

*Sent. n. 13289 del 17 giugno 2011 (ud. del 21 dicembre 2010)
della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Plenteda, Rel. D'Alonzo.
Accertamento - Redditometro - Studi di settore - Coefficienti presuntivi -
Riconoscimento del valore reddituale dei beni - Dichiarazione - Onere della
prova - Limiti - D.P.R. n. 600 del 1973, [artt. 2](#), [32](#) e [38](#) - [Artt. 5](#), [6](#) e [7](#)
L. 27 luglio 2000, n. 212*

([Commentata](#))

Massima - Il giudice del merito non può in via del tutto immotivata escludere ogni valenza reddituale allo specifico indice rivelatore dato dal possesso di autovetture senza addurre alcuna ragione giustificatrice della natura strumentale di tali beni a latere delle semplici affermazioni del contribuente.

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

Il P. non svolgeva attività difensiva.

Motivi della decisione - 1. La Commissione Tributaria Regionale - premesso che il giudice di primo grado ha accolto i ricorsi del contribuente avverso gli avvisi con i quali l'Ufficio ha provveduto alla "determinazione sintetica... del reddito complessivo del ricorrente" ai sensi dell'"D.P.R. n. 600, art. 38, comma 4", "utilizzando i coefficienti di cui ai D.M. 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992" -, "esaminata la documentazione probatoria prodotta", ha disatteso l'appello dell'Ufficio osservando:

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

- "l'appellato dichiarava di possedere due autovetture, una casa ed una assicurazione";

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

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

- "le motivazioni e la procedura adottata dall'Ufficio nel caso di specie sono fortemente censurabili";

(1) "in primo luogo appare oltremodo illegittimo il fatto che l'Ufficio invii un questionario accompagnato da una minaccia di sanzioni (poi anche applicate) per avere notizie su fatti e documenti già in proprio possesso" "tale comportamento potrebbe configurare gli estremi di un reato"); "l'Ufficio... insiste in modo temerario su questo aspetto al punto di fondare l'appello sulla presunta violazione del più volte citata L. n. 28 del 1999, [art. 25](#)": "difatti la reiterazione della minaccia di sanzioni (non utilizzabilità dei documenti esibiti oltre alle sanzioni pecuniarie) e la effettiva sanzione applicata poi per avere il contribuente presentato con un giorno di ritardo il predetto questionario espongono l'Ufficio a forti critiche e a dubbi di liceità del proprio operato";

2) "in secondo luogo, il questionario inviato non, risponde ai requisiti posti dalle circolari citate le quali raccomandano specificità, concisione e

precisione nelle richieste di dati e notizie riguardanti i cittadini - contribuenti";

(3) "in terzo luogo le richieste contenute nel questionario infrangono le disposizioni contenute nella L. n. 212 del 2000, [art. 6](#)... al cui comma 4 dispone: al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi della L. 7 agosto 1990, n. 241, [art. 18](#), commi 2 e 3";

- "nel merito":

(a) "l'Ufficio cade nell'errore di considerare indici di spesa l'acquisizione dell'azienda e l'autovettura Renault Clio acquistata nel 1996 quale bene strumentale per la consegna dei prodotti commercializzati": "i beni relativi alle attività imprenditoriali non sono assunti quali indici di spesa in quanto non considerati erogazioni di reddito, bensì spese per la produzione del medesimo";

(b) l'Ufficio "fa menzione" dell'"acquisto dell'azienda... soltanto in sede di appello, mancando un esplicito riferimento ad essa negli avvisi di accertamento": "come si evince dall'atto in possesso dell'Ufficio essa fu acquistata dal proprio genitore e pagata ratealmente, con il lavoro svolto"; "non risponde al vero, i, l'affermazione dell'Ufficio, circa il fatto che il cespite azienda sia dal legislatore considerato elemento e circostanza di fatto certa ed indicativa di capacità contributiva": "se si scorre il D.M. 10.09.1992 non si scorge tra i beni presi in considerazione alcun accenno ad aziende";

(c) "come dimostrato in atti,... il contribuente" acquistò l'"autovettura Renault Clio... nel 1996, e non nel 1995 e con utilizzo del c.d. scoperto bancario conto corrente dell'impresa commerciale" ("della sua esistenza ne fu data risposta nel questionario");

(d) "non risponde al vero, l'affermazione dell'Ufficio, riguardo il fatto che il fabbricato non abbia partecipato al maggior reddito attribuibile" perchè, "al contrario", "esso, essendo stato conteggiato anche tra gli incrementi patrimoniali (330.000.000, di cui 210 per il fabbricato e 120 per l'acquisizione dell'azienda, anno 1999 e anno 1996) ha partecipato al reddito del 1995 per lire 35.000.000 mentre l'acquisizione dell'azienda ha partecipato al maggior reddito per lire 20.000.000 per un totale complessivo per il solo anno 1995 di lire 55.000.000; idem per l'anno 1996".

