



Mercoledì 31/10/2007

LA PROVA CONTRARIA DELL'ACCERTAMENTO SINTETICO È A CARICO DEL CONTRIBUENTE

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. L'onere della prova - 3. Giurisprudenza e redditometro - 4. Conclusioni.

Pubblichiamo con piacere un interessante articolo tratto dal numero 20 del Bollettino Tributario, la prestigiosa rivista che dal 1933 è un punto di riferimento per i Professionisti e i contribuenti in generale.

AteneoWeb e I Bollettino Tributario hanno siglato un accordo di partnership: gli utenti di AteneoWeb potranno sottoscrivere un nuovo abbonamento al Bollettino Tributario (sia nella versione cartacea sia nella versione on line) a condizioni di favore. [Clicca qui per dettagli.](#)

1. Premessa

In questi giorni l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria è rivolta ai soggetti che, sulla base degli indici di capacità contributiva stabiliti dai decreti ministeriali emanati nel 1992 e successivamente aggiornati, dichiarano un reddito non congruo rispetto al tenore di vita: in altre parole, ritorna di stretta attualità l'accertamento "sintetico" che si caratterizza per il fatto di pervenire alla determinazione del reddito complessivo dei soggetti persone fisiche attraverso l'utilizzazione dei cosiddetti "indicatori di capacità contributiva".

Il fondamento normativo di tale tipologia di accertamento si rinviene nell'art. 38, comma 4, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che consente all'Ufficio finanziario, in base ad elementi e circostanze di fatto certi ed indipendentemente da una previa rettifica analitica, di determinare sinteticamente il reddito complessivo netto delle persone fisiche, tutte le volte che tale reddito accertabile si discosti per almeno un quarto da quello dichiarato e tale situazione permanga per due o più periodi d'imposta.

Com'è stato correttamente evidenziato, all'indomani della riforma tributaria del 1971, quello sintetico rappresentava una forma secondaria di accertamento, esperibile dopo che l'Ufficio fiscale avesse proceduto a rettificare il reddito con il metodo analitico. Le cose cambiano radicalmente con la modifica introdotta dalla legge 30 dicembre 1991, n. 413, in forza della quale l'accertamento sintetico può essere utilizzato indipendentemente dalla rettifica analitica in quanto la legge fa riferimento al "reddito dichiarato" e non a quello "accertato analiticamente".

L'accertamento sintetico consiste nell'applicazione di presunzioni semplici (art. 2727 c.c.), in virtù delle quali l'Ufficio finanziario è legittimato a risalire da un fatto noto (ad esempio: il possesso di determinati beni) a quello ignoto (sussistenza di un reddito compatibile). La presunzione semplice genera, peraltro, l'inversione dell'onere della prova, trasferendo al contribuente il compito di dimostrare che il dato di fatto sul quale essa si fonda non corrisponde alla realtà, ovvero a darne una diversa valutazione. Il thema decidendum, perciò, rimane circoscritto alla questione della sufficienza della prova che il contribuente deve offrire a dimostrazione del fatto che l'indicatore posto a base della presunzione di maggior reddito non è, invece, dimostrativo di capacità contributiva.

Facendo seguito alla circolare n. 2/E/2007, con la quale sono stati dettati i primi indirizzi operativi per verificare le posizioni fiscali caratterizzate da evidenti incompatibilità tra manifestazione di capacità contributiva e redditi dichiarati, l'Agenzia delle entrate ha recentemente diramato la circolare n. 49/E/2007 con la quale sono stati individuati i soggetti da sottoporre a controllo, attraverso la predisposizione di due



liste selettive e precisamente:

. lista selettiva AU "Autovetture", con la quale sono segnalate le persone fisiche che risultano aver immatricolato nell'anno 2003 autovetture di potenza fiscale uguale o superiore a 21 CV;

. lista selettiva T "Incrementi patrimoniali", con la quale sono segnalate le persone fisiche che hanno dichiarato per i periodi d'imposta 2002 e 2003 imponibili incongruenti rispetto alla consistenza delle compravendite effettuate e dei conferimenti di somme di denaro, risultanti dagli atti stipulati e registrati dal 1° gennaio 2003 fino al 31 marzo 2007.

