

L'accertamento da redditometro ed il potere del giudice tributario di disapplicare l'atto amministrativo

di Alvisè Bullo e Fabrizio Dominici

SOMMARIO

	Pag.
Il redditometro, le società di comodo e gli utilizzatori	2946
La disapplicazione dell'atto amministrativo in ambito tributario	2947
Possibili conseguenze pratiche e conclusioni	2948

L'accertamento sintetico ed in particolare l'accertamento da redditometro si fonda su una predeterminazione del reddito imponibile ritratto da tecnicismi di natura procedimentale che lo quantificano sinteticamente desumendolo dalla disponibilità di taluni beni o servizi a cui sono connesse le spese necessarie per il loro mantenimento e per la loro utilizzazione. La disciplina di tale tec-

nicismo è stata attribuita dal legislatore, all'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, norma che fu da subito tacciata di incostituzionalità per via di quei tecnicismi procedurali determinativi del reddito, contenuti in una norma secondaria, a cui ci si riferisce per l'individuazione dei beni e servizi e per la quantificazione delle spese connesse con il loro mantenimento (1).

Nota (1) — La questione più rilevante appare il conflitto fra la normativa del redditometro e l'articolo 23 della Costituzione, per via dell'esistenza, in materia tributaria, della riserva di legge. Sulla base di tale assunto è stata invocata l'illegittimità costituzionale dei decreti attuativi del redditometro quali atti impositivi di rango secondario. Inoltre recentemente la Cassazione con la Sentenza n. 12448 dell'8/06/2011 (vedi pag. 2952) ha discusso della legittimità dell'accertamento sintetico operato nei confronti di un contribuente disoccupato. Il giudizio dei giudici di legittimità ha completamente ribaltato la sentenza delle commissioni di merito che avevano ritenuto illegittima l'applicazione del redditometro a persona disoccupata. Secondo la Cassazione l'accertamento deve ritenersi fondato poiché il D.M. 10/09/1992 individua la disponibilità dei beni indicati come indici e coefficienti presuntivi di capacità contributiva ai fini dell'applicazione dell'articolo 38 del D.P.R.

In origine il procedimento di rettifica redditometrica consentiva all'Ufficio di determinare sinteticamente il possesso di un maggiore imponibile del contribuente solo subordinatamente alla ricostruzione analitica dei diversi redditi e solo qualora emergesse un reddito complessivo inferiore a quello fondatamente attribuibile al contribuente sulla base di elementi e circostanze certi.

Con una prima modifica, al citato art. 38, l'Ufficio fu affrancato da tale obbligo (e cioè dalla necessità di dover procedere, in via preventiva, alla ricostruzione analitica dei singoli redditi del contribuente), ma questa modifica non consentì a questo strumento di svilupparsi ed estendersi per via del fatto che furono privilegiati i controlli fondati su metodi induttivi di massa come gli studi di settore. Con la revisione delle regole sull'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, si è cercato di rendere più spedita la procedura di accertamento redditometrica fondandola non più sulla fonte di produzione del reddito ma sul presupposto che dalla disponibilità di determinati beni possa desumersi il sostenimento di spese correnti e che dal sostenimento di

queste ultime si possa far derivare il possesso di reddito (al fine di giungere ad una corretta quantificazione del reddito in base al principio costituzionale della capacità contributiva, bisognerà quantificare correttamente la spesa posto che una spesa non corretta determinerà una ricostruzione del reddito non veritiera).

In linea di principio, nell'ambito di tale metodologia di controllo, gli uffici finanziari, sussistendone i requisiti e avvalendosi di una presunzione legale relativa (2), sono legittimati a risalire da un fatto noto, ossia la manifestazione di capacità contributiva del soggetto controllato, a un fatto ignoto, ossia l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito imponibile rispetto a quello dichiarato. Tale teoria è stata criticata da autorevole dottrina (3), per via del fatto che non vi sarebbe alcuna inferenza logica tra gli indici del tenore di vita ed il reddito netto, in quanto l'entità e il tipo di spesa dipendono da altri e diversi parametri economici, quali, la propensione al consumo, la propensione al risparmio, le diverse caratteristiche socio-economiche dei contribuenti interessati e la composizione del nucleo familiare (4).