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

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

A. Con il primo la ricorrente censura l'affermazione posta dalla Commissione Tributaria Regionale a fondamento del rigetto del "motivo d'appello relativo alla violazione della L. n. 28 del 1999, [art. 25](#), (D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 32](#), comma 4)" ("nel merito l'Ufficio non chiarisce e non precisa quali sarebbero stati i documenti non presentati in sede di risposta al questionario. Invero il contribuente ha risposto ai quesiti di cui al questionario (lunare) mod. 55..., fornendo all'Ufficio dei dati e

notizie richiesti (peraltro già in suo possesso") e denuncia "insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia" affermando che il giudice di appello "non ha... tenuto conto".

(1) "di quanto dedotto dall'Ufficio nell'atto di appello alle pagine 2 e 3" ("cioè che nel caso... la risposta al questionario è stata generica e parziale, avendo il contribuente dichiarato di possedere solo una autovettura, la Renault Clio targata, di non aver effettuato investimenti negli anni indicati dal questionario e di aver acquistato un immobile nel 1999, senza però precisarne le modalità di pagamento. Successivamente presentando il ricorso la parte ha fatto riferimento a documenti e notizie che hanno, almeno in parte chiarito la propria situazione patrimoniale, ma che andavano prodotti in risposta al questionario") e (2) di "quanto dedotto alla pagina 3 dell'appello" "cioè che "dai dati forniti all'anagrafe tributaria al... P. è attribuito: 1) il possesso di n. 3 autovetture al 100%, immatricolate negli anni 1986, 1989 e 1995; 2) l'acquisto di un fabbricato il quale, però, è stato escluso dal calcolo del maggior reddito imponibile; 3) aver sostenuto spese per incrementi patrimoniali per L. 330.000.000, di cui L. 120.000.000 nell'anno 1996 per l'acquisto di una azienda (... data di registrazione 8 maggio 1996), e L. 210.000.000 nel 1999 per l'acquisto di un fabbricato (atto... registrato in data 31 maggio 1999). In risposta al questionario mod. 55..., il contribuente ha dichiarato: 1) di possedere solo, nel corso del 1996, l'autovettura Renault Clio targata; 2) di non avere effettuato investimenti negli anni indicati nel questionario; 3) di aver acquistato un immobile nel 1999, senza precisare le modalità di pagamento. In seguito presentando ricorso ha riferito che l'immobile indicato è stato acquistato ricorrendo ad un mutuo bancario quindicennale, che negli anni 1987/88 e 1991 ha svolto attività di lavoro dipendente, nel 1995 è entrato nell'impresa familiare come coadiutore e nel 1996 ha intrapreso attività improprio. Riguardo le autovetture dichiara di aver comprato nel 1986 la Lancia Thema, usata e ancora in suo possesso, nel 1989 una Lancia Thema, che però venduto nell'agosto 1989, nel settembre 1996 ha acquistato l'autovettura Renault Clio intestata alla ditta individuale P.P.".

Per la ricorrente è, quindi, "innegabile che l'affermazione della CTR, che adombra una genericità dell'atto di appello in punto di violazione della L. n. 28 del 1999, [art. 25](#), è incorsa nel denunciato vizio motivazionale, essendo le citate argomentazioni contenute nell'atto stesso chiaramente riferibili a specifici dati e specifiche notizie e quindi di valenza tale da escludere l'asserita genericità".