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

La giurisprudenza ha ormai univocamente reputato legittimo il ricorso all'accertamento sintetico qualora risulti evidente l'incompatibilità tra una rilevante capacità contributiva, comprovata da una serie di evidenze obiettive ed una dichiarazione dei redditi del tutto inadeguata rispetto a tali manifestazioni di ricchezza. Tuttavia, nonostante la legittimità della metodologia non sia più in discussione, nell'accertamento sintetico la "prova contraria" che il contribuente può opporre all'Amministrazione finanziaria assume particolare rilevanza ed è stata oggetto di diversi interventi giurisprudenziali che intendiamo in questa sede analizzare e commentare.

2. L'onere della prova

Se la motivazione serve a spiegare il fondamento della pretesa fiscale, in modo da consentire al contribuente di decidere se ricorrere o meno davanti al giudice tributario, la prova serve a convincere il giudice nel processo: essa, quindi, ci dà la conoscenza di un fatto, ricostruendolo storicamente. Pertanto, viene generalmente definito come "onere della prova" l'insieme degli sforzi compiuti da un soggetto (parte in giudizio) per convincere un altro soggetto (il giudice) della fondatezza delle proprie ragioni.

Diverse pronunce della Corte di Cassazione hanno sostenuto che l'onere della prova dei maggiori componenti positivi di reddito spetta all'Amministrazione finanziaria, mentre ai contribuenti è demandata la dimostrazione dell'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, compresi i requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi. Ciò trova fondamento nei principi civilistici, secondo cui l'onere della prova incombe sulla parte che vuol far valere in giudizio un diritto: nell'ambito tributario, tale parte si identifica nell'Amministrazione finanziaria che, attraverso l'atto di accertamento, formalizza l'esercizio del proprio potere impositivo, adducendo le prove a sostegno delle proprie pretese.

Ma ciò è vero anche per l'accertamento sintetico?

Tale tipologia di accertamento è stata oggetto di numerose sentenze che, tuttavia, pur nella varietà delle argomentazioni, possono essere ricondotte a quattro filoni giurisprudenziali: 1) riguardanti la costituzionalità e/o legittimità del dettato normativo; 2) riguardanti la legittimità o meno dell'applicazione retroattiva dei decreti ministeriali che hanno definito gli indici di capacità contributiva; 3) riguardanti i rapporti con i soggetti che dichiarano redditi agrari; 4) riguardanti la rilevanza della prova e l'individuazione del soggetto cui ne spetta l'onere.



Sulle prime tre problematiche si è formato un consolidato orientamento che sembrerebbe ormai non più suscettibile di modificazioni; più interessante appare, invece, l'indagine sulla giurisprudenza riguardante la questione della prova e, soprattutto, l'individuazione del soggetto cui spetti, in concreto, tale onere.

3. Giurisprudenza e redditometro

Prima di passare in rassegna le sentenze più qualificate e significative sulla rilevanza della prova nell'accertamento sintetico, osserviamo come la giurisprudenza abbia mostrato subito un certo favore verso il redditometro, ritenendo che, al fine della determinazione sintetica del reddito, «deve essere a carico del contribuente la prova contraria che la disponibilità patrimoniale non dipende da redditi prodotti nell'anno o dipende da redditi esenti da imposte o in ordine ai quali sia già stata effettuata la ritenuta alla fonte, in quanto in tema di presunzioni semplici, che l'ufficio finanziario è legittimato ad applicare per l'accertamento sintetico, la relazione fra fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, ma di mera probabilità».

Ulteriore conferma verso tale orientamento si ritrae altresì da alcuni pronunciamenti della Commissione tributaria Centrale, la quale ha ritenuto illegittimo l'accertamento sintetico quando il contribuente ha fornito la prova in ordine al titolo di possesso delle somme di danaro impiegate negli atti di acquisto accertati. Sempre la Commissione tributaria Centrale, in applicazione del dettato normativo, ha affermato che il beneficio fiscale di cui al comma 6 dell'art. 38 del D.P.R. n. 400/1973 è subordinato all'esercizio, da parte del contribuente interessato, della facoltà di provare che la maggiore disponibilità economica accertata sinteticamente non dipenda da redditi prodotti nell'anno o dipenda da redditi esenti da imposta o in ordine ai quali sia stata già effettuata la ritenuta alla fonte a titolo di imposta: pertanto, qualora il contribuente non si attivi in tal senso, la concessione del beneficio in argomento non potrà aver luogo.

