

**ACCERTAMENTI FORFETTARI
E
ONERE DELLA PROVA
NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

Relatore: Fausto Gallo
Commissione Formazione Professionale
Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Belluno

Indice

1. Premessa	3
2. Gli accertamenti fondati su presunzioni	6
3. Il sistema delle prove nel processo tributario	9
4. Accertamento da studi di settore	19
4.01 <i>La posizione ministeriale.</i>	19
4.02 <i>La Commissione Ministeriale Rey</i>	20
4.03 <i>La relazione telematica della Cassazione</i>	21
4.04 <i>Le sentenze a Sezioni Unite della Cassazione</i>	22
4.05 <i>La valenza probatoria degli studi di settore</i>	32
5. Accertamento sintetico	35
5.01 <i>L'accertamento in base alle spese sostenute di cui al comma 4 (spesometro) e quello fondato sul contenuto induttivo di elementi di capacità contributiva comma 5 (redditometro)</i>	35
5.02 <i>Il nuovo redditometro secondo l'Agenzia Entrate</i>	37
5.03 <i>Le interpretazioni ministeriali</i>	39
5.04 <i>Le garanzie procedurali nell'accertamento sintetico</i>	41
5.05 <i>L'inquadramento probatorio e la difesa del contribuente nell'accertamento sintetico</i>	46
5.06 <i>Orientamenti giurisprudenziali</i>	55
5.07 <i>L'onere della prova</i>	56
5.08 <i>La consecutività</i>	57
5.09 <i>Il principio di non contestazione</i>	57
5.10 <i>Sulla natura delle presunzioni da redditometro</i>	58
5.11 <i>Le disponibilità della famiglia ed il ruolo della famiglia di fatto</i>	59
5.12 <i>La correlazione tra il reddito presunto e la disponibilità del contribuente</i>	59
5.13 <i>L'acquisto con mutuo</i>	60
5.14 <i>Donazione di denaro</i>	60
5.15 <i>Acquisto di beni con mutuo</i>	61
5.16 <i>Applicabilità dei coefficienti ad anni precedenti al varo del provvedimento</i>	62
5.17 <i>Possesso di automobili di lusso e collaboratrice domestica</i>	63
5.18 <i>Prova contraria</i>	63
5.19 <i>Matrice assegni bancari</i>	64
5.20 <i>Reddito determinato sinteticamente ed insussistenza dell'obbligo di rettificare il reddito in forma analitica</i>	65
5.21 <i>Utilizzo del redditometro a fronte di una dichiarazione formalmente corretta</i>	66
5.22 <i>Errore nella determinazione dei coefficienti utilizzati per il calcolo del redditometro</i>	67
5.23 <i>Cessazione dello svolgimento dell'attività</i>	67
5.24 <i>Applicabilità delle sanzioni in caso di coefficienti varati successivamente all'anno accertato</i>	69
5.25 <i>Possesso di auto storiche</i>	73
5.26 <i>Verbale di constatazione della Guardia di Finanza</i>	73
5.27 <i>Disponibilità di denaro</i>	74
5.28 <i>Disponibilità di beni</i>	74
5.29 <i>Nozione di elemento certo</i>	75
5.30 <i>Mancata risposta ad un questionario</i>	75
5.31 <i>Soggetto residente all'estero con beni in Italia</i>	76

5.32	<i>Redditometro nei confronti di un agricoltore</i>	78
5.33	<i>Elementi diversi da quelli previsti dai decreti ministeriali</i>	79
5.34	<i>Elementi valorizzabili in sede di rettifica del reddito</i>	80
6.	Società non operative o di comodo	82
6.01	<i>Inquadramento civilistico</i>	82
6.02	<i>La disciplina fiscale</i>	83
6.03	<i>La disapplicazione della disciplina e la facoltà di interpello</i>	86
6.04	<i>La difesa del contribuente</i>	91

Alcuni pezzi del presente lavoro sono stati parzialmente tratti dalle seguenti pubblicazioni-relazioni:

- "Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale" - Loris Tosi - Giuffrè Editore 1999;
- "Manuale accertamento 2012" - Dario Deotto - Gruppo 24 Ore 2012;
- "Il sistema delle prove nel processo tributario" - relazione di Antonio Gravina del 23-24 novembre 2012 - Palazzo di Giustizia Milano;
- "I nuovi adempimenti fiscali" - Nicola Forte - novembre 2012 - Gruppo 24 Ore;
- "Il redditometro" - Maurizio Tozzi e Duilio Liburdi - novembre 2012 - Italia Oggi.

1. Premessa

Luigi Einaudi, primo Presidente della nostra Repubblica sosteneva che "la macchina fiscale deve essere semplice, adeguata ai suoi fini, lavorante senza attriti, con ossequio rigido alla giustizia".

A distanza di sessant'anni i problemi non sono cambiati, anzi la complicazione è regola: innumerevoli norme tributarie e circolari si susseguono (talvolta l'una in contrasto con l'altra) provvedimenti di determinazione forfettaria del reddito quali, ad esempio, la modesta percentuale di deduzione dei costi relativi alle autovetture, ai costi per convegni, la quantificazione dell'avviamento attraverso moltiplicatori predeterminati, non stimolano di certo i contribuenti ad un comportamento virtuoso nei confronti del fisco.

D'altra parte, c'è anche da dire che non pochi cittadini e società dovrebbero essere maggiormente contribuenti e tener presente che per ottenere i servizi che reclamiamo dobbiamo contribuire non dissociando la figura dello Stato, ma identificandoci con esso perchè in fondo lo Stato siamo tutti noi.

E' significativo che la legge delega per la riforma tributaria (L. 825/1971) prima ancora di dettare le direttive cui hanno dato attuazione i decreti del 1973 e successivamente il Testo Unico delle Imposte sui Redditi del 1986, esordisca con un solenne richiamo al principio di capacità contributiva, sottolineando che ad esso si sarebbero ispirate le disposizioni conseguenti, prime fra tutte quelle finalizzate a determinare il "reddito complessivo netto" in maniera "**analitica**", "**in base a scritture contabili**" ove prescritte, ovvero "**secondo principi di competenza economica**" ed "**in base alle risultanze del bilancio**" per i soggetti obbligati a redigerlo.

Tuttavia, l'incontrollata espansione delle spese pubbliche e la conseguente necessità di acquisire affannosamente risorse sempre più cospicue e certe nel loro ammontare; ma, soprattutto, le difficoltà che

una macchina amministrativa cronicamente inadeguata avrebbe incontrato nel contrastare i fenomeni evasivi ed elusivi mediante controlli rigorosamente analitici da effettuarsi con cadenza periodica su una massa di contribuenti molto polverizzata e differenziata, ha condotto il legislatore verso un'estesa utilizzazione di criteri non analitici, privilegiando delle soluzioni che puntano a predeterminare autoritativamente un elemento essenziale dell'imposizione (sia esso un componente positivo - negativo di reddito, un complesso di detti componenti, l'intero imponibile o addirittura l'imposta) stabilendone l'importo in una misura per così dire **forfettaria**, destinata ad essere recepita in sede di definizione della fattispecie ovvero ai fini del suo accertamento, anche a scapito di una tassazione su basi effettive.

La tendenza ad intervenire autoritativamente assume nel diritto tributario una maggior consistenza sia perchè gli interessi che entrano in gioco vantano un esplicito riconoscimento costituzionale, e dunque appaiono più plausibili gli interventi tesi a contemperarli, sia perchè la loro attuazione sul piano di una rigorosa effettività è resa problematica dal fatto che non sempre è agevole ricostruire gli accadimenti nella loro dimensione storica, specie ad opera di chi, come l'Amministrazione Finanziaria, rimane estranea al loro evolvere: questa, infatti, è chiamata a controllare a posteriori la veridicità di rappresentazioni che vengono offerte da altri, oltretutto portatori di un interesse contrastante. Ciò spiega l'adozione di misure tese a favorire l'emersione del fatto effettivo, come pure, e al tempo stesso, l'introduzione di fattispecie che prescindono dalla sua individuazione.

La peculiarità del diritto tributario consiste nel fatto che una delle parti - segnatamente quella pubblica - rimane estranea al verificarsi del presupposto e deve, quindi, svolgere un'attività che sovente si rivela laboriosa per conoscerlo nei suoi termini esatti. Peraltro, non di rado questa attività conoscitiva è resa più difficile dal comportamento del contribuente che non collabora o addirittura cerca di ostacolare

l'azione dell'Ufficio creando le apparenze di una realtà diversa da quella effettiva.

Contributo diretto lavorativo, minimum tax, coefficienti presuntivi di ricavo e di reddito, parametri, studi di settore, redditometro, società non operative, ecc. sono alcuni di tanti esempi di predeterminazione forfettaria normativa nell'imposizione reddituale.

Per l'argomento che mi è stato assegnato, ho cercato di esaminare quattro tipi di accertamento forfettario:

- 1) quello da studi di settore introdotti dal D.L. 331/1993, art. 62-bis e 62-sexies;
- 2) il sintetico in base alle spese sostenute ex art. 38, comma 4 del D.P.R. 600/1973;
- 3) il sintetico fondato su elementi indicativi di capacità contributiva di cui all'art. 38, comma 5 del D.P.R. 600/1973 denominato anche "redditometro";
- 4) quello relativo alla disciplina delle società non operative o di comodo introdotta dalla Legge 724/1994, art. 30.

2.

Gli accertamenti fondati su presunzioni

L'evoluzione del sistema tributario italiano ha fatto sì che gli accertamenti di tipo analitico si sono sempre più assottigliati nel tempo, in favore di forme di accertamento più o meno standardizzate, basate su presunzioni.

Un aspetto che risulta fondamentale negli accertamenti presuntivi, perlomeno nella prospettiva della prova e del processo, è quello di comprendere se si è in presenza di presunzioni "legali" o, invece, di presunzioni cosiddette "semplici". Va rilevato che il concetto di "presunzione" nel diritto tributario non ha una sua connotazione propria. Occorre, pertanto, avere riguardo a quanto dispone il Codice Civile (articoli 2727, 2728 e 2729).

L'articolo 2727 dispone che: "le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato".

La norma, quindi, individua l'alternativa tra la legge (per le presunzioni legali) o il giudice (per le presunzioni semplici) quali autori dell'inferenza.

In base all'articolo 2728, le presunzioni legali, cioè quelle stabilite dalla legge, "dispensano da qualunque prova coloro a favore delle quali esse sono stabilite. 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".

Dalla previsione, si può cogliere che esistono presunzioni legali che ammettono la prova contraria (relative) e altre che non la ammettono (assolute).

In teoria, nel diritto tributario e, in particolare, nell'imposizione diretta, il distinguo non dovrebbe, in via di principio, nemmeno porsi, nel senso che più volte la Corte Costituzionale ha affermato l'illegittimità di

talune presunzioni assolute in quanto lesive del diritto di difesa, assicurato dall'articolo 24 della Costituzione, poiché impeditive della possibilità, da parte del contribuente, di provare determinate situazioni relative alla propria capacità contributiva (Sentenze 144 e 225 del 2005). Va sottolineato quanto affermato dalla Consulta con sentenza n. 103 dell'11 marzo 1991, secondo cui la presunzione assoluta, in quanto preclusiva di prova in adverso, è insuscettibile, per l'irrazionalità che ne deriva, di porsi come fonte rivelatrice di una concreta capacità contributiva.

Due aspetti, in termini generali, devono comunque essere rilevati per le presunzioni legali. In primo luogo, si è in presenza di presunzione legale quando è la legge che predetermina il nesso tra fatto noto e fatto ignorato; inoltre, deve essere tenuto conto che **le presunzioni legali relative invertono l'onere probatorio, addossandolo, nel rapporto tributario sul contribuente**. Pertanto, le presunzioni legali relative invertono la naturale ordinaria incombenza dell'onere della prova che normalmente sono in capo all'Amministrazione Finanziaria.

Le presunzioni non stabilite dalla legge (cioè quelle denominate "semplici") **sono invece "lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti"** (articolo 2729 c.c.).

Per la presunzione semplice, i fatti sui quali la stessa si fonda devono essere provati in giudizio ed il relativo onere grava su colui che intende trarne vantaggio (l'ufficio dell'Amministrazione Finanziaria, nel rapporto tributario), il quale ha, quindi, l'onere di dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva hanno i caratteri di gravità, precisione e concordanza (mentre la presunzione legale non necessita di un fatto su cui fondarsi, essendo già il presupposto stabilito per legge).

Va rilevato che le tre qualità richieste dalla norma (gravità, precisione

e concordanza) per le presunzioni semplici risultano probabilmente eccessivamente ridondanti. Si tratta di requisiti recepiti nel nostro Codice Civile, dal Codice Napoleonico del 1804, che riflettono, più che altro, il linguaggio di quei tempi; infatti, da un ragionamento più approfondito, si può dire che una presunzione non può essere "precisa": la precisione è propria delle scienze matematiche, ma non può esserlo di una presunzione, la quale, semmai, deve tendere ad un elevato grado di probabilità del fatto (o effetto) presunto. Anche lo stesso requisito della "concordanza" è stato disatteso dalla giurisprudenza di legittimità. La "concordanza" presuppone che gli elementi presuntivi siano molteplici (almeno due) e, quindi, convergenti tra di loro. La Corte di Cassazione ha più volte stabilito, tuttavia, che anche un unico elemento presuntivo, purché particolarmente grave, univoco e coerente può soddisfare i requisiti richiesti dall'articolo 2729 del Codice Civile (Cassazione n. 1518/1956 - n. 2666/1967 - n. 345/1971). Appare pertanto afferabile che si è in presenza di presunzioni semplici quando vi sono un insieme di elementi presuntivi - ma anche, eccezionalmente, uno soltanto - che portano ad un elevato grado di probabilità del fatto (o effetto) presunto.

Quando la presunzione semplice risulta formata e provata in giudizio, la stessa ha la medesima rilevanza della presunzione legale relativa, nel senso che determina il trasferimento dell'onere della prova contraria presso colui contro il quale la presunzione dispone.

3.

Il sistema delle prove nel processo tributario

Va subito precisato che i poteri istruttori del giudice sono limitati ai fatti dedotti dalle parti nel processo.

Quindi, le Commissioni Tributarie sono prive di autonome facoltà di indagine e i mezzi di prova ammessi sono consentiti relativamente all'accesso, l'ispezione, la richiesta di dati, notizie e informazioni, relazioni da parte degli organi tecnici dell'Amministrazione Finanziaria e di altri enti pubblici, nonché la consulenza tecnica (D.Lgs. 546/1992, art. 7).

Ed ancora, il libero interrogatorio, la confessione in questa sede, le presunzioni legali e quelle semplici, quest'ultime purché precise, gravi e concordanti.

Inoltre, la riforma del processo civile di cui alla legge 69/2009 ha istituzionalizzato e normato il cosiddetto principio di non contestazione di cui all'art. 115 del Codice di Procedura Civile e recepisce l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale i fatti allegati da una delle parti vanno considerati pacifici se la controparte li abbia esplicitamente ammessi ovvero abbia assunto una posizione difensiva incompatibile con la loro negazione, ammettendone, così, implicitamente l'esistenza.

Questo principio è stato affermato di recente dalla Corte di Cassazione con la sentenza 29613/2011.

Conseguentemente, allorché i fatti vengono enunciati nel ricorso dal contribuente, l'Amministrazione Finanziaria dovrà necessariamente contestarli punto per punto nei propri scritti difensivi; in mancanza di una esplicita contestazione di una delle argomentazioni difensive, la commissione non può che ritenere i fatti non contestati per ammessi, senza alcuna ulteriore attività istruttoria.

Il decreto legislativo 546/92, all'art. 7, comma 3 (comma abrogato), prevedeva che il giudice avesse la facoltà di ordinare alle parti il

deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

Al comma 4 del medesimo articolo è previsto espressamente che non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

Con decreto legge 203/2005, art. 3-bis comma 5, il legislatore ha abrogato il richiamato comma 3 dell'art. 7, in quanto ha ritenuto di limitare i poteri istruttori del giudice tributario, considerando che il comma 1 e 2 dell'art. 7 consentono comunque al giudice di richiedere informazioni e chiarimenti, nonché gli concedono la facoltà di accesso agli uffici tributari e agli enti locali da ciascuna legge di imposta, nonché di richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato, come pure disporre consulenza tecnica.

La discrezionalità nell'attuazione dei poteri del giudice trova in ogni caso un limite nelle preclusioni e/o decadenze in cui siano eventualmente incorse le parti.

Questo perché **il processo tributario è sostanzialmente un processo di natura dispositiva, affidato quindi alla disponibilità delle parti.**

Infatti, **a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire di ufficio le prove** in forza dei poteri istruttori attribuitigli dal citato art. 7, **trattandosi di poteri meramente integrativi dell'onere probatorio principale che vanno esercitati** al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo (art. 111 della Costituzione).

Nella gran parte dei casi il giudizio tributario è incardinato in un presunto diritto dell'Amministrazione Finanziaria alla riscossione del tributo, per cui incomberà su quest'ultima l'onere di provare i fatti che costituiscono il fondamento della pretesa tributaria.

L'Amministrazione Finanziaria, però, ricorre spesso alla utilizzazione di presunzioni semplici quali fonti di prova assumibili nel processo tributario, proprio con riferimento alla disposizione di cui al comma 2 del richiamato art. 7 del D.Lgs. 546/92.

E' notorio, infatti, che l'Ufficio, nel sistema di un accertamento presuntivo, utilizza abitualmente le sommarie informazioni, raccolte dalla Guardia di Finanza da persone che possono riferire circostanze utili ai fini dell'indagine: informazioni che, riportate nei processi verbali di constatazione, sono a loro volta richiamate dagli uffici fiscali negli avvisi di accertamento (cosiddette motivazioni per relationem).

La giurisprudenza a riguardo ritiene le suddette informazioni come assimilabili ad una prova documentale, laddove dovrebbero essere considerate vere e proprie dichiarazioni testimoniali, sicché il contribuente spesso si trova nella difficile situazione di non poter contrastare efficacemente dette prove, con la conseguenza che resta compromessa la concreta attuazione del principio costituzionale della parità delle parti nel processo, se si considera che l'art. 111 della nostra Costituzione recita: "ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale".

Tuttavia, nel nostro ordinamento non è ammessa la prova testimoniale nell'ambito del processo tributario.

Questa esclusione trova la sua giustificazione nella natura prettamente documentale del processo tributario.

Difatti, tale processo non è affatto informato ai principi della oralità, ma strutturato in termini di economia processuale, e perciò non in grado di gestire l'acquisizione di una prova testimoniale.