600/73. Sempre la Cassazione, con l'arresto n. 10028 del 29/04/2009 (riportata in massima a pag. 2951 e integralmente in *"Finanza & Fisco"* n. 25/2009, pag. 2060) ha stabilito che i coefficienti presuntivi applicati ai fini del redditometro, anche se contenuti in decreti successivi rispetto all'anno d'imposta accertato, sono legittimamente utilizzabili dagli uffici e non comportano applicazione retroattiva. Tuttavia, qualora l'applicazione di coefficienti contenuti in decreti successivi porti alla determinazione di un reddito maggiore rispetto a quello che si determinerebbe applicando le norme anteriori, allora essi rappresentano una modifica sostanziale rispetto alla legislazione precedente e, pertanto, non potrebbero essere applicati. La Cassazione con la Sentenza n. 1294 del 22/01/2007 (riportata in massima a pag. 2950 e integralmente in *"Finanza & Fisco"* n. 39/2007, pag. 3275), ha affermato che il ricorrente che rimette al giudice di legittimità una questione che implichi un accertamento in fatto, la quale non sia stata oggetto di trattazione nella sentenza impugnata, è onerato, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso, della puntuale allegazione della deduzione formulata nel grado di merito. È riconducibile al fatto notorio, agevolmente conoscibile dall'uomo medio, la circostanza che il possesso di auto storiche o d'epoca implica esborsi, anche ingenti, per la manutenzione di tali veicoli e delle relative componenti soggette a usura con conseguente attribuzione al titolare, in via di accertamento sintetico, di un maggior indice di capacità contributiva. Ancora la Cassazione, con la Sentenza del 06/08/2008, n. 21171 ha confermato che l'accertamento fondato sul cosiddetto redditometro consente il riferimento anche a indici di capacità contributiva contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente al periodo d'imposta oggetto di rettifica. Ciò in quanto essi, avendo una sola funzione accertativo-probatoria, "... non hanno affatto contenuto sostanziale, poiché non incidono sull'oggetto del rapporto tributario". Si segnala inoltre che la Corte Costituzionale, con l'ordinanza 13/07/2004, n. 297 (in *"Finanza & Fisco"* n. 36/2004, pag. 3077), ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 38, quarto comma, secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Nota (2) — Recentemente la Corte di Cassazione, con la Sentenza n. 13289 del 2011, ha sostenuto che i coefficienti ministeriali di cui al D.M. del 1992 che quantificano il reddito in applicazione del cosiddetto "redditometro", non hanno valore di presunzione legale relativa, ma di **presunzione semplice**. Dello stesso tenore anche la C.T. Provinciale di Torino, Sez. II, con sentenza n. 136 del 01/07/2011.

Nota (3) — G. FALSITTA, *Accertamento e sanzioni*, in Commentario breve alle leggi tributarie, CEDAM.

Nota (4) — La Suprema Corte di Cassazione, Sez. V Civile Tributaria, con la Sentenza n. 17203 del 28/07/2006, ha avuto modo di chiarire che, l'art. 38 consente di dimostrare che il maggior reddito, determinato attraverso l'accertamento da redditometro, è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta: ciò a condizione che tali redditi aggiuntivi risultino da idonea documentazione e siano effettivamente "posseduti" dal contribuente, (**di pertinenza sua, del coniuge e dei figli minori che costituiscono il «nucleo familiare»**). Non possono essere conteggiati, invece, i redditi di un affine, pur se convivente con il contribuente. Il concetto

