

MANLIO INGROSSO

ACCERTAMENTO, STUDI DI SETTORE, PARAMETRI E REDDITOMETRO

1- L'ultima frontiera dell' accertamento tributario è il cd. accertamento standardizzato. Si tratta di una particolare procedura di controllo che si basa su dati *standard* e da ciò prende il suo nome .

L'accertamento standardizzato è il frutto della complessa evoluzione normativa che ha caratterizzato la materia.

Dagli anni '90 del secolo scorso l'accertamento in rettifica delle imposte sui redditi ha subito un progressivo sconvolgimento rispetto ai principi e ai criteri previsti dal D.p.r. n.600 del 1973. All' impianto originario sono state apportate deroghe sempre più rilevanti, tanto che vi è da dubitare della sua sopravvivenza.

In effetti, negli anni il legislatore tributario ha consentito all'amministrazione finanziaria di procedere sempre meno all'accertamento *analitico* del reddito complessivo *dichiarato* dalle persone fisiche e sempre più alla determinazione *sintetico-induttiva* del reddito *non dichiarato* dal contribuente.

Ricordo a me stesso che "analitico" si dice l'accertamento quando l'Ufficio procede a determinare *voce per voce* il maggiore reddito conseguito, ossia facendo riferimento ai singoli redditi del contribuente individuati sulla base della relativa *fonte di produzione* o cespite produttivo.

Nell'accertamento "sintetico" invece la rettifica prescinde dall'individuazione dei singoli cespiti di produzione del reddito e si basa sul sostenimento di una *spesa* o di un *investimento* oppure il possesso di una *somma di denaro* da cui si può desumere *a posteriori* che il contribuente possiede un reddito o un reddito in misura maggiore di quello accertabile analiticamente e dunque che c'è una ricchezza proveniente da fonte sconosciuta ricollegabile al contribuente.

La "capacità di spesa o d' investimento" dunque è stata considerata dal legislatore un elemento rivelatore di maggiore capacità contributiva e di incongruenza tra il reddito complessivo dichiarato dal contribuente e quello risultante dalle spese sostenute .

La normativa tributaria ha messo a disposizione dell'Ufficio due tecniche per pervenire alla quantificazione del reddito sulla base delle spese: una innominata ed una tipizzata .

La differenza tra i due mezzi sta in ciò. Nel primo caso, è lo *spesometro*, la legge non tipizza le spese da cui è possibile desumere il reddito o maggior reddito e l'Ufficio ha perciò il compito di individuare, di volta in volta, tra le spese sostenute da parte del contribuente nel periodo d'imposta quali siano le spese che sono dimostrative del reddito e di quantificare il reddito occultato che è servito a finanziare la spesa. Tra le spese vanno annoverati anche gli incrementi patrimoniali.

Nel secondo caso, è il *redditometro*, la legge invece attribuisce al Ministero il compito di individuare con decreti ministeriali quali sono le spese indicatrici di capacità contributiva e di quantificare il reddito, applicando determinati *coefficienti* certi ed uniformi. Perciò l'Ufficio adesso si avvale dei ragionamenti e dei calcoli predeterminati in sede centrale e contenuti nei decreti ministeriali.

Il Ministero nei suoi decreti periodicamente considera come spese rilevatrici di reddito o di maggior reddito le spese da parte del contribuente di determinati *beni o servizi* ritenuti indici di capacità contributiva (aerei, collaboratori familiari, etc.) o la quota di *risparmio* formatasi nell'anno. Accerta così il reddito del singolo contribuente cui andranno imputate le spese del *nucleo familiare*.

Invece, per i redditi delle persone fisiche determinati in base alle *scritture contabili*, ossia per i possessori di redditi d'impresa o di lavoro autonomo, l'impianto accertativo uscito dalla Riforma tributaria degli anni '70, come tutti sanno, contempla due diverse tipologie di accertamento, quello *analitico* e quello *induttivo*.

L'accertamento "analitico", detto anche contabile, si basa sulle scritture contabili che l'Ufficio, a determinate condizioni, può disattendere in parte o in tutto. Diversamente, l'accertamento "induttivo", o extracontabile, consente all'Ufficio di rettificare il reddito prescindendo dalle scritture contabili e dalle risultanze di bilancio. L'Agenzia ha la facoltà di avvalersi di notizie e dati comunque in suo possesso e pure di *presunzioni* semplici anche se non gravi, precise e concordanti.

L'accertamento induttivo extracontabile, nella formulazione dell'art 39, comma 2 del D.p.r. n. 600, è subordinato all'inesistenza o inattendibilità del sistema contabile del contribuente ed è considerato un metodo *eccezionale*.

Come si accennava, via via il legislatore ha introdotto numerosi strumenti per facilitare l'Ufficio nell'effettuazione degli *accertamenti induttivi* e per perseguire l'evasione. Questi interventi normativi hanno profondamente modificato la natura e la funzione dell'azione accertatrice.

Nel 1898 è stato introdotto il sistema dei *coefficienti presuntivi* di reddito; nel 1995 sono stati introdotti in via transitoria i *parametri contabili* ed infine si è approdati gli *studi di settore*, della cui elaborazione si è iniziato a parlare già nel 1993. Gli studi di settore sono lo strumento che consente la determinazione presuntiva dei ricavi e compensi attribuiti al contribuente sulla base di una sua capacità contributiva *potenziale* a produrli, determinata sulla base di fattori interni ed esterni all'impresa e di *indici di normalità economica* (INE).

I parametri sono invece degli strumenti presuntivi che misurano i ricavi, i compensi e il volume d'affari dei contribuenti che esercitano attività di impresa oppure arti e professioni (Dpcm del 29 gennaio 1996) e si applicano ai soggetti per i quali non sono ancora stati approvati gli studi di settore o per i quali gli studi, pur approvati, non sono applicabili.

2- Arriviamo così ai giorni nostri, allorché parte della dottrina e della giurisprudenza prende atto, che per la capacità tecnica dell'Amministrazione di utilizzare metodologie statistiche sempre più affidabili e puntuali, c'è stata, di fatto, una evoluzione nei metodi con cui l'ufficio determina l'imponibile. Ha preso corpo il cd. *accertamento standardizzato*, ossia una modalità di accertamento *generale* che affianca gli altri tipi di accertamenti (sintetico e induttivo).

Con tale sintagma possiamo intendere la categoria generale ed *unitaria* di accertamento *extracontabile* non prevista dal legislatore, ma che si è andata formando nel tempo in relazione al *potere* dell'Amministrazione di rettificare i redditi risultanti dalle dichiarazioni dei redditi sulla base dei metodi dei parametri, degli studi di settore e del redditometro, valendosi dunque di sistemi di accertamento di diversa estrazione e connotati da distinti ambiti di applicazione e logiche di funzionamento, ma che presentano tutti il tratto unificante di far riferimento a degli "standards". Questa parola inglese si può tradurre in italiano con il termine "regole tecniche".