Tuttavia, larga parte della dottrina ritiene processualmente incongrua la posizione delle parti in un processo che prevede a favore dell'erario l'utilizzabilità di diverse presunzioni, cui non è possibile contrapporre una prova testimoniale, ma la stessa Corte

Costituzionale ha affermato la insussistenza di questioni di incostituzionalità, in merito al divieto di prova testimoniale. Appare sia elementare principio di civiltà giuridica il divieto di utilizzare, come prova per negare il legittimo diritto del contribuente, le dichiarazioni rese da un terzo o da un qualunque testimone alla Guardia di Finanza se queste affermazioni non sono confermate nel corso di un leale confronto con il soggetto passivo dell'imposta richiesto dall'Amministrazione Finanziaria. D'altra parte, **il giudice tributario, attesa la natura dispositiva del processo, non può che adeguarsi in materia probatoria all'esame delle prove, fornite solo su iniziativa di parte**, che dovrà poi porre a fondamento della propria tesi. **Il giudice ha comunque il potere/dovere di esaminare i documenti prodotti dalla parte e di salvaguardare il principio del contraddittorio**, specie laddove un richiamo generico al materiale di prova documentale prodotto nel giudizio non consente alla controparte di controdedurre adeguatamente, sì da ledere il diritto al giusto processo.

Al principio del contraddittorio, sul quale deve innestarsi tutto il processo tributario, sono storicamente legate istanze di giustizia sostanziale: "nessuno può subire gli effetti di una sentenza senza aver avuto la possibilità di prendere parte al processo dal quale essa scaturisce".

Nessuno, in altri termini, può essere additato quale riferimento soggettivo di un provvedimento giurisdizionale, senza aver avuto la possibilità di partecipare attivamente alla sua formazione. In effetti, questo principio si sostanzia nella garanzia, riconosciuta alle parti, di esporre le proprie ragioni al giudice, sì da contribuire in una certa misura alla formazione del suo convincimento ed è correlato al soddisfacimento di esigenze di giustizia ed uguaglianza, mediante una effettiva attività cooperativa tra le parti stesse ed il giudice per pervenire all'accertamento giurisdizionale della verità.

Quindi, **l'attuazione del principio del contraddittorio**, stigmatizzato all'art. 111 della Costituzione, **passa attraverso l'operatività dell'espedito tecnico dell'onere della prova.**

Va pure ricordato che, recentemente, la Corte di Cassazione ha statuito che, allorché il giudice ritiene di poter sollevare di ufficio questioni di diritto rilevanti ai fini della decisione, deve necessariamente consentire alle parti di svolgere le loro difese in merito.

Va sottolineato che l'attuale situazione in merito al principio del contraddittorio in materia tributaria trova la corrispondenza in quello del giusto procedimento, basato su canoni costituzionali della imparzialità e del buon andamento della pubblica amministrazione.

Occorre aggiungere che il legislatore ha dovuto di volta in volta privilegiare il diritto del contribuente a difendersi, consentendogli di esporre le sue ragioni, qualora i suoi interessi siano pregiudicati dall'azione amministrativa, anche e soprattutto sulla spinta della giurisprudenza comunitaria.

Ritornando al tema del sistema delle prove **nel processo tributario**, non va sottaciuto che **al giudice tributario è vietato acquisire di ufficio le prove, a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio previsto a carico della parte**, in quanto, diversamente, sarebbe violato il principio dispositivo su cui si regge appunto il processo tributario.

Il giudice si limiterà all'accertamento della pretesa erariale, come dedotta e motivata nell'atto impositivo, e ad accertare i fatti esposti dal ricorrente giustificativi della contestazione.

Ad equilibrare poi la posizione delle parti, proprio nell'ottica del rispetto della garanzia della parità delle armi, è intervenuta la stessa Suprema Corte di Cassazione (con la sentenza n. 2942/2006), la quale ha precisato che: "nel processo tributario, come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese dai terzi agli organi

dell'Amministrazione Finanziaria trovino ingresso a carico del contribuente, fermo il divieto di ammissione della prova testimoniale, con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, va del pari necessariamente riconosciuto anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (dichiarazioni sostitutive di atto notorio), dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo, riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione per garantire, oltre la parità delle armi processuali, anche l'effettività del diritto di difesa".

La motivazione del divieto di prova testimoniale, secondo la Corte Costituzionale, trova una "non irragionevole" giustificazione nella spiccata specificità del processo tributario rispetto a quello civile e amministrativo, perché il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale.

L'asserita violazione dell'art. 24 della Costituzione deve ritenersi insussistente, sia perché l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce di per sé una violazione del diritto di difesa, potendo quest'ultimo, ai fini della formazione del convincimento del giudice, essere diversamente regolato dal legislatore nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti, sia perché l'asserita impossibilità della parte di fornire altrove la prova di una specifica circostanza di fatto, quand'anche esistente, non potrebbe di per sé ascriversi al vizio di legittimità costituzionale della norma, essendo conseguenza necessitata dalla scelta discrezionale del legislatore riguardo alla ammissibilità ed ai limiti dei singoli mezzi di prova (scelta, del resto, presente anche nel processo civile, in relazione a determinati fatti o rapporti, la cui prova può essere fornita soltanto per iscritto).

Non è neppure fondata, con riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7 commi

1 e 4 del D.Lgs. 546/1992, che deve essere interpretato nel senso di non ricomprendere nella previsione del diritto di prova testimoniale anche l'inammissibilità delle dichiarazioni di terzi, eventualmente raccolte dall'amministrazione nella fase procedimentale, tenuto conto che le dichiarazioni in questione sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e di solito, ad iniziativa di parte, richiede poi in particolare la formulazione di specifici capitoli, comporta inoltre il giuramento dei testi e riveste conseguentemente un particolare valore probatorio.

D'altra parte, la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione Finanziaria trovino ingresso a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non può avvalersi per contestare l'efficacia probatoria di una prova testimoniale, non collide, né con il principio di eguaglianza, né con il diritto di difesa del contribuente medesimo.

Con il primo perché il valore probatorio di siffatte dichiarazioni è solamente quello proprio degli elementi indiziari, che, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione, sicché, trattandosi di una efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale, tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (dichiarazione dei terzi) e l'esclusione dell'altro (prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi".

Con il secondo, e cioè con il diritto di difesa del contribuente, perché questi, nell'esercizio di questo diritto, può contestare la veridicità della dichiarazione dei terzi raccolta dall'amministrazione nella fase procedimentale, sicché, ove ciò avvenga, il giudice tributario, se non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, quindi anche a prescindere dalle predette dichiarazioni, potrà e dovrà fare uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma

1 dell'art.7, del D.Lgs. 546/1992, rinnovando e, eventualmente, integrando, secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità, l'attività istruttoria svolta dall'Ufficio, tenuto soprattutto conto che, a fronte di una specifica richiesta di parte, le ragioni del mancato esercizio di tale potere-dovere sono soggette al generale sindacato di congruità e sufficienza della motivazione per l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato appunto oggetto di discussione tra le parti.

Sulla scia di tale giurisprudenza costituzionale si è posta anche quella di legittimità.

Va però segnalata una marginale apertura, prospettata dalla sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 21233 del 2006, la quale ha statuito che "se il contribuente dimostri di essere nell'impossibilità di acquisire i documenti contabili, la cui tenuta è obbligatoria, non per questo è esonerato dall'onere della prova, di guisa che in questo caso dovrà formulare apposita istanza di testimonianza ex art. 2724 del Codice Civile". Come pure non va sottaciuta la pronuncia emessa dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo con la sentenza n. 73053 del 23 novembre 2006, che consentirebbe un'altra apertura nel nostro sistema processuale tributario, e più in particolare circa la prova testimoniale, laddove nella motivazione è facilmente individuabile in via generale la compatibilità dell'esclusione della prova testimoniale, ma la stessa può essere invocata subordinatamente alla circostanza che da tale siffatto divieto derivi un grave pregiudizio della posizione processuale al ricorrente contribuente sul piano probatorio, non altrimenti rimediabile.

Tale identica posizione è rilevabile anche da alcune recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione. In particolare la n. 1344 del 25 gennaio 2010 e la n. 3830 del 18 febbraio 2010. La ratio di queste pronunce tende a consentire che al cittadino-contribuente sia lasciata la possibilità di difendersi ogniqualvolta sussistono motivi e cause a lui

non imputabili, dovuti a forza maggiore e non certamente ad un comportamento doloso del medesimo.

Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario è però da ritenere che abbia ricevuto, anche sulla base delle menzionate decisioni della Suprema Corte di Cassazione, con riferimento alla efficacia e validità giuridica delle dichiarazioni scritte rilasciate dai terzi, una spinta alla sua eliminazione, ove si riterrà applicabile l'art. 257 bis del Codice di Procedura Civile di cui alla novella 69/2009, con cui appunto si richiama il modello della testimonianza scritta.

Non v'è dubbio che lo scopo sarebbe quello di migliorare l'istruttoria del processo, specie in ordine al sistema delle prove.

Difatti, la testimonianza scritta, disciplinata dal richiamato art. 257-bis, comma 1 del Codice di Procedura Civile, appare confermativa della valenza sostanziale più che indiziaria attribuita alla dichiarazione di terzi, sicché la prova testimoniale garantirebbe appieno il rispetto del principio di effettività e pienezza della tutela giurisdizionale, in ossequio ai principi costituzionali, ed in particolare in armonia con quelli comunitari sul giusto processo: obiettivo, questo, che va raggiunto e che non può essere penalizzato dalla specificità del processo tributario, la cui riconosciuta rapidità viene adottata ad uno dei motivi ostativi alla introduzione della prova testimoniale.

La soluzione auspicabile è quella di un intervento legislativo che dirimi ogni ragionevole dubbio e che preveda l'intervento officioso del giudice in tutti i casi in cui non vi siano lacune istruttorie dovute a negligenza delle parti in causa.

Per fare questo il giudice dovrebbe avere la facoltà di avvalersi di tutti i poteri istruttori che ritiene opportuni per la ricerca della verità, in via assolutamente discrezionale e quindi mai sindacabile, essendo tali poteri meramente integrativi e non esonerativi dell'onere probatorio principale.

In merito alla discrezionalità, dovrà, comunque, essere garantita

l'assoluta assenza di una sollecitazione esterna, tanto della parte privata quanto della parte pubblica, cosicché l'indipendenza del giudice, che si vuole garantita dall'art. 111 della Costituzione, sarà assicurata.

Pertanto, il vero problema rimane proprio quello della definizione di terzietà del giudice ovvero del vincolo di questi di garantire l'equilibrio tra le parti in causa, che per tale deve intendersi la terzietà nel giudicare se la mancanza di prove dedotte in giudizio sia legata a mera negligenza delle parti o dovuta ad altri motivi, che lo obbligherebbero a ricercare, anche altrove, ogni elemento di prova valido per il suo convincimento in ordine alla decisione. La tesi di una interpretazione estensiva dei poteri istruttori dei giudici tributari, e quindi del sistema delle prove, porterebbe al rischio, già prospettato in dottrina, che i giudici, anziché limitarsi ad una funzione integratrice dell'attività istruttoria delle parti, travalichino i limiti delineati dai fatti oggetto del giudizio, degradando così la natura dispositiva del processo tributario.

4.

Accertamento da studi di settore

La norma (D.L. 331/1993, art. 62-sexies, comma 3) stabilisce che gli accertamenti (di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d) del D.P.R. 600/1973 e 54 comma 2 del D.P.R. 633/1972) possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi/compensi/corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore. I predetti articoli (39 - 54) disciplinano la possibilità della rettifica sulla base di presunzioni semplici, purchè risultino gravi, precise e concordanti secondo quanto prescrive l'art. 2729 del Codice Civile.

Gli studi di settore rappresentano una metodologia di accertamento prevalentemente presuntivo, i risultati a cui pervengono sono inquadrabili tra le presunzioni semplici e richiedono l'ulteriore presenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli derivanti dal software GE.RI.CO. (Gestione Ricavi Compensi) dell'Amministrazione Finanziaria.

Nella fattispecie tali conclusioni risultano fondamentali considerato che:

- **in presenza di presunzione legale relativa l'onere probatorio si trasferisce sul contribuente;**
- **mentre, in presenza di presunzione semplice, grava prima sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di convincere il giudice che gli elementi portati in giudizio hanno i necessari caratteri di gravità, precisione e concordanza, come prescrive l'art. 2729 del Codice Civile.**

4.01 La posizione ministeriale

Fino al 2007 l'Amministrazione Finanziaria riteneva che gli studi di settore, da soli, potevano supportare la pretesa dell'Ufficio e che le gravi incongruenze richieste dalla norma risultavano inglobate nello

stesso funzionamento del programma di calcolo GE.RI.CO. (circolari 58/2002 - 48/2003 - 11/2007).

Solo nel 2008, con circolare n. 5, l'Amministrazione Finanziaria riconosce per la prima volta che gli studi di settore rappresentano una presunzione semplice e che le risultanze di GE.RI.CO. non consentono di effettuare un accertamento automatico nei confronti del contribuente.

Con la predetta circolare, l'agenzia afferma che l'art. 62-sexies del D.L. 331/1993 ha l'intento di attribuire alle stime derivanti dai risultati degli studi di settore, la qualità di presunzione semplice, dotata di gravità, precisione e concordanza, solamente qualora le stime siano "fondatamente" idonee allo scopo di individuare i ricavi presunti dal contribuente.

4.02 La Commissione Ministeriale Rey

Nell'aprile 2008 la "Commissione di studio sulle problematiche di tipo giuridico ed economico inerenti alla materia degli Studi di Settore" istituita con Decreto Ministeriale 5 marzo 2007 e presieduta dal prof. Guido Rey così stabiliva: "gli studi di settore costituiscono una presunzione semplice (2729 c.c.: lasciata alla prudenza del giudice, il quale le ammette solo se gravi, precise e concordanti), non in ordine all'effettiva entità dei ricavi conseguiti attraverso operazioni economiche singolarmente identificate, ma sulla base di un ragionamento probabilistico, non destinato a rimanere meramente interno all'Amministrazione Finanziaria, funzionale a stimare verosimilmente i ricavi in misura non inferiore ad un certo ammontare. Si ottiene così un ricavo probabile, per il singolo contribuente, desunto da dati forniti dal contribuente medesimo e frutto dell'applicazione di una formula in precedenza avallata dai rappresentanti delle categorie interessate.

La ragione per cui gli studi di settore non possono essere

utilizzati in via automatica non deriva dalla necessità di abbinare agli stessi ulteriori, gravi incongruenze, ma **dalla circostanza che la procedura richiede**, a norma di legge, **necessariamente un contraddittorio preventivo (che l'agenzia deve obbligatoriamente attivare**, ma senza doverlo far precedere da attività istruttoria) **cioè un confronto concreto tra situazione specifica del soggetto e risultanze dagli studi di settore**, confronto, la cui ampiezza e complessità dipende dalla quantità e qualità degli elementi, anche presuntivi, che il contribuente offrirà alla fase partecipativa. **A contribuente inerte o silente, potrà essere notificato un accertamento basato anche sul mero scostamento, mentre l'applicazione dello studio risulterà più complessa e articolata** (fino a poter essere del tutto impedita) **là dove lo scostamento trovi giustificazione negli elementi adottati in contraddittorio e dei quali la motivazione dell'avviso dovrà dare conto.**

Tale relatività delle risultanze da studi di settore in ordine alla quantificazione dell'accertamento, caratterizza sia la fase procedimentale destinata a sfociare auspicabilmente in un accertamento con adesione, sia quella processuale, nella quale spetterà al giudice procedere ad una quantificazione che, ove le domande del ricorrente lo consentano, potrà anche essere intermedia tra risultanze da studi di settore e dichiarato".

4.03 La relazione telematica della Cassazione

In data 9 luglio 2009 la Corte Suprema di Cassazione pubblica una relazione telematica (la numero 94) avente per oggetto "Gli strumenti presuntivi di accertamento del reddito introdotti dal 1989: natura e conseguenze sul piano probatorio".

4.04 Le sentenze a Sezioni Unite della Cassazione

Il 18 dicembre del 2009 la Corte di Cassazione, a sezioni unite, depositava quattro sentenze pressoché identiche (n. 26635-6-7- 8) titolate "Accertamento, riscossione e contenzioso - parametri e studi di settore". Ne viene riportato uno stralcio della n. 26638:

L'applicazione della procedura di accertamento per adesione, afferma la Cassazione, costituisce la modalità con la quale si realizza il contraddittorio, come momento essenziale del procedimento di determinazione presuntiva dei ricavi mediante i parametri: tanto emerge anche da quanto previsto dal paragrafo 6 della Circolare 13 maggio 1996, n. 117/E (esplicativa ed attuativa delle disposizioni della legge istitutiva del metodo standardizzato costituito dai parametri), dove si precisa che "in sede di definizione dell'accertamento il contribuente potrà valersi del diritto di fornire la prova contraria, motivando e documentando idoneamente le ragioni in base alle quali la dichiarazione di ricavi e compensi di ammontare inferiore a quello presunto in base ai parametri può ritenersi giustificata, in relazione alle concrete modalità di svolgimento dell'attività".

Questa interpretazione rappresenta una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni della legge istitutiva dell'accertamento sulla base di parametri, in quanto:

- a) **da un lato, il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile** (anche in assenza di una espressa previsione normativa) **del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa** (in questo senso v. Cass. n. 2816 del 2008, sulla base di argomentazioni che il collegio condivide e conferma);
- b) **dall'altro, il contraddittorio è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica che, essendo una estrapolazione statistica a campione di una platea**

omogenea di contribuenti, soffre delle incertezze da approssimazione dei risultati proprie di ogni strumento statistico alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento nei confronti di un singolo contribuente.

Secondo la Corte Costituzionale (sent. n. 105 del 2003) il meccanismo di accertamento in base ai "parametri", previsto dalla Legge n. 549 del 1996, articolo 3, commi 181 - 189, "costituisce disciplina transitoria (applicabile ai soli esercizi 1995, 1996 e 1997) collocata tra il vecchio sistema dell'accertamento secondo i coefficienti presuntivi di cui al Decreto Legge 2 marzo 1989, n. 69, ed il nuovo sistema degli studi di settore (in vigore dall'esercizio 1998). A differenza dei coefficienti presuntivi, i parametri prevedono un sistema basato su presunzione semplice la cui idoneità probatoria è rimessa alla valutazione del giudice di merito, in assenza di previsioni proceduralizzate circa la partecipazione del soggetto passivo alla fase istruttoria che precede l'emanazione dell'atto di accertamento". Il giudice delle leggi ha attribuito alle circolari 21 giugno 1999 n. 136 e 7 agosto 2000 n. 157 la funzione di promuovere forme di contatto preventivo tra amministrazione e contribuente assoggettato al controllo, alle quali ricondurre l'adeguamento del reddito "astratto" risultante dai parametri al reddito "concreto" che deve essere oggetto dell'accertamento.

