

CONTENZIOSO

Onere della prova negli accertamenti da redditometro

di **Luigi Ferrajoli**

Con l'ordinanza n. 916/2016 la Corte di Cassazione ha ribadito il principio per il quale *"in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'ufficio accerti induttivamente il reddito con metodo sintetico, ai sensi dell'articolo 38, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973, il contribuente, ove deduca che l'incremento patrimoniale sia frutto di liberalità (nella specie, ad opera della madre), è tenuto a fornirne la prova con documentazione idonea a dimostrare l'entità e la permanenza nel tempo del possesso del relativo reddito"*.

La vicenda concerneva l'impugnazione di avvisi di accertamento per le annualità 2003 e 2004 notificati ad una lavoratrice dipendente e recanti la rideterminazione sintetica del reddito di quest'ultima in applicazione dello strumento del redditometro. La contribuente, vittoriosa in entrambi i giudizi di merito, aveva - a parere delle Commissioni di primo e secondo grado - dimostrato di essere venuta in possesso dei beni a lei intestati attraverso un atto di donazione da parte della madre con conseguente esonero dalla tassazione delle disponibilità finanziarie.

L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso in Cassazione affidato ad un unico motivo con il quale censurava la sentenza di appello per violazione dell'articolo 38 d.P.R. n. 600/73 laddove la CTR avrebbe ommesso ogni indagine circa il necessario assolvimento dell'onere probatorio, da parte della contribuente, fondato sulla produzione di idonea prova documentale circa l'affermata esistenza della liberalità.

Com'è noto l'articolo 38 del d.P.R. n. 600/73 disciplina il metodo di accertamento sintetico del reddito e, nel testo vigente *ratione temporis*, prevede, da un lato (comma 4), la possibilità di presumere il reddito complessivo netto sulla base della valenza induttiva di una serie di elementi e circostanze di fatto certi, costituenti, indici di capacità contributiva, connessi alla disponibilità di determinati beni o servizi ed alle spese necessaria per il loro utilizzo e mantenimento, dall'altro (comma 5), contempla le "spese per incrementi patrimoniali", cioè quelle sostenute per l'acquisto di beni destinati ad incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente.

Resta salva, in ogni caso, ai sensi del comma 2 dell'articolo 38, la prova contraria, consistente nella dimostrazione documentale della sussistenza e del possesso, da parte del contribuente, di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (con riferimento alla complessiva posizione reddituale dell'intero suo nucleo familiare, costituito dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori: Cass. n. 5365 del 2014), o, più in generale, nella prova che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (Cass. nn. 20588 del 2005, 9539 del 2013).

I confini della prova contraria a carico del contribuente sono definiti dall'articolo 38, comma 6, d.P.R. n.600/73 il quale prevede che l'accertamento del reddito con metodo sintetico non impedisce al contribuente di dimostrare che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, tuttavia la citata disposizione prevede anche che **"l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione"**. La norma chiede espressamente **una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto** (o sia potuto accadere). In tal senso va letto lo specifico riferimento alla **prova (risultante da idonea documentazione) della entità di tali eventuali ulteriori redditi e della "durata" del relativo possesso**, previsione che 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, escludendo quindi che i suddetti siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico**, quali, ad esempio, **un ulteriore investimento finanziario**, perché, in tal caso, **non sarebbero ovviamente utili a giustificare le spese e/o il tenore di vita accertato**, che dovrebbero pertanto ascrivere a redditi non dichiarati.

Nell'ambito dell'accertamento sintetico **la prova delle liberalità che hanno consentito l'incremento patrimoniale deve essere documentale** e la motivazione della pronuncia giurisdizionale deve fare preciso riferimento ai documenti che la sorreggono ed al relativo contenuto (cfr. Cass. n. 24597/ 2010; Cass. 6397/2014).

La Cassazione conclude disponendo **il rinvio al Giudice di merito** per il riesame della vicenda processuale, ritenendo che la sentenza impugnata vada cassata in quanto ha, genericamente, affermato che **la contribuente aveva dato atto della maniera in cui era venuta in possesso dei beni a lei intestati**, reputando all'uopo sufficiente la dedotta liberalità ad opera della madre, senza neppure valutare se detta **"donazione" fosse idoneamente documentata e**, soprattutto, **fornisse la prova della permanenza nel tempo** del possesso dei relativi redditi, discostandosi, nell'applicazione della normativa di riferimento, dai principi sopra illustrati.

Per approfondire le problematiche relative ai principali strumenti di accertamento vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:



Master di specializzazione
**TEMI E QUESTIONI DELL'ACCERTAMENTO
CON MASSIMILIANO TASINI**
Milano Treviso