B. Con il secondo motivo l'Agenzia contrasta il "secondo argomento sulla cui base la CTR ha rigettato il motivo d'appello relativo alla violazione della L. 18 febbraio 1999, n. 28, [art. 25](#), è l'asserita genericità del questionario" (ovverosia il punto in cui il giudice a quo afferma di rendersi conto "della difficoltà oggettiva nel rispondere a simili richieste. A tal proposito si ritiene che proprio l'Ufficio non abbia ottemperato, invece, alle raccomandazioni di cui alle circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Ge. Imposte Dirette 25.3.1982 [n. 20/7/1043](#) la quale detta le condizioni per l'uso di tale strumento in particolare dispone che con il mod. 55 gli Uffici possono richiedere ai contribuenti dati e notizie di carattere specifico rilevanti al fine dell'accertamento nei loro confronti. Così anche la precedente circolare 23.5.1978 [n. 29/410811](#) della Direzione generale tasse testualmente raccomandava (agli Uffici) di utilizzare il

particolare strumento istruttorio con la massima diligenza, avendo cura di formulare richieste concise ed evitando di esigere elaborazioni di dati particolarmente onerose per il contribuente o notizie disperse ai fini dell'accertamento. Come si può agevolmente constatare il questionario in contestazione è generico, di difficile interpretazione, formula richieste standardizzate, valide per chiunque. Comunque, nel merito, l'appellato dichiarava di possedere due autovetture, una casa e una assicurazione") e denuncia "violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 32](#), comma 1, n. 4, e comma 4" nonchè "insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia" sostenendo essere "evidente" che - disponendo "il D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 32](#), comma 1, n. 4 ... che "per gli adempimenti dei loro compiti gli uffici delle imposte possono... inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, e, conseguentemente, del comma 4 stesso art. 4" - "comunque si voglia intendere l'aggettivo specifico..., nell'art. 32, 1 comma, n. 4, il legislatore, con l'aggettivo stesso, intende, da un lato, rimarcare che i dati e le notizie richieste debbono essere rilevanti al fine dell'accertamento; dall'altro, e soprattutto, che debbono essere indicati dettagliatamente quali siano tali dati e notizie, al fine di consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa".

Per la ricorrente, quindi, in base al contenuto del "questionario" (riprodotto nel ricorso per cassazione), (1) è "innegabile" (a) "che i dati e le notizie richieste fossero specifici, nel senso di particolare, proprio, caratteristica di qualcosa (... definizione di specifico nel dizionario di T.D.), e cioè attinenti ai beni o servizi la cui disponibilità è valutata ai fini della determinazione sin-tetica del reddito" e (b) "che la pluralità dei dati e delle notizie richieste nel questionario non solo non è in contrasto con il canone legale della specificità, ma, al contrario, è connotato imprescindibile del paradigma normativo, dovendo l'Ufficio dar conto e informare il contribuente di tutti i dati e le notizie rilevanti al fine dell'accertamento" (per cui "è... evidente che la CTR è incorsa nella violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 32](#), comma 1, n. 4, e, conseguentemente, del comma 4, stesso art., avendo preso in considerazione dati, notizie e documenti non esibiti o non trasmessi in risposta all'invito dell'Ufficio");

(2) "non è revocabile in dubbio che la CTR, nell'affermare che il questionario mancava della richiesta specificità, è incorso nel denunciato vizio motivazionale, avendo omesso di rapportare il questionario in esame a un ipotetico modello normativo e precisare per quali ragioni e in quali particolari punti esso non fosse conforme a tale ipotetico modello": "in mancanza di tale necessarie precisazioni, l'affermazione della CTR in ordine alla genericità, così come del resto le affermazioni in ordine alla difficoltà di interpretazione, alla asserita richiesta di elaborazioni complesse, si esauriscono in petizioni di principio non sufficienti a sorreggere la legittimità della statuizione".

C. Con il terzo motivo l'Agenzia contesta l'"altro argomento sulla cui base la CTR ha rigettato il motivo d'appello relativo alla violazione della L. 21 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 4" ("che fa divieto all'Amministrazione finanziaria di richiedere documentazione e informazioni di cui siano in possesso la stessa o altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente") - "la CTR ha osservato che come lo stesso

Ufficio ammette, esso era già in possesso dei dati e delle notizie riguardanti il ricorrente. Ammette che in base ai dati forniti dall'Anagrafe Tributaria risultava che la parte possedesse tre autovetture, un fabbricato ed una azienda. Ammette altresì che prima di procedere all'accertamento, richiedeva al contribuente con il questionario citato la documentazione relativa al possesso di autovetture, fabbricati ed eventuali incrementi patrimoniali sostenuti negli anni che vanno dal 1995 al 2001 per verificare l'esattezza di quanto esposto nella segnalazione, rilevando poi l'illegittimità del comportamento dell'Ufficio che avrebbe inviato un questionario con minaccia di sanzioni, poi in concreto irrogate, per avere notizie su fatti e documenti già in proprio possesso" - e denuncia "falsa applicazione della L. 21 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 4", "violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, art. 32, commi 1 e 4", oltre che "insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia", affermando che "la violazione di legge denunciata... appare evidente, ove si consideri che":