La circolare n. 136 del 1999 prevede specificamente che **gli Uffici debbano procedere "alla notifica degli inviti predisposti, attivando il procedimento di accertamento con adesione** ai sensi del Decreto Legislativo n. 218 del 1997, articolo 5. **In sede di contraddittorio con l'Ufficio, il contribuente potrà esporre e documentare i fatti e le circostanze idonei a giustificare, in tutto o in parte, lo scostamento dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli determinati in base ai parametri.**

Gli elementi forniti e le osservazioni formulate dai contribuenti andranno attentamente valutati dagli uffici al fine di pervenire alla definizione dell'accertamento ovvero rilevare l'insussistenza delle condizioni di procedibilità dell'accertamento in base ai parametri".

A sua volta, la circolare n. 157 del 2000 evidenzia la direttiva ministeriale che richiama l'attenzione degli Uffici sull'esigenza di incentivare l'applicazione dell'accertamento con adesione quale fisiologico e trasparente strumento per la definizione del rapporto tributario e la prevenzione delle controversie con il contribuente e, ricordata la revisione dell'istituto dell'accertamento con adesione operata con il Decreto Legislativo n. 218 del 1997, (applicabile anche ai fini dell'accertamento mediante i parametri), sottolinea come nel procedimento di controllo assuma "rilevanza la fase del contraddittorio con il contribuente, il quale consente all'Amministrazione di conoscere e considerare le specifiche caratteristiche dell'attività esercitata e di adeguare il risultato dell'applicazione dei parametri alla particolare situazione dell'impresa o della professione esercitata".

Si conferma, per questa via, il valore del riferimento, contenuto nella legge istitutiva dei parametri, alla procedura di accertamento per adesione quale indefettibile momento del contraddittorio tra contribuente ed amministrazione, che costituisce anche la via per giungere alla personalizzazione della stima necessaria a correggere la valutazione parametrica, tenendo conto delle diverse situazioni gestionali e della localizzazione dell'attività svolta dal contribuente: una attività utile, cioè, a porre rimedio a quel difetto delle modalità applicative del procedimento di determinazione dei parametri, che la Corte costituzionale nella richiamata sentenza n. 105 del 2003 aveva ritenuto sottratte al proprio controllo di legittimità, in quanto dettate da norma subprimaria, ma aveva allo stesso tempo affermato essere

sindacabili da parte del giudice di merito.

La legittimità costituzionale delle disposizioni istitutive dell'accertamento con applicazione dei parametri è, quindi, riconosciuta dalla Corte Costituzionale in quanto la procedura in questione costituisce un sistema basato su una presunzione semplice, la cui idoneità probatoria è rimessa alla valutazione del giudice di merito (sent. n. 105 del 2003; ord. 140 del 2003), ed in quanto l'astrattezza della elaborazione statistica trova un efficace correttivo nel contraddittorio preventivo con i soggetti destinatari dell'accertamento. Tra questi ultimi, coloro che svolgano attività d'impresa o arti e professioni in contabilità ordinaria possono essere destinatari di un accertamento con l'applicazione dei parametri solo laddove la contabilità risulti inattendibile a seguito di un verbale di ispezione (Legge n. 549 del 1995, articolo 3, comma 181, lettera b)). Sicchè, una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni relative alla procedura di accertamento mediante l'applicazione dei parametri impone di attribuire a questi ultimi una natura meramente presuntiva, in quanto, a ben vedere, essi non costituiscono un fatto noto e certo, capace di rivelare con rilevante probabilità il presunto reddito del contribuente, ma solo una estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali elaborati sulla base dell'analisi delle dichiarazioni di un campione di contribuenti.

Un siffatto orientamento si è già manifestato nella giurisprudenza della Corte con le sentenze nn. 23602, 26459 e 27648 del 2008 e la n. 4148 del 2009. Tra le altre, quest'ultima ben pone in evidenza che tali coefficienti rivelano "valori, che, quando eccedano il dichiarato, integrano, in ogni caso, presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico - induttivo previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 39, comma 1, lettera d); ma, che, per i motivi sopra puntualizzati, sono, tuttavia, inidonei a supportare l'accertamento medesimo, ove

contestati sulla base di allegazioni specifiche, se non confortati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell'impresa". Ed è questo - salvo le precisazioni che si faranno successivamente in ordine all'inquadramento dell'attività accertativa de qua nel sistema di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, - l'indirizzo che il Collegio condivide e ritiene aderente alla realtà normativa delle disposizioni mediante le quali e' stata istituita la possibilità di procedere all'accertamento sulla base dei parametri.

In questa prospettiva va ribadito che quel che dà sostanza all'accertamento mediante l'applicazione dei parametri è il contraddittorio con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la "presunzione" indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri. Pertanto, la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio: è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente.

L'onere della prova, cui nemmeno l'Ufficio è sottratto in ragione della peculiare azione di accertamento adottata, **è così ripartito:**

- a) **all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento;**
- b) **al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa**

dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce.

L'esito del contraddittorio endoprocedimentale non condiziona, tuttavia, la impugnabilità dell'accertamento innanzi al giudice tributario, al quale il contribuente potrà proporre ogni eccezione e prova che ritenga utile alla sua difesa, senza essere vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo, e anche nel caso in cui egli all'invito al contraddittorio non abbia risposto, restando inerte.

In quest'ultimo caso, naturalmente, il giudice potrà valutare nel quadro probatorio questo tipo di comportamento (la mancata risposta), mentre l'Ufficio potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri dando conto della impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito.

Alle stesse conclusioni si deve giungere in materia di accertamenti fondati sugli studi di settore introdotti con il Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62-bis, aggiunto in sede di conversione in legge (Legge n. 427 del 1993), e la cui disciplina è stata poi via via modificata ed integrata nel tempo. Gli studi di settore, pur costituendo fuor di dubbio uno strumento più raffinato dei parametri, soprattutto perchè la loro elaborazione prevede una diretta collaborazione delle categorie interessate, restano tuttavia una elaborazione statistica, il cui frutto è una ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice.

Di presunzione semplice parla espressamente la Legge n. 296 del

2006, articolo 1, comma 14 bis, (introdotto con il Decreto Legge n. 81 del 2007, articolo 15, comma 3 bis), a proposito degli indicatori di normalità economica (approvati con Decreto Ministeriale 20 marzo 2007, modificato con Decreto Ministeriale 4 luglio 2007), che gli uffici devono utilizzare per gli accertamenti da effettuare fino alla revisione degli studi di settore: tali indicatori, che debbono essere "idonei alla individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta", "hanno natura sperimentale e i maggiori ricavi, compensi o corrispettivi da essi desumibili costituiscono presunzioni semplici". Inoltre "ai fini dell'accertamento l'Agenzia delle entrate ha l'onere di motivare e fornire elementi di prova per avvalorare l'attribuzione dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione degli indicatori" de quibus. Non solo, ma **"i contribuenti che dichiarano un ammontare di ricavi, compensi o corrispettivi inferiori rispetto a quelli desumibili dagli indicatori non sono soggetti ad accertamenti automatici e in caso di accertamento spetta all'ufficio accertatore motivare e fornire elementi di prova per gli scostamenti riscontrati"**.

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"** (come espressamente prevede il Decreto Legge n. 331 del 1993, articolo 62 sexies, comma

3, e come deve interpretarsi, in una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del principio della capacità contributiva, la Legge n. 146 del 1998, articolo 10, comma 1, nel quale pur essendo presente un diretto richiamo alla norma precedentemente citata, non compare in maniera espressa il requisito della gravità dello scostamento): **tanto 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 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 Legge n. 146 del 1998, articolo 10, come modificato dalla Legge n. 301 del 2004, articolo 1, comma 409, lettera 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 articoli 3, 24 e 53 della Costituzione: 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'articolo 53 della Costituzione; 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.

Alla luce di tali considerazioni quello dell'accertamento per standard appare un sistema unitario con il quale il legislatore, nel quadro di un medesimo disegno funzionale ad agevolare l'attività accertatrice nel perseguire l'evasione fiscale, ha individuato strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività di determinate attività catalogate per settori omogenei. Tali strumenti, rilevando, rispetto ai redditi dichiarati, eventuali significative incongruenze, legittimano l'avvio delle procedure di accertamento a carico del contribuente con invito a quest'ultimo, nel rispetto delle regole del giusto procedimento e del principio di cooperazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, a fornire, in contraddittorio, i propri chiarimenti e gli elementi giustificativi del rilevato scostamento o dell'inapplicabilità nella specie dello standard. Il sistema delineato è frutto di un processo di progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività, che giustifica la prevalenza in ogni caso dello strumento più recente su quello precedente con la conseguente applicazione retroattiva dello standard più affinato e pertanto, più affidabile.

Tale sistema affianca la (e non si colloca all'interno della) procedura di accertamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, in quanto la procedura di accertamento standardizzato è indipendente dall'analisi dei risultati delle scritture contabili, la cui regolarità, per i contribuenti in contabilità semplificata, non impedisce l'applicabilità dello standard, nè validamente prova contro, e la cui irregolarità, per i contribuenti in contabilità ordinaria, costituisce esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata. Si tratta di un sistema, che diversamente da quello di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 39, trova il suo punto centrale nell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale, che consente l'adeguamento degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, determinando il passaggio dalla fase statica (gli standard come frutto dell'elaborazione statistica) alla fase dinamica dell'accertamento (l'applicazione degli standard al singolo destinatario dell'attività accertativa).

Si può, pertanto, affermare il seguente principio di diritto: **"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 state disattese. 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".

Applicando il principio enunciato al motivo in esame, questo si rivela infondato dovendosi rispondere negativamente al quesito proposto dall'amministrazione ricorrente, secondo la quale i parametri costituirebbero, ex lege (Legge n. 549 del 1995, articolo 3, commi 179 - 189), una presunzione legale relativa, che assolverebbe in sé tanto la motivazione dell'accertamento, quanto l'onere della prova gravante sull'Ufficio. Il giudice di merito ha correttamente rilevato l'insufficienza del mero scostamento tra ricavi dichiarati e ricavi risultanti dall'applicazione dei parametri e il ricorso dell'amministrazione è privo di qualsiasi adeguata censura in ordine alla motivazione della sentenza impugnata, risolvendosi l'impugnazione nella mera richiesta di declaratoria del valore di presunzione legale dell'accertamento standardizzato.

Fin qui parte del contenuto della sentenza n. 26638/2009 della Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civile.

4.05 La valenza probatoria degli studi di settore

In definitiva è possibile affermare che gli studi di settore non possono che essere inquadrati tra gli accertamenti che si fondano su presunzioni semplici.

In sostanza, si può giungere a queste conclusioni: il risultato degli studi di settore non rappresenta altro che un dato standard-medio

(facendo parte l'accertamento basato sugli studi di settore del genus degli accertamenti standardizzati) indicatore di una possibile anomalia del comportamento fiscale del contribuente. Questa semplice anomalia legittima l'emanazione, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dell'invito al contraddittorio al contribuente. Nell'ambito del contraddittorio, il risultato "standard" dello studio di settore deve essere personalizzato e adeguato, con riferimento alla specifica situazione del contribuente. In questo modo si può dire che possono "nascere" i requisiti di gravità, precisione e concordanza propri delle presunzioni semplici. Questi requisiti assumeranno una loro rilevanza nella sede propria, cioè nel processo tributario. In altri termini, solo se nell'ambito del contraddittorio le parti non giungeranno ad un "accordo" e, quindi, l'Ufficio provvede ad emettere l'atto di accertamento, il giudice deve valutare se la necessaria personalizzazione del dato "standard" dello studio, avvenuta nel contraddittorio e doverosamente riportata nell'atto - pena la nullità dello stesso - realizza i requisiti di gravità, precisione e concordanza, propri delle presunzioni semplici. Solo a questo punto, la presunzione semplice si può dire che risulta formata e viene ad assumere, di fatto, le stesse prerogative di una presunzione legale relativa, trasferendo al contribuente l'onere della prova contraria. Il contribuente dispone, a questo punto, della più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di ulteriori presunzioni semplici. Deve essere rilevato che questi principi sono stati fatti propri anche dai successivi pronunciamenti della giurisprudenza. Si cita, a titolo esemplificativo, l'ordinanza n. 23015 del 4 novembre 2011 della Corte di Cassazione. Si rammentano, ulteriormente, le ordinanze numero 15905 del 6 luglio 2010 e la numero 14313 del 15 giugno 2010, le quali, però, pur affermando la rilevanza degli studi di settore come presunzioni semplici, stabiliscono l'onere della prova contraria a carico del contribuente.

Quest'ultima affermazione appare tuttavia, un errore concettuale (che va iscritto tra gli "incidenti di percorso" della giurisprudenza di legittimità) in quanto, in presenza di presunzioni semplici l'onere probatorio non può che ricadere, nel rapporto tributario, sull'Amministrazione Finanziaria. Solamente dopo che quest'ultima ha convinto il giudice che gli elementi forniti in giudizio realizzano i requisiti di gravità, precisione e concordanza l'onere probatorio si trasferisce sul contribuente.

Come si è visto, il contraddittorio assume un ruolo centrale nel procedimento di accertamento basato sugli studi di settore.

In sostanza, gli studi di settore, come altre procedure standardizzate, avrebbero semplicemente un ruolo di "impulso" per determinare, nel corso del contraddittorio, l'ammontare degli effettivi ricavi o compensi attribuibili al contribuente.

Si tratta, però, di conclusioni che risultano molte volte sviliate dalla realtà degli accadimenti fattuali.

Infatti, in molti casi, il contraddittorio risulta, in realtà, una sorta di "mercanteggiamento" tra le parti in causa, dove oggetto della contesa non è tanto la identificazione della reale capacità contributiva del soggetto, ma l'ammontare di una eventuale riduzione percentuale (30, 50, 80 per cento ecc.) rispetto al risultato ottenuto attraverso il software GE.RI.CO. Così, quest'ultimo risulta, più che altro, l'impulso, da una parte, per incrementare le entrate erariali, mentre, dall'altra, l'obiettivo è quello di subire il minore esborso possibile, considerando anche eventuali spese future relative ad un contenzioso.

5. Accertamento sintetico D.P.R. 600/1973, art. 38

Determinare il reddito sinteticamente significa contrapporre alla metodologia dell'accertamento analitico (sempre meno usata) un metodo di accertamento induttivo, globale e indiretto, che prescinde dall'individuazione delle fonti produttive; mentre nell'ipotesi di effettuazione di un accertamento analitico, l'imputabilità ad un soggetto di un reddito inquadrabile in una determinata categoria reddituale (d'impresa, di lavoro autonomo, di capitale ecc.) risulta l'elemento centrale del procedimento di accertamento, l'accertamento sintetico è contraddistinto per la finalità di determinare "per sintesi", appunto, il reddito complessivo del soggetto, senza passare attraverso le singole fonti produttive del reddito.

5.01 L'accertamento in base alle spese sostenute di cui al comma 4 (spesometro) e quello fondato sul contenuto induttivo di elementi di capacità contributiva comma 5 (redditometro)

Tralasciando il contenuto dell'art. 38 prima delle modifiche apportate dall'art. 22 del Decreto legge 78/2010 valendo la precedente normativa per gli accertamenti relativi fino al periodo d'imposta 2008, esaminiamo il contenuto del nuovo art. 38 del D.P.R. 600/1973.

Il **comma 4** (cosiddetto spesometro) stabilisce che:

L'ufficio può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, 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.

Sostanzialmente:

- **le spese per consumi;**
- **e le spese per investimenti,**

non possono che essere alimentate dal reddito del nucleo familiare o da altre fonti che il contribuente dovrà dimostrare.

L'accertamento di cui al comma 4 parte da un dato certo e non frutto di elaborazioni statistiche: le spese sostenute (applicando il criterio di cassa, cioè quelle pagate) dal contribuente nel periodo d'imposta; successivamente sarà il contribuente a dover dimostrare se le spese sono state effettivamente pagate in quel determinato periodo d'imposta e, in caso affermativo, in che modo e con quali risorse. Se ciò non avviene la difesa diventa problematica.

Il **comma 5** (cosiddetto redditometro) afferma che:

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 comma 4.

Il **comma 6** stabilisce che:

La determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato.

Il **comma 7** dispone che:

L'Ufficio ha l'obbligo di invitare il contribuente:

- 1) **prima, per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento;**

2) **successivamente, per avviare il procedimento di accertamento con adesione** (di cui al D.Lgs. 218/1997, art. 5).

Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dal D.P.R. 917/1986, art. 10; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.

5.02 Il nuovo redditometro secondo l'Agenzia Entrate

Per quanto riguarda il contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva (previsto dal D.P.R. 600/1973, art. 38, comma 5) in attesa della pubblicazione dello specifico Decreto Ministeriale, l'Agenzia Entrate, in data 25 ottobre 2011, ha pubblicato un documento intitolato "Il nuovo redditometro strumento di controllo ma soprattutto di compliance".

L'Amministrazione Finanziaria precisa che: "la legge si riferisce ad uno strumento di supporto per l'accertamento, ma è chiaro che il nuovo redditometro deve innanzitutto assumere una specifica valenza ai fini della compliance: strumento di orientamento per tutti i contribuenti persone fisiche sulla coerenza del reddito dichiarato rispetto alla capacità di spesa".

L'Agenzia definisce, inoltre, **elementi indicativi di capacità contributiva**:

- quelli che ordinariamente affluiscono nel Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria (tra i quali anche quelli di cui al cosiddetto spesometro e quelli relativi ai rapporti con intermediari finanziari);
- quelli acquisiti tramite scambi di informazioni con le altre Agenzie fiscali, Enti ed Autorità Pubbliche (INPS, PRA, INAIL, SIAE, Comuni) in costante aumento;
- quelli acquisiti tramite specifiche e dedicate campagne di raccolta sul territorio anche in collaborazione con la Guardia di Finanza (che

proseguiranno per ottenere elementi più specifici, non acquisibili in forma massiva).

Nell'ambito del nuovo redditometro vengono allo stato prese in considerazione oltre 100 voci, rappresentative di tutti gli aspetti della vita quotidiana, indicative di capacità di spesa, che contribuiscono congiuntamente alla stima del reddito.