In tempi più recenti, la Corte di Cassazione è intervenuta più volte sul tema, affermando che la determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto "redditometro" non impedisce al contribuente di dimostrare, in modo concreto, che egli possiede un reddito inferiore, considerato che la presunzione fiscale è relativa e non assoluta. Infatti, il carattere relativo delle presunzioni legali poste dal redditometro va inteso come «dispensa da qualunque prova di coloro a favore dei quali esse sono stabilite»: in altre parole, mentre l'Amministrazione finanziaria è dispensata dal dover fornire qualunque ulteriore prova rispetto all'individuazione dei fatti-indice di maggiore capacità contributiva e posti a base della pretesa tributaria, sarà il contribuente a dover dimostrare che il maggior reddito accertato è costituito da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, ovvero che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

Sempre in tema di onere della prova, si segnala la sentenza 9 agosto 2006, n. 17985, con cui la Corte di Cassazione, nel legittimare l'avviso di accertamento motivato con il mero richiamo al redditometro, affida al contribuente l'onere di fornire elementi in senso contrario, che debbono formare oggetto di una specifica valutazione da parte del giudice. Tale principio è stato ulteriormente ribadito con la sentenza n. 23252 del 27 ottobre 2006, ove la Suprema Corte ha affermato che la disponibilità patrimoniale, resa palese dall'investimento di un cospicuo capitale nell'acquisto di un appartamento, costituisce di per sé elemento che giustifica l'accertamento sintetico dei redditi a carico di un soggetto, ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente.

Con la sentenza 13 giugno 2005, n. 12671, il massimo organo di legittimità ha confermato la sentenza di merito con la quale i giudici di seconda istanza avevano ritenuto provato il maggior reddito del contribuente, attraverso la presunzione ricavabile dall'avvenuto acquisto di un esercizio commerciale per un prezzo elevato. Tale manifestazione di disponibilità giustifica la deduzione presuntiva secondo cui il contribuente



dispone di un reddito annuo pari ad un sesto del prezzo pagato. Ancora una volta spetta al contribuente fornire la controprova, dimostrando di avere acquistato il bene a titolo gratuito (nel caso di specie non è stato ritenuto sufficiente il fatto che il bene era stato venduto dalla madre del contribuente), con somme non provenienti dal suo reddito (quale la vendita di altri beni) o acquistato insieme a terzi (il contribuente asseriva di aver acquistato l'esercizio in società con la moglie, producendo a tal fine - peraltro solo in appello - una scrittura privata).

Particolarmente interessanti sono le motivazioni con le quali la Corte di Cassazione, richiamandosi al proprio costante indirizzo giurisprudenziale, ha affermato un ulteriore importante principio: «se è vero infatti che, nel caso di assolvimento dell'onere probatorio da parte del contribuente, l'Amministrazione vede cadere le presunzioni poste a fondamento degli accertamenti, è vero anche che la prova dei fatti addotti a sostegno della pretesa tributaria non è elemento costitutivo dell'avviso stesso, in quanto deve essere fornita solo in un momento successivo, in sede processuale, a fronte delle deduzioni del contribuente [Cass. n. 8685/1993]; dunque, tale prova non incide sulla validità dell'avviso, ma eventualmente soltanto sulla fondatezza della pretesa».

Ulteriori precisazioni si rinvengono nella sentenza 7 febbraio 2007, n. 2656, nella quale la Suprema Corte ha ritenuto che l'unico onere che grava sull'ente impositore è rappresentato dalla necessità di individuare elementi certi, indicatori di capacità di spesa, mentre i coefficienti presuntivi possono essere utilizzati anche retroattivamente, sia al fine di accertare la incongruità del reddito dichiarato che per determinare sinteticamente il reddito da accertare. Pertanto, in carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria, deve essere legittimato il riferimento a redditemetri, anche se contenuti in decreti ministeriali successivi, vertendosi in materia non di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di valutazione di pertinenza nel caso in esame, in mancanza di circostanze di segno contrario, di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo dell'elaborazione.