Gli standard sono pertanto regole tecniche (non giuridiche) che ricostruiscono sulla scorta di *elaborazioni statistiche* il livello di reddito che è *normale* attendersi sia prodotto da una determinata classe di contribuenti in relazione ad indicatori di spesa o condizioni di esercizio normale dell'attività economica.

La definizione di accertamento standardizzato peraltro è ancora incerta: alcuni autori considerano equivalenti lo *standard* e la normalità economica.

Va ricordato, come i tre metodi o sistemi di accertamento, che confluiscono negli accertamenti standardizzati, sono stati in realtà articolati dal legislatore e costruiti con diversi elementi, hanno obiettivi differenti e sono stati pure finalizzati all'accertamento di distinte platee di contribuenti.

Quanto alle *modalità* di accertamento:

-il redditometro si basa sulle spese sopportate dal soggetto che vengono confrontate con le spese medie che vengono indicate dall'ISTAT.

-i parametri si basano sulle risultanze statistiche di una pluralità di dati acquisiti su campioni di contribuenti;

-gli studi di settore si basano sulla dichiarazione presentata dal contribuente che viene confrontata dall'Ufficio con i ricavi e i redditi "normali";

Non sovrapponibili sono pure le *finalità* che tendono a realizzare le tre

metodologie di accertamento.

- l'accertamento basato sul redditometro è finalizzato ad individuare delle circostanze di spesa, o *fatti-indice* che consentono di quantificare il reddito complessivo del contribuente, tenendo conto delle caratteristiche del nucleo familiare e delle peculiarità del territorio in cui è localizzato.

-l'accertamento basato sui parametri mira a ricostruire il reddito delle persone fisiche muovendo dall'analisi del loro tenore di vita;

- l'accertamento basato sugli studi di settore è teso ad accertare la congruità dei ricavi e dei compensi dichiarati.

Infine, come si diceva, diversi sono pure i *soggetti* da sottoporre ad accertamento con quei metodi:

- il redditometro è uno strumento per controllare le dichiarazioni dei contribuenti persone fisiche non possessori di redditi d'impresa o di lavoro autonomo;

- i parametri e gli studi di settore sono destinati ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, si riferiscono ai contribuenti titolari di redditi d'impresa e derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Valgono pure per i soggetti IRES , le società persone commerciali e per il reddito d'impresa degli enti non commerciali.

Pur trovandoci al cospetto di mezzi di accertamento aventi proprie peculiarità, la circolare n. 13/E del 2009 ha espresso l'opinione che vi sia una linea di piena compatibilità tra il redditometro e gli studi settore, potendosi configurare le spese personali quale elemento di supporto rispetto ai maggiori ricavi desumibili dagli studi. Secondo l'Agenzia delle entrate, i *ricavi* non dichiarati dall'imprenditore ben possono emergere in periodi d'imposta successivi sotto forma di *spese* per consumi o per investimenti. Ciò anche qualora il soggetto il quale abbia prodotto il reddito attraverso l'esercizio dell'attività economica non coincida con il soggetto il quale assume la qualifica di consumatore o di investitore, disponendo della ricchezza occultata dall'imprenditore.

Per contro, si potrebbe far notare come qualche problema di coordinamento tra i metodi accertativi pure si pone , se non altro per il fatto che il reddito d'impresa segue il principio di *competenza*, mentre le spese personali sono fronteggiate da esborsi rispondenti al principio di *cassa*.

A ogni buon conto, ciò che accomuna questi distinti strumenti di accertamento , il redditometro, i parametri e gli studi di settore, in un unico *genus* è l'identità di *inquadramento sistematico* sulla scorta della simile *inferenza statistica* .

Tutti gli schemi accertativi sono procedimenti di generalizzazione di risultati reddituali ottenuti attraverso una rilevazione parziale per campioni e con alcuni "parametri statistici", ossia *valori* che definiscono una caratteristica relativamente costante della funzione.

Secondo alcuni questi modelli/valori sarebbero *predeterminati* dalla normativa sull'accertamento.

In definitiva, ciò che autorizza a classificare le diverse tecniche del redditometro, i parametri e gli studi di settore nella nozione generale ed unitaria dei c.d. accertamenti standardizzati è che esse condividono il medesimo *dato strutturale* di essere fondate su una *elaborazione statistica generale e astratta* di cui si avvale l'Ufficio per effettuare i controlli.

Se così è, possiamo formulare alcuni punti fermi.

L'accertamento standardizzato fornisce degli *standards*, delle regole tecniche che sono basate sull'estrapolazione statistica di dati. Tali regole non hanno carattere *necessitante*, ossia valore cogente, ma hanno efficacia soltanto *probabilistica*, il che significa che il reddito o i ricavi nei casi specifici possono essere *altrimenti* da quelli determinati dall'accertamento standardizzato.

Quando ci troviamo al cospetto di uno *standard* dobbiamo sempre tener ben presente che i redditi o ricavi attesi in base al parametro, al redditometro o allo studio di settore sono *ipotetici, figurativi o probabili*. Si tratta di ricchezza che il contribuente avrebbe potuto conseguire se egli avesse operato in un contesto reale esattamente corrispondente al contesto *virtuale* sul quale si fondano gli *standards*.

3- Gli accertamenti standardizzati portano inevitabilmente con loro delle criticità giuridiche, che ora passiamo ad esaminare.

Come hanno correttamente richiamato le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, l'accertamento standardizzato, per la sua stessa natura, va sempre "personalizzato", ossia lo *standard* va adeguato alla *realtà economica* del soggetto che riceve l'avviso di accertamento.

La stessa Cassazione ha individuato nel *contraddittorio endoprocedimentale* il mezzo per personalizzare l'accertamento, pena la *nullità* dell'atto impositivo.

La ragionevole attendibilità della rettifica è assicurata dall'attuazione *obbligatoria* di una fase del procedimento amministrativo di accertamento nella quale il contribuente è invitato dall'Ufficio a fornire spiegazioni sulla sua condotta. E' questo il cd. "contraddittorio endoprocedimentale" preventivo, garanzia di plausibilità dell'accertamento, il cui adempimento costituisce condizione di *legittimità* dell'avviso di accertamento.

La Cassazione è andata ancora oltre ed ha sostenuto che il contraddittorio endoprocedimentale, ancorché non espressamente previsto da una norma con portata generale, è necessario anche in materia tributaria in forza del principio generale dell'azione amministrativa del "giusto procedimento".

In base a tale principio, i soggetti privati, ed anche i contribuenti, coinvolti in un procedimento amministrativo, devono poter esporre le proprie ragioni prima che

vengano adottati provvedimenti limitativi nei loro confronti (tal' è un tributo) , sia a tutela del proprio interesse, sia a titolo di collaborazione nell'interesse pubblico.

Per quanto *prima facie* possa apparire scontata tale considerazione, se ne è acquisita consapevolezza solo in tempi relativamente recenti.