Insomma questo strumento di accertamento del reddito, dopo essere stato per lungo tempo accantonato, è oggi tornato alla ribalta come strumento principe per il recupero dell'evasione ed è stato recentemente aggiornato dall'art. 22 del D.L. n. 78 del 31 maggio 2010, mediante il quale sono stati riscritti i commi da 4 a 8 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 (in **"Finanza & Fisco" n. 29/2010, pag. 2461**). Tali modifiche, si sono rese necessarie per «adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico ...» rendendolo così più efficiente e più rispondente alle evoluzioni giurisprudenziali (in termini di garanzie per il contribuente). Tali modifiche hanno introdotto l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo (5), hanno eliminato la possibilità di procedere alla determinazione sintetica del reddito in presenza di mancata risposta del contribuente (6), il tutto in contrapposizione alle ampliate facoltà e poteri concessi all'ufficio che a far data dal 2009 potrà «... sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere, sostenute nel corso del periodo d'imposta ...».

A fronte di una così ampia discrezionalità, il legislatore ha però introdotto a favore del contribuente, la possibilità di fornire la prova contraria in ordine alle modalità di finanziamento della spesa o alla capacità contributiva desunta dal redditometro, mediante la dimostrazione di altri redditi comunque esclusi dalla base imponibile. Inoltre la novella legislativa ha anche previsto che, in attuazione dell'art. 38, comma 5 del D.P.R. 600/73, verrà emanato un

decreto mediante il quale verranno individuati i beni "indice", sulla base dei quali verrà determinato il "nuovo" redditometro. Tali parametri, saranno aggiornati ogni due anni e prenderanno in considerazione l'analisi di «... campioni significativi di contribuenti, ...» il «... nucleo familiare (del soggetto "accertato") e dell'area territoriale di appartenenza».

Il redditometro, le società di comodo e gli utilizzatori

Il nuovo strumento di accertamento del reddito "a valle", è stato affiancato da una serie di interventi normativi diretti a colpire le cosiddette "zone grigie" in cui l'attività degli uffici non riusciva ad arrivare per via del fatto che talvolta detti beni indice non risultavano essere intestati alle persone utilizzatrici, bensì ad altri soggetti interposti. Le nuove norme introdotte dalla riforma estiva, intervengono da una parte aumentando del 10,5% l'imposta (IRES) sulle società di comodo, nel cui novero vengono ora ricomprese anche le società sistematicamente in perdita e dall'altro tassando gli utilizzatori di detti beni che pagano un corrispettivo inferiore al valore normale. Con questi interventi, in sostanza si è inteso colpire il sistema dell'interposizione e dello schermo societario, facendo in modo che:

- la società non potrà dedurre i costi dei beni "schermati";
- i soci saranno tassati sulla differenza tra

di «nucleo familiare» è sempre semplificato con stretto riferimento al «coniuge non legalmente ed effettivamente separato», al «figlio minore possessore di redditi della specie indicata nel co. 2 dell'art. 324 c.c.», ossia al concetto di nucleo familiare naturale quale costituito, appunto, tra coniugi conviventi e figli, soprattutto minori, potendosi agevolmente presumere, in tal caso, in base all'*id quod plerumque accidit*, il concorso alla produzione del reddito (quand'anche non necessariamente proporzionale) di quei soggetti. Il richiamo a tale «nucleo» trova evidente fondamento nel legame che lega le persone indicate che lo compongono e non già soltanto nella loro convivenza. Pertanto, non può sostenersi «che il possesso di redditi altrui possa essere desunto dalla mera convivenza di un parente diverso, estraneo al detto nucleo, ovvero ... di un affine ...», poiché «... in tal caso non sussiste affatto la presunzione detta». «Per effetto delle considerazioni che precedono la questione, posta dal motivo in esame, della prova della convivenza (all'epoca dei fatti) della (suocera), è del tutto priva di rilevanza, perché (*frustra probatur quod probatum non relevat*) tal fatto non costituisce prova, né presuntiva né indiziaria ..., del 'possesso' ... dei redditi della stessa da parte del genero ...»: pertanto, «... i redditi percepiti dalla (contribuente) e le somme dalla stessa prelevate da propri conti sono del tutto irrilevanti ai fini della prova documentale ... necessaria per dimostrare la congruità del reddito dichiarato dai coniugi ricorrenti rispetto a quello determinato dall'ufficio in base ai parametri».

