

Giurisprudenza

Il redditometro inverte l'onere della prova

7 Agosto 2006

Spetta al contribuente fornire al giudice elementi contrari a quelli contenuti nell'avviso di accertamento basato sull'utilizzo dei coefficienti presuntivi



Con la sentenza 28 giugno 2006, n. 14951, la Corte di cassazione ha ritenuto legittimo un avviso di accertamento basato sulla determinazione sintetica del reddito imponibile, operata sulla scorta dei coefficienti presuntivi di reddito di cui ai decreti ministeriali 10 settembre 1992 e 10 novembre 1992. Due, in particolare, sono i principi statuiti dalla Suprema

corte con la sentenza in commento:

- l'utilizzazione retroattiva dei coefficienti presuntivi di reddito è legittima
- incombe sul contribuente l'onere di prospettare in giudizio elementi di prova contrari a quelli desunti dall'accertamento effettuato con lo strumento del redditometro.

Per quanto concerne il primo aspetto, si evidenzia che la sentenza n. 14951 del 2006 in argomento rispecchia il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità e di merito in base al quale il potere dell'ufficio di determinare sinteticamente il reddito sulla scorta di elementi e circostanze di fatto certi utilizzabili anche per la fissazione di coefficienti presuntivi ai sensi dell'articolo 38, quarto comma, del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, consente il riferimento a redditometri contenuti in decreti ministeriali successivi agli anni d'imposta oggetto di accertamento, senza porre problemi di retroattività, poiché il potere in concreto disciplinato è quello di accertamento, rispetto al quale non viene a incidere il momento dell'elaborazione. In altre parole, il potere di accertamento in concreto trae origine dall'articolo 38, quarto comma, del Dpr 600/73, rispetto al quale i decreti ministeriali in oggetto rappresentano solo il momento

dell'elaborazione (fase procedurale) attraverso i quali si individuano e valutano gli elementi su cui basare l'accertamento, allo scopo di evitare una eccessiva discrezionalità dell'azione amministrativa.

Non si tratterebbe, pertanto, di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di valutazione della pertinenza di parametri e calcoli statistici di provenienza qualificata e di attitudine indiziaria indipendente dal tempo dell'elaborazione (Cass., sez. V, 24 settembre 2003, n. 14161; sez. V, 30 agosto 2002, n. 12731; sez. V, 11 settembre 2001, n. 11611. Per la giurisprudenza di merito, *cf.* Commissione tributaria regionale della Puglia, sez. I, 14 dicembre 2004, n. 43, e sez. VI, 12 giugno 2003, n. 13).

Inoltre, le disposizioni introdotte con i decreti ministeriali non sono norme tributarie sostanziali, ma norme procedimentali, perché regolano le modalità di esercizio del potere, di cui limitano la discrezionalità, vincolandola a criteri predeterminati; si tratta di normazione secondaria, adottata in conformità alla riserva relativa di legge ex articolo 23 della Costituzione e uniformemente efficace per tutti gli uffici, e, dunque, di norme di organizzazione, che si riflettono solo in senso garantistico sui rapporti giuridici sostanziali che sono ancora sottoponibili ad accertamento tributario (Cass., sez. V, 14 febbraio 2002, n. 2123).

Per quanto concerne la seconda questione dedotta in giudizio, la Corte di cassazione non si discosta dalle proprie precedenti pronunce, statuendo che l'accertamento delle imposte sui redditi di cui all'articolo 38, quarto comma, del Dpr 600/73, effettuato sulla base dell'applicazione del redditometro, dispensa l'Amministrazione finanziaria da qualunque ulteriore prova, rispetto ai fatti-indice di maggiore capacità contributiva individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria fatta valere, ponendo a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro non esiste o esiste in misura inferiore.

Come già anticipato, tale principio trova in massima parte rispondenza nella giurisprudenza della Cassazione, anche se si rilevano alcune pronunce che si sono espresse in modo difforme.

Secondo l'orientamento prevalente, la determinazione del reddito effettuata sulla base degli indici di cui ai decreti ministeriali esonera l'Amministrazione da qualunque ulteriore prova rispetto alla esistenza dei fattori-indice della capacità contributiva, individuati nei decreti, e legittima gli accertamenti fondati su tali fattori-indice, provenienti da parametri e calcoli statistici qualificati restando a carico del contribuente, posto nella piena condizione di difendersi dalla contestazione dell'esistenza di quei precisi fattori, l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste

in misura inferiore (Cass., sez. V, 5 ottobre 2005, n. 19403).

L'Amministrazione finanziaria sarebbe quindi dispensata da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti-indice di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria fatta valere, potendosi considerare sufficienti i predetti fatti-indice, senza alcuna integrazione probatoria e non gravando l'Amministrazione di un onere di ulteriore dimostrazione che non le compete secondo la legge (Cass. , sez. V, 19 aprile 2001, n. 5794).

Per contro, vi è una parte della giurisprudenza (*cf.* Cass., sez. V, 3 febbraio 2006, n. 2411, e sez. V, 15 dicembre 2003, n. 19163) che statuisce che i coefficienti presuntivi possono essere integrati o addirittura sostituiti da elementi particolari, in quanto in linea di massima forniscono una indicazione, che già la stessa Amministrazione può superare utilizzando altri elementi, che evidentemente costituiscono dei limiti per lo strumento presuntivo nella situazione concreta. Vi sarebbe, quindi, una esclusione di ogni automatismo dei coefficienti e necessità di valutare sempre la situazione effettiva del contribuente.

La flessibilità degli strumenti presuntivi sarebbe inoltre imposta dall'articolo 53 della Costituzione, in quanto non sarebbe possibile una automatica determinazione del reddito, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Andrebbe quindi individuata da parte dell'Amministrazione finanziaria la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente gli strumenti presuntivi, che non potrebbero però avere effetti automatici.

di

Marcello Chiorazzi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/redditometro-inverte-lonere-della-prova>