L'art. 38, comma 6, d.p.r. n. 600 del 1973 fino al 2010 riconosceva al contribuente la facoltà di dimostrare “ anche prima della notificazione dell'accertamento” che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente fosse costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

Non era ben chiaro come il contribuente potesse difendersi e in quale occasione potesse intervenire se non in sede di contraddittorio all'interno del procedimento di accertamento e per rendergli possibile l'esercizio di tale facoltà era necessario che l'Ufficio informasse il contribuente dell'avvio del procedimento di accertamento nei suoi confronti.

La dottrina si è a lungo interrogata sul contenuto della norma. La questione può considerarsi definitivamente risolta a seguito dell'emanazione dell'art. 22, del D.L. n. 78/2010, che ha riscritto il co.7, del richiamato art. 38, stabilendo che «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».

4- Altro profilo problematico dell'accertamento standardizzato è dato dalla strumento di approvazione. Il redditometro, i parametri e gli studi di settore sono adottati e disciplinati mediante *decreti ministeriali*.

Si discute della natura e dell'efficacia di tali decreti, se si tratta di *atto amministrativo generale* ovvero di un *regolamento*, dunque un atto normativo. Si è parlato di natura “procedimentale” (e non sostanziale) dei decreti per ammetterne la *retroattività*.

Per coloro che ritengono il redditometro e gli studi di settore operanti sul versante del *quantum debeat*, il decreto ministeriale sarebbe un atto generale . Per chi invece sostiene che il redditometro e gli studi di settore avrebbero incidenza sull' *an*, ossia sull'esistenza del presupposto d'imposta, essi sarebbero dei regolamenti.

Si rammenta che ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 7, D.Lgs n. 546 del 1992 “le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento od un atto generale rilevante al fine della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'impugnazione nella diversa sede competente”.

La decisione della commissione tributaria, che dichiara illegittimo un decreto ministeriale e lo *disapplica*, avrà efficacia di *giudicato* solo in relazione all'oggetto dedotto in giudizio.

Riguardo a tali decreti, v'è da aggiungere che l'Amministrazione gode di ampi spazi *discrezionali* avendo di mira solo il *risultato* dell'azione amministrativa, per cui alla fine gli atti di accertamento risultano solo *compatibili* con le disposizioni di legge. In altra occasione, ho parlato, a tal proposito, di un campo di attività che appare riservato in via esclusiva all'Amministrazione tributaria, di una *riserva di amministrazione* che si è formata accanto alla *riserva di legge*.

5- I decreti ministeriali contengono delle *presunzioni*.

Tutte e tre le tecniche accertative autorizzano l'Amministrazione a impiegare dei *ragionamenti* di tipo logico-deduttivo, delle argomentazioni dotate di una certa fondatezza e persuasività che le consentono di risalire ad un *fatto ignoto* partendo da un *fatto noto*, in tal modo dimostrando più facilmente l'esistenza di ricchezza tassabile e di quantificarne l'ammontare.

Abbiamo già visto come le presunzioni utilizzate dall'Ufficio devono essere personalizzate, ma adesso ci poniamo il problema di quale natura siano tali presunzioni e come si attegga l'onere di prova delle parti nel processo.

Sulla qualificazione giuridica di queste *presunzioni*, si è sempre discusso. Tale questione assume particolare rilievo ove si consideri come essa condizioni la possibilità del contribuente di fornire una *prova contraria* alle risultanze dell'accertamento notificatogli.

Per chi sostiene che le presunzioni sono *semplici*, l'Ufficio è autorizzato alla scelta del *fatto noto* e al collegamento con il *fatto ignoto*. L'Ufficio tuttavia non deve dimostrare solo la plausibilità del ragionamento su cui è basata la rettifica, bensì *l'elevato grado di probabilità* del fatto (o effetto) presunto.

Le presunzioni semplici da sole non possono essere utilizzate dall'Amministrazione finanziaria per rettificare il reddito imponibile di un contribuente, ma necessitano di essere corroborate da ulteriori elementi indiziari di maggiore capacità contributiva. Grava sull'Amministrazione finanziaria, quindi, l'onere di dimostrare in giudizio la sussistenza di ulteriori elementi con un elevato grado di probabilità circa il fatto presunto.

Se invece le presunzioni in questione sono *legali* il loro *valore probatorio* è riconosciuto dalla legge. La legge obbliga a dare per accertato il fatto ignoto, una volta noto il fatto individuato dalla legge stessa.

Le presunzioni legali dunque sono da sole sufficienti a legittimare la rettifica del reddito e l'onere della prova contraria cade a carico del contribuente.

L'accertamento dell'Ufficio è perciò semplificato, essendo sufficiente dimostrare la sussistenza del fatto noto. Nel caso del redditometro, ad es., l'esistenza del titolo di spesa.

Come è noto, a loro volta, le presunzioni legali possono essere "assolute" ed in tal

caso non è ammessa prova contraria ovvero "relative" ed allora è consentito al contribuente di dimostrare l'*insussistenza* dell'obbligazione tributaria.

Le presunzioni possono essere pure "semplicissime" come nel caso degli accertamenti induttivi ex art 39, comma 2, del D.p.r. 600/1973 (vedi pure l'art. 41, comma 2, dello stesso D.p.r per l'ipotesi di omessa dichiarazione). In deroga ai principi stabiliti dal codice civile, la legge tributaria, allorché si è in presenza di violazioni particolarmente gravi, consente infatti all'Amministrazione di effettuare la rettifica anche sulla base di presunzioni semplici *sprovviste* dei caratteri di gravità, precisione e concordanza.

Costituisce annoso motivo di dibattito se i dati standardizzati costituiscono delle regole su cui si fonda un procedimento probatorio per presunzioni semplici, oppure fondano delle vere e proprie presunzioni legali, sia pure relative.

In proposito, dottrina e giurisprudenza hanno manifestato convincimenti altalenanti. Prima della riforma del 2010, l'orientamento maggioritario era propenso a sussumere le presunzioni su cui si fondano il redditometro e gli studi di settore nell'alveo delle presunzioni *legali relative*.

Invece il tenore delle attuali disposizioni dettate in materia porta ad attribuire agli *standards* il valore di *presunzioni semplici*.

A proposito degli studi settore, la legge, infatti, precisa che i contribuenti che dichiarano ricavi, compensi o corrispettivi inferiori a quelli desumibili dagli indicatori di normalità economica non sono soggetti ad accertamenti *automatici* e che spetta all'Ufficio accertatore motivare e fornire elementi di prova per gli scostamenti riscontrati.

Di più, la norma espressamente afferma che i maggiori ricavi, compensi o corrispettivi desumibili dagli indicatori di normalità economica costituiscono *presunzioni semplici*, con ciò escludendo *per tabulas* che nel caso si possa parlare di presunzioni legali.

Anche al redditometro, come precisato dalla Cassazione, va attribuito il valore di *presunzione semplice*.

Volendo tirare le somme di quanto detto, possiamo così sintetizzare.

Sia i fatti-indice di maggior capacità contributiva sia gli indicatori di normalità economica mettono capo a *presunzioni semplici*, per cui se il contribuente contesta la *sussistenza* del presupposto impositivo e la sua imputazione, l'onere della prova grava sull'Agenzia.