(1) "con il questionario, l'Ufficio non si è limitato a chiedere i dati e le notizie di cui già era in possesso, riguardando la richiesta la disponibilità di tutti i beni o servizi di cui alla tabella allegata al D.M. 10 settembre 1992 valutabile ai fini della determinazione sintetica del reddito, oltre che le spese per incrementi patrimoniali di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 38](#), comma 5";

(2) "la richiesta doveva necessariamente essere riferita anche ai dati e alle notizie già in possesso dell'Amministrazione, al fine di consentire al contribuente di provare che il maggior reddito determinabile sinteticamente era costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta";

(3) "l'art. 32, comma 4, nel prevedere che le notizie e i dati non adottati e i documenti non prodotti a seguito dell'invito dell'Ufficio non possono più essere in considerazione a favore del contribuente implica necessariamente che prima di dar corso all'accertamento debba essere consentito al contribuente di addurre gli elementi a proprio favore, e quindi l'invito deve necessariamente estendersi anche a dati e notizie già in possesso dell'Amministrazione";

(4) "in ogni caso, dall'illegittimità dell'invito a fornire dati e documenti già in possesso dell'Amministrazione può derivare esclusivamente l'illegittimità della sanzione applicata per l'omessa risposta al questionario, ma non già l'inapplicabilità della disposizione che prevede l'inutilizzabilità di notizie, dati o documenti non forniti in sede precontenziosa e non in possesso dell'Amministrazione".

D. Con il quarto motivo la ricorrente contesta la ragione del "rigetto del motivo di appello relativo alla violazione della L. n. 28 del 1999, [art. 25](#)", addotta dal giudice di appello, per la quale "la pagina 1 del questionario in contestazione l'Ufficio richiede al contribuente di precisare se ha avuto la disponibilità dei beni indicativi della capacità contributiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 2](#). L'art. 2 in questione, riguardante, come è noto, il contenuto della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche dal 31 maggio 1994 (data del D.L. n. 330) non riporta più, essendo stato abrogato, le indicazioni riguardanti i beni indicativi di capacità contributiva. Dunque, allo stato, l'Ufficio si è sentito legittimato a richiedere dati e notizie in base ad un articolo non più esistente" - trascritta "la parte rilevante dell'invito (all. 4) "ai

sensi e per gli effetti del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 32](#), il sottoscritto dirigente dell'Ufficio invita... a voler restituire... il presente questionario... si prega... precisare se unitamente al coniuge, ha avuto la disponibilità dei beni indicativi di capacità contributiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 2](#), e succ. (D.P.C.M. 19 novembre 1992 e successive modificazioni D.M. 29 aprile 1999)" - denuncia "violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, [art. 2](#)", "violazione del D.M. 10 settembre 1992, e D.M. 19 novembre 1992... del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 32](#), comma 1, n. 1" nonché "insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia", affermando essere "evidente" l'"erroneità dell'assunto della CTR" in quanto "la richiesta è stata effettuata non in base all'[art. 2](#), bensì in base al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, n. 7, ed ha avuto a oggetto la disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva" atteso che "il riferimento all'art. 2, stesso D.P.R., accompagnato peraltro dal richiamo al D.M. 19 novembre 1992 e successive modificazioni, costituisce pertanto una mera irregolarità, inidonea a privare l'invito degli effetti suoi propri".

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

F. Con il sesto motivo la ricorrente contesta l'osservazione della Commissione Tributaria Regionale secondo la quale "l'impiego degli indici e dei coefficienti presuntivi di reddito dovrà in primo luogo essere utilizzato quale spunto di indagine, allo scopo di individuare, per quanto possibile, le effettive fonti reddituali eventualmente sottratte all'imposizione" e denuncia "violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 38](#)", affermando che, "per pacifica giurisprudenza", "l'accertamento sintetico, con metodo induttivo, consentito all'amministrazione finanziaria dalle norme contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 38](#), commi 4 e 5, (disposizioni introdotte dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, [art. 1](#)), consiste nell'applicazione di presunzioni semplici, in virtù delle quali, con è risaputo ([art. 2727 c.c.](#)), l'ufficio finanziario è legittimato a risalire da un fatto noto (nel caso di specie, l'esborso di rilevanti somme di denaro per l'acquisto di beni) a quello ignorato (sussistenza di un certo reddito e, quindi, di capacità contributiva). La suddetta presunzione semplice genera peraltro l'inversione dell'onere della prova, trasferendo al contribuente l'impegno di dimostrare che il dato di fatto sul quale essa si fonda non corrisponde alla realtà" (da ultimo, Cass. 17 marzo 2006 [n. 5991](#))".