Le voci si possono aggregare in 7 categorie:

1 abitazione

La categoria comprende le seguenti voci: abitazione principale, altre abitazioni, mutui, ristrutturazioni, intermediazioni immobiliari, collaboratori domestici, elettrodomestici, apparecchiature elettroniche, arredi, energia elettrica, telefonia fissa e mobile, gas

2 mezzi di trasporto

La categoria comprende le seguenti voci: automobili, minicar, caravan, moto, natanti e imbarcazioni, aeromobili, mezzi di trasporto in leasing o noleggio

3 assicurazioni e contributi previdenziali

La categoria comprende le seguenti voci: responsabilità civile, incendio e furto, vita, danni, infortuni, malattia, altro, contributi previdenziali obbligatori, contributi previdenziali volontari, previdenza complementare

4 istruzione

La categoria comprende le seguenti voci: asili nido, scuola per l'infanzia, scuola primaria, scuola secondaria, corsi di lingue straniere, soggiorni studio all'estero, corsi universitari, tutoraggio, corsi di preparazione agli esami, scuole di specializzazione, master, canoni di locazione per studenti universitari

5 attività sportive e ricreative - cura della persona

La categoria comprende le seguenti voci: attività sportive, circoli culturali, circoli ricreativi, cavalli, abbonamenti pay-tv, giochi on-

line, abbonamenti eventi sportivi e culturali, viaggi organizzati, alberghi, centri benessere, altri servizi per la cura della persona

6 altre spese significative

La categoria comprende le seguenti voci: oggetti d'arte o antiquariato, gioielli e preziosi, veterinarie, donazioni in denaro a favore di ONLUS e simili, assegni periodici corrisposti al coniuge, donazioni effettuate

7 investimenti immobiliari e mobiliari netti (separatamente valorizzati con riferimento al biennio precedente ed all'anno in stima)

La categoria comprende le seguenti voci: fabbricati, terreni, natanti ed imbarcazioni, autoveicoli, motoveicoli, caravan, minicar, aeromobili, azioni, obbligazioni, conferimenti, quote di partecipazione, fondi di investimento, derivati, certificati di deposito, pronti contro termine, buoni postali fruttiferi, conti di deposito vincolati, altri prodotti finanziari, valuta estera, oro, numismatica.

5.03 Le interpretazioni ministeriali

E' da tenere presente che con circolare 28/2011 l'Agenzia Entrate ha precisato che **i due strumenti accertativi:**

- uno basato sulla "**somma delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta**";
- e l'altro fondato 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**" di prossima emissione,

sono alternativi.

La scelta dello strumento da utilizzare non necessariamente deve essere effettuata a monte ma, in ragione della fattispecie concreta, potrà essere effettuata successivamente in base alle risultanze istruttorie (paragrafo 6.1).

Inoltre, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che: tra le spese di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta e che rilevano nella determinazione sintetica del reddito rientrano anche quelle che nella disposizione normativa previgente erano individuate come "spese per incrementi patrimoniali" (circolare 28/2011 paragrafo 8.1).

L'Agenzia ha altresì confermato che in presenza di corresponsione di un acconto per l'acquisto di un immobile pari a 50.000 euro nel 2010 e di un saldo per 150.000 euro nel 2011, ai fini dell'accertamento sintetico di cui all'art. 38, comma 4 del D.P.R. 600/1973, rileverà solamente per il 2010 l'acconto e per il 2011 il saldo (paragrafo 8.2).

Infine, ancorchè datata, vale la pena di riportare alcune **indicazioni fornite dal Ministero delle Finanze agli uffici periferici con la circolare n. 101/1999**: "... considerata l'inevitabile imprecisione dello strumento presuntivo attualmente in vigore - del quale comunque è prevista la revisione, in conformità a quanto disposto dal Ministro delle Finanze con la direttiva annuale del 1999 - si sottolinea **l'esigenza di un suo attento e ponderato utilizzo da parte degli uffici**, soprattutto nei casi in cui la ricostruzione presuntiva del reddito sia essenzialmente fondata su fatti - indice che costituiscano soddisfacimento di bisogni primari o che sono caratterizzati da elevata rigidità (in particolare, **spese per l'abitazione e spese per mutui immobiliari**).

Per quanto attiene agli aspetti procedurali, si segnala in primo luogo la necessità di permettere al contribuente di provare preventivamente che il reddito determinabile sinteticamente trova giustificazione, in tutto o in parte, nel possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero in altre

circostanze di fatto quali, ad esempio, disinvestimenti patrimoniali, percezione di indennizzi che legittimamente non hanno concorso alla determinazione del reddito, atti di liberalità degli ascendenti.

In sede di valutazione delle prove giustificative addotte dal contribuente, gli uffici si atterranno ai necessari principi di ragionevolezza, al fine di pervenire a determinazioni reddituali convincenti e sostenibili secondo gli ordinari canoni probatori".

5.04 Le garanzie procedurali nell'accertamento sintetico

Il comma 7 dell'art. 38 stabilisce che:

L'Ufficio ha l'obbligo di invitare il contribuente:

- 1) **prima, per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento;**
- 2) **successivamente, per avviare il procedimento di accertamento con adesione** (di cui al D.Lgs. 218/1997, art. 5).

Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dal D.P.R. 917/1986, art. 10; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.

La norma prevede, quindi, l'obbligo, e non la facoltà, come avveniva in passato, di attivare il contraddittorio preventivo prima dell'emissione dell'atto impositivo (anche se poi, come si è visto in precedenza, l'obbligo sussisteva di fatto, anche in passato).

Non solo: prima di attivare il contraddittorio endoprocedimentale l'ufficio ha l'obbligo di convocare il contribuente affinché quest'ultimo rappresenti dati e notizie che possono risultare rilevanti ai fini dell'accertamento. Si tratta di due momenti ben distinti:

- **prima l'ufficio risulta obbligato a chiedere ulteriori informazioni al contribuente** rispetto a quelle già acquisite dalla stessa amministrazione;

- **successivamente, se l'ufficio**, anche in base ai nuovi elementi acquisiti, **ritiene di dare corso al controllo, deve convocare il contribuente al contraddittorio da accertamento con adesione.**

Si attiva così la distinzione tra partecipazione del contribuente e contraddittorio. Con la prima, il contribuente può fornire all'Amministrazione Finanziaria tutti quegli elementi utili a far sì che la decisione venga o non venga presa, anche in relazione al contenuto della stessa. Se poi la decisione viene adottata - cioè quella di proseguire il controllo nei confronti del contribuente, quest'ultimo potrà rappresentare e tutelare i propri interessi nel corso del procedimento dell'accertamento con adesione e successivamente, nella fase contenziosa vera e propria, dinnanzi al giudice tributario.

Con il contraddittorio si realizza, in sostanza, quella funzione di concreto adeguamento del risultato dello standard dell'accertamento sintetico puro e del redditometro alla singola posizione del contribuente. Tralasciando il redditometro, che ad oggi non risulta ancora attuato (salvo il software denominato "redditest" messo a disposizione dall'Amministrazione Finanziaria il 20 novembre scorso che però conduce solo ad un risultato di coerenza o di incoerenza), è evidente che anche le spese su cui si basa l'accertamento sintetico puro hanno bisogno di un adeguamento, di una personalizzazione. Non è pensabile, né ragionevole, ritenere ad esempio, che l'acquisto di un immobile possa risultare sostenuto con il reddito dell'anno, così come la necessità dell'adeguamento si ha per tutte quelle tipologie reddituali (come, ad esempio, i redditi d'impresa, quelli attribuiti per trasparenza, i redditi di lavoro autonomo) che non rappresentano la concreta capacità di spesa del contribuente.

L'obbligatorietà dell'instaurazione del contraddittorio determina delle conseguenze, comunque, sia sul piano procedimentale che su quello processuale. La norma, come d'altronde quella relativa agli studi di

settore, non pone una specifica "sanzione" per l'ufficio che non provvede ad osservare tale precetto. Su questo punto, tuttavia, soccorre l'interpretazione della Corte di Cassazione, con le citate sentenze a Sezioni Unite in materia di studi di settore (n. 26635-6-7-8 depositate il 18 dicembre 2009), nelle quali è stato affermato che, **in mancanza dell'attivazione del contraddittorio, l'atto deve reputarsi irrimediabilmente nullo**. Tali conclusioni, in presenza di una norma analoga, quanto all'obbligo di attivazione del contraddittorio, si devono reputare valide anche per l'accertamento sintetico.

L'esito del contraddittorio riverbera, però, dei rilevanti effetti anche sul piano motivazionale dell'eventuale atto impositivo successivo (nel caso in cui non venga raggiunto alcun "accordo" nell'ambito dell'accertamento con adesione). La motivazione dell'atto di accertamento deve garantire al contribuente la conoscenza delle ragioni sottese alla maggiore pretesa e deve delimitare la materia del contendere, precipuamente al fine della eventuale successiva fase contenziosa. **In presenza di contraddittorio, l'esito dello stesso risulta elemento fondamentale della motivazione del successivo atto di accertamento. Il contribuente ha la necessità di comprendere le ragioni per le quali gli elementi che sono stati rappresentati nel corso del contraddittorio sono stati eventualmente disattesi dall'Amministrazione Finanziaria, a pena di nullità dell'atto impositivo.** In questo senso depongono le sentenze della Corte di Cassazione a S.U., in relazione agli studi di settore (depositate nel dicembre 2009), ma anche la sentenza n. 4624, depositata il 22 febbraio 2008, della stessa Corte, in tema di accertamento redditometrico. Secondo la Corte, l'esito del contraddittorio, "essendo alla fine di un percorso di adeguamento dell'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 state disattese".

Per cui, in mancanza delle indicazioni delle ragioni per le quali sono state disattesi i rilievi indicati dal contribuente nel corso del contraddittorio, l'atto impositivo dovrà reputarsi irrimediabilmente illegittimo per difetto di motivazione.

La motivazione deve contenere tutti gli elementi che rilevano dapprima sul piano sostanziale al fine di fare comprendere al contribuente gli elementi di fatto e di diritto alla base della pretesa e l'iter logico seguito dall'ufficio, ed in un secondo momento, in sede processuale, per circoscrivere le questioni attorno alle quali si discuterà. Di conseguenza, appare fondamentale che l'atto impositivo riporti le ragioni, pena il vizio della motivazione, per le quali l'ufficio basa la sua pretesa e non ha ritenuto di accogliere i rilievi illustrati dal contribuente nel corso del contraddittorio.

L'esito del contraddittorio deve essere analizzato anche dal punto di vista del contribuente. Si ritiene che tale esito non condizioni l'impugnabilità dell'accertamento davanti al giudice tributario, al quale il contribuente potrà proporre ogni prova e eccezione che ritenga utile alla sua difesa, senza per ciò risultare vincolato alle eccezioni sollevate nel corso del contraddittorio stesso. Così come il contribuente potrà proporre ogni prova e eccezione nel processo tributario anche quando non si è presentato al contraddittorio.

In questo ultimo caso, il giudice potrà valutare nel quadro probatorio complessivo tale comportamento, mentre **si ritiene che la mancata presentazione del contribuente al contraddittorio determini la conseguenza che l'ufficio possa basare l'atto di accertamento esclusivamente sul dato standard dei risultati dell'accerta-**

mento sintetico (cioè la spesa per l'accertamento sintetico puro o i risultati del redditometro), **senza alcun obbligo ulteriore di motivazione e di prova**. In questo senso anche le più volte citate sentenze a sezioni unite della Corte di Cassazione in materia di studi di settore depositate nel dicembre 2009.

Se l'ufficio non provvede a convocare il contribuente a fornire dati e notizie, parte della dottrina ritiene che si determini irrimediabilmente la nullità del successivo atto di accertamento, anche se tale inadempimento risulta "sanato" dalla successiva convocazione del contribuente al contraddittorio. La mancata attivazione della partecipazione rappresenta, infatti, un elemento imprescindibile dell'adeguamento del risultato dello standard alla singola posizione del contribuente.

Gli elementi forniti dal contribuente hanno un "peso" anche per quanto riguarda la motivazione dell'eventuale (successivo) atto di accertamento. L'amministrazione deve, infatti, a pena di nullità dell'atto impositivo medesimo, riportare le ragioni per le quali tali dati ed elementi non sono stati presi in considerazione o sono stati disattesi.

Parallelamente a quanto accade per il contraddittorio, le conseguenze derivanti dal comportamento assunto dal contribuente, di fronte alla richiesta di fornire dati e notizie da parte dell'ufficio, si ritiene che non condizionino la impugnabilità dell'accertamento davanti al giudice tributario, al quale il contribuente potrà proporre ogni prova e eccezione che ritenga utile alla sua difesa, senza che lo stesso risulti vincolato esclusivamente ai dati e notizie forniti all'ufficio.

Analogamente, **è da ritenere che il contribuente potrà proporre ogni prova ed eccezione nel processo anche quando non ha fornito alcun dato o notizia all'ufficio**. In quest'ultimo caso, se si verifica anche la mancata partecipazione al successivo contraddittorio, si ha la conseguenza che l'ufficio potrà basare l'atto di accertamento

esclusivamente sul dato standard dei risultati dell'accertamento sintetico (cioè la spesa per l'accertamento sintetico puro, ovvero i risultati del redditometro), senza alcun obbligo ulteriore di motivazione e di prova.

5.05 L'inquadramento probatorio e la difesa del contribuente nell'accertamento sintetico

Prima delle modifiche apportate dal D.L. 78/2010 la Corte di Cassazione si è espressa, in più di un'occasione, precisando come il redditometro fosse fondato su una presunzione legale relativa, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente. L'unico onere per l'Ufficio era quello di individuare con certezza gli elementi - indici sensibili. Ciò in quanto il fatto noto è determinato dalla legge. Il giudice, quindi, non è tenuto a entrare nel merito della legittimità dei meccanismi forfetari di calcolo che sorreggono il redditometro essendo il contribuente a dover fornire, in quanto comunque legittimato a farlo, la prova contraria (Cassazione Civile 23 luglio 2007, n. 16284; 3 settembre 2006, n. 5991; 11 gennaio 2006, n. 327).

A tale proposito è significativa, anche se assume valore soprattutto con riferimento al passato, la sentenza n. 11144 pronunciata dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione in data 15 maggio 2007. Secondo i giudici della suprema Corte, la determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del redditometro dispensa l'Amministrazione Finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto a quelle fornite dai fatti, indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria fatta valere, e pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

È ora necessario comprendere se l'intervento del legislatore, che ha modificato l'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, sia stato tale da

"dequalificare" la presunzione trasformandola da legale relativa a presunzione semplice.

Una delle novità più significative relative al "nuovo" accertamento sintetico riguarda la previsione dell'obbligo del contraddittorio secondo quanto disposto dall'art. 38, comma 7. In particolare «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 D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218». In precedenza, invece, la norma non prevedeva alcun obbligo in tal senso.

I locali uffici sono ora obbligati a chiedere al contribuente ulteriori informazioni oltre a quelle già in loro possesso. Successivamente, solo laddove gli uffici riterranno le indicazioni fornite dal contribuente insufficienti al fine di evitare i controlli, sarà emesso un invito al contraddittorio da accertamento con adesione. **Il legislatore ha dunque posto una netta distinzione tra la partecipazione del contribuente e la fase successiva del contraddittorio.**

Nel caso in cui l'ufficio non inviti il contribuente a fornire ulteriori dati e notizie per verificare, con maggiore attenzione, la sua posizione e quindi al fine di scongiurare il rischio di un accertamento, la norma non prevede espressamente la nullità dell'avviso di accertamento. A tale proposito la dottrina ha osservato che «la previsione - almeno per quanto riguarda il contraddittorio - è simile a quella degli studi di settore».

Pertanto è presumibile che la Corte di Cassazione, come già avvenuto per alcune sentenze emanate a Sezioni Unite, ribadisca la nullità dell'atto impositivo qualora non sia stato preceduto dall'invito al contraddittorio (Sentenze n. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 2009 relative a parametri e studi di settore). Lo stesso principio non può

che valere anche per il nuovo accertamento sintetico, con l'aggravante che la nullità del successivo atto impositivo dovrà essere rilevata anche in caso della mancata convocazione del contribuente a fornire dati e notizie (così Dario Deotto).

Alla luce dell'analisi sin qui svolta, risulta che al di là delle diversità lessicali della disposizione, che ora fa riferimento alle spese di "qualsiasi genere" sostenute, è necessario approfondire la ratio del contraddittorio obbligatorio. È stato, a tal proposito, rilevato come il contraddittorio assolve a "una funzione di adattamento" della pretesa impositiva all'effettiva posizione del contribuente necessaria per scongiurare il rischio di un'applicazione standardizzata del nuovo accertamento sintetico negata dallo stesso legislatore. Pertanto, è lecito porsi l'interrogativo se il fatto che la norma ponga l'obbligo di convocazione del contribuente, affinché lo stesso fornisca altri dati e notizie utili ai fini dell'accertamento - ancora prima del contraddittorio - porti a svelire il fatto noto su cui la presunzione legale si fonda» (Dario Deotto, Relazione a Telefisco 2011). In sostanza, secondo questo orientamento della dottrina, se le presunzioni legali si fondano su fatti noti mentre, come riconosciuto dal legislatore, una semplice manifestazione di spesa richiede obbligatoriamente una serie di chiarimenti da parte del contribuente, la circostanza dovrebbe consentire di "derubricare" la presunzione da legale a semplice. In pratica l'obbligo del contraddittorio preventivo e, quindi, la necessità di fornire al Fisco nuovi elementi e precisazioni, vuol significare l'ammissione da parte dello stesso legislatore che non si è più in presenza di un fatto noto stabilito dalla legge per individuare il fatto presunto. Il contraddittorio, quindi, soprattutto con riferimento alla prima fase, cioè laddove il contribuente si limiti a fornire dati e notizie, ancora prima dell'attivazione del procedimento di accertamento con adesione, non assolve a una finalità strettamente difensiva. Si tratta più semplicemente di uno strumento di concreto adeguamento dello

standard derivante dal software del redditometro, o dalle spese individuate per il "sintetico puro" (o "spesometro"), alla singola posizione del contribuente (in tal senso Dario Deotto).

Tuttavia per addivenire a una soluzione definitiva sarà necessario attendere numerosi anni, cioè fin quando la Corte di Cassazione inizierà ad affrontare i primi contenziosi sul tema. Sarà interessante verificare se la Suprema Corte confermerà lo stesso principio già affermato a proposito degli studi di settore dove si è espressa chiaramente in favore dell'obbligo di motivazione posto a carico degli Uffici delle entrate. L'interpretazione fornita poc'anzi, circa la natura di presunzione semplice attribuibile all'art. 38, conferma ulteriormente l'illegittimità del comportamento degli uffici che intendessero utilizzare direttamente il "nuovo" redditometro quale strumento di accertamento. Infatti, se il contraddittorio rappresenta la sede naturale ove realizzare l'adattamento dello strumento (e del suo risultato) alla situazione effettiva del contribuente, non v'è dubbio che l'accertamento debba essere effettuato unicamente in base alle spese effettivamente sostenute dallo stesso.

In questo senso il software potrà essere utilizzato esclusivamente come uno strumento di selezione. Durante il contraddittorio le parti potranno confrontarsi, addivenire insieme alla determinazione delle spese effettive e verificare attraverso quali mezzi il contribuente abbia ottenuto la disponibilità di denaro utilizzata per sostenere le spese effettive. Sostanzialmente, le spese determinate attraverso strumenti presuntivi potranno essere utilizzate per fornire ai locali uffici l'input e avviare la selezione o il controllo nei confronti dei contribuenti. Tuttavia non si potrà prescindere dalla situazione effettiva.