La Suprema Corte prosegue osservando che «la valenza del c.d. redditemetro, allora, si coglie propriamente sul piano della valutazione probatoria, ove nulla impedisce che il contribuente possa fornire una prova contraria o che il giudice possa ridimensionare il risultato dell'accertamento, per cui in un tale contesto nessun ostacolo può seriamente configurarsi alla applicazione retroattiva di questo strumento, che si limita ad individuare determinati beni ed a fornirne una valutazione tendenzialmente oggettiva, trasparente ed uniforme».

L'exkursus giurisprudenziale testé tracciato può così essere sintetizzato:

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

. in tema di accertamento dei redditi, costituiscono elementi indicativi di capacità contributiva, tra gli altri, la disponibilità, in Italia o all'estero di autoveicoli, nonché di residenze principali o secondarie. Quindi, la disponibilità di tali beni, come pure di quelli previsti dai decreti attuativi dell'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973, costituisce una presunzione di capacità contributiva da qualificare legale, ai sensi



dell'art. 2728 c.c., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità l'esistenza di una capacità contributiva;

. la tutela del contribuente è comunque assicurata dal valore relativo della presunzione, avverso la quale possono essere forniti elementi in senso contrario, che formeranno oggetto di specifica valutazione da parte del giudice.

4. Conclusioni

Esaminando le sentenze che precedono, risulta immediatamente evidente il favore della giurisprudenza verso l'accertamento sintetico e come si sia inteso, in massima parte, porre la prova contraria a carico del contribuente, limitando l'attività dell'Ufficio all'individuazione certa dell'elemento-indice di capacità contributiva.

E' per questi motivi che tale particolare modalità di accertamento ha recentemente ripreso vigore, riuscendo a coniugare la facilità di esecuzione con il perseguimento dell'obiettivo di contrasto all'evasione, da attuarsi, come precisa la citata circolare n. 49/E/2007, «attraverso un'attenta selezione dei soggetti da sottoporre a controllo sulla base delle evidenti manifestazioni di capacità contributiva».

Come fa notare l'Amministrazione finanziaria, «il perseguimento di tale obiettivo risponde alla comune e sentita esigenza sociale della "giusta tassazione dei redditi", istanza etica che trova la massima espressione giuridica nel precetto costituzionale del dovere di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della rispettiva capacità contributiva"».

Visto in tale ottica, l'accertamento sintetico acquista una modernità particolarmente significativa, interamente soddisfacendo la recente tendenza del legislatore tributario verso l'utilizzazione di presunzioni relative (*iuris tantum*) piuttosto che assolute (*iuris et de iure*), avverso le quali i contribuenti, esercitando il diritto di difesa costituzionalmente garantito, sono ammessi a fornire la prova contraria, anche in ottemperanza ai principi in tema di tutela dell'affidamento e della buona fede dettati dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Peraltro, non può trascurarsi come l'Amministrazione finanziaria stia sempre più orientandosi verso forme di accertamento "automatiche", che tendono alla quantificazione (e conseguente tassazione) del reddito normale, piuttosto che di quello effettivamente conseguito: è il caso dell'accertamento sintetico, ma anche dei parametri e degli studi di settore e, comunque, di tutte quelle metodologie che si avvalgono dell'utilizzo di presunzioni relative.

Tali metodologie "automatiche", utilizzabili per valutare la capacità di produrre ricavi o conseguire compensi e che prevedono l'inversione dell'onere della prova, rendono più efficiente, efficace ed incisiva l'attività di accertamento ed incrementano il gettito fiscale, anche attuando una forma di tax planning da parte dei contribuenti. E' innegabile, tuttavia, che si tratta di metodologie che contengono in re ipsa un elemento di indeterminatezza, comune a tutte le elaborazioni statistiche elevate al rango di presunzioni semplici e, quindi, adattabili a fattispecie tipologicamente astratte e predeterminate.

Con i parametri e gli studi di settore la "carta vincente" dell'Amministrazione è stata quella di affiancare alla metodologia analitico-induttiva di ricostruzione del reddito (e con carattere di obbligatorietà) le peculiarità proprie dell'istituto dell'accertamento con adesione, in modo che, in occasione del contraddittorio preventivo, possa emergere tutto ciò che è utile a delineare con esattezza la posizione fiscale di ciascun contribuente.