G. Con il settimo motivo l'Agenzia denuncia "violazione e falsa applicazione del D.M. 10 settembre 1992, art. 2", e "violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 38](#), comma 5" esponendo che l'"affermazione" del giudice di appello secondo cui "nel merito l'Ufficio cade nell'errore di considerare indici di spesa l'acquisizione dell'azienda e l'autovettura Renault Clio acquistata nel 1996 quale bene strumentale per la consegna dei prodotti commercializzati. I beni relativi alle attività imprenditoriali non sono assunti quali indici di spesa in quanto non considerati erogazione di

reddito, bensì spese per la produzione dei documenti" appare "in contrasto con la disposizione citata..., secondo cui i beni e i servizi di cui al comma 1 si considerano nella disponibilità della persona fisica che a qualsiasi titolo o anche di fatto utilizza o fa utilizzare i beni o riceve o fa ricevere i servizi o ne sopporta i relativi costi. La disposizione contenuta nel comma 1 non si applica per i beni di cui al D.P.R. 29 settembre 1993, n. 600, art. 2, comma 2, nn. 1), 4) e 5), come sostituito della L. 30 dicembre 1991, n. 413, [art. 1](#), comma 1, se relativi esclusivamente ad attività di impresa o all'esercizio di arti o professioni e tale circostanza risulta da idonea documentazione".

Per la ricorrente, quindi, "la CTR ha... ommesso di considerare":

(1) "per quanto riguarda l'autovettura Clio", che "l'intimato non aveva prodotto alcuna documentazione atta a dimostrare che essa fosse relativa esclusivamente all'attività di impresa";

(2) "per quanto riguarda l'acquisto dell'azienda", che "la somma sborsata è stata valorizzata dall'Ufficio come spesa per incremento patrimoniale ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 38](#), comma 5".

"Da quanto appena evidenziato al punto 2", inoltre, secondo l'Agenzia, "consegue anche l'erroneità dell'ulteriore affermazione della CTR secondo cui non risponde al vero l'affermazione dell'Ufficio, circa il fatto che il cespite azienda sia dal legislatore considerato elemento e circostanza di fatto certa e indicativa di capacità contributiva. Difatti se si scorre il D.M. 10 settembre 1992 non si scorge tra i beni presi in considerazione alcun accenno ad aziende".

H. Con l'ottavo motivo la ricorrente denuncia "violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 38](#), comma 4", ed "insufficiente motivazione" in ordine all'"acquisto dell'azienda" ("a proposito" del quale "la CTR ha osservato che l'Ufficio ne fa menzione soltanto in sede di appello, mancando un esplicito riferimento ad essa negli avvisi di accertamento. Come si evince dagli atti in possesso dell'Ufficio essa fu acquistata dal proprio genitore e pagata ratealmente") esponendo:

- "in primo luogo", che "dalla mancata esplicita menzione dell'acquisto dell'azienda nell'avviso di accertamento (il cui prezzo è stato conglobato nella voce "spese per incrementi patrimoniali") non consegue alcuna illegittimità" essendo "pacifico che l'ufficio finanziario che procede ad accertamento con metodo sintetico ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 38](#), comma 4, non ha l'onere di indicare i singoli cespiti dai quali derivi il maggior reddito accertato, essendo invece sufficiente che sia indicato un reddito globale, traendo tale determinazione o da manifestazioni di spesa non coordinabili con un minor reddito dichiarato ovvero da situazioni indicative di una capacità di spesa di natura reddituale (da ultimo, Cass. 24 ottobre 2005 n. 20588)";

- "in secondo luogo", che "non risponde al vero che l'Ufficio abbia fatto menzione dell'acquisto solo in sede di appello" in quanto:

(a) "nella memoria illustrativa di prime cure (all. 7), alla pagina 2, l'Ufficio aveva fatto presente che la parte ha ommesso di dichiarare l'acquisto, nell'anno 1996 di un esercizio commerciale per un valore di L. 120.000.000 (quota relativa, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, comma 5, per gli anni dal 1991 - 1996 di L. 20,000.000/anno)" e (b) "alla stessa memoria, era stato allegato l'atto di acquisto dell'esercizio commerciale, da cui non risultano affatto le modalità di pagamento del prezzo indicate dalla CTR, la quale ha peraltro ommesso ogni puntuale riferimento da quali

atti in possesso dell'Ufficio ha desunto dette modalità".