L'articolo 38, comma 4, prevede che il contribuente può fornire la "**prova**" che le spese sostenute sono state "**finanziate**" con il reddito di annualità precedenti, con redditi esenti o assoggettati ad

imposizione a titolo d'imposta oppure con altri accadimenti legalmente esclusi dalla base imponibile reddituale. La stessa previsione viene stabilita dal successivo comma 5 in relazione all'accertamento da redditometro.

Si tratta di capire se quelle menzionate possono ritenersi delle "prove" vere e proprie - con la conseguenza che si sarebbe in presenza di una presunzione legale relativa, la quale inverte l'onere probatorio, addossandolo sul contribuente - o delle semplici "giustificazioni". Pare di capire che la norma si riferisca a "prove" in senso non tecnico, visto che successivamente viene stabilito che il contribuente, in caso di incongruenza tra i dati in possesso dell'Amministrazione Finanziaria e il reddito dichiarato, viene invitato:

- **prima, a fornire ulteriori dati e notizie;**
- **dopo, al contraddittorio da accertamento con adesione.**

In queste sedi il contribuente sarà tenuto a fornire delle giustificazioni, visto che di prove si può parlare in senso tecnico solamente quando le stesse vengono fornite nel giudizio, innanzi al giudice tributario. E' già stato messo in evidenza che la norma (comma 7 dell'art. 38) prevede l'obbligo di convocazione del contribuente, affinché lo stesso fornisca altri dati e notizie utili ai fini dell'accertamento, e poi, eventualmente, se l'ufficio ritiene che le giustificazioni fornite in tale sede non siano state sufficienti, l'obbligo di convocazione al contraddittorio da accertamento con adesione.

Questo "doppio passaggio" obbligatorio comporta quel necessario adeguamento del risultato dello standard dell'accertamento sintetico puro e del redditometro alla singola posizione del contribuente. Tralasciando il **nuovo redditometro, che ad oggi non risulta ancora attuato**, anche le spese su cui si basa l'accertamento sintetico puro (di cui all'art. 38, comma 4) hanno bisogno di un adeguamento, di una personalizzazione. Non è pensabile, né ragionevole, sostenere, ad esempio che l'acquisto di un immobile

possa risultare sostenuto con il reddito dell'anno, così come è evidente che si deve giungere ad un adeguamento del risultato per tutte quelle tipologie reddituali (come, ad esempio, i redditi d'impresa, quelli attribuiti per trasparenza, i redditi di lavoro autonomo) che non rappresentano la concreta capacità di spesa nell'anno del contribuente in quanto non vengono determinate "per cassa" o che, comunque, tengono conto di tutta una serie di variazioni tributarie (quelle in aumento e in diminuzione nel reddito d'impresa e di lavoro autonomo), le quali non identificano la reale capacità finanziaria di spesa del soggetto. Tale ragionamento deve ritenersi valido, ulteriormente, in tutte quelle ipotesi in cui il contribuente dichiara dei redditi figurativi, come quelli agrari.

Questa necessaria personalizzazione comporta che l'eventuale atto di accertamento successivo non potrà ritenersi fondato su una presunzione legale, mancando un fatto noto stabilito dalla legge, ma su una presunzione semplice, come d'altronde accade per gli accertamenti di tipo standardizzato.

L'ufficio, quindi, dovrà rappresentare nell'atto, pena il difetto di prova (che in questo caso coincide con quello motivazionale), **questo adeguamento del dato di partenza (le spese sostenute) alla concreta realtà del contribuente, al fine di individuare il reddito complessivo attribuibile allo stesso.** Oppure, l'ufficio dovrà rappresentare le ragioni per le quali ritiene che il dato di partenza si attaglia perfettamente, nonostante le giustificazioni fornite dal contribuente nel contraddittorio e, ancora prima, nella richiesta di chiarimenti, al caso concreto del singolo soggetto.

Sarà, successivamente, il giudice tributario a stabilire se questa personalizzazione può ritenersi fondata e, quindi, se gli elementi portati in giudizio determinano la presenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, necessari per stabilire se la presunzione semplice si è "formata".

Pertanto, **il percorso di adeguamento alla singola realtà del contribuente svolto dall'ufficio dovrà dimostrare, con un buon grado di attendibilità e ragionevolezza, il reddito attribuibile al contribuente.**

Qualora ciò si realizzi, l'onere probatorio si trasferisce sul contribuente, il quale ha ampia libertà di prova (a prescindere da quanto rappresentato nel corso del contraddittorio) di fronte al giudice adito.

Ad esempio, il contribuente potrà dimostrare che le spese sono state sostenute con redditi degli anni precedenti (qualora l'ufficio non abbia ritenute valide le giustificazioni offerte nella fase endoprocessuale), con redditi esenti (da intendersi "indenni da tassazione"), con redditi assoggettati ad imposizione alla fonte a titolo d'imposta oppure con altri accadimenti, come le donazioni dirette e indirette, estranei alla determinazione del reddito imponibile. Il contribuente potrà, inoltre, dare dimostrazione che determinate spese sono state sostenute con l'apporto di familiari, di terzi, di finanziamenti, di mutui, ecc. Potrà anche dimostrare che le spese sono state sostenute in conseguenza di smobilizzi patrimoniali.

E' raccomandabile che tali giustificazioni siano fornite prima dell'emanazione dell'atto di accertamento, vale a dire nei vari incontri "obbligatorî" con l'ufficio; ciò nell'intento di neutralizzare un possibile avviso di accertamento.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 21661 del 2010, che conferma alcuni assunti "tipici" della giurisprudenza in materia di redditometro, consentendo un'ampia possibilità difensiva finalizzata a dimostrare le capacità economiche, finanziarie e reddituali mediante le quali si è provveduto sia alla gestione dei beni e servizi di cui si dispone che al relativo acquisto, è esemplificativa delle possibilità difensive, anche nell'ottica del contraddittorio obbligatorio, che si offrono al contribuente. La necessità di "**tracciare**" l'acquisto del bene

oggetto di incremento patrimoniale è abbastanza evidente, trattandosi solitamente di investimenti rilevanti che non possono certo essere gestiti mediante contanti o con altre disponibilità occasionali. Dal che deriva l'onere, per il contribuente, di dimostrare le modalità con cui ha proceduto all'incremento patrimoniale, se del caso collegando anche particolari eventi che, a dispetto dei redditi dichiarati, gli hanno consentito di procedere all'investimento.

Si pensi all'acquisto di un immobile; sul fronte difensivo, il contribuente può:

- provare che l'acquisto è frutto, anche parziale, di un finanziamento (ad esempio il mutuo, anche se bisogna rammentarsi i riflessi sul piano del c.d. "redditometro gestionale" nel senso che successivamente le rate del mutuo avranno un peso sulla capacità contributiva del contribuente), ovvero che si sia in presenza di un'eredità, donazione di somme di denaro, altri redditi legittimamente detenuti, interventi dei familiari (anche direttamente evidenziati nel rogito d'acquisto), finanche vincite, tutte modalità difensive descritte dalla circolare n. 49 del 2007. Tuttavia, **la prova non può essere generica, limitata all'affermazione della ricorrenza dei predetti presupposti, ma deve essere tesa a dimostrare la modalità di utilizzo degli importi disponibili**, come ad esempio nel caso di disinvestimento di altri beni, circostanza proprio analizzata dalla Corte di Cassazione nella citata sentenza 21661 del 2010 nel qual caso la tesi difensiva non è stata accolta in quanto il disinvestimento è stato successivo di ben 14 mesi all'incremento patrimoniale;
- ricorrere al proprio risparmio accumulato nel tempo, anche se in un periodo di molto superiore ai famosi cinque anni previsti dal precedente art. 38, comma 5, del DPR 600/73 applicabile fino a tutto il 2008. In tal senso sono chiare sia la circolare n. 12 del 2010, sia la relazione Secit del 31 ottobre 1993;

- dimostrare l'utilizzo di importi legittimamente detenuti, ancorché frutto di precedenti omissioni. Il caso fu evidenziato dalla circolare n. 27 del 1981 in ordine all'utilizzo di somme condonate ma ben si sposa con l'evento "scudo fiscale", laddove l'incremento patrimoniale effettuato può essere giustificato mediante l'utilizzo di importi fatti rientrare sui conti segreti. È ovvia, in una simile ipotesi, la necessità di dichiarare l'avvenuto scudo e di far emergere il conto segreto, evidenziando il relativo utilizzo, ma sul piano difensivo il redditometro è bloccato;
- ricorrere alla determinazione del reale reddito finanziario disponibile al momento dell'acquisto, mutuando il concetto espresso dalla circolare n. 28 del 2011 e ribadito anche nella circolare n. 25 del 2012, dove è stato evidenziato che devono essere conteggiati, a favore del contribuente, anche i c.d. "redditi figurativi", quali ad esempio gli imponibili legittimamente detassati che derivano da eventuali ammortamenti, deduzioni forfettarie, quote di costi pluriennali, redditi non soggetti ad imposizione come la quota non imponibile di redditi di capitale o plusvalenze collegate a partecipazioni qualificate), etc. In pratica ogni capacità economica-finanziaria debitamente **documentata dal contribuente** deve essere valutata ed in tale direzione è significativo anche quanto precisato dalla **Corte di Cassazione**, che con la sentenza n. 18935 del 2011, seppur **in riferimento agli interventi dei soci, ha sottolineato che gli stessi vanno valutati non in funzione del reddito dichiarato, bensì del complessivo patrimonio disponibile**. Assumono pertanto rilevanza tutti i **documenti** che il contribuente è in grado di produrre in maniera legittima: si pensi alla restituzione dei finanziamenti dei soci, alla documentazione del risparmio accumulato nel tempo, alla documentazione bancaria che attesta non solo le disponibilità del conto corrente, ma anche le eventuali

operazioni effettuate, come la compravendita di titoli, l'incasso di cedole e interessi, etc. Al contribuente è dunque concessa ogni facoltà difensiva, dovendo essere debitamente collegato l'utilizzo degli importi disponibili all'incremento realizzato. Se ciò è vero, però, per la spesa rilevante (ossia l'incremento patrimoniale), di certo non può ritenersi necessario un simile onere probatorio anche per ogni altra tipologia di spesa. E noto che il nuovo accertamento "sintetico puro" (previsto dall'art. 38, comma 4) somma all'incremento patrimoniale ogni altra spesa "gestionale" e di vita quotidiana di cui il fisco abbia cognizione. E' auspicabile che le spese per le occorrenze giornaliere (tipo il pagamento delle utenze, la scuola dei figli, altre necessità), non debbano transitare per una minuziosa dimostrazione della disponibilità finanziaria utilizzata. Dette spese, in sostanza, devono essere solo sommate dal fisco e comparate con i redditi e le disponibilità economiche/finanziarie dei contribuenti riferite all'intero anno, non potendo certo giungere alla richiesta di una piena tracciabilità, prova altrimenti del tutto diabolica attesa l'assenza di un obbligo di tenuta delle scritture contabili in capo alle persone fisiche: se così non fosse, ad esempio, diventerebbe necessario documentare finanche la spesa al supermercato. Dal che discende che per tutte le altre spese gestionali l'onere del contribuente sarà quello di dimostrare, in forza delle capacità finanziarie comunque disponibili, di poter congruamente fronteggiare i costi del proprio stile di vita.

5.06 Orientamenti giurisprudenziali

In attesa del varo definitivo e dell'applicazione pratica delle nuove disposizioni contenute nell'art. 38 del DPR n. 600 del 1973 come modificate dal decreto legge n. 78 del 2010, il confronto con l'Amministrazione Finanziaria procederà, presumibilmente, con l'applicazione delle vecchie regole sulle quali, di fatto, si è formata una nutrita

giurisprudenza. L'obiettivo di questa trattazione è dunque raccogliere e segnalare quelle che si è ritenuto essere le pronunce di maggiore spessore anche in termini temporali che, in molti casi, stanno depotenziando il meccanismo di accertamento.

5.07 L'onere della prova

Molto spesso il contribuente "denuncia" l'assurdità del meccanismo delineato dall'art. 38 commi da quarto a settimo, del DPR n. 600/1973. E' però bene chiarire che la Corte di Cassazione ha assunto una linea interpretativa univoca pro-fisco. Nella sentenza 1 febbraio 2009 n. 3316 ha affermato che è onere del contribuente fornire la prova che il reddito presunto accertato sulla base del redditometro è superiore a quello effettivo; gli Uffici finanziari sono dispensati da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti ed agli indici di capacità contributiva individuati dal predetto strumento accertativo. La pronuncia conferma una giurisprudenza consolidata; vedasi la sentenza 7 aprile 2008 n. 8845, secondo cui la determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto "redditometro" essendo basata su presunzioni fondate sull'id quod plerumque accidit (e, pertanto, su ciò che avviene nei casi normali) dispensa l'Amministrazione Finanziaria da ulteriori prove rispetto ai fatti indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria fatta valere, e, vertendosi in tema di presunzioni relative e non assolute, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi già assoggettati ad imposta ovvero che esso non esiste o esiste in misura inferiore. A conferma vedasi le sentenze Cassazione nn. 22936/07,20588/05,19252/05, 5794/01,11300/00,656/96.

5.08 La consecutività

La circolare 9 agosto 2007 n. 49/E aveva ritenuto che:"... per procedere con l'accertamento sintetico è necessario verificare la sussistenza delle condizioni previste dal predetto quarto comma dell'art. 38, cioè che il reddito complessivo netto sinteticamente accertabile si discosta per almeno un quarto dal reddito imponibile dichiarato e che tale scostamento è verificato per due annualità consecutive". Su questa interpretazione, invero ritenuta scontata, interviene ancora la Corte di Cassazione, secondo cui - sentenza n. 237/2009 i due periodi di imposta possono essere anche non consecutivi.

5.09 Il principio di non contestazione

Un'altra sentenza dà attuazione al principio di non contestazione, tipico del processo civile ma sempre più applicato anche nel rito tributario. Per Cassazione 22 febbraio 2008 n. 4624, la motivazione dell'atto impositivo deve contenere un'adeguata replica, tale da superare le deduzioni del contribuente: in difetto è coerente l'affermazione secondo cui l'atto risulta nullo per difetto di motivazione. Si tratta di situazione molto frequente in materia di redditometro (come del resto di altri accertamenti presuntivi), nel quale troppo spesso il contraddittorio si risolve purtroppo in un esercizio formalistico e difficilmente porta all'archiviazione della segnalazione. E' interessante notare come la situazione trattata nella sentenza riguardi l'applicazione dell'art. 12 del D.L. 69/1989, in materia di coefficienti presuntivi, nel quale l'accertamento era "effettuato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni ... i motivi non adottati in risposta alla richiesta di chiarimenti non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento; di ciò

l'Amministrazione Finanziaria deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta". Ma, la giurisprudenza di merito comincia a fare applicazione di tale principio anche in materia di redditometro, ciò che conferma la necessità di affrontare il contraddittorio in modo quanto mai efficace (cfr. Comm. Trib. Regionale Lazio, sez. 1, sentenza 23 aprile 2008 n. 160).

5.10 Sulla natura delle presunzioni da redditometro

C.T. Reg. Torino 24.11.2011 n. 76/14/11

Le presunzioni che derivano dal c.d. "redditometro" hanno la stessa valenza di quelle scaturenti dagli studi di settore e, più in generale, degli accertamenti standardizzati.

I giudici evidenziano che su tale aspettativa la giurisprudenza di Cassazione, anche recentemente, non si è espressa in maniera conforme, sancendo, nel contempo, che le suddette presunzioni hanno valore legale, con la conseguenza che il giudice non può "togliere la capacità contributiva presunta" ai c.d. "indici redditometrici" (Cassazione 29.4.2011 n. 9549), e che esse hanno valore di presunzione semplice, la cui gravità, precisione e concordanza si formano nel contraddittorio tra le parti (Cassazione 17.6.2011 n. 13289).

Cassazione n. 14168 del 6 agosto 2012

In tema di accertamento dei redditi, la disponibilità dei beni previsti dall'art. 2 del DPR n. 600/1973, costituisce "una presunzione di capacità contributiva da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 del Codice Civile, perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto certo di tale disponibilità l'esistenza di una capacità contributiva", di tal che "il Giudice Tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il legislatore ha

connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma" (Cass. n. 19252/05, n. 14161/2003, n. 12731/2002, n. 11611/2001).

5.11 Le disponibilità della famiglia ed il ruolo della famiglia di fatto

CTP Milano 11.9.2012 n. 271/1/12

La Commissione, in assenza di una chiara regolamentazione della "famiglia di fatto" non può che adottare la definizione che si è andata affermando in ambito penale, ovvero secondo la quale "per famiglia deve intendersi ogni consorzio di persone tra le quali, per strette relazioni e consuetudini di vita, siano sorti rapporti di assistenza e solidarietà per un apprezzabile periodo di tempo". Non pare che nella fattispecie sia possibile mettere in dubbio la sussistenza di tali requisiti.

5.12 La correlazione tra il reddito presunto e la disponibilità del contribuente

CTP Vicenza 16 ottobre 2012, n. 115/9/12

Se le risultanze del redditometro non possono essere discusse in relazione alla applicazione degli indicatori di capacità contributiva, il contribuente, di contro, non deve fornire la prova di come una somma disinvestita sia stata utilizzata in un certo periodo di imposta. Di fatto, quindi, non deve essere fornita una correlazione diretta tra quanto presunto e quanto il contribuente può portare a propria difesa senza dunque la necessità di dovere fornire la prova di come è stata effettuata la spesa.

5.13 L'acquisto con mutuo

CTP Terni 10 ottobre 2012 n. 157

L'immobile che viene detenuto grazie al ricorso di un mutuo bancario non può pesare in maniera esagerata in termini di determinazione del reddito sintetico rispetto a quello acquisito senza il ricorso al mutuo per l'acquisto. Non può dunque essere penalizzato il mutuatario rispetto a colui che ha acquistato un immobile senza la necessità di un indebitamento finanziario.

