

Commento di Salvatore Sardella

(Sent. [n. 13289/2011](#): Accertamento)

Carattere di "presunzione semplice" del "redditometro"

La sentenza [n. 13289](#) del 2011 offre spunto per alcune riflessioni a margine dell'assolvimento dell'onere della prova nell'accertamento sintetico (c.d. redditometro) basato sul calcolo della capacità contributiva in base al possesso di determinati beni/servizi rivelatori del tenore di vita.

Nel caso esaminato, la Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia avverso la sentenza della C.T.R. che aveva dato ragione al ricorrente il quale negava la rilevanza reddituale ai fini in esame degli "incrementi" aziendali (ritenendo che l'azienda non sia presa in considerazione dal legislatore) dichiarati dal contribuente, oltre al possesso di due autovetture.

La sentenza n. 13289 del 2011 in rassegna annovera l'accertamento sintetico tra le forme di tassazione a mezzo "coefficienti" presuntivi, richiamando le sentenze delle Sezioni unite del 18 dicembre 2009 [\(1\)](#) che, in materia di applicazione di parametri e studi di settore, avevano affermato che gli *standard* costituiscono dati statistici generali ed astratti che danno luogo a presunzioni semplici, le quali diventano "qualificate" se adeguate alla realtà del singolo contribuente attraverso il contraddittorio con l'ufficio [\(2\)](#).

Il problema è stabilire in cosa consista il potere di prova contraria da parte del contribuente, se si tratti del limitato potere di prova dell'[art. 38](#), comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 che indica casi determinati [\(3\)](#), ovvero se possa farsi ricorso a presunzioni semplici.

La giurisprudenza resa sulla norma in vigore fino al 31 maggio 2010 sembra propendere per la tesi della presunzione di tipo legale del "redditometro": "L'unico onere dell'ufficio è quello di individuare elementi certi indicatori di capacità di spesa, (...) ferma restando la possibilità per il contribuente, oltre che, ovviamente, di contestare il possesso degli indicatori di capacità di spesa, di provare, con idonea documentazione, 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" [\(4\)](#).

Dopo l'introduzione dell'invito a comparire in contraddittorio ex D.L. [n. 78/2010](#) che ha modificato l'[art. 38](#) del D.P.R. n. 600/1973, è sorto il dubbio se la presunzione che assiste l'accertamento sintetico sia legale, ovvero se sia diventata del tipo semplice. In quest'ultimo caso la presunzione deve essere grave, precisa e concordante e coerentemente ai principi generali essa è soggetta al libero convincimento del giudice [\(5\)](#).

I casi giurisprudenziali noti, pur riferiti a fattispecie anteriori al 31 maggio 2010, hanno ingenerato il sospetto che il redditometro sia comunque un sistema fondato su presunzioni semplici.

Nella citata ordinanza [n. 21661](#) del 2010 la Cassazione, nell'individuare

il riparto dell'onere della prova, ha richiamato puntualmente l'[art. 38](#), comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 ma non sembra essersi spinta oltre affermando una più ampia facoltà di prova contraria.

La decisione n. 13289 del 2011 in rassegna, sebbene richiami la giurisprudenza sugli *standard* presuntivi derivanti da parametri e studi di settore, non si è soffermata su enunciazioni di principio aventi carattere generale, né ha indicato al giudice del rinvio di tenere conto di circostanze ed elementi di fatto generici diversi da quelli previsti dal comma 4 dell'[art. 38](#). La sentenza rinvia ai DD.MM. [10 settembre](#) e [19 novembre 1992](#) sottolineando, al contrario, l'errore di diritto in cui è incorsa la Commissione tributaria regionale che non ha tenuto conto della rilevanza degli incrementi reddituali ricollegati all'azienda e del possesso dei beni-indice di capacità contributiva.

Note:

[\(1\)](#) Cassazione, sezioni unite, sentenze [nn. 26635](#), [26636](#), [26637](#) e [26638](#), depositate il 18 dicembre 2009.

[\(2\)](#) La sentenza [n. 13289](#) del 2011 in commento è stata emessa con riferimento a un caso anteriore al D.L. n. 78/2008, tuttavia in dottrina si è affermato che la sentenza citata avrebbe sostanzialmente riconosciuto l'obbligatorietà del contraddittorio anche per il periodo precedente, ritenendo che anche l'accertamento sintetico sia ora regolato da un sistema di presunzioni "semplici" come parametri e studi di settore (cfr. Deotto, in "Il Sole-24 Ore, Norme e tributi", del 19 giugno 2011).

[\(3\)](#) L'[art. 38](#), comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 prevede che la prova contraria sulla provenienza "areddituale" del denaro necessario a mantenere il "tenore di vita" sia ammessa se "il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o comunque legalmente esclusi dalla formazione della stessa base imponibile".

[\(4\)](#) Cassazione, ordinanza [n. 21661](#) del 22 ottobre 2010. Si osserva che il Collegio aveva sospeso la trattazione della causa per attendere le pronunce della Cassazione (n. 26635, n. 26636, n. 26637 e n. 26638 del 18 dicembre 2009) su parametri e studi di settore. L'ordinanza n. 21661 del 2010 si è limitata a riportare i punti fondamentali delle sentenze delle sezioni unite ma ha confermato la validità della Relazione dell'udienza del 24 settembre 2009.

[\(5\)](#) Deotto, cit., che precede, ritiene che con il contraddittorio "non si è più in presenza di un fatto noto stabilito dalla legge (elemento che caratterizza le presunzioni legali)".