del 19 marzo 2013 e del 12 aprile 2013.



## CTP Torino Sentenza 3 del 12 Dicembre 2012 (dep. 8/1/13)

riunita con l'intervento dei Signori:  
STRAZZUSO GIUSEPPE - Presidente  
BOLLA MAURO - Relatore  
MONASTRA VARRICA VINCENZO - Giudice  
ha emesso la seguente

### SENTENZA

- sul ricorso n. 2263/12  
depositato il 23/07/2012  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADD.REG. 2008  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADD.COM. 2008  
- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2008  
contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIAE II DI TORINO  
proposto dal ricorrente:  
V.G.W.  
S. D. T. 8 10040 A. T.  
difeso da:  
BERARDO GUIDO  
VIA VILLA GIUSTI 68/A 10100 TORINO TO

### MOTIVAZIONE

#### FATTO

Il sig. V.G.W., residente a A. (T.), rappresentato e difeso dal rag. Guido Berardo, ricorre contro l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale 2 di Torino, per l'annullamento dell'avviso di accertamento n. (...), con il quale era rideterminato, in via sintetica, il reddito anno 2008, pari a un imponibile di Euro 45.053,00 con una maggiore imposta IRPEF di Euro 8.417,00 oltre addizionali, sanzioni e interessi per complessivi Euro 17.686,00. Eccepisce in via pregiudiziale la mancata instaurazione del contraddittorio in violazione del principio del giusto procedimento amministrativo e del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, nonché il difetto di motivazione. Il contribuente non è stato convocato per valutare prima dell'emissione dell'avviso le stesse conclusioni dell'Ufficio L'accertamento rientra tra le presunzioni semplici.

Gli indici e i parametri sono illegittimi e non applicabili per contrasto con la riserva di legge ex art. 23 Cost. Denuncia l'illegittimità dell'art. 38

commi 4 e segg. D.P.R. n. 600 del 1973 a seguito entrata in vigore L. n. 212 del 2000 in tema di accertamento sintetico.

Vi è errore nella determinazione delle spese per incrementi patrimoniali, poiché è entrato in vigore il nuovo testo dell'art. 38 come modificato dall'art. 22 D.L. n. 78 del 2010, e l'importo sinteticamente determinato si riduce a Euro 44.052,82. L'auto fu pagata dal padre come emerge dal contraddittorio. Il reddito netto del contribuente Euro 1.505,50 mensili è più che adeguato al tenore di vita dello stesso (spese di conduzione modeste, utilizzo di un'auto utilitaria e di una moto). Inoltre nell'anno in questione aveva ospitato la nonna titolare di pensione di Euro 8.000,00 e il padre erogava somme a titolo di liberalità.

L'accertamento sintetico ha condotto ad imputazioni reddituali infondate, inattendibili e ingiustificate. Si sarebbe dovuto determinare in Euro 31.313,29 comunque eccessiva. L'auto non era una Honda CR-V ma una Ford Fiesta a gasolio. Contesta le modalità di calcolo della superficie dell'immobile di proprietà. La spesa per l'incremento patrimoniale (motociclo) concorre nel reddito dell'anno 2009, il veicolo Honda fu acquistato dal padre. Le sanzioni non sono irrogabili per mancanza di dolo e colpa da parte del ricorrente

Chiede, previa sospensione dell'avviso, l'annullamento dell'avviso, in subordine il ricalcolo e la rideterminazione del reddito, la disapplicazione dei D.M. del 1992 la discussione in pubblica udienza, con vittoria di spese.

L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale II di Torino si costituisce affermando che l'accertamento è avvenuto nel rispetto della normativa sul c.d redditometro, che non sussiste l'obbligo di un preventivo contraddittorio in tema di redditometro, l'onere di provare la non fondatezza grava sul contribuente, il reddito accertato era superiore del 25% di quanto dichiarato. I decreti ministeriali sono regolamenti esecutivi attuativi di una legge (art. 38 comma 4 D.P.R. n. 600 del 1973). Non sussiste errore nella determinazione delle spese per incrementi patrimoniali. Per un errore materiale il funzionario ha citato l'art. 39 anziché l'art. 38, e ha spiegato nell'atto perché le spese per l'acquisto della moto Ducati del 2009 siano da attribuirsi per un quinto nel 2007 e nel 2008, riproducendo appunto il testo dell'art. 38 D.P.R. n. 60 del 1973. Per l'auto Honda sono state considerate solo le spese di mantenimento, ma, come da visura ACI, la stessa è intestata al ricorrente il quale così ha indicato nel questionario al pari della superficie dell'immobile che risulta essere un villino (Cat. A7). Le sanzioni sono irrogabili in quanto il reddito imponibile dichiarato è inferiore a quello accertato

Non è stata data prova documentale degli aiuti ricevuti dai familiari.