5.14 Donazione di denaro

Cassazione n. 16348/2008

Vi è anche dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, sottoscritta dalla madre del contribuente L.E., circa la donazione di Lire 20.000.000 al figlio S. per sostenerlo nell'attività di agente di commercio e per le spese di mutuo (in data...) somma che si dice provenire dalla vendita di un'azienda commerciale (per Lire 61.012.231), di cui si allega il contratto. Va puntualizzato, sul piano generale, che la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo viceversa priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale. Più specificamente, nel contenzioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alle dichiarazioni sostitutive di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4, eludendo il divieto di giuramento, oltre che di prova testimoniale, sancito dalla richiamata disposizione un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo (Cass. Sez. Trib., 57 15/1/2007, n. 703). Quanto alla seconda doglianza, deve sottolinearsi che rientrano nel concetto di donazione indiretta tutte le liberalità attuate non attraverso il mezzo tipico previsto dalla legge (art. 769 del Codice Civile), ma attraverso

uno strumento negoziale diverso (come pagamento di un debito altrui eseguito animo donandi, rinuncia abdicativa, ecc.) Tuttavia, nella fattispecie si è parlato solo di donazione di somma e non di altre forme negoziali. Non ricorre neppure un'ipotesi di donazione di "modico valore" (art. 783 del Codice Civile). In particolare, la "modicità" è un dato oggettivo, desumibile dal valore intrinseco del bene "mobile" donato. Orbene, non è certamente modico il valore della somma di Lire 20.000.000, riferito all'epoca della donazione (...Inoltre, la stessa norma introduce un concorrente criterio soggettivo laddove prevede che la natura modica "deve essere valutata anche in rapporto alle condizioni economiche del donante". E questo elemento doveva essere certamente oggetto di dimostrazione da parte del contribuente, che aveva, appunto, invocato la "modicità" al fine di giustificare la mancata utilizzazione della forma legale dell'atto pubblico. Si aggiunga che, essendo mancato l'adempimento di questo onere probatorio, assume risolutiva valenza per escludere la modicità la considerazione che la madre donante ricavava le somme donate dalla vendita di una azienda commerciale, il cui prezzo era solo di Lire 61.012.321 (di cui si donava, quindi, circa un terzo).

Per le argomentazioni svolte, accogliendosi il ricorso dell'Amministrazione, la gravata decisione deve essere annullata con rinvio ad altra sezione del giudice a quo, che provvede anche in ordine alla liquidazione delle spese della presente fase di legittimità.

5.15 Acquisto di beni con mutuo

Cassazione n. 11389/2008

Il maggior reddito accertato, essenzialmente connesso alla disponibilità di due autovetture, era a ritenersi insussistente, per avere il contribuente fornito la prova che le risorse finanziarie all'uopo utilizzate provenivano dall'accensione di un mutuo ultrannuale e non già da proventi dell'attività. In questo caso i giudici hanno dunque ritenuto

sussistenti gli elementi relativi alla prova contraria che, nel caso del redditometro, deve essere necessariamente portata dal contribuente.

5.16 Applicabilità dei coefficienti ad anni precedenti al varo del provvedimento

Cassazione n. 21171/2008

Infatti nel sistema di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, che disciplina l'accertamento sintetico effettuato attraverso strumenti normativi secondari contenenti l'indicazione di beni il cui possesso viene valutato ai fini di individuare l'oggettiva capacità contributiva del contribuente i Decreti Ministeriali, emanati per disciplinare la concreta valutazione dei beni posseduti dal contribuente medesimo, nel momento in cui l'ufficio prende in esame la sua dichiarazione al fine di verificarne la rispondenza all'effettiva capacità contributiva, hanno funzione esclusivamente accertativa e probatoria e non hanno affatto contenuto sostanziale, poiché non incidono sull'oggetto del rapporto tributario. Ne discende che l'inequivocabile natura procedimentale di queste norme secondarie consente di ritenere legittima la previsione che estende la loro applicabilità a periodi precedenti a quello della loro formulazione (v. Cassazione 16702/07, 13306/06, 21445/05, 19108/05, 14161/03, 12731/02, 2123/02, 11611/01, 15045/00, 12843/95).

Cassazione n. 10491/2008

Riguardo alla rettifica, con metodo sintetico, del reddito complessivo sulla scorta dei coefficienti presuntivi ai sensi del DPR n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, questa corte ha già affermato che il riferimento a redditometri contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente ai periodi d'imposta da verificare non pone problemi di retroattività, poiché il potere in concreto disciplinato è quello di accertamento, sul quale non viene ad incidere il momento della elaborazione. La determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del

cosiddetto "redditometro" dispensa inoltre l'Amministrazione Finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti indici di maggiore capacità contributiva individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria fatta valere, e pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro non esista o esista in misura inferiore.

5.17 Possesso di automobili di lusso e collaboratrice domestica

Cassazione n. 9654/2008

Nella sentenza della Cassazione in questione, posto che dal calcolo effettuato sui beni menzionati il contribuente non risultava avere dichiarato un reddito congruo, viene affermato il principio in base al quale l'onere di provare il contrario rispetto alle risultanze matematiche che scaturiscono dall'applicazione dei coefficienti compete al contribuente. I beni e l'utilizzo di una collaboratrice domestica sono sicuramente elementi sufficienti a giustificare l'applicazione del redditometro.

5.18 Prova contraria

Cassazione n. 8845/2008

Secondo consolidato canone ermeneutico di questa corte, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto "redditometro" essendo basata su presunzioni fondate sull'id quod plerumque accidit e, pertanto, su ciò che avviene nei casi normali, dispensa l'Amministrazione Finanziaria da ulteriori prove rispetto ai fatti indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria fatta valere, e, vertendosi in tema di presunzioni relative e non assolute, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del

redditometro è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi già assoggettati ad imposta ovvero che esso non esiste o esiste in misura inferiore.

Gli indici del "redditometro" non costituiscono mero strumento di selezione di soggetti da sottoporre ad accertamento, ma legittimano, di per sè stessi, l'accertamento, che resta, tuttavia, esposto alla prova contraria del contribuente.

Cassazione n. 22574/2007

Costituisce pacifico e consolidato principio quello secondo cui, in tema di accertamento dei redditi, la disponibilità dei beni previsti dall'art. 2 del DPR n. 600 del 1973, costituisce "una presunzione di capacità contributiva da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 del Codice Civile, perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto certo di tale disponibilità la esistenza di una capacità contributiva", di tal che "il Giudice Tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma".

5.19 Matrici assegni bancari

Cassazione n. 25702/2007

Viene ritenuta sussistente la possibilità di difesa prodotta dal contribuente nei cui confronti è stato notificato un avviso di accertamento fondato sul redditometro laddove i giudici di secondo grado hanno effettuato i riscontri tra gli estratti conto intestati al sig. S. e quelli riferiti alla madre, pur omettendo di pronunciarsi sulle elargizioni ricevute dal padre e ritenendo veritiera la ricostruzione

contabile effettuata dal contribuente. Ma, a parere della ricorrente Amministrazione, le matrici degli assegni, essendo atti di provenienza unilaterale, non possono avere alcuna valenza probatoria processuale, atteso che non dimostrerebbero che l'assegno corrispondente sia stato emesso proprio dal titolare né che sia stato emesso a favore di persona sicuramente individuabile. Pertanto, non sarebbe affatto dimostrato e, comunque, non sarebbe dato evincere, in quanto totalmente assente, l'iter logico seguito dalla Commissione Tributaria Regionale per arrivare a ritenere raggiunta la piena prova delle affermazioni del contribuente, dal momento che negli estratti conto esibiti non risulterebbe indicato il nome del contribuente o della madre. La censura sollevata dall'Amministrazione Finanziaria è stata però ritenuta non fondata in quanto i giudici di merito, nella loro autonomia, hanno ritenuto fondata la ricostruzione contabile effettuata dal contribuente.

5.20 Reddito determinato sinteticamente ed insussistenza dell'obbligo di rettificare il reddito in forma analitica

CTR Lombardia, sez. XLV, n. 124/2007

In tema di accertamento delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche, l'Ufficio competente, nel momento in cui procede, sulla base di elementi e circostanze di fatto certi, a determinare il reddito complessivo netto accertabile lo può fare in maniera sintetica: in questa ipotesi, non deve determinare la categoria del reddito, ma sarà il contribuente, ai sensi dell'art. 38, comma 6, del DPR n. 600/1973, a dover dimostrare che il reddito da lui eventualmente non dichiarato è costituito da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

5.21 Utilizzo del redditometro a fronte di una dichiarazione formalmente corretta

Cassazione n. 22936/2007

La disponibilità di beni previsti dalla norma, costituisce una presunzione di "capacità contributiva" da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 del Codice Civile, perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità la esistenza di una "capacità contributiva";

- che il giudice tributario, una volta accertata l'effettività attuale degli specifici "elementi indicatori di capacità contributiva" esposti dall'ufficio, non ha il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma. Quindi l'accertamento sintetico del reddito del contribuente, svolto sulla base di tali indici, non costituisce affatto uno strumento straordinario di accertamento reddituale, utilizzabile solo in caso di mancata dichiarazione dei redditi o di loro dichiarazione palesemente non corrispondente al vero, ma anche in caso di dichiarazione apparentemente corretta, ove, prima ancora che si dimostri l'effettivo contrasto tra quanto esposto e quanta capacità contributiva esprime il possesso di beni e valori (specificamente elencati negli strumenti conoscitivi predisposti dal legislatore), esso sia solo ipotizzato, sia pure non arbitrariamente, nell'ambito della discrezionalità amministrativa di cui sono dotati gli Uffici pubblici titolari del relativo potere impositivo.

5.22 Errore nella determinazione dei coefficienti utilizzati per il calcolo del redditometro

Cassazione n. 25366/2007

In questa sentenza, la Corte di Cassazione, pur ribadendo la applicabilità agli anni oggetto di accertamento la misura dei coefficienti varati con provvedimenti successivi, osserva come la questione verteva sulla erroneità del calcolo del reddito eseguita dall'ufficio, in considerazione del fatto che la "metratura" del proprio studio professionale era stata erroneamente rilevata in misura maggiore di quella effettiva, ciò che peraltro rendeva illegittimo l'avviso di accertamento anche per carenza di motivazione. Tale doglianza dev'essere condivisa essendo un dato pacifico che effettivamente vi fu un errore nel rilevare l'estensione della superficie de qua; ciò che evidentemente aveva concretamente influito su uno dei "parametri" relativa alla determinazione del reddito, per cui il giudice d'appello avrebbe dovuto quantomeno ridurre il reddito in misura corrispondente alla reale portata del coefficiente in questione. Al riguardo si osserva che il giudice d'appello, pur ammettendo tale dato di fatto, non ha tratto la logica conseguenza, stabilendo anzi che tale errore non aveva avuto alcuna influenza concreta sulla determinazione del reddito, senza peraltro giustificare in alcun modo tale assunto. Ciò comporta l'accoglimento del ricorso, con la conseguente cassazione della sentenza.

5.23 Cessazione dello svolgimento dell'attività

Cassazione n. 20708/2007

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'ufficio, in caso di omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, determina il reddito complessivo del contribuente medesimo, ai sensi dell'art. 41 DPR n. 600/1973, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza e, a tal fine, può uti-

lizzare qualsiasi elemento probatorio e può fare ricorso al metodo induttivo, avvalendosi anche di presunzioni c.d. supersemplici (prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 38, comma 3, DPR n. 600/1973), con conseguente inversione dell'onere della prova e imposizione a carico del contribuente dell'onere di provare la ricorrenza di elementi atti ad asseverare che il reddito presuntivamente definito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio (cfr. Cass. 3115/06, 19174/03, 2605/00). Alla luce di tale consolidato principio ed atteso che è incontrovertibile che, in relazione all'annualità dedotta in controversia, il F. non presentò dichiarazione dei redditi, va, in primo luogo, riconosciuta la ricorrenza, nella specie, dei presupposti legittimanti l'accertamento operato, in via presuntiva, dall'ufficio e la conseguente inversione dell'onere della prova.

Ciò posto, deve, altresì, convenirsi con l'Amministrazione ricorrente, che la comprovata presentazione, nell'anno precedente a quello oggetto di accertamento, di dichiarazione di cessazione della pregressa attività commerciale è evenienza inidonea a superare la portata presuntiva dell'indice costituito dalla disponibilità di veicoli acquistati in anni precedenti (Panda del 1988, Peugeot 205 del 1990, autocarro del 1983), considerata dall'Ufficio (alla stregua del D.M. 21.7.1983 e dell'art. 2 DPR n. 600/1973 nella versione applicabile *ratione temporis*) quale circostanza di fatto certa, che, attestando un determinato ammontare di spesa, rivela, nel contempo, in capo al contribuente, almeno presuntivamente, corrispondente complessiva capacità reddituale e contributiva.

In proposito, deve, invero considerarsi che il reddito in concreto sinteticamente definito dall'Ufficio è il reddito globalmente riferibile al contribuente (cfr. artt. 41, comma 2, e 38, comma 4, DPR n. 600/1973), sicché la prova dal contribuente medesimo fornita in contrapposizione alla presunzione oppostagli incidendo esclusivamente

sull'avvenuta cessazione di pregresso reddito d'impresa e non offrendo indicazioni circa la ricorrenza di risorse idonee a fronteggiare le riscontrate occasioni di spesa, non può considerarsi, di per sé sola, decisiva. È, pertanto, certamente incoerente la motivazione della decisione impugnata, nella conclusione secondo cui, essendo cessata l'attività produttiva, mancherebbe, nel caso di specie, "qualsiasi presupposto per l'applicazione del metodo induttivo".

5.24 Applicabilità delle sanzioni in caso di coefficienti varati successivamente all'anno accertato

Cassazione n. 6481/2007 e 4919/2007

La sentenza impugnata è in linea con il consolidato orientamento di questa Suprema Corte (v., fra le tante, Cass. 12731/02, 11611, 11607, 11366, 8372/2001, 15045 e 13415/2000) secondo il quale il potere dell'ufficio impositore di determinare sinteticamente il reddito sulla scorta di elementi e circostanze di fatto certi, utilizzabili anche dal Ministero delle Finanze per la fissazione dei coefficienti presuntivi ai sensi del DPR n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, consente il riferimento a redditometri contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente al periodo di imposta da verificare, senza porre problemi di retroattività, poiché il potere in concreto disciplinato è quello di accertamento, sul quale non viene ad incidere il momento della elaborazione; le medesime considerazioni si attagliano ai redditometri successivi alla L. n. 413/1991 che ha introdotto modifiche al DPR n. 600/1973, art. 38, non risultando, in particolare, ipotizzabile la violazione della riserva di legge in materia impositiva, di cui all'art. 23 della Costituzione, né il principio di irretroattività della legge, di cui all'art. 11 disposizioni generali, né depone in senso contrario a tale soluzione l'argomento tratto dalla disposizione del D.M. 10 settembre 1992, art. 5, comma 3; essa, nel far salvi gli effetti di accertamenti eseguiti in applicazione del precedente redditometro (D.M. 21 luglio

1983), stabilisce che "il contribuente può, tuttavia, chiedere, qualora l'accertamento non sia divenuto definitivo, che il reddito venga rideterminato sulla base dei criteri adottati nell'art. 3 del presente decreto"; la disciplina ha palese finalità transitoria e, salva la definitività dell'accertamento, consente al contribuente di chiedere (all'ufficio) l'applicazione dei nuovi criteri, i quali saranno invece, per gli accertamenti da compiere, destinati senz'altro a regolare l'azione amministrativa;

- che secondo giurisprudenza uniforme di questa Suprema Corte qualora una determinata questione giuridica che implichi un accertamento di fatto non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che proponga la suddetta questione in sede di legittimità, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità, per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per Cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la questione stessa (Cfr. per tutte Cass. 6542/04);
- che le questioni di cui ai punti n. 1, 2 e 3 del motivo di censura, non solo tendono, impingendo nella tipica valutazione del giudice di merito, ad un diverso apprezzamento del fatto inammissibile nel giudizio di cassazione specie con ricorso ex art. 111 della Costituzione avverso sentenze, come nella presente impugnazione, della Commissione Centrale Tributaria, ma non risultano, nella maggior parte dei profili denunciati, trattate in alcun modo nella sentenza gravata ed il ricorrente, in violazione del richiamato principio di autosufficienza del ricorso, non ha indicato in quale atto del giudizio precedente ha dedotto la questione ed in quali termini;
- che la questione della quantificazione della sanzione di cui

all'ultimo profilo della censura in esame per quanto riguarda la L. n. 472/1997 e successive modifiche è stata tempestivamente dedotta dal ricorrente, come allegato dallo stesso, innanzi alla Commissione Centrale con la memoria difensiva aggiuntiva del 9/12/99;

- che detta questione non poteva essere proposta con l'atto d'impugnazione essendo questo antecedente alla emanazione della suddetta legge (G.U. 8/1/98);
- che secondo massima di questa Suprema Corte in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, il D.Lgs. n. 472/1997, art. 3, applicabile "ai procedimenti in corso" alla data dell'1 aprile 1998, a condizione (nella specie sussistente) che il provvedimento di irrogazione della sanzione non sia divenuto definitivo, ha sancito il principio del "favor rei", sicché la sanzione meno grave, più favorevole al trasgressore, ha portata retroattiva nei giudizi pendenti (vedi per tutte Cass. 12678/05 e 26292/05);
- che sempre secondo indirizzo di questa Suprema Corte in tema di sanzioni amministrative di illeciti tributari, ove la legge in vigore al momento dell'infrazione e quella successiva prevedano sanzioni di diversa entità, si applica la legge più favorevole al contribuente, in conformità ai principi di legalità e del "favor rei" fissati dal D.Lgs. n. 472/1997, art. 3 e ribaditi dal D.Lgs. n. 203/1998, art. 5 e dal D.Lgs. n. 99/2000, art. 4 (Cass. 450/02);
- che il D.Lgs. n. 99 del 2000, art. 2 ha disposto che al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato dal D.Lgs. n. 203 del 1998 e D.Lgs. n. 422 del 1998, sono apportate le seguenti modificazioni:
 - a) D.Lgs. n. 472/1997, art. 12, riguardante concorso di violazioni e continuazione:
 1. il comma 4, è sostituito dal seguente: "4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla

produzione e sui consumi;"

2. il comma 5 è sostituito dal seguente: "5. Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate";
- che, pertanto, il ricorso è fondato limitatamente al profilo della "mancata quantificazione della sanzione nel rispetto del principio del favor rei";
 - che questa Corte con la sentenza n. 12384 del 2005, ha stabilito il principio secondo cui "l'inammissibilità della pronuncia in Camera di consiglio è ravvisabile solo ove la Corte di Cassazione ritenga che non ricorrano le ipotesi di cui all'art. 375 c.p.c., commi 1 e 2 ovvero che emergano condizioni incompatibili con la trattazione abbreviata, nel qual caso rinvia la causa alla pubblica udienza; ove la Corte, viceversa, ritenga che la decisione del ricorso presenti aspetti di evidenza compatibili con l'immediata decisione, ben può pronunciarsi per la manifesta fondatezza dell'impugnazione, anche ove le conclusioni del pubblico ministero fossero, all'opposto, per la manifesta infondatezza e viceversa";
 - che nella specie, la Corte non ritiene che vi siano condizioni incompatibili con la trattazione abbreviata, poiché emerge dall'esame dello stesso ricorso del contribuente, oltre che della sentenza impugnata, la parziale fondatezza del primo;

- che quindi il ricorso va, con sentenza pronunciata in camera di consiglio ex art. 375 c.p.c., comma 2, accolto per quanto di ragione e conseguentemente la sentenza va cassata con rinvio, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla CTR della Liguria la quale provvede ad un nuovo esame limitatamente agli effetti del profilo del motivo accolto.