Diverso è il caso in cui il contribuente contesti la *quantificazione* del debito sulla base del redditometro o degli studi di settore; in tal caso, per il *quantum*, l'onere della prova *contraria* grava sul contribuente.

6- Mi accingo a concludere con qualche cenno sulla portata dei *poteri* del giudice rispetto all'accertamento in questione, atteso che questi accertamenti e l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale possano assumere rilevanza anche ai fini *penali*.

In questa materia non trovano spazio le prove dirette ed è richiesta perciò grande prudenza e saggezza da parte del giudice nell'adottare la decisione.

Il giudice tributario è libero di valutare la "quantificazione" adottata dall'Ufficio sulla base degli *standards* e non si deve dunque attenere a quella risultante dal redditometro o dagli studi di settore.

Egli può apprezzare sia l'applicabilità degli *standards* al caso concreto con prova a carico dell'Ufficio sia la controprova offerta dal contribuente nel corso del contraddittorio volta a dimostrare l'inapplicabilità nei suoi confronti della rettifica extracontabile.

Poiché incombe sull'Amministrazione finanziaria il generale obbligo di attivare sempre il contraddittorio sostanziale e preventivo rispetto all'adozione dell'avviso di accertamento, che, in caso contrario, è nullo, spetterà al giudice verificare la *validità* dell'atto impositivo e, ad es., la mera convocazione per fornire documentazione e la ricezione di documentazione non vanno considerati di per sé sufficienti ad assolvere l'onere del contraddittorio.

Il giudice dovrà controllare se l'Ufficio ha dato conto nella motivazione dell'atto dei risultati acquisiti e dei criteri adottati con gli *standards*. Il difetto di contraddittorio non può essere rilevato d'ufficio, ma deve sempre essere oggetto di una specifica eccezione formulata avanti il giudice di primo grado.

Il giudice non è peraltro vincolato alle eccezioni sollevate dal contribuente nella fase endoprocedimentale amministrativa e, nel processo, può liberamente apprezzare nel contraddittorio tra le parti, in condizione di parità, la misura reddituale contestata.

Certo, nel quadro probatorio complessivo, potrà valutare l'atteggiamento inerte tenuto dal contribuente in sede di contraddittorio come elemento che corrobora la attendibilità dell'accertamento standardizzato operato dall'Ufficio.

Si potrebbe discutere se il giudice sia totalmente libero di apprezzare gli eventuali vizi di illegittimità degli *standards* ove il contribuente contesti non già la quantificazione della base imponibile, bensì, per il profilo dell'*an debeat*, l'attendibilità dell'esistenza stessa del presupposto d'imposta e la sua imputazione soggettiva, fornendo a tal fine la prova contraria.

NOTA RAGIONATA DI GIURISPRUDENZA E DI DOTTRINA

A) LA NOZIONE DI ACCERTAMENTO STANDARDIZZATO

La possibilità di individuare e classificare gli “accertamenti standardizzati” nell’ambito di un unico *genus*, «inteso come categoria unitaria evolutasi nel tempo, in relazione alla capacità dell’Amministrazione di elaborare studi statistici sempre più affidabili e puntuali», per i quali «identici sarebbero (...) l’atteggiarsi degli oneri delle parti in sede di contraddittorio (...) motivazione e (...) portata dei poteri del giudice tributario» è stata teorizzata per la prima volta, in modo compiuto, dalla Relazione della Corte Suprema di Cassazione, 9 luglio 2009, n. 94, intitolata: “*Gli strumenti presuntivi di accertamento del reddito introdotti dal 1989: natura e conseguenze sul piano probatorio*”, le cui conclusioni prendevano atto di come stesse prendendo corpo «sia pure a livello embrionale, una sorta di unitarietà dinamica dell’istituto degli accertamenti standardizzati, caratterizzato dalla trasversalità dei principi in tema di contraddittorio e dalla prevalenza dell’ultimo standard approvato rispetto ai precedenti, anche se inerenti a strumenti diversi».

L’Ufficio del Massimario sembrava tuttavia negare che gli accertamenti sintetici basati su indici nominati (tipizzati cioè dal c.d. redditometro) potessero essere ascritti al *genus* dei c.d. accertamenti standardizzati, tuttavia, le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore, cit., 252, dopo aver riconosciuto che l’esistenza di un consolidato sistema di accertamenti fondati su dati standard è sicuramente un dato vero sul piano storico e significativo sul piano giuridico, osserva che, se “si allarga l’orizzonte – dalla dimensione storica si passa a considerare la struttura giuridica delle fattispecie – sembra che le medesime considerazioni dovrebbero essere applicate anche ad altre forme di accertamento, ugualmente standardizzate e predeterminate, e di natura ambigua. Sembra, in altre parole, che i medesimi ragionamenti dovrebbero essere estesi, ad esempio, anche al cd. redditometro, che condivide esattamente il dato, strutturale, di fondarsi su una elaborazione generale e astratta, bisognosa di adeguamento alla realtà del singolo contribuente”.

L’orientamento unitario è stato, progressivamente, recepito sia dalla dottrina sia dalla giurisprudenza più recenti le quali utilizzano, comunemente il richiamato sintagma per indicare tutti quei metodi di accertamento che, pur connotati da estrazione, ambito di applicazione, logiche di funzionamento e percorsi evolutivi diversi, trovano, nondimeno, il proprio tratto unificante nel riferimento alle condizioni di “normalità economica”.

Gli indicatori di normalità economica, meglio noti come I.N.E. (art. 1, co. 14 bis, l. 27 dicembre 2006, n. 296, Legge Finanziaria 2007), sono, quindi, funzionali all’individuazione di ricavi, compensi e corrispettivi fondatamente attribuibili al contribuente, in relazione alle caratteristiche e alle condizioni di esercizio della specifica attività svolta; e vengono utilizzati dall’A.F. per identificare sia i casi in cui il contribuente stia conducendo la propria attività in condizioni statisticamente ritenute non normali, sia gli eventuali errori dallo stesso commessi nella fase di compilazione dello studio.

Anche in questo caso esistono dei minimi e dei massimi. L’elemento che si collochi al di sotto e/o al di sopra di questi valori è considerato “non normale” e, in quanto tale, meritevole di attenzione da parte dell’amministrazione accertatrice rientrano in questo *genus*, non solo, i parametri e gli studi di settore utilizzati dall’Amministrazione finanziaria per verificare la congruità dei ricavi e dei compensi dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili; ma, anche, l’accertamento sintetico c.d. redditometrico volto ricostruire il reddito delle persone fisiche muovendo dalla disamina del relativo tenore di vita.

Gli studi di settore pongono, invero, alla base dell’azione accertativa un modello di “normalità economica”, a sua volta declinato in una predeterminazione normativa, capace di fornire, almeno teoricamente, uno *standard* in grado di orientare gli Uffici finanziari nella disamina della “congruità” dei dati dichiarati dal contribuente accertato.

