

CONTENZIOSO***Redditometro, non serve la prova puntuale delle spese effettuate***

di Maurizio Tozzi

La sentenza n. **7339 della Corte di Cassazione, depositata il 10 aprile 2015**, merita di essere incorniciata e rappresenta, senza ombra di dubbio, una **pietra miliare** su cui fondare i futuri contenziosi in materia. Tanti sono i passaggi del giudicato che meriterebbero di essere riportati e rispetto ai quali si cercherà di effettuare una sintesi significativa. Semplice (si fa per dire) il caso esaminato. Un contribuente è accertato per una serie di acquisti effettuati (tra cui, **immobili intestati al coniuge a carico**) e l'Amministrazione finanziaria non ritiene condivisibile la prova difensiva ancorata al possesso di redditi esenti o soggetti ad imposizione sostitutiva, anche in considerazione della mancata dimostrazione dell'impiego proprio di dette somme (problematica altrimenti nota come "nesso eziologico"). La vicenda vede vittorioso il contribuente in Commissione Regionale e il solo motivo di impugnazione in Cassazione è proprio ancorato al "disallineamento" iniziale: a parere dell'Agenzia delle Entrate la prova difensiva non è compiuta. Il ricorso dell'Amministrazione finanziaria è respinto al mittente con tanto di significativa **condanna alle spese**, mediante delle motivazioni pregnanti e che non possono che essere condivise.

La prima importante precisazione riguarda il tentativo (del fisco) di validare la **tesi** della giurisprudenza, fortunatamente **minoritaria**, venuta alla luce con la sentenza n. 6813/2009, che in maniera inopinata aveva sancito che l'onere probatorio in materia di redditometro dovesse transitare necessariamente per la dimostrazione che le spese poste a base dell'accertamento sono state sostenute proprio con **redditi esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta e non già con qualsiasi ulteriore reddito dichiarato**. La sentenza n. 7339 è tranciante sul tema, stabilendo che:

- L'orientamento **non è affatto condivisibile** e non può essere seguito;
- Il tenore letterale della norma **non stabilisce un simile obbligo difensivo** in capo al contribuente.

In particolare, secondo il supremo consesso non è possibile spostare il baricentro della vicenda dalla dimostrazione dell'astratta compatibilità tra tenore di vita e disponibilità economiche ad un vero e proprio nesso causale: così procedendo, lo sconfinamento nella richiesta di una "**prova diabolica**" a carico del contribuente è immanente: "(...) se il denaro è l'entità fungibile per eccellenza, riuscire a tenerne tracciati i percorsi Appare davvero evenienza troppo ardua".

Questa affermazione, già di per sé significativa, viene poi esplicitata in due concetti fondamentali, da riferire alle **due componenti che formano l'accertamento** da redditometro. Come è noto, questa tipologia di controllo, anche nella versione attualmente applicabile,

somma sia un **componente presuntivo**, collegato alla detenzione di c.d. "beni certi" (auto, barche, immobili, etc), sia un **componente analitico**, ossia la somma delle spese sostenute in un periodo d'imposta. La sentenza n. 7339 in tali termini si esprime:

- Quanto al componente presuntivo, **non esiste modo per provare come sia sostenuto l'onere economico** per la disponibilità dei beni e servizi, soprattutto perché trattasi di spese presunte in ragione di dati di normalità economica e non è dato sapere se realmente sostenute e in quale ammontare. L'assunto fondamentale che ne deriva è che **mai bisognerà dare una prova puntuale circa la modalità con cui sono sostenute le spese per detti beni**: l'elemento difensivo sufficiente è che astrattamente, con le proprie disponibilità, il contribuente sia in grado di fronteggiare le presunte spese riconducibili ai beni;
- Quanto alle spese sostenute "...è del tutto conforme alla logica che il contribuente possa aver utilizzato per i suoi acquisti...**proprio i redditi che sono stati puntualmente dichiarati, sapendo di poter contare** (per affrontare le residue ed ordinarie esigenze della vita), **su quelli fiscalmente irrilevanti o comunque già oggetto di prelievo alla fonte**".

Il giudicato del supremo consesso ha però aggiunto altro, evidenziando che l'astratta compatibilità di cui sopra tra redditi disponibili e stile di vita **esclude che vi sia esatta identificazione del nesso causale tra incassi ed esborsi**. Un simile onere probatorio, in particolare, **non può essere richiesto a soggetti, persone fisiche, privi di adempimenti contabili**, laddove è invece sufficiente dimostrare la disponibilità delle risorse economiche in grado di consentire le spese sostenute. Ed in tale direzione non può che condividersi quanto già sostenuto dalla Corte di Cassazione, nel recente passato, sul tema del "nesso eziologico", (la posizione è **riassunta soprattutto nella sentenza n. 17663, depositata il 6 agosto 2014**, che a sua volta richiama le altre sentenze n. 6396 e n. 8995 del 2014), secondo cui:

- il contribuente **non deve fornire nessuna prova circa l'effettiva destinazione della disponibilità economica all'incremento patrimoniale**, dovendo solo dimostrare l'esistenza della stessa. Inoltre, non deve essere nemmeno provata la provenienza delle fonti utilizzate (sentenza n. 6396/2014);
- atteso il tenore letterale del precedente comma 6 dell'articolo 38 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui "*L'entità di tali redditi (ossia le disponibilità economiche utilizzate) e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione*", pur non esistendo uno specifico obbligo a dimostrare che dette disponibilità siano state utilizzate per la copertura delle spese contestate, comunque è necessaria la "...**prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere)**". La citata previsione ha "...l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi" (sentenza n. 8995/2014);
- non essendo necessaria la prova della provenienza delle risorse disponibili e l'effettivo impiego delle stesse, **deve dimostrarsi la disponibilità economica e la relativa durata utile** fino al sostenimento delle spese (sentenza n. 17663/2014).

Le conclusioni della Corte di Cassazione non possono che essere condivise. Solo in tal modo è possibile dare una lettura costituzionalmente orientata all'accertamento redditometrico, altrimenti assolutamente inaffidabile data l'asimmetria inevitabile tra le spese sostenute (che non necessariamente richiedono l'impiego del reddito dichiarato, sia sufficiente pensare ai redditi forfettari, ai costi figurativi quale l'ammortamento, ai risparmi accumulati, ai prestiti familiari etc.), e il *quantum* riportato in dichiarazione dal contribuente. L'auspicio è che questo *trend* giurisprudenziale possa trovare sempre maggiori conferme.