5.25 Possesso di auto storiche

Cassazione n. 1924/2007

In tema di accertamento delle imposte sul reddito, il riferimento al possesso di autovetture da parte del contribuente, contenuto nei c.d. redditometri, deve intendersi esteso anche alle auto storiche, non rinvenendosi in dette disposizioni alcuna precisazione o restrizione al riguardo, e rappresentando tale circostanza un idoneo indice di capacità contributiva, dal quale possono correttamente desumersi elementi di valutazione, nell'ambito dell'apprezzamento riservato al giudice di merito, come fatto al quale notoriamente si ricollegano spese a volte anche ingenti: non appare, infatti, estraneo alla cultura dell'uomo medio il fatto che le predette autovetture formano oggetto di ricerca e collezionismo fra gli appassionati di tali beni, che per gli stessi esiste un particolare mercato, e che, secondo "l'id quod plerumque accidit", la manutenzione di veicoli ormai da tempo fuori produzione comporta rilevanti costi, in ragione delle necessità di riparazione e sostituzione dei componenti soggetti ad usura (fattispecie relativa al possesso di una Jaguar MK2 del 1963).

5.26 Verbale di constatazione della Guardia di Finanza

Cassazione n. 8137/2007

Anche gli elementi di capacità contributiva rilevati in un verbale della Guardia di finanza costituiscono elementi valorizzabili ai fini della applicazione del redditometro.

5.27 Disponibilità di denaro

Cassazione n. 16487/2006

Quando tuttavia il bene rinvenuto nella disponibilità del contribuente è il denaro e non si dimostra che lo stesso è il frutto di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (come il contribuente può fare in base al disposto del comma 6 della norma citata) è evidente che la disponibilità di denaro liquido non solo costituisce un elemento idoneo a dimostrare l'esistenza di un reddito occulto che lo ha prodotto ma costituisce altresì la prova immediata dell'ammontare del reddito sottratto all'imposizione (salva ovviamente la possibilità per il contribuente di provare l'esistenza e l'ammontare dei costi nei limiti in cui ciò è consentito) non essendo più necessario procedere a desumere dalla spesa accertata il reddito necessario per sostenerla.

5.28 Disponibilità di beni

Cassazione n. 1448/2006

Il DPR n. 600/1973, art. 38, va inteso nel senso che l'accertamento sintetico, basato sul cosiddetto redditometro, può essere effettuato legittimamente allorché il contribuente ha la disponibilità del bene che viene posto a base di una valutazione ai sensi del redditometro, a nulla rilevando la formale intestazione del bene medesimo. Il D.M. 10 settembre 1992, art. 1, correttamente parla della "disponibilità" dei beni e non della proprietà, posto che per determinare il cosiddetto reddito consumato attraverso il possesso di alcuni beni (presi in esame dal redditometro) vale anche e soprattutto la spesa sostenuta per il mantenimento e la manutenzione di quei beni.

5.29 Nozione di elemento certo

Cassazione 327/2006

Il metodo di accertamento, disciplinato dal DPR n. 600/1973, art. 38, comma 4 come via via modificato consente, a fronte di circostanze ed elementi certi, che evidenzino un reddito complessivo superiore a quello dichiarato o ricostruibile su base analitica, la determinazione del maggior imponibile in modo sintetico, in relazione al contenuto induttivo di tali circostanze ed elementi, e pertanto la norma esige dati certi con riguardo alla esistenza del maggiore reddito imponibile e, in presenza di dati siffatti, richiede la individuazione dell'entità del reddito stesso con parametri indiziari, in via di deduzione logica del fatto noto dal fatto taciuto dal dichiarante, secondo i comuni canoni di regolarità causale (*id quod plerumque accidit*) (così Cass., sez. I, 10675/1998).

Tale impostazione univocamente condivisa dalla giurisprudenza non consente, in presenza di dati certi ed incontestati (possesso di autovettura a gasolio di 19 cavalli e di metà di una residenza principale di mq. 139, con erogazione di mutuo annuo per lire 8.000.000), di pretendere una motivazione specifica dei criteri in concreto adottati per pervenire alle poste di reddito fissate in via sintetica nel cosiddetto redditometro, in quanto esse, proprio per fondarsi su parametri fissati in via generale, si sottraggono all'obbligo di motivazione, secondo il principio stabilito nella L. n. 241/1990, art. 3, comma 2.

5.30 Mancata risposta ad un questionario

Cassazione 28341/2005

Nella specie sussistevano tutti i presupposti per l'accertamento sintetico, e cioè la mancata presentazione della dichiarazione, un elemento valutativo certo proprietà di un'autovettura prestigiosa il fatto che il contribuente non aveva presentato alcun elemento

probatorio per spiegare la provenienza delle somme necessarie al mantenimento dell'autovettura, né risposto al questionario;

- l'ufficio era, quindi, autorizzato alla ricostruzione del reddito in via sintetica, sulla base degli elementi raccolti, anche sulla base di presunzioni semplici, e senza essere, quindi, vincolato ai rigorosi limiti probatori che governano l'accertamento analitico. Nel caso di specie, la stessa legge (art. 2, comma 2°, DPR n. 600/73) individua nel possesso di un'autovettura un indice presuntivo di capacità contributiva;
- gli accertamenti non si fondano, quindi, su una presunzione, tanto meno di secondo grado, essendo la stessa legge a individuare nella predetta circostanza una manifestazione di reddito.

5.31 Soggetto residente all'estero con beni in Italia

Cassazione 21569/2005

Osserva la Corte che ai sensi dell'art. 2 comma terzo DPR n. 597/1973 applicabile *ratione temporis* i non residenti (tra i quali pacificamente era all'epoca il F.) sono soggetti all'irpef limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato: il che è ben comprensibile, trattandosi di evitare sul nascere il pericolo di doppie imposizioni.

Orbene, risulta dalla sentenza impugnata che, a fronte della disponibilità di quattro autovetture in Italia, l'Ufficio ebbe ad invitare il contribuente a chiarire la propria situazione: senza che peraltro tali inviti avessero riscontro alcuno da parte del contribuente medesimo.

Senonché, tale condotta del F. la CTR ha poi ritenuto irrilevante, considerando invece del tutto assorbente ai sensi dell'art. 3 comma primo DPR n. 917/1986 (norma che, in ordine alla formazione della base imponibile dell'irpef nei confronti dei soggetti non residenti, riproduce sostanzialmente la previsione del citato art. 2 comma terzo DPR n. 597/1973) la circostanza che, trattandosi di soggetto residente all'estero, l'Ufficio avrebbe dovuto dimostrare l'esistenza di specifici

redditi prodotti in Italia.

Il ragionamento dei Giudici di appello non è condivisibile.

Invero, la CTR non ha tenuto conto che proprio l'anzidetta condotta omissiva del contribuente consentiva all'Ufficio che comunque assumeva l'esistenza di interessi economici del F. in Italia (anche tale circostanza risulta dalla impugnata sentenza) e quindi l'esistenza di correlativi redditi non dichiarati di procedere, ai sensi dell'art. 38 DPR n. 600/1973, ad accertamento induttivo degli stessi sulla base della disponibilità, da parte dello stesso F., di quattro autovetture nell'anno 1986. D'altro canto, nessuna limitazione al riguardo è dato ricavare dal sistema tributario. Il menzionato art. 38 DPR n. 600/1973 non contiene alcuna disposizione secondo cui l'accertamento di eventuali redditi prodotti in Italia da un soggetto pur residente all'estero deve avvenire soltanto in via analitica e non anche in via induttiva, sulla base cioè dell'effettiva capacità contributiva dimostrata dal contribuente.

D'altro canto, l'art. 2 DPR n. 597/1973 (così come l'art. 3 DPR n. 917/1986) se richiede, ai fini dell'assoggettamento all'irpef, che si tratti di redditi prodotti nel territorio dello Stato, nessun limite pone alle modalità di accertamento di siffatti redditi.

In definitiva, è pacifico che il F. per un verso non ha mai risposto all'invito dell'Ufficio delle Imposte Dirette a spiegare con quali risorse economiche avesse acquisito la disponibilità, in Italia, di ben quattro autovetture; e per altro verso neppure ha offerto alcun elemento indicativo del fatto che la disponibilità di tali beni mobili fosse dovuta al possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta (Cass. 14778/2000).

Da ciò consegue che diversamente da quanto ritenuto dai Giudici di appello del tutto correttamente l'Ufficio finanziario ha accertato l'esistenza di redditi prodotti in Italia sulla base di una situazione di fatto sicuramente indicativa di una capacità di spesa, di natura reddi-

tuale (Cass. 8392/1993; Cass. 13089/1995; Cass. 9665/2002), nella specie resa manifesta nello Stato stesso.

5.32 Redditometro nei confronti di un agricoltore

CTR Lazio n. 79/2005

La Commissione osserva che in materia di accertamento sintetico a carico di coltivatore diretto la giurisprudenza della Suprema Corte ha stabilito che "con riferimento ai periodi d'imposta anteriori all'1 gennaio 1997 l'Amministrazione Finanziaria può procedere ad accertamento sintetico dei redditi delle società in nome collettivo o in accomandita semplice che esercitino attività agricole entro i limiti fissati dall'art. 29 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917, solo nell'ipotesi in cui possa fondatamente presumersi che ulteriori (e diverse) fonti di reddito concorrano a formare il reddito complessivo della società." (Cassazione civile, Sez. I civ., 12 novembre 1999, n. 12528).

Nello stesso senso la più recente sentenza n. 7005/2003: "Ai sensi dell'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 (e, nella specie, dei D.M. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992), l'Amministrazione delle Finanze può legittimamente procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione dei redditi di un coltivatore diretto comprensiva del solo reddito agrario del fondo da lui condotto, quando da elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente (nella specie, la proprietà di un'autovettura e di un appartamento; e, comunque, qualora il reddito accertabile si discosti di almeno un quarto da quello dichiarato, ai sensi del comma 4 del detto art. 38) si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo, salva la facoltà del contribuente di dimostrare, a norma del comma 6 dell'art. 38, che il reddito accertato, maggiore del reddito fondiario dichiarato determinato sulla base della rendita catastale, e quindi in ipotesi anche inferiore a quello effettivo deriva dallo sfruttamento del fondo e

non è pertanto soggetto ad ulteriore imposizione (Cassazione, Sez. trib., 8 maggio 2003, n. 7005).

Nel caso di specie l'accertamento induttivo-sintetico dell'Ufficio per giustificare e dimostrare la maggiore capacità contributiva del ricorrente è basato essenzialmente ed esclusivamente sul possesso di due autovetture da parte di quest'ultimo: il che appare assolutamente insufficiente per ritenere che si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi, al di fuori di quelli (figurativi) agrari dichiarati dal contribuente, abbiano potuto concorrere a formare un maggior reddito complessivo, dovute a diverse (insussistenti) fonti di reddito.

Tenuto conto della giurisprudenza sopra citata ed in presenza degli elementi di fatto sopra indicati appare condivisibile la sentenza di I grado che ha ritenuto di dover accogliere il ricorso.

L'appello dell'Agenzia delle Entrate deve pertanto essere rigettato.

5.33 Elementi diversi da quelli previsti dai decreti ministeriali Cassazione n. 5776/1091

Va tuttavia rilevato che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nella disciplina di cui al DPR n. 29/9/1973 n. 600, l'art. 38, quarto comma, di tale decreto (applicabile, nella specie, nel suo testo originario) consente all'Ufficio di determinare sinteticamente un imponibile maggiore di quello ricavabile dalla valutazione analitica in presenza di fatti che, provando un certo ammontare di spesa, presuppongano la disponibilità di un corrispondente reddito. Al fine indicato può essere utilizzata, pertanto, la titolarità di partecipazioni azionarie o di titoli mobiliari, ove essa metta in evidenza, in relazione agli esborsi necessari agli acquisti, un accumulo di maggiori redditi (conf. sentenze n. 5594 del 14/10/1988 e n. 4884 del 9/8/1988).

5.34 Elementi valorizzabili in sede di rettifica del reddito Cassazione n. 5994/2006

Si osserva, in primo luogo, che la contribuente non ha esercitato, col ricorso alla commissione tributaria, un'azione diretta ad ottenere la dichiarazione di nullità del contratto simulato oppure a far valere gli effetti di quello dissimulato: azione inammissibile, secondo l'amministrazione ricorrente, nei confronti del terzo (quanto all'inapplicabilità, in caso di simulazione relativa, del limite posto dall'articolo 1415 del Codice Civile, comma 1, vedi però Cass. n. 7470/1997); bensì ha inteso dimostrare esercitando il proprio diritto di provare l'inconsistenza del dato presunto) l'infondatezza della pretesa fiscale, originata dalla constatazione di una capacità di spesa che la contribuente assume inesistente perché, a fronte degli atti di compravendita immobiliare stipulati, non avrebbe pagato alcun prezzo. Se considerata sotto altro aspetto, la censura risulterebbe inammissibile, essendo ravvisabile, secondo conforme giurisprudenza di questa suprema Corte (Cass. n. 8665/2002), la formazione del giudicato interno sull'opponibilità al fisco della simulazione relativa, implicitamente affermata dai giudicanti di primo grado (che avevano accolto il ricorso della contribuente fondato sulla simulazione), la cui decisione non fu specificamente impugnata sul punto.

Al contrario, la commissione tributaria regionale motiva il convincimento raggiunto in proposito (sicché è infondato anche l'ultimo profilo di censura, esposto al par. 6.2.4, portante sul preteso difetto di motivazione), annotando che esso deriva dall'esame delle risultanze processuali, indicanti che effettivamente la contribuente era entrata in possesso di beni immobili "acquistandone la proprietà con negozi indiretti nei quali si dissimulavano donazioni"; e che ciò era credibile perché si trattava "prevalentemente di quote di proprietà di immobili nei quali la contribuente risiede, pervenutele dai suoceri e dal marito"; sicché "gli acquisti effettuati...non rispecchiavano l'esistenza

di fonti autonome di reddito". Nessuna specifica argomentazione adduce peraltro l'amministrazione, al fine d'inficiare sul piano logico l'affermazione per cui l'odierna intimata avrebbe sufficientemente provato secondo un giudizio di merito, non sindacabile in sede di legittimità se non per ragioni d'incoerenza logica, non apparenti nel caso di specie l'inconsistenza del dato (pagamento di un prezzo per l'acquisto di alcuni beni, quale indice di reddito e di capacità contributiva) sul quale si fonda la presunzione fiscale.

Per le ragioni esposte, il ricorso deve essere rigettato.

6. Società non operative o di comodo

6.01 Inquadramento civilistico

Per cercare di inquadrare la disciplina fiscale delle società di comodo, è opportuno svolgere delle considerazioni preliminari su alcuni aspetti di carattere civilistico avendo riguardo alle disposizioni relative al contratto di società (art. 2247 del Codice Civile) e alla comunione a scopo di godimento (art. 2248).

A mente dell'art. 2247 "con il contratto di società due o più soggetti conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili" mentre al successivo art. 2248 viene stabilito che "la comunione costituita o mantenuta al solo scopo del godimento di una o più cose è regolata dalle norme del titolo VII del Libro III" (art. 1100 e seguenti).

Le società di comodo ricorrono qualora, ancorchè in presenza di un contratto sociale avente per oggetto lo svolgimento di un'attività economica, i beni conferiti sono asserviti al mero godimento dei soci medesimi; in tal caso, a prescindere dalla qualificazione nominale, i soci hanno dato luogo, nella realtà, ad una comunione volontaria con il conseguente assoggettamento alla disciplina del libro III del Codice Civile: siamo, in questo caso, in presenza di società costituite non già per esercizio effettivo di un'attività economica, bensì al solo scopo di trarre vantaggio dalla particolare condizione giuridica dei beni conferiti che, in quanto costituenti patrimonio autonomo e differenziato da quello personale dei soci, non sono esposti al rischio di possibili pretese da parte dell'Amministrazione Finanziaria o dei creditori personali.

Tuttavia, non si può negare che la linea di discriminazione tra fattispecie societaria e quella di mera comunione di godimento è di difficile individuazione e priva di criteri aprioristici e generali.

6.02 La disciplina fiscale

Si può ritenere che, **l'istituto giuridico delle società di comodo contiene due presunzioni legali relative** che operano in modo sequenziale e in successione progressiva:

- **una prima presunzione, in base alla quale le società si considerano non operative attraverso il cosiddetto "test di operatività"** (art. 30, comma 1, della Legge 724/1994;
- **una seconda presunzione, a cui si accede soltanto al verificarsi della prima, in base alla quale si presume che il reddito del periodo d'imposta e il valore della produzione netta Irap non possano essere inferiori all'importo minimo forfettariamente e normativamente determinato** (commi 3 e 3-bis dell'art. 30 della Legge 724/1994).

Sostanzialmente, la norma tributaria stabilisce, attraverso una sorta di test di operatività che individua il raggiungimento di determinati ricavi minimi, la presunzione che il soggetto possa risultare non operativo o di comodo. Si tratta di una presunzione basata sul presupposto che determinati beni del patrimonio societario (immobili, partecipazioni, crediti, ecc.) sono normalmente in grado di produrre una determinata entità di ricavi, così che l'inserimento dei medesimi in un contesto societario rafforza la presunzione di un loro impiego ai fini reddituali. L'omessa dichiarazione di un determinato ammontare fa conseguentemente sorgere il sospetto di un occultamento, di una simulazione dello schermo societario, con la conseguenza della presunzione di un reddito minimo forfettario determinato avendo a riguardo gli stessi beni del patrimonio societario. In questo modo si vorrebbe ottenere ulteriormente l'obiettivo di disincentivare un impiego indebito o comunque improprio dello schermo societario per attuare intestazioni patrimoniali di comodo.

L'eventuale non operatività delle società ha conseguenza anche sull'eccedenza di credito Iva ed, in particolare, ne vieta il rimborso, la

compensazione e, a determinate condizioni, il riporto a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi successivi.

La norma riconosce, inoltre, alle società interessate la possibilità di richiedere, al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio, tramite un preventivo interpello, la disapplicazione della disciplina quando vi è la presenza di oggettive situazioni che rendono impossibile conseguire i ricavi, gli incrementi di rimanenze, i proventi nonché il reddito determinato ai sensi all'articolo 30 della L. 724/1994, ovvero che non consentono di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'Iva di cui al comma 4 sempre dell'articolo 30. Tale potere di apprezzamento discrezionale del Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate può essere definito un filtro amministrativo valutativo.