Nota (5) — A tal proposito si veda quanto sostenuto da A. BULLO-F. DOMINICI, *Il mancato contraddittorio comporta la violazione dei principi Costituzionali e Comunitari* (in **"Finanza & Fisco" n. 1/2011, pag. 16**).

Nota (6) — Prima delle modifiche l'accertamento sintetico si rendeva applicabile anche in caso di mancata risposta da parte del contribuente agli inviti di cui all'art. 32, comma 1, n. 2-4, del D.P.R. n. 600/1973.

canone di mercato ed il corrispettivo pagato;

- la società se di comodo, verrà gravata da una maggiore IRES;

- i dati dell'utilizzatore verranno segnalati all' Agenzia delle Entrate per essere sottoposti al controllo della posizione fiscale.

Tali disposizioni, già minacciate di incostituzionalità derivante da doppia imposizione (7), genereranno ricadute relative ai carichi di lavoro dell'amministrazione per via dell'incremento del numero degli interpellati disapplicativi delle società di comodo,

ma di certo consentiranno la riduzione degli schermi fiscali per l'intestazione dei beni di lusso e agevoleranno l'introduzione della nuova regola redditometrica che prevede che **nella ricostruzione del reddito del socio si debba tener conto anche dei finanziamenti e degli strumenti di ricapitalizzazione**. Con l'introduzione delle informazioni finanziarie, a far data dal 2012, "il grande fratello" chiuderà quindi il cerchio, rendendo di fatto ineludibile l'obbligo di partecipare alla formazione della spesa pubblica secondo i precetti costituzionali.

Le novità del redditometro

- Introduzione di una presunzione, che collega il reddito del contribuente alle spese del periodo d'imposta;
- Introduzione di un'altra presunzione, che consenta la ricostruzione induttiva del reddito complessivo, fondata su elementi indicativi di capacità contributiva, derivanti da analisi di campioni di contribuenti, differenziati in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza;
- Previsto un limite di tolleranza del 20% fra reddito dichiarato e reddito accertato;
- Azzeramento del riferimento all'imputazione su più anni delle spese per incrementi patrimoniali;
- Obbligatorietà del contraddittorio preventivo e possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria;
- Necessità dell'Ufficio, prima di inviare l'atto di rettifica, di inviare una comunicazione al Comune di residenza.

La disapplicazione dell'atto amministrativo in ambito tributario

Le Commissioni tributarie dispongono di tutti i poteri di accertamento che ogni disposizione di leg-

ge conferisce agli uffici tributari impositori e tra queste va rilevata la possibilità di disapplicare gli effetti dell'atto amministrativo illegittimo, che consiste nel ritenere *tamquam non esset* l'atto non conforme alle disposizioni di legge. Questa rappresentazione del

Nota (7) — La Cassazione con la sentenza n. 28320 del 21/12/2005, ha avuto modo di stabilire che non determina un'illecita duplicazione d'imposta il fatto che la proprietà di un fabbricato sia stata posta alla base sia di un accertamento di un reddito immobiliare (art. 41-bis, D.P.R. 600/1973), sia di un accertamento sintetico (art. 38, D.P.R. 600/1973). Da ciò ne deriva che, "... sia per la non coincidenza tra le due tipologie di reddito - il primo patrimoniale, il secondo frutto dell'attività esercitata, e quindi autonomo dal primo - sia perché utilizzando il metodo (sintetico) il possesso di un fabbricato è stato considerato dall'Ufficio finanziario non già come fonte di reddito (parziale), bensì come fatto rilevatore di una capacità di spesa del contribuente, unitamente ad altri elementi-indice normativamente tipizzati, il cui valore presuntivo sintetico è superabile dalla prova contraria del contribuente ... - l'accertamento ... è (quindi) legittimo ...", poiché "... non viola il principio del divieto di doppia imposizione per la stessa fonte di reddito ...".