Nel caso dell'accertamento sintetico la difesa del contribuente è affidata, in massima parte, al giudizio tributario, ove nulla impedisce che il contribuente possa fornire una prova contraria o che il giudice possa ridimensionare il risultato dell'accertamento. Vale la pena di rammentare, tuttavia, che la circolare n. 235/E/1997 espressamente include, fra gli atti che possono formare oggetto di definizione, l'accertamento sintetico emesso ai sensi dell'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973.

In effetti, mentre la determinazione induttiva è finalizzata a rettificare i singoli redditi d'impresa e di lavoro autonomo, la determinazione sintetica non si preoccupa di identificare le specifiche fonti di guadagno, ma mira a rettificare il reddito complessivo delle persone fisiche, sulla base della capacità di spesa manifestata dal soggetto, attraverso la disponibilità di beni e/o servizi indici di capacità contributiva. Ciò implica una certa "rigidità" dell'accertamento sintetico che rende difficilmente praticabile la via dell'adesione, senza fare ricorso ad abbattimenti forfetari, probabilmente diversi da Ufficio ad Ufficio e recanti una ineludibile soglia di discrezionalità.

Per tali motivi, deve ritenersi che gli accertamenti sintetici - pur concordabili in linea di principio sulla base di validi elementi offerti dal contribuente - vadano preferibilmente riesaminati attraverso lo strumento dell'autotutela, piuttosto che dell'adesione, trattandosi di rideterminazioni solo apparentemente riferite al quantum della pretesa erariale. La difesa del contribuente, infatti - in via giudiziale e/o extragiudiziale - è affidata alla dimostrazione dell'inferiorità della spesa sostenuta, rispetto alla cifra determinata dall'Ufficio, ovvero alla sostenibilità della spesa con altre risorse reddituali, per ottenere una esclusione o riduzione non dei valori, bensì del reddito determinato sulla base dell'applicazione degli indici: poiché il calcolo è automatico, l'eventuale modifica di uno o più valori inciderà direttamente sul risultato reddituale complessivo, abbassandolo o rendendolo "congruo".

Dott. Valeria Fusconi - Dott. Gianfranco Antico

Per abbonarsi al Bollettino Tributario e ricevere l'omaggio di AteneoWeb cliccare qui.

NOTE

1 Con la predetta attività regolamentare si è inteso dare concreta attuazione all'art. 38, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che ha introdotto l'accertamento c.d. "sintetico". Il D.M. 10 settembre 1992 ha stabilito le modalità in base alle quali può essere determinato induttivamente il reddito o il maggior reddito dei contribuenti, individuando gli indici ed i coefficienti presuntivi di reddito o di maggior reddito, in relazione ad alcuni elementi che il legislatore ha ritenuto indicativi di maggiore capacità contributiva. Tale norma, con relativa tabella allegata, è stata poi modificata dal D.M. 19 novembre 1992 e, da ultimo, aggiornata con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 14 febbraio 2007.

2 FERLAZZO NATOLI, Lineamenti di dirittotributario, Milano, 2004, 89.

3 Cfr. circ. 23 gennaio 2007, n. 2/E, in Boll. Trib., 2007, 188.

4 Cfr. circ. 9 agosto 2007, n. 49/E, in Boll. Trib., 2007, 1294.



5 Si vedano, tra le altre, le sentenze di Cass., sez. I, 22 agosto 1997, n. 7867, in Boll. Trib. On-line; Cass., sez. trib., 4 ottobre 2000, n. 13181, in Boll. Trib., 2001, 704; Cass., sez. trib., 7 settembre 2001, n. 11514, in Boll. Trib. On-line. Più di recente, tuttavia, tale orientamento - che sembrava ormai consolidato - ha iniziato a vacillare, come dimostra la sentenza 23 dicembre 2005, n. 28695 (in Boll. Trib. On-line e in lcommercialistatelematico.it, con nota di ANTICO, Operazioni inesistenti: la prova dell'esistenza spetta al contribuente) nella quale il massimo organo di legittimità ha affermato che, qualora l'Amministrazione contesti al contribuente l'inesistenza delle operazioni cui si riferiscono alcune fatture emesse, incombe sul contribuente dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni cui tali documenti si riferiscono e, a tal fine, non è sufficiente la mera esibizione dei mezzi di pagamento (assegni).