Inoltre, la norma dispone che **con provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle Entrate **possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni dell'art. 30** della legge 23 dicembre 1994, n. 724, **senza dovere assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello** di cui al comma 4-bis sempre dell'art. 30 della medesima Legge. Tale potere di esclusione immediata del Direttore dell'Agenzia delle Entrate può essere definito un filtro amministrativo automatico.

Si evince pertanto che **le oggettive situazioni e i contenuti dell'interpello disapplicativo assumono rilevanza** (quale preventivo filtro amministrativo valutativo o automatico) **soltanto nei rapporti delle società con l'Amministrazione Finanziaria e nel procedimento amministrativo, ma non limitano i contenuti del ricorso giudiziale e la prova contraria che le società possono fornire in sede contenziosa e nel processo tributario, dove il soggetto interessato può avanzare ogni argomentazione e**

contestazione ritenuta utile al fine del convincimento del giudice tributario e del superamento delle presunzioni legali relative previste dall'istituto giuridico delle società di comodo. Infatti, **oggetto del giudizio tributario è l'atto tributario e la pretesa tributaria, sanzionatoria e accessoria in esso contenuta, e non il provvedimento di rigetto e il procedimento amministrativo.** Le prove contrarie, le argomentazioni e le contestazioni sostenute dal contribuente sono unicamente avverso l'atto tributario e la pretesa tributaria, sanzionatoria e accessoria in essi contenuta, e prescindono dalle ragioni su cui si basa il provvedimento di rigetto stesso o il procedimento amministrativo.

La formulazione dell'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, **contiene, quindi, delle presunzioni legali relative in grado di invertire l'onere della prova ponendolo a carico del contribuente e perciò ammettendo che quest'ultimo possa fare valere, in ogni caso, la prova contraria stessa, libera da limiti, in sede di giudizio.**

Si può dire, comunque, che il "dato di partenza" per l'inquadramento più nel dettaglio della fattispecie è quello che traspare dalla circolare n. 5/E del 2 febbraio del 2007 dell'Agenzia delle entrate, dove si afferma che "la disciplina fiscale delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento ... allo scopo di contrastare il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l'effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società. In sostanza, la richiamata disciplina intende penalizzare quelle società che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell'interesse dei soci, anziché esercitare un'effettiva attività commerciale.

La "penalizzazione" di quei soggetti che utilizzano lo strumento societario per finalità diverse dall'esercizio dell'attività d'impresa consiste, in sostanza, nella determinazione di un reddito minimo

presunto che, altrimenti, non emergerebbe non essendo svolta un'effettiva attività, nonché nel limitare l'utilizzo di alcune componenti che, in condizioni "ordinarie", si potrebbero computare in detrazione, quali le perdite fiscali pregresse, ovvero computare a rimborso o in compensazione, quale il credito annuale Iva.

Dal periodo d'imposta 2012 un'ulteriore penalizzazione viene data dall'elevazione dell'aliquota Ires ordinaria di 10,5 punti percentuali.

Il principio secondo cui il legislatore fiscale è autorizzato a presumere un reddito minimo (ed un valore della produzione netta Irap "minimo") si fonda sulla convinzione che il normale utilizzo dei beni sociali dovrebbe generare un importo di ricavi che permetta di remunerare almeno il capitale investito.

6.03 La disapplicazione della disciplina e la facoltà di interpello

Il comma 4-bis dell'articolo 30 stabilisce che "in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi, nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Secondo le prime indicazioni dell'Agenzia delle entrate (circolare n. 5/2007 confermata dalla successiva 7/2009), in base a tale dato normativo, sarebbe "venuta meno per il contribuente la possibilità di far valere in sede di accertamento la prova contraria", in considerazione che "la legge prevede la presentazione dell'interpello c.d. disapplicativo, disciplinato dall'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, quale unico rimedio per dimostrare le obiettive situazioni

che hanno determinato l'impossibilità di conseguire per la società l'ammontare minimo di ricavi, di incrementi delle rimanenze e di proventi, nonché del reddito, previsto dal comma 1 dell'art. 30 della legge n. 724/1994".

Sempre l'Agenzia ha affermato che l'eliminazione del riferimento alla "prova contraria", porta ad "escludere che detta prova possa essere fornita in sede di accertamento o nel corso del contenzioso. In alternativa, il nuovo comma 4-bis dell'art. 30 indica, quale unica iniziativa utile per dimostrare che non è stato possibile conseguire i ricavi e il reddito minimi, la presentazione dell'istanza di disapplicazione ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973. Assolto l'onere di presentazione dell'istanza, deve tuttavia ammettersi la possibilità di riproporre la questione concernente l'operatività della società o dell'ente all'esame dei giudici tributari, mediante impugnazione dell'eventuale avviso di accertamento emesso dal competente ufficio a seguito del rigetto dell'istanza da parte del Direttore regionale. In assenza di presentazione dell'istanza, secondo l'Amministrazione Finanziaria, il ricorso era inammissibile".

In sostanza, secondo il (primo) pensiero dell'Agenzia Entrate, il nuovo dettato normativo avrebbe escluso la possibilità di fornire la prova contraria, da parte del contribuente, avanti al giudice tributario, "condizionando" detta possibilità solamente una volta adempiuto all'onere di presentare l'istanza di interpello disapplicativo.

Da ciò ne sarebbe derivato che qualora il contribuente interessato non avesse rispettato l'iter procedimentale indicato dall'Amministrazione Finanziaria, la presunzione in esame si sarebbe trasformata in una presunzione legale assoluta; in pratica, in una presunzione che non consente al contribuente la possibilità di dimostrare la propria capacità contributiva ovvero l'effettività del reddito soggetto all'imposizione, con conseguenziale preclusione al diritto di difesa del contribuente stesso.

Simili affermazioni, tuttavia, non potevano essere ammesse. Una presunzione assoluta non trova generalmente spazio nell'ordinamento tributario, in particolare nell'imposizione diretta. Non si può non ricordare il principio espresso dalla Corte Costituzionale n. 200 del 15 luglio 1976, secondo la quale, a fronte del diritto del legislatore, volto a salvaguardare un interesse effettivamente meritevole di tutela, di formulare "previsioni logicamente valide ed attendibili, non è peraltro consentito trasformare tali previsioni in certezze assolute, imperativamente statuite, senza la possibilità che si ammetta la prova del contrario e si salvaguardi, quindi, accanto all'esigenza indiscutibile di garantire l'interesse della pubblica finanza alla riscossione delle imposte, il ricordato ed altrettanto indiscutibile diritto del contribuente alla prova dell'effettività del reddito soggetto ad imposizione".

Il fatto che la normativa dell'articolo 30 della L. 724/1994 avesse eliminato la previsione "salvo prova contraria" non poteva determinare le conseguenze rappresentate dall'Amministrazione Finanziaria: occorre, infatti, avere riguardo al dato testuale nel suo insieme, il quale non ha certo voluto eliminare la possibilità di fornire la prova contraria del contribuente, tant'è che la stessa circolare del fisco la ammette, previo il "filtro" dell'interpello disapplicativo.

In sostanza, nella prospettiva dell'Agenzia delle Entrate, l'interpello avrebbe assunto la natura di procedimento amministrativo avente funzione costitutiva della prova contraria rispetto alla presunzione relativa racchiusa nella disciplina sulle società non operative. Quindi, la presentazione dell'istanza di interpello sarebbe dovuta essere una tappa necessaria non soltanto per sottrarsi alla disciplina delle società non operative, ma anche per evitare la preclusione a qualsiasi difesa in sede contenziosa, preclusione che determinerebbe in modo sostanziale il consolidamento della pretesa erariale contenuta nell'avviso di accertamento emesso.

Tali affermazioni, tuttavia, non risultavano avere un valido appiglio

normativo: **il dato letterale della disposizione evidenzia in maniera chiara ed inequivocabile la mera facoltà e non l'obbligo della presentazione dell'istanza di interpello. Il comma 4-bis dispone che la società può richiedere la disapplicazione della normativa tramite l'interpello.** Se il legislatore avesse voluto statuire l'obbligo dell'interpello lo avrebbe esplicitato, come in altre disposizioni normative. Si pensi, ad esempio all'art. 167, comma 5 del Tuir, in materia di imprese estere controllate, che dispone che "per i fini di cui al presente comma, il contribuente deve interpellare preventivamente l'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente".

È vero che il successivo comma 4-ter dell'articolo 30 della L. 724/1994 fa riferimento all'onere di presentare istanza di interpello, ma ciò deve essere considerato nel contesto di tale previsione. La norma dispone che con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere individuate delle situazioni oggettive di esclusione della normativa, senza dovere assolvere all'onere di presentare istanza di interpello. **In questo contesto "onere" va interpretato non nel senso di obbligo, ma nel senso che, in presenza di situazioni di esclusione della normativa, il contribuente non ha conseguentemente alcuna utilità a presentare l'interpello.** "Onere" va inteso, quindi, nel senso di fare, di presentare un'istanza che potrebbe determinare alcune conseguenze favorevoli al contribuente.

In tutto ciò, comunque - ed è l'aspetto più rilevante - la disciplina in esame non introduce nuove cause di inammissibilità del ricorso giurisdizionale connesse alla mancata presentazione dell'istanza di interpello: le cause di inammissibilità sono esclusivamente quelle previste dalle norme del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sul contenzioso tributario e non possono certo essere integrate dalle

circolari dell'Agenzia delle Entrate: **alla fine può essere soltanto il giudice che, nell'ambito dei poteri attribuitigli dalla normativa vigente, può valutare la sussistenza di una causa di inammissibilità del ricorso.**

Va rammentato che **l'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria, ai diversi livelli, può essere vincolante, per l'attività operativa degli uffici inferiori, non certo per il contribuente, né per il giudice,** dovendo tale prerogativa essere riconosciuta, soltanto alla legge ed agli altri atti compresi tra le fonti del diritto. La Cassazione con sentenza n. 14619 del 10 novembre 2000 ha ritenuto che non è illegittimo l'accertamento tributario che si discosti da una circolare ministeriale. Il Giudice di legittimità facendo leva sui principi generali dell'efficacia dell'interpretazione ministeriale, ha affermato che le circolari hanno efficacia meramente interna, in quanto mere direttive per gli uffici e non possono incidere sui rapporti tributari; a detti atti ministeriali non si estende il controllo di legittimità esercitato dalla Corte di Cassazione (ex art. 111 della Costituzione e 360 del Codice di Procedura Civile) in quanto essi non sono manifestazione di attività normativa.

L'istanza di interpello non può pertanto condizionare l'avvio del processo tributario, in ossequio anche all'insegnamento costante della Corte Costituzionale che sancisce l'illegittimità di ipotesi di giurisdizione "condizionata" rimesse al suo esame (Corte Costituzionale 23 novembre 1993, n. 406): "il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dagli artt. 24 e 113 della Costituzione".

6.04 La difesa del contribuente

L'impostazione che la disciplina delle società di comodo debba essere inquadrata tra quelle a carattere antielusivo, seppure non condivisibile, potrebbe, però, risultare un valido "appiglio" in sede di difesa processuale. Infatti, per le fattispecie a carattere elusivo, l'atto di rettifica dell'Amministrazione Finanziaria deve essere emesso rispettando il dettato della previsione di cui all'articolo 37-bis del D.P.R. 600/1973. In particolare, devono rendersi operanti, in sede di accertamento e recupero credito, le particolari garanzie procedurali previste dai commi 4 e 5 del citato articolo 37-bis.

Tali disposizioni stabiliscono uno speciale procedimento tramite il quale l'Amministrazione Finanziaria può disconoscere i vantaggi fiscali derivanti da operazioni riconosciute come elusive. In base al comma 4 dell'articolo 37-bis, viene previsto, infatti, che l'avviso di accertamento deve essere emanato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta, nella quale devono essere indicati i motivi che inducono l'ufficio ad ipotizzare comportamenti elusivi.

Nel successivo comma 5 dell'articolo 37-bis viene fatto obbligo all'Amministrazione Finanziaria di specificare, in sede di motivazione dell'atto amministrativo/tributario ed a pena di nullità dell'atto stesso, le argomentazioni, in fatto ed in diritto, che hanno portato l'ufficio a disattendere i chiarimenti forniti dal contribuente in merito al presunto comportamento elusivo menzionato nella richiesta di cui al precedente comma 4.

Pertanto, la norma stabilisce che l'ufficio, a pena di nullità dell'atto impositivo, debba inviare al contribuente specifica richiesta di chiarimenti e che l'atto debba essere motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente.

Nel caso queste importanti garanzie procedurali non risultassero

attivate, si dovrebbe avere come conseguenza che l'avviso di accertamento emesso per effetto della "non operatività" del soggetto (ritenendo - impropriamente - questa come fattispecie "di elusività") debba essere irrimediabilmente sanzionato con la declaratoria di nullità, come espressamente stabilito dai commi 4 e 5 dall'articolo 37-bis del D.P.R. 600/1973 (in questi termini anche CTP Treviso n. 24/2011).

Tuttavia, si è dell'avviso che la norma relativa alle società non operative fissi, invece, delle presunzioni legali di evasione. Le presunzioni legali (articolo 2728 del Codice Civile) stabiliscono ex lege un fatto noto per individuare un fatto ignorato.

Una presunzione legale che individua, come elemento presunto, non già un "fatto ignorato", bensì un "effetto ignorato", è presente nella disciplina delle società non operative.

Il comma 1 dell'articolo 30 della L. 724/1994 stabilisce, «infatti, che "si considerano non operativi" i soggetti che non superano il cosiddetto "test di operatività", cioè i ricavi figurativi minimi stabiliti per legge. La norma, quindi, fissa una prima presunzione, la quale pone l'elemento condizionante del test di operatività per individuare l'effetto" di risultare, quale elemento presunto, "operativo" o "non operativo". Così che, nel caso in cui il contribuente non superi l'elemento condizionante del cosiddetto "test", ricorre sullo stesso l'onere di dare dimostrazione della propria operatività.

Solamente nel caso in cui tale dimostrazione non venga fornita, può dunque trovare applicazione la successiva presunzione di cui al comma 3 della L. 724/1994, secondo la quale per gli enti non operativi "si presume che il reddito del periodo d'imposta non sia inferiore a ..." (oltreché quella, stabilita dal comma 3-bis, sul valore della produzione netta ai fini Irap "minima").

Si tratta, in sostanza, di presunzioni legali cosiddette "a catena": la prima presunzione individua come elemento ignorato l'effetto che il

contribuente venga considerato "non operativo" (o "operativo"), mentre la seconda presunzione si rivolge agli stessi soggetti "non operativi", presumendo che, per quest'ultimi, il reddito (e il valore della produzione netta Irap) non sia inferiore a determinati parametri fissati per legge.

Il contribuente che non supera il cosiddetto "test di operatività" ha, quindi, dapprima l'onere di dare dimostrazione della propria operatività, dando prova di avere compiuto degli atti economici propri di un'attività imprenditoriale secondo l'impostazione dell'articolo 2247 del Codice Civile sul contratto di società, che si differenzia dalla comunione a scopo di godimento (articoli 2248 - 1100 e seguenti). Se tale prova viene fornita, non può trovare applicazione la seconda presunzione, legata alla dichiarazione dei valori minimi, trattandosi di presunzioni legali cosiddette "a catena".

Lo stesso principio deve valere per la nuova previsione, introdotta dal D.L. 138/2011, che individua, quale elemento legittimante della rettifica e determinante la presunzione di "non operatività", il fatto di avere conseguito perdite fiscali per tre periodi d'imposta consecutivi oppure in due periodi e in un altro un reddito inferiore a quello "minimo". In altri termini, anche il fatto di avere sofferto delle perdite viene ritenuto elemento sintomatico di un presunto abuso dell'utilizzo dell'involucro societario. Da quanto sopra, si evince che **le oggettive situazioni e i contenuti dell'interpello disapplicativo assumono rilevanza** (quale preventivo filtro amministrativo valutativo o automatico) **soltanto nei rapporti delle società con l'Amministrazione Finanziaria e nel procedimento amministrativo, ma non limitano i contenuti del ricorso giudiziale e la prova contraria che le società possono fornire in sede contenziosa e nel processo tributario, dove il soggetto interessato può avanzare ogni argomentazione e contestazione ritenuta utile al fine del convincimento del**

giudice tributario e del superamento delle presunzioni legali relative previste dall'istituto giuridico delle società di comodo.

Infatti, **oggetto del giudizio tributario è l'atto tributario** (nella fattispecie l'avviso di accertamento) e la pretesa tributaria, sanzionatoria e accessoria in esso contenuta, **e non il provvedimento di rigetto del Direttore regionale delle Entrate.**

Le prove contrarie, le argomentazioni e le contestazioni sostenute dal contribuente sono unicamente avverso, quindi, l'atto tributario di accertamento e la pretesa tributaria, sanzionatoria e accessoria in esso contenuta e prescindono dalle ragioni su cui si basa il provvedimento di rigetto stesso o il procedimento amministrativo.

La formulazione dell'articolo 30 della Legge 724/1994 contiene, pertanto, delle presunzioni legali relative in grado di invertire l'onere della prova ponendolo a carico del contribuente e perciò ammettendo che quest'ultimo possa fare valere, in ogni caso, la prova contraria stessa, libera da limiti, in sede di giudizio.

In conclusione, **risulta onere del contribuente dimostrare che non si è in presenza di un mero involucro societario, di un occultamento, di una simulazione dello schermo societario**, in pratica di quell'abuso della personalità giuridica. **Il contribuente deve quindi fornire la prova contraria che la società risulta costituita per l'esercizio effettivo di una attività economica, e non per trarre vantaggio dalla condizione giuridica dei beni conferiti all'ente collettivo. Deve dare dimostrazione che la società non ha quale scopo il godimento e l'amministrazione collettiva dei beni da parte dei soci e che gli stessi beni, quindi, hanno una funzione servente rispetto all'attività economica, nella prospettiva del contratto di società** ex articolo 2247 c.c. (in tal senso Commissione Tributaria Regionale Milano n. 170/28/11 depositata il 5 dicembre 2011). Non si è, in sostanza, nella prospettiva in cui è l'attività, invece, che svolge un ruolo servente

rispetto allo scopo dei contitolari dei beni, che collocherebbe la fattispecie in quella della comunione a scopo di godimento ex art. 2248 c.c., ovvero in quella "zona grigia" che sta tra la comunione stessa e il contratto di società. In quest'ultimo caso, appunto, tra le "società di comodo".

In questo modo, se ciò viene dimostrato avanti al giudice, oppure se viene dimostrata l'impossibilità oggettiva a perseguire lo scopo economico proprio del contratto di società, non può trovare applicazione la seconda presunzione, quella legata al reddito minimo e al valore della produzione netta Irap "minima".