potere giudiziario, non conduce al ritiro dell'atto vi-
ziato, ma alla privazione dell'efficacia dello stesso (8).
Si tratta cioè di un potere-dovere del giudice tributa-
rio, che priva di efficacia il contesto processuale in
cui è stata eccepita l'illegittimità e non anche tutti i
processi pendenti in cui l'atto ha rilevanza. I vizi pos-
sono essere fatti valere, *incidenter tantum* ai fini del-
la disapplicazione, davanti alle Commissioni tribu-
tarie e possono essere dedotti, in via principale e di-
retta, davanti al giudice di legittimità. Relativamente
alla disapplicazione nel processo tributario sovviene
l'art. 7, comma 5, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546,
il quale recita: «*le commissioni tributarie, se ri-
tengono illegittimo un regolamento o un atto ge-
nerale rilevante ai fini della decisione, non lo ap-
plicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudi-
zio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa
sede competente*».

Tale disposizione riconosce al giudice tributario
il potere di considerare l'atto illegittimo e, ove rile-
vante ai fini della decisione finale, di disapplicarlo.
In sostanza la potestà delle Commissioni tributarie,
si riverbera sul rapporto e non sull'atto per cui esse
possono accertare, senza efficacia di giudicato, l'il-
legittimità dell'atto generale o regolamentare, deci-
dendo la controversia come se l'atto non fosse stato
emanato.

Secondo rilevante dottrina, il potere di disappli-
cazione dell'atto ritenuto illegittimo da parte del Giu-
dice, si riverbera sulla norma fiscale presupposta al-
l'atto impugnato che risulti incompatibile con l'ordi-
namento comunitario e le cui fonti consistono nelle
norme primarie del Trattato e negli atti delle Istitu-
zioni (9). Ciò che caratterizza gli atti generali è il fat-
to di riferirsi a soggetti che possono essere determi-
nati a posteriori in sede di esecuzione, ovvero ad es-
sere destinati o attuati mediante atti applicativi se-
condari, come il redditometro. Orbene l'atto genera-
le non è un atto impositivo a causa della sua natura di

indeterminatezza con riferimento ai soggetti destina-
tari e non incide in modo diretto ed immediato sul
rapporto tributario (10) onde per cui il contribuente
potrà impugnare, in via principale, l'atto ammini-
strativo generale che risulta lesivo della sua posi-
zione (interesse legittimo) dinanzi al Tribunale am-
ministrativo e potrà invocare l'illegittimità dell'at-
to generale presupposto innanzi alle Commissioni
Tributarie, per violazione di legge, incompetenza ed
eccesso di potere.

Ciò detto, occorre ricordare che le circolari e le
risoluzioni non sono atti generali amministrativi poi-
ché indirizzate agli uffici e non dirette al contribuente,
mentre il regolamento è da annoverarsi tra gli atti
normativi secondari diretti ad innovare l'ordinamen-
to. Il regolamento, qualora contenga specifiche pre-
scrizioni immediatamente precettive è impugnabile
ex se e sia l'atto generale che il regolamento possono
essere impugnati davanti alla Commissione tributa-
ria, ai soli effetti della loro disapplicazione e non ai
fini di un loro eventuale annullamento che compete
al Tribunale Amministrativo (11).

Possibili conseguenze pratiche e conclusioni

La richiesta alla Commissione Tributaria di di-
sapplicazione di un regolamento (ai sensi dell'art. 7,
co. 5 del D.Lgs. 546/1992), in riferimento ai numeri
emergenti dalle asettiche tabelle redditometriche,
deriva non tanto in riferimento ad una (possibile) il-
legittimità dello stesso (regolamento), ma da una pro-
vata illegittimità della fattispecie analizzata (con onere
probatorio in capo al contribuente).

Ci si spiega meglio con un banale esempio.

In riferimento al solo costo di mantenimento (nel
“vecchio” redditometro) di un'auto “normale” può
essere richiesto un importo pari, ad esempio, a
42.850,00 euro.