6 Cfr., ex plurimis, Cass., sez. trib., 13 novembre 2000, n. 14691, in Boll. Trib. On-line; Cass., sez. trib., 15 giugno 2001, n. 8116, in Boll. Trib., 2003, 1339; Cass., sez. trib., 7 giugno 2002, n. 8272, in Boll. Trib. On-line; Cass., sez. trib., 17 giugno 2002, n. 8665, in Boll. Trib., 2003, 708; Cass., sez. trib., 9 agosto 2002, n. 12060, ivi, 2004, 302; Cass., sez. trib., 6 novembre 2002, n. 15529, ivi, 2003, 1662; Cass., sez. trib., 11 gennaio 2006, n. 328, in Boll. Trib. On-line, la quale, oltre a ritenere legittima tale tipologia di accertamento, valuta sufficiente la motivazione dell'atto che si limita a richiamare i parametri del redditometro «poiché l'efficacia presuntiva di essi è di tipo relativo e consente al contribuente di fornire prove contrarie». La Corte Costituzionale, con ordinanza 15 marzo 2002, n. 64, in Boll. Trib. On-line, ha dichiarato inammissibile, in relazione agli artt. 23, 70 e 76 Cost., la questione di costituzionalità dell'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 sollevata dalla Commissione tributaria regionale di Milano.

7 Cfr., seppure limitatamente alla giurisprudenza più recente, Cass., sez. trib., 1° luglio 2003, n. 10371, in Boll. Trib., 2004, 457; Cass., sez. trib., 21 giugno 2002, n. 9099, *ibidem*, 227; Cass., sez. trib., 21 novembre 2000, n. 15049, in Boll. Trib. On-line; Cass., sez. trib., 20 giugno 2001, n. 8372, in Boll. Trib., 2003, 1420; Cass., sez. trib., 4 settembre 2001, n. 11366, *ibidem*, 1420; Cass., sez. trib., 1° luglio 2003, n. 10371, *ivi*, 2004, 457; Cass., sez. trib., 7 giugno 2006, n. 13318, in Boll. Trib. On-line; Cass., sez. trib., 8 gennaio 2007, n. 114, *ibidem*. L'indirizzo, quindi, è ormai consolidato. Tuttavia, per una pronuncia di segno contrario, cfr. Comm. trib. reg. dell'Emilia Romagna, sez. VIII, 2 dicembre 2004, n. 99, in massima in Boll. Trib. On-line, la quale contesta l'applicazione retroattiva della norma alla luce delle disposizioni contenute nella legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), cui i giudici annettono «portata ben più ampia dell'art. 11 delle preleggi». La Commissione tributaria regionale, richiamandosi al contenuto dell'art. 3, comma 1, della legge n. 212/2000 ("le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo"), osserva ancora che l'ampiezza del termine "disposizioni tributarie" fa venir meno la distinzione fra norma di legge e regolamento attuativo su cui si è incardinata la pronuncia della Suprema Corte di Cassazione in materia di retroattività dei decreti ministeriali che approvarono i coefficienti presuntivi di reddito (Cass., sez. trib., 9 ottobre 2000, n. 13415, in Boll. Trib., 2002, 145).

8 Cfr. sentenze della Corte di Cassazione, sez. I, 12 novembre 1999, n. 12528, in Boll. Trib. On-line; Cass., sez. trib., 13 agosto 2002, n. 12192, *ibidem*; Cass., sez. trib., 8 maggio 2003, n. 7005, *ibidem*, nelle quali il massimo organo di legittimità ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria 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 si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo. Ovviamente, è fatta salva la facoltà del contribuente di dimostrare, a norma del sesto comma dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, 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.

9 In questi termini Comm. trib. di II grado di Udine, sez. IV, 16 maggio 1988, n. 209, in Boll. Trib. On-line.

10 Cfr. Comm. trib. Centr., sez. XXVI, 26 gennaio 1993, n. 674, in Boll. Trib., 1994, 324, con la quale è stato precisato che «sub specie iuris è stata ampiamente fornita la prova che gli acquisti immobiliari e di un'autovettura, sono stati realizzati con somme di danaro, costituenti oggetto di atti di donazione».