Chiede che il ricorso sia respinto, con vittoria di spese.

La sospensiva è concessa.

Alla pubblica udienza le parti ribadiscono quanto in atti.

## DIRITTO

Occorre esaminare preliminarmente l'eccezione del ricorrente circa la mancata instaurazione del contraddittorio. Effettivamente sussisteva una consolidata giurisprudenza della Cassazione secondo cui il tema di imposta dirette, l'accertamento dei redditi con metodo sintetico, ex art. 38 comma 4 D.P.R. n. 600 del 1973, non richiedesse che il reddito determinato sinteticamente fosse in qualche modo contestato al contribuente. Quest'ultimo aveva la possibilità di fornire in sede di impugnazione dell'atto, la dimostrazione che il suo reddito effettivo era diverso ed inferiore a quello scaturente dalle presunzioni dell'amministrazione finanziaria, per cui la mancata instaurazione del contraddittorio con il contribuente nella fase istruttoria non poteva giustificare l'annullamento dell'accertamento (Cass. N. 27069/06,9198/91, ordinanza n. 7485 del 27 marzo 2010).

La successiva entrata in vigore del D.L. n. 78 del 2010, il cui art. 22 ha modificato l'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 con effetti dal periodo di imposta 2009 in poi, ha posto il problema della retroattività o meno dell'obbligatorietà del preventivo contraddittorio.

Già le Sezioni Unite della Cassazione (4 giugno 2010, n. 13594; 21 maggio 2010 n. 12558) avevano stabilito che l'applicazione della procedura di accertamento standardizzato, mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore, costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce nel corso del procedimento in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'avviso di accertamento.

Successivamente, in tema di "vecchio redditometro" la Cassazione (n. 13289, 17-06-2011) è giunta alla conclusione che la mancanza del contraddittorio non può che determinare la nullità dell'avviso di accertamento da redditometro, principio già affermato con l'ordinanza 21661 del 22 ottobre 2010. Ciò in quanto sussiste la necessità di esperire il preventivo contraddittorio per adeguare l'elaborazione statistica degli standard considerati dai D.M. del 1992 alla concreta realtà economica del contribuente. Per cui le nuove norme del 2010 sul sintetico trovano applicazione anche ai vecchi accertamenti anteriori all'anno di imposta

2009. Quanto sopra in coerenza con gli obblighi di lealtà, trasparenza, buona fede, collaborazione sanciti dalla Statuto del Contribuente.

In materia di accertamento sintetico, lo stesso è illegittimo tutte le volte in cui l'Agenzia delle Entrate non abbia instaurato un preventivo contraddittorio con il contribuente (CTR Puglia n. 9/11/2012), applicando retroattivamente il comma 7 dell'art. 38 D.P.R. n. 600 del 1973 così come modificato dall'art. 22 del D.L. n. 78 del 2010.

In relazione all'evoluzione giurisprudenziale e ad una lettura costituzionalmente corretta dello Statuto del Contribuente, il ricorso merita accoglimento.

Stante l'accoglimento della questione pregiudiziale non vengono esaminati gli altri punti del ricorso, in quanto assorbiti dalla stessa.

Le spese sono compensante tenendo conto della non uniformità giurisprudenziale nel tempo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso dichiarando nullo l'accertamento. Spese compensate.(...)

Torino il 12 dicembre 2012.

## NUMERI PUBBLICATI

### Anno 2007

- nr. 1 L'amministrazione nelle S.r.l. • *Simone Allodi*
- nr. 2 Lo Statuto dei diritti del contribuente • *Alessandro Turchi*
- nr. 3 Finanziamento dei Soci • *Giorgio Zanetti*
- nr. 4 Le norme del codice di procedura civile applicabili al Processo Tributario • *Paolo Brecciaroli*
- nr. 5 Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti • *Marco Grumo*
- nr. 6 La normativa Antiriciclaggio. Profili normativi, obblighi ed adempimenti a carico dei dottori commercialisti • *Gian Gaetano Bellavia*
- nr. 7 Limiti dell'informativa societaria e controllo dei bilanci infrannuali • *Roberta Provasi, Daniele Bernardi, Claudio Sottoriva*
- nr. 8 La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Ernersto Franco Carella*
- nr. 9 L'introduzione dei Principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • *Mario D'ijino*
- nr. 10 La governance delle società a partecipazione pubblica e il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici locali • *Ciro D'Aries*
- nr. 11 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) • *Ambrogio Picolli*
- nr. 12 Il bilancio sociale nelle piccole e medie imprese • a cura di *Adriano Propersi*
- nr. 13 Le parti e la loro assistenza in giudizio • *Mariacarla Giorgetti*