I. Con il nono (ultimo) motivo l'Agenzia denuncia "insufficiente motivazione in ordine" all'"acquisto dell'immobile nell'anno 1999" ("a proposito" del quale "la CTR ha osservato che non risponde al vero l'affermazione dell'Ufficio, riguardo il fatto che il fabbricato non abbia partecipato al maggior reddito imponibile. Al riguardo, esso, essendo stato conteggiato anche tra gli incrementi patrimoniale,... ha partecipato al reddito del 1995") sostenendo che tale "affermazione, laddove con l'avverbio anche adombra una possibile illegittimità duplicazione della valutazione dell'acquisto dell'immobile ai fini della determinazione sintetica del reddito tanto sulla base dei coefficienti di cui ai DD.MM. più volte citati quanto come spesa per incrementi patrimoniali, non appare sorretta da congrua motivazione, ove si tenga presente il tenore letterale della parte di avviso di accertamento" ("che di seguito si ritrascrive": omissis) dal quale "si evince... chiaramente come alla voce B1 sia stato attribuito una quota di reddito pari a 0".

3. Il ricorso è fondato.

A. Gli "avvisi di accertamento" oggetto del presente processo - emessi, secondo la ricorrente, a carico di contribuente il quale non aveva presentato nessuna dichiarazione dei redditi - concernono (come accertato dal giudice del merito) la "determinazione sintetica, art. 38, comma 4, D.P.R. n. 600, del reddito complessivo... utilizzando i coefficienti di cui al D.M. 10 settembre 1992 e 9 novembre 1992".

In ordine alla pretesa fiscale fondata, come nel caso, sulla utilizzazione dei "coefficienti" detti le sezioni unite di questa Corte (sentenza 18 dicembre 2009 [n. 26635](#)) hanno affermato il seguente (condivisibile) principio di diritto (ribadito da Cass., trib.: 5 ottobre 2010 nn. 22552-22555, 4 giugno 2010 n. 13594, 21 maggio 2010 [n. 12558](#), ex permultis):

- "la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sè considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano stati disattesi";

- "il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dell'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente" stesso.

La condivisione di siffatti principi, come intuitivo, costituisce la chiave obbligata di lettura sia della motivazione addotta dal giudice del merito che delle censure rivolte contro le stesse dall'ente impositore.

B. Nel caso, le complessive doglianze dell'Agenzia (le quali seguono l'impianto della sentenza gravata) si risolvono, fondamentalmente, in due

gruppi: il primo attinente alla "procedura adottata" dall'Ufficio per l'acquisizione delle notizie ("questionario lunare" e risposta allo stesso), l'altro al "merito" dell'accertamento fiscale.

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

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

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

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

C.2. Questa sezione - dichiaratamente leggendo ed interpretando ("deve essere letta ed interpretata") "la disposizione... in coerenza ed alla luce del diritto alla difesa, scolpito nell'art. 24 Cost., e del principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.)" -, a sua volta, ha già affermato (sentenza 19 aprile 2006 n. 9127) e ribadito (decisione 22 febbraio 2008 n. 4605, per la quale l'"inutilizzabilità... deve essere contenuta entro limiti rigorosi che garantiscano il rispetto del diritto di difesa di cui all'[art. 24](#) Cost.", e 14 ottobre 2009 n. 21768) che excerpta dalla prima) la norma (ivi: l'omologa dettata dal "D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 52](#), comma 5," ; per i "fini equiparativi delle rispettive discipline", cfr., Cass., trib., 19 luglio 2006 n. 16503) "trova applicazione solo quando si sia in presenza di una specifica richiesta o ricerca da parte della Amministrazione e di un rifiuto, o di un occultamento da parte del contribuente" (precisando, altresì, non essere "a tal fine,... sufficiente che il contribuente non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti in epoca successiva depositati in sede giudiziaria"), osservando:

- "le norme costituzionali non impediscono certo di porre ragionevoli

limiti al diritto alla prova, con conseguente tassazione di cespiti che il contribuente potrebbe dimostrare inesistenti; ma impongono di procedere ad una interpretazione rigorosa di disposizioni quale il citato D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 52](#), comma 5" (quindi anche di quella omologa del D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 32](#), comma 4, qui rilevante); la necessità dell'"interpretazione rigorosa" è stata ribadita da Cass., trib., 14 luglio 2010 n. 16536 secondo cui quella del "D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 52](#), comma 5" è una "normafacente eccezione a regole generali": "la stessa", pertanto, "non può essere applicata oltre i casi e i tempi da essa considerati e, soprattutto, deve" essere "interpretata in coerenza ed alla luce dei principi affermati dagli [artt. 24 e 53 Cost.](#)", ovvero sia "nel senso che per sanzionarlo con la perdita della facoltà di produrre i libri e le altre scritture, il contribuente deve aver tenuto un comportamento diretto a sot-trarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare della genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito nel corso di giudizio";

- "appare, in proposito, di particolare rilievo l'esigenza che vi sia stata una attività di ricerca della documentazione da parte della Amministrazione ed un rifiuto da parte del contribuente (rifiuto cui è equiparata la dichiarazione di non possedere i documenti, o la sottrazione dolosa di essi al controllo)"; "è ovvio come simile procedura di richiesta o ricerca da parte della Amministrazione e di rifiuto (o occultamento) da parte del contribuente sia in concreto concepibile quasi esclusivamente in riferimento ai documenti di cui è obbligatoria la tenuta": "in altre parole, la limitazione alla possibilità della prova è collegata ad uno specifico comportamento del contribuente, che si sottrae alla prova stessa, e dunque fornisce validi elementi per dubitare della genuinità di documenti che abbiano a riaffiorare nel corso del giudizio. Ciò costituisce una giustificazione ragionevole della loro inutilizzabilità; del resto temperata dalla possibilità riconosciuta al contribuente di dimostrare la non volontarietà della sottrazione originaria della documentazione (così come affermato da Cass. 28 gennaio 2002, [n. 1030](#))".

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

In proposito (ed in risposta, quindi, ai singoli motivi del primo gruppo di censure), vai solo, altresì, precisare che:

(1) il richiamo alla "sanzione" (anche) della "inutilizzabilità" detta, contenuto nel questionario, diversamente da quanto affermato dal giudice di appello (secondo il quale "tale comportamento potrebbe configurare gli estremi di un reato"), non espone affatto "l'Ufficio a forti critiche e a dubbi di liceità del proprio operato" in quanto quel richiamo è specificamente imposto dalla norma (laddove, come riportato, dispone che "di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla

richiesta"), all'evidente fine di richiamare l'attenzione del contribuente sulle conseguenze processuali negative previste dalla stessa norma;

(2) il divieto ("non possono, in ogni caso") posto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, [art. 6](#), comma 4, di richiedere "al contribuente... documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente" (perchè, prosegue la norma, "tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi della L. 7 agosto 1990, n. 241, [art. 18](#), commi 2 e 3, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa"), tenuto conto della necessità (evidenziata dalle sezioni unite nella citata decisione n. 26635 del 2009) di esperire il preventivo contraddittorio per adeguare l'"elaborazione statistica degli standard" considerati dai DD.MM. del 1992 "alla concreta realtà economica del singolo contribuente", di per sè solo, non esclude il potere dell'"amministrazione finanziaria" di chiedere, oltre che "documenti ed informazioni" non in suo possesso (o in possesso "di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente"), soprattutto specificazioni su "informazioni" da esso già conosciute onde dare concretezza ed effettività a quei contraddittorio; nel caso, peraltro, l'evocazione del divieto da parte del giudice di appello è limitato al semplice richiamo atteso che non risultano indicati quali siano i "documenti" e le "informazioni", in possesso "dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente", richiesti al contribuente; il richiamo, ancora, risulta in evidente contraddizione logica con l'assunto dello stesso giudice secondo cui "il questionario in contestazione è generico, di difficile interpretazione, formula richieste standardizzate, valide per chiunque": le ritenute genericità e validità "per chiunque" delle "richieste" formulate, all'evidenza, esclude intrinsecamente la possibilità di correlare le richieste con specifici documenti di pertinenza del contribuente e/o con ben individuate informazioni proprie dello stesso; sul punto, infine, va evidenziato che (Cass., trib., 28, ottobre 2009 n. 22775, la quale richiama "Cass. [n. 21209](#) del 2004") "le disposizioni della L. 7 agosto 1990, n. 241, [art. 18](#), e della L. 27 luglio 2000, n. 212, [art. 6](#), secondo le quali il responsabile del procedimento deve acquisire d'ufficio quei documenti che, già in possesso dell'amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica, costituiscono l'espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale" cfr., Cass., trib., 2 marzo 2004 [n. 4239](#), secondo cui "il collegamento del principio dell'onere della prova con il principio secondo cui al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione (L. n. 212 del 2000, [art. 6](#), comma 4, ed L. n. 241 del 1990, [art. 18](#), comma 2) determina l'obbligo (e l'onere) per la Amministrazione di produrre in giudizio ogni documento, anche favorevole al contribuente, che sia in suo possesso (Cass. 10 febbraio 2001 [n. 1930](#))";