11 Comm. trib. Centr., sez. VIII, 7 aprile 1994, n. 952, in Rass. trib., 1995, 926.

12 Cfr. Cass., sez. trib., 29 agosto 2000, n. 11300, in Boll. Trib., 2002, 949.

13 Per presunzione (o prova indiretta) si intende ogni argomento, congettura, illazione attraverso la quale, essendo già provata una determinata circostanza (cosiddetto "fatto-base" o "indizio"), si giunge a considerare provata altresì un'altra circostanza, sfornita di prova diretta. Le presunzioni si dicono legali quando è la stessa legge che, in via generale, attribuisce ad un fatto valore probatorio in ordine a un fatto diverso che quindi viene presunto. Le presunzioni legali a loro volta possono essere iuris et de iure (e, allora, si dicono assolute e non ammettono prova contraria), oppure iuris tantum e allora si dicono relative ed ammettono la prova contraria. Le presunzioni si dicono semplici (o hominis) quando non sono prestabilite dalla legge, ma sono lasciate al prudente apprezzamento del giudice, il quale non deve ritenere provato un fatto di cui manchino prove dirette, se non quando ricorrano indizi "gravi, precisi e concordanti" (art. 2729 c.c.) e precisamente: 1) gravi: tali cioè da attribuire alla conclusione un carattere di assoluta certezza; 2) precisi: quindi non equivoci, nel senso che, pur non escludendo in astratto altre possibilità, sono tali per cui la conseguenza più probabile è quella indicata dalla presunzione; 3) concordanti: cioè convergenti verso la dimostrazione del fatto che si vuole provare.

14 In tal senso, Cass., sez. trib., 19 aprile 2001, n. 5794, in Boll. Trib., 2003, 1104.

15 E, cioè, che il maggior reddito accertato è costituito da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

16 In Boll. Trib. On-line e in Ilcommercialistatelematico.it, con nota di ANTICO, L'accertamento sintetico. L'onere della prova passa al contribuente. Nel caso di specie è stato ritenuto insufficiente per disattendere le indicazioni del redditometro un generico richiamo alle entrate costituite dalle pensioni dei suoceri del contribuente ed alle somme percepite dalla figlia attraverso la vendita di una proprietà.

17 In Boll. Trib. On-line.

18 In Boll. Trib. On-line.

19 Così Cass., sez. trib., 5 ottobre 2005, n. 19403, in Boll. Trib., 2007, 735, con nota di G. PALMA, Accertamento sintetico, onere della prova e applicazione retroattiva degli indici presuntivi di reddito.

20 Ex plurimis, cfr. Cass., sez. I, 15 dicembre 1995, n. 12842, in Boll. Trib., 1997, 155; Cass., sez. trib., 21 novembre 2000, n. 15045, in Boll. Trib. On-line; Cass., sez. trib., 19 aprile 2001, n. 5794, in Boll. Trib., 2003, 1104; Cass., sez. trib., 20 giugno 2001, n. 8372, ibidem, 1420; Cass., sez. trib., 19 settembre 2001, n. 11607, in Boll. Trib. On-line; Cass., sez. trib., 11 settembre 2001, n. 11611, ibidem; Cass., sez. trib., 30



agosto 2002, n. 12731, ibidem; Cass., sez. trib., 1° luglio 2003, n. 10350, in Boll. Trib., 2004, 1491; Cass., sez. trib., 24 settembre 2003, n. 14161, in Boll. Trib. On-line.

21 In Boll. Trib. On-line e in Fiscooggi, 2007, con nota di FUSCONI, Legittimo l'accertamento sintetico se basato su elementi certi.

22 Cfr. Cass., sez. trib., 20 giugno 2007, n. 14367, in Boll. Trib. On-line.

23 Cfr. Cass., sez. trib., 23 luglio 2007, n. 16284, in Boll. Trib. On-line.

24 Cfr. circ. 9 agosto 2007, n. 49/E, cit.

25 Circ. 8 agosto 1997, n. 235/E, in Boll. Trib., 1997, 1213.

26 Anche la citata circ. n. 49/E rammenta che «la determinazione sintetica del reddito sulla base degli indici e dei coefficienti stabiliti con i decreti ministeriali del 10 settembre 1992 e del 19 novembre 1992, come aggiornati con i successivi provvedimenti, rientra nell'ambito applicativo dell'accertamento con adesione (cfr. D.Lgs. n. 218 del 1997)».

27 Sul tema, sia consentito il rinvio a FERLAZZO NATOLI-FUSCONI-ANTICO, Guida al concordato fiscale, Milano, 2003, 38 ss.

Bollettino Tributario