### Anno 2008

- nr. 14 Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs n. 139 del 28 giugno 2005 • a cura della Commissione *Albo, Tutela e Ordinamento a 2005-2007*
- nr. 15 Carta Europea dei diritti del contribuente • a cura della Commissione *Normative Comunitarie 2005-2007*
- nr. 16 Elementi di procedura civile applicati alle impugnazioni del processo tributario • *Mariacarla Giorgetti*
- nr. 17 Il processo di quotazione delle PMI tra presente e futuro: il ruolo del dottore commercialista in questa fase di cambiamento • *Carlo Arlotta*

- nr. 18 Controlled Foreign Companies Legislation: Analisi comparata negli stati comunitari • *Sebastiano Garufi*
- nr. 19 Il codice di condotta EU: Finalità e analisi comparativa a livello europeo • *Paola Sesana*
- nr. 20 Il dottore commercialista e la pianificazione e il controllo nella PMI • *Aldo Camagni, Riccardo Coda, Riccardo Sclavi*
- nr. 21 La nuova relazione di controllo contabile (art. 2409 ter del Codice Civile) • *Daniele Bernardi, Gaspare Insaudo, Maria Luisa Mesiano*

### Anno 2009

- nr. 22 L'azionariato dei dipendenti come forma di incentivazione: ascesa e declino delle stock option? • *Vito Marraffa*
- nr. 23 Norme ed orientamenti rilevanti della Revisione Contabile • *Maria Luisa Mesiano, Mario Tamborini*
- nr. 24 Gli accordi giudiziali nella crisi d'impresa • *Cesare Zafarana, Mariacarla Giorgetti, Aldo Stesuri*
- nr. 25 Il bilancio consolidato e le scritture di consolidamento • *Francesco Grasso, Paolo Terazzzi*
- nr. 26 Conciliazione e mediazione: attualità legislative e profili operativi • *Aldo Stesuri*

### Anno 2010

- nr. 27 La crisi d'impresa - L'attestazione di ragionevolezza dei piani di ristrutturazione ex art. 67, 3° comma, lettera d) L.F. • *Commissione Gestione Crisi d'Impresa e Procedure Concorsuali*
- nr. 28 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) seconda edizione • *Ambrogio Piccoli*
- nr. 29 L'arbitrato - Analisi e commenti dalla recente prassi • *Commissione Arbitrato - a cura di Alessandro Augusto*
- nr. 30 Il bilancio di sostenibilità delle multiutilities: esperienze a confronto • *Commissione Bilancio Sociale - a cura di Francesco Randazzo, Cristiana Schena, Gabriele Badalotti, Eros A. Tavernar*
- nr. 31 La riforma della revisione legale in Italia: una prima analisi del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010 • *Commissione Controllo Societario - Gruppo di lavoro: Daniele Bernardi, Antonella Bisestile, Alessandro Carturani, Annamaria Casasco, Gaspare Insaudo, Luca Mariani, Giorgio Morettini, Marco Moroni, Gianluca Officio, Massimiliano Pergami, Roberta Provasi, Marco Rescigno, Claudio Sottoriva, Mario Tamborini*
- nr. 32 Obbligo P.E.C. - Opportunità e problematiche per gli studi professionali • *Commissione Informatica e C.C.I.A.A. - Gruppo di lavoro: Fabrizio Baudo, Davide Campolunghi, Filippo Caravati, Alberto De Giorgi, Gianluca De Vecchi, Pietro Longhi, Daniele Tumietto*
- nr. 33 Nuova tariffa professionale - Commento alle modifiche intervenute • *Mario Tracanella*

**Anno 2011**

- nr. 34 Perdite di valore e avviamento secondo i principi IFRS • *Riccardo Bauer, Claudia Mezzabotta*
- nr. 35 Patrimonializzare e sostenere la competitività delle PMI italiane: la quotazione su AIM Italia • *Commissione Finanza e Controllo di Gestione - Gruppo di lavoro: Carlo Arlotta, Franco Bertolotti, Elisabetta Coda Neozio, Carlo Pesaro, Giorgio Venturini*
- nr. 36 La mediazione civile – Novità normative e contesto operativo • *Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - a cura di Maria Rita Astorina e Claudia Mezzabotta*
- nr. 37 La mediazione civile – Le tecniche di gestione dei conflitti • *Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - a cura di Maria Rita Astorina e Claudia Mezzabotta*
- nr. 38 Caratteri e disciplina del concordato fallimentare • *Carlo Bianco, Mariacarla Giorgetti, Patrizia Riva, Aldo Stesuri, Cesare Zafarana*
- nr. 39 Remunerare gli amministratori - Compensi incentivi e governance • *Gianluigi Boffelli*