In questa prospettiva, merita, anzitutto, menzione il disposto delle **sentenze 30 settembre 2005, n. 19252 e 23 luglio 2007, n. 16284**, nel cui ambito, la quinta sezione della Corte di Cassazione ha affermato, per la prima volta, che «**la procedura di accertamento standardizzato** mediante l'applicazione dei **parametri o degli studi di settore** costituisce un sistema di **presunzioni semplici**, la cui **gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente, in esito al contraddittorio** da attivare **obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento**, con il contribuente (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».

In argomento conviene, allora, segnalare:

1) la **sentenza n. 13289/2011**, con cui, la stessa Corte, dopo aver rammentato come oggetto del processo sia la «determinazione sintetica, art. 38, comma 4, D.P.R. n. 600, del reddito complessivo [...] utilizzando i coefficienti di cui al D.M. 10 settembre 1992 e 9 novembre 1992», ha sottolineato che «in ordine alla pretesa fiscale fondata, come nel caso, sulla utilizzazione dei 'coefficienti' detti le sezioni unite di questa Corte [...] hanno affermato il seguente (condivisibile) principio di diritto [...] 'la procedura di **accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore** costituisce un sistema di **presunzioni semplici** [...]»;

2) la **sentenza n. 23554/2012**, secondo cui «**l'accertamento sintetico disciplinato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38**, già nella formulazione anteriore a quella successivamente modificata dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 22, convertito in L. n. 122 del 2010, tende a determinare, attraverso l'utilizzo di **presunzioni semplici**, il reddito complessivo presunto del contribuente mediante i c.d. **elementi indicativi di capacità contributiva** stabiliti dai decreti ministeriali con periodicità biennale».

Tali pronunce, nel superare l'orientamento in base al quale le presunzioni redditometriche sarebbero state presunzioni legali "relative", collocano, invero, sullo stesso piano le presunzioni su cui poggiano parametri e studi di settore e quelle su cui fa leva il c.d. redditometro, in tal modo, **attestando, sia pur implicitamente, la riconducibilità dei menzionati istituti all'interno di un unico genus**.

In definitiva, di "standard" parlano:

A) le Sezioni Unite, a giudizio delle quali «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» (così, testualmente, Cass., S.U., 18.12.2009, n. 26638, reperibile in Riv. giur. trib., 2010, 205 ss., ed ivi nota di M. BASILAVECCHIA, Accertamento e studi di settore: soluzione finale; in termini analoghi, Cass., S.U., 18.12.2009, n. 26635, reperibile in Corr. trib., 2010, 255, annotata da A. MARCHESELLI, Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore).

B) M. Beghin, *Il redditometro e gli altri accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, in Corr. trib., 2013, 2036, secondo cui «le espressioni 'standard' e 'normalità economica' non sono affatto equivalenti e non sono, perciò stesso, perfettamente sovrapponibili. Con l'espressione 'standard' intendiamo in effetti riferirci, più propriamente, a dati di normalità economica inglobati in una predeterminazione normativa. Stiamo dicendo che i dati numerici utilizzati per stabilire se un imprenditore abbia ben dichiarato i propri ricavi o per appurare se un contribuente abbia correttamente dichiarato il proprio reddito complessivo sono incapsulati in un atto dell'amministrazione finanziaria del quale la stessa Amministrazione si avvale per i propri controlli».

B) I DECRETI MINISTERIALI

In argomento, sembra, anzitutto, opportuno soffermarsi sul **Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 24 dicembre 2012**, mediante cui è stato individuato il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva (ossia la spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione di servizi

e di beni e per il relativo mantenimento) sulla cui base può essere fondata la determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche.

Una delle questioni più dibattute in sede di applicazione del nuovo redditometro è stata, invero, quella relativa **all'ambito temporale di applicazione della disciplina dallo stesso introdotta.**

In argomento, vale, anzitutto, segnalare l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate:

- 1) nella **Circolare n.24/E, del 31 luglio 2013**, secondo cui il **D.M. 24 dicembre 2012** deve intendersi come un vero e proprio **intervento di sistema**, piuttosto che come la semplice "evoluzione" di una metodologia statistica di ricostruzione del reddito, di guisa che il **precedente sistema**, basato sulle disposizioni contenute nel D.M. 10 settembre 1992, debba ritenersi, comunque, **applicabile agli accertamenti sintetici riferiti agli anni d'imposta fino al 2008**, come attestato, particolarmente, dal disposto dell'art. 22, co. 1, del D.L. n. 78, del 2010, in base al quale, **le modifiche apportate all'art. 38, del d.P.R. n. 600/73, hanno effetto «per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto»** (con conseguente esclusione della validità per gli accertamenti relativi a periodi d'imposta anteriori al 2009).
- 2) nella **Circolare n. 1/E del 2013, (c.d. circolare Telefisco)**, secondo cui, il nuovo accertamento sintetico si applica **solo ai redditi prodotti a partire dal 2009** (per effetto dall'art. 22, del D.L. n. 78/2010), **non potendo, pertanto, essere utilizzato nel contraddittorio relativo ad annualità precedenti, nemmeno nei casi in cui la sua applicazione sarebbe più favorevole al contribuente** rispetto a quanto previsto dal vecchio redditometro.

I chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria nei richiamati documenti sono stati, invero, criticati dalla giurisprudenza di legittimità che, già prima della riforma del 2010, aveva manifestato una certa "apertura" verso l'applicazione retroattiva delle norme tributarie.

In questa prospettiva può essere, ad esempio, utile citare:

Cass., sez. trib., n.21171/2008: decidendo sulla legittimità di un accertamento in rettifica notificato dall'Amministrazione finanziaria nel 1997, utilizzando i parametri fissati con DD.MM. 19 settembre 1992 e 19 novembre 1992, nel cui ambito assumeva rilievo determinante la valutazione dell'abitazione principale, neppure prevista tra gli indici rilevatori da considerare in base alla precedente normativa, la Corte ha, invero, sottolineato come, in linea di principio, **le norme contenute nei richiamati decreti sfuggissero al diktat dell'art. 3 co. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, a norma del quale «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo» in quanto aventi carattere procedimentale e non sostanziale, «perché non incidono sull'oggetto del rapporto tributario».**

Tale orientamento ha, invero, legittimato la posizione assunta dalla **giurisprudenza di merito che, nel riconoscere natura procedimentale al redditometro**, ne ha, generalmente, sostenuto l'**applicabilità ai rapporti sorti prima dell'entrata in vigore dello stesso.**

Il riferimento attiene, anzitutto, alla **sentenza n. 41.02.13**, nel cui ambito, la **Commissione Tributaria di Rimini**, ha affermato che **«le modifiche proposte intendono (...) innovare profondamente questo importante strumento di contrasto alla evasione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche».**

Nella stessa prospettiva, merita, inoltre, menzione la **sentenza n.74.02.13**, con cui la **Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia**, seconda sezione, ha **disapplicato il richiamato decreto ministeriale**, facendo, peraltro, seguito a un'altra importante sentenza (la n. 172.01.2012), in cui la stessa sezione aveva affermato la necessità di **applicare il nuovo redditometro anche ai periodi d'imposta precedenti al 2009, ove quest'ultimo si rivelasse più favorevole al contribuente accertato.**