(3) la "specificazione della fonte normativa è parte della mera giustificazione delle dichiarazioni autoritative", "anche infraprocedimentali" (quindi anche del "questionario"), per cui (Cass., trib., 4 aprile 2008 [n. 8781](#)) " la sua mancanza non comporta in ogni caso l'invalidità della dichiarazione" autoritativa stessa, "potendo al più renderne difficoltosa l'interpretazione, perchè quel che è determinante è l'esistenza del potere esercitato, sulla cui fonte l'Ufficio, gravato del

dovere d'informazione nei confronti del contribuente ([art. 5](#), [6](#) e, soprattutto, L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 2, lett. a)), può sempre fornire le indicazioni che gli siano richieste dal destinatario dell'invito": discende l'irrilevanza del richiamo, nel "questionario" inviato al contribuente, del "D.P.R. n. 600 del 1973, [art. 2](#)", ovvero sia di una norma da tempo (non propriamente abrogata, come affermato dal giudice a quo) modificata comunque privata dell'originario riferimento all'obbligo del contribuente di specificare ("devono inoltre essere specificati") nella propria dichiarazione dei redditi "dati e notizie" concernenti: "disponibilità di aeromobili da turismo, di navi e imbarcazioni da diporto, di cavalli da equitazione o da corsa e di autoveicoli per il trasporto di persone, sempre che non siano beni relativi ad impresa"; "residenze secondarie a disposizione permanente o temporanea, in Italia o all'estero"; "numero dei collaboratori familiari, precettori, governanti ed altri lavoratori addetti alla casa o alla famiglia"; "disponibilità di riserve di caccia"; "canoni per i fabbricati dati in locazione" e "ogni altro elemento richiesto nel modello di dichiarazione" ; comunque, nel caso, l'indicazione del numero ("2") dell'articolo di riferimento costituisce evidente e riconoscibile refuso grafico da omessa anteposizione del n. "3", onde risulta evidente il riferimento (corretto) all'art. "32" del D.P.R. detto (tuttora in vigore).

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

D.1. Il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [art. 38](#), comma 4, - nel testo, applicabile al caso *ratione temporis*, sostituito dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, [art. 1](#), lett. b), anteriore a quello poi modificato dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, [art. 2](#), (convertito in L. 2 dicembre 2005 n. 248) e nuovamente sostituito dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, [art. 22](#), comma 1, (convertito in L. 30 luglio 2010 n. 122) -, come noto, consente (va) ("può") all'"ufficio" ("indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39") di "determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente" anche in base ad "elementi e circostanze di fatto certi", tenuto conto ("in relazione al") del "contenuto induttivo di tali elementi e circostanze" : tra gli "elementi e circostanze" utili per la determinazione sintetica del reddito (attesa il naturale suo "contenuto induttivo"), poi, il quinto comma della norma prevede(va) espressamente (con "presumptio iuris": cfr. Cass., 1^a, 27 ottobre 1998 n. 10675) la "spesa per incrementi patrimoniali", disponendo che "la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque precedenti".

D.2. Il riprodotto testo normativo e i principi richiamati rendono evidente l'irrilevanza delle osservazioni addotte dal giudice di appello (a) "i beni relativi alle attività imprenditoriali non sono assunti quali indici di spesa in quanto non considerati "erogazioni di reddito", bensì spese per la produzione del medesimo"; (b) "il cespite azienda" non è "dal legislatore considerato elemento e circostanza di fatto certa ed indicativa di capacità

contributiva" per togliere ogni significato reddituale allo stesso atteso che l'art. 38 impone di considerare (peraltro con presunzione iuris tantum) come elemento rivelatore di detta "capacità" non già (il possesso di) quel "cespite" in sè ma il suo acquisto, con la conseguenza che è del tutto indifferente il fatto (evidenziato dal medesimo giudice) che "se si scorre il D.M. 10 settembre 1992 non si scorge tra i beni presi in considerazione alcun accenno ad aziende".

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

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

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