**Anno 2012**

- nr. 40 Scritti di Luigi Martino • *Comitato Editoriale - a cura di Gianbattista Stoppani e Dario Velo*
- nr. 41 Aspetti fiscali delle operazioni straordinarie per i soggetti IAS/IFRS • *Commissione Diritto Tributario Nazionale - a cura di Emanuela Fusa*
- nr. 42 L'accertamento tecnico dell'usura per le aperture di credito in conto corrente • *Commissione Banche, Intermediari Finanziari e Assicurazioni - a cura di Marco Capra, Roberto Capra*
- nr. 43 Il nuovo concordato preventivo a seguito della riforma • *Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali*
- nr. 44 Introduzione all'Istituto del Trust • *Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni*
- nr. 45 Ambiti di applicazione del Trust • *Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni*

**Anno 2013**

- nr. 46 Arbitro Bancario Finanziario • *Commissione Metodi ADR*
- nr. 47 Il rischio di continuità aziendale nel bilancio IAS ed in quello OIC • *Commissione Principi Contabili - a cura di Girolamo Matranga*
- nr. 48 La mediazione civile nelle liti fra soci: profili giuridici ed efficacia negoziale • *Commissione Metodi ADR - a cura di Maria Rita Astorina, Marcella Caradonna*
- nr. 49 La fiscalità della produzione nelle fonti di energie rinnovabili • *Commissione Diritto Tributario Nazionale - a cura di Federica Fiorani*
- nr. 50 Il modello GBS 2013: lo standard italiano per la redazione del Bilancio Sociale • *Commissione Bilancio Integrato - a cura di Claudio Badalotti, Dario Velo, Gabriele Badalotti*

**Anno 2014**

- nr. 51 I regolamenti applicativi del D.Lgs. 39/2010 sulla revisione legale dei conti emanati dal MEF • *Commissione Controllo Societario*
- nr. 52 La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Commissione Cassa Previdenza Dottori Commercialisti - a cura di Ernesto Carella*
- nr. 53 Comunicare con Investitori e Finanziatori: il ruolo del Business Plan • *Commissione Finanza e Controllo di Gestione - a cura di Francesco Aldo De Luca e Alessandra Tami*
- nr. 54 La Direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio e consolidati. – Novità e riflessi sulla disciplina nazionale • *Commissione Principi Contabili - a cura di Tiziano Sesana*
- nr. 55 Gli obblighi di sicurezza nei luoghi di lavoro • *Commissione Lavoro - a cura di Monica Bernardi, Bernardina Calafiori, Gabriele Moscone, Patrizia Rossella Sterza, Sergio Vianello*
- nr. 56 Le Start-up innovative • *Commissioni Start-up, Microimprese e Settori Innovativi e Diritto Tributario Nazionale - a cura di Antonio Binacchi e Alessandro Galli*

**Anno 2015**

- nr. 57 Il Concordato preventivo: riflessioni teoriche • *Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali - a cura di Giannicola Rocca*
- nr. 58 Il Concordato preventivo: esperienze empiriche • *Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali - a cura di Giannicola Rocca*
- nr. 59 Il controllo della liquidità nelle strategie aziendali e nelle situazioni di crisi. Il contributo del business plan • *Commissione Finanza e Controllo di Gestione - a cura di Carlo Arlotta, Salvatore Carbone, Francesco Aldo De Luca, Alessandra Tami*
- nr. 60 La collaborazione volontaria. I diversi perché di una scelta (quasi) obbligata • *Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni - a cura di Marco Salvatore, Paolo Ludovici, Fabrizio Vedana*
- nr. 61 Relazione di revisione. Le novità al giudizio sul bilancio introdotte dagli ISA Italia • *Commissione Controllo Societario - a cura di Daniele Bernardi, Gaspare Insando, Luca Magnano San Lio, Claudio Mariani*





finito di stampare  
nel mese di novembre 2015

**3LB srl**  
Osnago (LC)



nr. 62.

Il XXI secolo si sta caratterizzando, nell'accertamento tributario dei soggetti minori e delle persone fisiche, per un penetrante utilizzo degli strumenti informativi automatizzati. Dai Parametri, agli Studi di Settore al Redditometro emerge questa evidente tendenza alla classificazione in categorie omogenee o ricorrenti dei comportamenti rilevanti per la misurazione del reddito imponibile.

Il lavoro cerca di fornire un affresco sulla legislazione attuale con considerazioni di ampio respiro a cavallo tra il diritto, la sociologia e l'esperienza dell'uomo della strada.

Sono sottolineati i principali elementi di criticità in un'ottica costruttiva con la consapevolezza che lo strumento si incardina perfettamente nella moderna tendenza dell'accertamento di massa, oramai divenuta imprescindibile.

**Alessandro Cerati**, Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti, è componente della Commissione Diritto Tributario Nazionale dal 1996 e del Comitato Direttivo della Sezione Lombarda dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani (ANTI). È docente a corsi di specializzazione professionale in materia tributaria.