Nel decidere sulla legittimità di due avvisi di accertamento emessi per gli anni di imposta 2007 e

2008, sulla base del vecchio redditometro, la CTP ha, in specie, asserito che **«la revisione (più che l'aggiornamento) dell'accertamento sintetico, operata con il D.L. n. 78/2010, non può rappresentare un intervento di natura sostanziale, perché non introduce nuove fattispecie impositive, sicché, per chi condivide l'impostazione, attuata più volte dalla giurisprudenza e dalla prassi dell'Agenzia delle entrate, della distinzione tra norme sostanziali e procedurali, l'intervento operato con il D.L. n. 78/2010 va catalogato tra quelli riguardanti norme procedurali, con la conseguenza che il contribuente può sostenere l'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni, se più favorevoli, anche per le annualità precedenti al 2009».**

Recependo l'ordinanza del Tribunale di Napoli (Sezione civile distaccata di Pozzuoli) del 21 febbraio 2013, gli stessi giudici hanno, inoltre, dichiarato **l'illegittimità e la radicale nullità del D.M. 24 dicembre 2012**, le cui disposizioni si sarebbero spinte totalmente al di fuori del perimetro disegnato dalla normativa primaria e dei suoi presupposti, oltre che della legalità costituzionale e comunitaria.

Il richiamato decreto prende, infatti, in considerazione le spese medie delle famiglie, così come stimate dall'Istat, diversamente dall'art. 38, del D.P.R. n. 600/73 che si riferisce al singolo contribuente.

Per detti giudici, tale provvedimento, imponendo di raccogliere tutte le spese effettuate (tra cui anche quelle farmaceutiche e per eventuali iscrizioni ad associazioni culturali) priva, inoltre, il contribuente del diritto ad avere una vita privata, in violazione di quanto sancito dalla Costituzione (artt. 2 e 13) e dalla Carta dei diritti fondamentali dell'U.E. (artt. 1, 7 e 8).

Lo stesso decreto viola, da ultimo, il diritto alla difesa del contribuente, ponendolo nella materiale impossibilità di fornire una prova contraria a quella risultante dalle medie Istat.

Anche questo orientamento, "estensivo", *medio tempore*, sembra, d'altra parte, destinato ad essere superato, o quanto meno, attenuato.

Appare, invero, evidente come il redditometro di seconda generazione abbia apportato modifiche tanto profonde alla normativa previgente da risultare in condizione incidere, non solo, sul piano procedimentale, ma, anche, sulla sfera patrimoniale del contribuente e, dunque, sulla sostanza dei suoi diritti.

La CTP di Reggio Emilia con sentenza n. 74/02/13 ha accolto in modo positivo il ricorso del contribuente in relazione ad una controversia relativa ad un accertamento da redditometro, disapplicando il D.M. 65648 del 2012, sulla scorta dei poteri istruttori loro espressamente attribuiti dall'art.7 del D.Lgs. 546/92.

C) LE PRESUNZIONI

Accennato, sia pur brevemente, all'annosa questione della natura dei decreti ministeriali è possibile passare a dar conto di un secondo profilo applicativo riferibile agli istituti che ci occupano: ovvero quello relativo alla **qualificazione giuridica delle presunzioni** su cui gli stessi fanno leva.

Vale, certamente, citare **Cass., sez. trib., 19 aprile 2001, n. 5794**, secondo cui: «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto "redditometro" dispensa l'Amministrazione finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti-indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti alla base della pretesa tributaria fatta valere».

In senso conforme: **Cass. n. 22574 del 2007 e Cass., Sez. trib., 7 aprile 2008, n. 8845**, ove si legge che: «è pacifico e consolidato orientamento quello secondo cui, in tema di accertamento dei redditi, la disponibilità dei beni prevista dall'art. 2 del d.P.R. 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» di modo 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 contributiva presunta 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 nella norma».**

Nel solco di tale orientamento, la stessa giurisprudenza ha, peraltro, lungamente ritenuto che la **prova contraria eventualmente fornita dal contribuente fosse da considerarsi *tamquam non esset***, come, ad esempio, asserito da:

- 1) **Cass, sent. n. 20708/2007**, secondo cui: «la **prova fornita dal contribuente circa la cessazione dell'attività d'impresa**, con il conseguente venir meno del relativo reddito, **non è in sé sufficiente a far venir meno il valore indiziario dei coefficienti presuntivi di reddito indicati nel D.M. 21.07.1983**(nel caso di specie, possesso di autoveicoli)»;
- 2) **Cass., sent. n. 25386/2007**, secondo cui: «gli accertamenti effettuati mediante **redditometro si sottraggono all'obbligo di motivazione** ex art. 3, c. 2 della L. 7.08.1990, n. 241, con la conseguenza che **l'Amministrazione Finanziaria è esonerata da qualunque prova ulteriore rispetto ai fatti indicativi di capacità contributiva individuati dal redditometro** e posti a base della pretesa fiscale (nel caso di specie: possesso di automobili), gravando sul contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presupposto sulla base del redditometro non esiste o esiste in misura inferiore».

Coerentemente con quanto disposto dall'art. 38, del D.P.R. n. 600/1973, ante riforma, detta Corte riteneva, anche, che non sussistesse alcun obbligo da parte degli uffici finanziari di attivare il contraddittorio preventivo.

Tale orientamento è stato, però, sconfessato, non solo, dalla dottrina prevalente che ha lamentato l'impossibilità di sussumere entro schemi precostituiti l'infinita varietà di combinazioni in cui elementi e circostanze indicative del possesso di reddito potevano presentarsi; ma, anche, da parte della **giurisprudenza di merito**, poco incline a riconoscere in modo così rigido la natura di presunzione legale dell'accertamento redditemetro.

In quest'ottica, ad esempio:

- 1) **C.T.P. Alessandria, sent. n. 35/3/09**, secondo cui: «**la proprietà di 2 autovetture e di un immobile non autorizza il Fisco a rettificare il reddito dichiarato**. La commissione ha pienamente accolto il ricorso, disconoscendo il redditemetro e gli elementi posti alla sua base. I giudici piemontesi hanno ritenuto i dati a disposizione non utilizzabili per ampliare il reddito, in quanto compatibili con lo *status* lavorativo e sociale del contribuente»;
- 2) **C.T.P. Campania, sent. n. 376/2009**, secondo cui: «**la prova contraria al redditemetro può essere fornita anche facendo riferimento al reddito dei familiari conviventi**».

Sul quadro d'insieme in tal modo tratteggiatosi è, poi, andata, ad incidere la **riforma introdotta dal D.L. 78/2010**.

In argomento, non possono, anzitutto, sottacersi gli **effetti prodotti dall'art. 38, co.6 novellato, del D.P.R. n. 600/1973**, in base al quale, **l'ente impositore ha «l'obbligo di invitare a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti» il contribuente al fine «di fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento»**.

La necessità di adattare le presunzioni utilizzate dall'Ufficio alla reale situazione economico-reddituale del contribuente, in attuazione del principio di cui all'art. 10, della legge n. 212/2000, implicitamente, affermata dal disposto di tale articolo, rende, invero, evidente la **volontà del legislatore di riconoscere tanto alle “spese di qualsiasi genere” effettuate dal contribuente, quanto agli indici di cui al D.M. 24 dicembre 2012, la funzione di presunzioni legittimanti la rettifica sintetica del reddito solo nel caso in cui l'Ufficio ne abbia favorevolmente ponderato l'efficacia presuntiva**, di guisa da escludere che gli elementi testé indicati possano assurgere al rango di presunzione legale atta a consentire la rettifica sintetica della dichiarazione e, quindi, il completo assolvimento dell'onere probatorio posto in capo all'Agenzia.

In questi termini possono, ad esempio, citarsi:

- 1) **Cass., sent. n. 13289/2011** che, nel solco della riforma di cui al D.L. 78/2010, ha

confermato che: «l'accertamento effettuato in base al **redditometro** rientra tra quelli «standardizzati» mediante l'applicazione di parametri o studi di settore, i quali, in base alle sentenze delle Sezioni Unite della stessa Corte 18 dicembre 2009, n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638, costituiscono un sistema di **presunzioni semplici**».

- 2) **Cass., sent. n. 23554/2012**, secondo cui: l'accertamento sintetico, «già nella formulazione anteriore a quella successivamente modificata» dal D.L. n. 78/2010, «**tende a determinare, attraverso l'utilizzo di presunzioni semplici, il reddito complessivo presunto del contribuente** mediante i cd. elementi indicativi di capacità contributiva stabiliti dai decreti ministeriali con periodicità biennale».
- 3) Cass., n. 26731/2011, secondo cui: «...la procedura di accertamento tributario 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 dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sè considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - **ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente**. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, **senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto**, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente».

La Suprema Corte, giunge, del resto, alle stesse conclusioni anche nel caso in cui il contribuente manchi di aderire all'invito al contraddittorio inoltratogli dall'Agenzia delle Entrate, di guisa da non fornire alcun elemento utile alla cd. personalizzazione delle presunzioni utilizzate dall'Ufficio -peraltro, conformemente a quanto sostenuto nelle sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638/2009, in ordine all'efficacia presuntiva delle risultanze degli studi di settore-.

Già a pochi mesi dalle richiamate pronunce, si è, tuttavia, registrato un primo cambio di rotta, da parte della stessa **Corte di Cassazione**, che ha, improvvisamente, **riaffermato la natura di presunzione legale relativa delle risultanze del redditometro**, con importanti conseguenze in termini di prova, per il contribuente.

E' questo il caso delle **sentenze 6 agosto 2012, n. 14168 e 5 settembre 2012, n. 14896 e 29 ottobre 2012, n. 18604**, nel cui ambito, la Corte ha dichiarato che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la **determinazione del reddito** effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto "**redditometro**" dispensa l'Amministrazione finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto ai **fatti-indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso** e posti a base della pretesa tributaria fatta valere, e pone **a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro non esiste o esiste in misura inferiore**».

Un nuovo *revirement* era, però, già alle porte.

Nell'ordinanza n. 2806/2013, i Supremi Giudici hanno, invero, nuovamente, che le risultanze dell'accertamento redditometrico costituiscono una **presunzione semplice**.

Nella stessa ottica, anche, la **sentenza n. 6396/2014**, con cui la Corte ha ribadito come il **contribuente possa sottrarsi alla dimostrazione dell'effettiva destinazione delle proprie disponibilità per il sostenimento degli investimenti**.

Per i Supremi Giudici, quest'ultimo può, infatti, **ottenere l'annullamento** dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate, **dimostrando** «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**», a condizione che «l'entità di

tali redditi e la durata del loro possesso» risultino «da idonea documentazione».

In senso conforme, la giurisprudenza di merito, secondo cui il redditometro costituisce un accertamento di natura statistica, nei cui confronti possono farsi valere le stesse considerazioni espresse in ordine a parametri e studi di settore, per i quali, la motivazione dell'atto non può esaurirsi nel semplice scostamento dalle risultanze del metodo statistico.

C) IL CONTRADDITTORIO

Proseguendo nella trattazione dei principali elementi di criticità riferibili all'applicazione degli accertamenti standardizzati, sembra necessario soffermarsi, sia pur brevemente, sull'importanza assunta in quest'ambito dal **contraddittorio**.

Sul punto, può essere, anzitutto, utile ribadire come le peculiarità del dato matematico-statistico su cui si fondano detti strumenti presuppongano uno sforzo di adeguamento alla concreta realtà reddituale del contribuente interessato.

In assenza di questo sforzo, le medie restano, invero, un indizio di evasione, in quanto tale inidoneo a supportare l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, prima, ed il convincimento del giudice tributario, poi.

Il legislatore ha acquisito consapevolezza del problema solo in tempi relativamente recenti.

L'art. 38, co. 6, del d.P.R. n. 600/1973, nella formulazione anteriore all'emanazione dell'art. 22, del D.L. n. 78/20101, riconosceva, invero, al contribuente la facoltà di dimostrare, anche prima della notificazione dell'avviso di accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente fosse costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

Sulla portata di questa norma si è molto dibattuto.

Parte della dottrina (in specie LUPI e TINELLI) escludeva l'esistenza di un vero e proprio diritto del contribuente al contraddittorio anticipato, mentre, per altri (TOSI, TUNDO), «la specificità della disposizione in commento ed il particolare ambito» in cui la stessa era inserita consigliavano «invece di valorizzare appieno il dato testuale, al quale si dovrà riconoscere un autonomo valore precettivo».

Le conclusioni cui addiveniva questo secondo orientamento sono, peraltro, particolarmente significative, sostenendosi che «alla facoltà del contribuente di intervenire non si contrappone una mera facoltà dell'ufficio di notificarlo, bensì un vero e proprio obbligo il cui adempimento costituisce condizione di legittimità dell'avviso di accertamento»

Al riguardo, la stessa dottrina aveva, del resto, sottolineato l'opportunità di acquisire, nel corso dell'istruttoria, ovvero nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, tutte le informazioni e la relativa documentazione probatoria non conoscibili mediante gli strumenti informativi a disposizione, ovvero per suffragare quelli conoscibili, che configurino la "prova contraria" che il contribuente oggetto di controllo può fornire prima della notificazione dell'atto di accertamento.

L'attuale assetto legislativo sembra essersi definitivamente assestato sull'aperto riconoscimento **dell'imprecindibilità del contraddittorio preventivo, sia rispetto alle risultanze degli studi di settore, sia riguardo all'accertamento redditometrico**; come, del resto affermato, anche, dalle Sezioni Unite che, occupandosi dei parametri, avevano osservato come gli stessi costituissero «**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**».

In senso conforme, da ultimo, **Cass., sez. trib., sentenza 14 novembre 2014, n. 24327**, secondo cui: «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 seè 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».

F) LA VALENZA PENALE

Le considerazioni svolte sulla valenza probatoria delle presunzioni su cui si fondano gli accertamenti standardizzati e sull'obbligatorietà del contraddittorio endo-procedimentale inducono a domandarsi **se e quale rilievo questi ultimi possano assumere ai fini penali**.

Ci si chiede, particolarmente, se l'Agenzia delle Entrate, una volta accertato sinteticamente un maggior reddito rispetto a quello dichiarato, ovvero un reddito tale da comportare un'evasione d'imposta superiore alle soglie di cui al D.Lgs. n. 74/2000 per configurabilità, rispettivamente, dei reati di dichiarazione infedele o di omessa dichiarazione, sia tenuta o meno a comunicare la notizia di reato alla competente Procura della Repubblica.

Ebbene, la risposta a tale quesito deve, necessariamente, essere positiva, dato che i **funzionari della P.A., nell'esercizio delle loro funzioni, rivestono la qualifica di pubblici ufficiali, che li obbliga a denunciare agli organi giudiziari i richiamati reati, senza ritardo**.

Esplicita menzione merita, inoltre, il problema **dell'utilizzabilità dei risultati dei richiamati accertamenti nell'ambito del conseguente procedimento penale avviato nei confronti del contribuente**.

In argomento si è, invero, consolidata una **giurisprudenza secondo cui l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che il giudice penale, nella formazione del proprio libero convincimento, possa tener conto delle presunzioni tributarie, alla stregua di elementi indiziari, fermo restando l'obbligo di dare conto nella motivazione dei risultati acquisiti e dei criteri adottati**.

F) LA LIBERTA' DI APPREZZAMENTO DEL GIUDICE

Qualche cenno meritano, da ultimo, alcuni recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità sulla **libertà di apprezzamento concessa ai giudici tributari investiti delle controversie relative agli accertamenti standardizzati**.

Il riferimento attiene, particolarmente:

1) all'ordinanza n. 1233/2015, con cui la Cassazione, nel ribadire come detti strumenti costituiscano un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e nasce solo in esito al **contraddittorio obbligatorio**, ha stabilito che l'esito di quest'ultimo **non condiziona, tuttavia, l'impugnabilità dell'accertamento**, potendo il **giudice tributario valutare liberamente sia l'applicabilità degli standards al caso concreto a carico dell'ente impositore**, sia la **controprova offerta dal contribuente** che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche nel caso in cui non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte; peraltro, precisando come, in quest'ultima ipotesi, egli assuma, però, le conseguenze della sua condotta, potendo: l'Ufficio motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli standards, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito; **ed il giudice valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito**;

2) alla sentenza n. 26511/2014: con cui la Cassazione ha stabilito che **l'applicazione del "metodo standard" più aggiornato rientra a pieno titolo nell'esercizio della competenza attribuita al Giudice tributario, chiamato a definire il rapporto obbligatorio controverso nell'an e nel quantum.**

«Le Commissioni tributaria, infatti, nel caso in cui ritengano in tutto o in parte di accogliere i motivi di impugnazione dedotti dal contribuente sono tenute a rideterminare l'esatto importo della imposta dovuta, alla stregua degli elementi istruttori emersi all'esito del giudizio. Ne segue che la determinazione dell'entità dello scostamento reddituale, in quanto incidente sulla liquidazione del "quantum" dovuto a titolo d'imposta, si riverbera sulla prova dei fatti costitutivi della pretesa fiscale; prova che se fatta valere dall'Amministrazione finanziaria attraverso il rinvio ad elaborazioni statistiche di tipo standard, contenute in provvedimenti amministrativi di carattere generale, bene può essere contestata dal contribuente in giudizio mediante indicazione della elaborazione statistica più recente alla quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad adeguarsi qualora intenda fondare la propria pretesa sul "metodo di accertamento standard"».

NOTA BIBLIOGRAFICA ESSENZIALE:

INGROSSO M., *Il ruolo del giurista nella elaborazione di una legge generale sull'attuazione dei tributi e la riserva di amministrazione*, in Riv. dir. trib. 2012; FICARI V., *Sulla metamorfosi degli studi di settore: profili sostanziali*, in Rass. trib., 2008; TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova 2013; TERRUSI F., *La prima giurisprudenza di merito sul nuovo redditometro: la tutela e i problemi di privacy, giurisdizione e retroattività*, in *Il nuovo redditometro. L'equilibrio instabile tra contrasto all'evasione e rischio di vessazione*, a cura di A. CONTRINO, Milano, 2014; TRAVERSI A., *Qual è la valenza ai fini penali dell'accertamento sintetico?*, in *Corr.Trib.* n.5/2013, p.362 ss.; BEGHIN M., *Il redditometro e gli altri accertamenti "per standard" nelle maglie della presunzione semplice*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2036; BASILAVECCHIA M., *Verso il giusto equilibrio tra effettività della ricchezza accertata e strumenti presuntivi di accertamento*, in *Riv. giur. trib.*, 2013, 342; PERRONE L., *Nuovo accertamento sintetico del reddito ai fini dell'Irpef*, in AA.VV., *Il libro dell'anno del diritto 2013*, Roma, 2013, p. 422; ID., *Il redditometro verso accertamenti di massa (con obbligo del contraddittorio e dell'invito all'adesione)*, in *Rass. trib.*, 2011, 887 ss.; COMELLI L., *L'individuazione dei dati e degli elementi rilevanti ai fini dei nuovi accertamenti sintetici*, in AA.VV., *Atti preparatori del Convegno "La concentrazione della riscossione nell'accertamento"*, Sanremo, 3-4 giugno 2011; GIORGI M., *L'accertamento basato su studi di settore: obbligo di motivazione e onere della prova*, in *Rass. trib.*, 2001; NOCERA C., *Il contraddittorio nella recente prassi e giurisprudenza in materia di studi di settore*, in AA.VV., *Studi di settore e tutela del contribuente*, a cura di P. BORIA, Milano, 2010, p. 235 ss.; BEGHIN M., *Profili problematici e questioni aperte in tema di accertamento "sintetico" e "sintetico redditometrico"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, VI, p.717; ID., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, p. 203 ss. ID., *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2010; BAGAROTTO M., *L'accertamento sintetico dopo le modifiche apportate dal DL n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, X, p. 967dz; CORRADO L.R., *Accertamenti standardizzati e rilevanza processuale del comportamento delle parti in sede amministrativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 381 ss.; MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, p. 274 ss.; TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo*

nel sistema dell'Irpef, Padova, 1993, p. 204, LUPU R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, p. 398; VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Milano, 2007;

Vedi pure A. IORIO, *Le presunzioni nell'accertamento tributario: studi di settore e antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, Relazione al Seminario di aggiornamento professionale per i Magistrati delle Commissioni tributarie della Regione Umbria e delle Commissioni provinciali di Arezzo e Rieti, svoltosi a Perugia il 18/1/2013.