Nessuno mette in dubbio che detto valore

Nota (8) — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 6 maggio 2005, n. 9415.

Nota (9) — G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2003, pag. 134.

Nota (10) — Cass., Sez. V Civile Tributaria, Sentenza 9 giugno 2003, n. 9181 (**riportata in massima a pag. 2950**).

Nota (11) — A. BUSCEMA, *Il sindacato giurisdizionale della giustizia amministrativa nei confronti degli atti di normazione secondaria in materia tributaria* (in *“Finanza & Fisco”* n. 35/2001, pag. 4364).

(42.850,00 euro), in generale ed in astratto, possa essere corretto (posto che, nella propria discrezionalità, il Legislatore avrà previsto che mediamente un cittadino possa percorrere 50.000 km/80.000 km su un anno).

Però, nell'ipotesi in cui il contribuente provi (*ex art. 2697 c.c.*) che i km percorsi in quel dato anno siano, ad esempio, pari a soli 7.200 (dimostrabili dalle fatture dei tagliandi), ebbene e giocoforza diventa inverosimile poter sostenere che per percorrere 7.200 km si necessiti di spendere quasi 43.000,00 euro, (a solo titolo di mantenimento dell'autovettura)!

Pertanto, il collegamento sistematico da compiersi è il seguente: art. 2697 c.c., art. 7, co. 4 D.Lgs. 546/1992, art. 115, co. 2 c.p.c., art. 53 della Costituzione e art. 7, co. 5 D.Lgs. 546/1992.

Quindi, non si chiede alla Commissione giudicante di dichiarare l'illegittimità di quel regolamento (dal quale scaturisce il conteggio redditometrico per l'auto), ma di dichiarare l'illegittimità del regolamento esclusivamente in relazione alla fattispecie analizzata, siccome oggettivamente dimostrato ed irragionevole che a quella spesa esaminata possa corrispondere quel determinato reddito presunto. In caso contrario si creerebbero delle basi imponibili fittizie con conseguente violazione dell'art. 53 e 3 della Costituzione, trasformando un'imposta sul reddito in una imposta patrimoniale gravante sul contribuente (stante l'inequivocabile mancanza di ragionevolezza, di logica dimostrazione empirica, tra la spesa presuntivamente determinata ed i km percorsi), solo per il fatto di possedere un'auto.

Detta illegittimità, (con totale onere probatorio a carico del contribuente), potrà inoltre derivare (anche) dai principi giurisprudenziali posto che la Corte di Cassazione con la sentenza n. 19163 del 2003 (**riportata in massima a pag. 2950**) (in riferimento al redditometro/accertamenti standardizzati), ha stabilito che: "c'è da rilevare che la flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'art. 53 della Costituzione, non potendosi

ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che è la capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che può derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono però avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta". Inoltre, la Corte di Cassazione con l'arresto n. 9315 del 31/08/1992, ha stabilito che la prova può essere desunta a mezzo di presunzioni "... nel senso che nel fatto noto possa risalirsi alla prova del fatto ignoto in termini di ragionevole probabilità e non di assoluta certezza.", sentenza che ci rammenta il contenuto dell'art. 115, comma 2 c.p.c. che afferma che «*il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza*». Sulla base delle considerazioni svolte appare oltremodo chiaro che è una massima di esperienza comune (115, co. 2 c.p.c.) e una ragionevole probabilità poter asserire che un cittadino che percorre solo 7.200 km in un anno non possa nemmeno lontanamente poter spendere quasi 43.000,00 euro per detta percorrenza. Non solo, la Corte Costituzionale con la sentenza n. 120/1972 ha stabilito che bisogna determinare l'esatta capacità contributiva di un contribuente (non a caso i Supremi giudici hanno stabilito che ogni sforzo va compiuto affinché le imposte vengano pagate sulla base della reale capacità contributiva) e pertanto, nel caso in cui la normativa imponga la debenza del tributo al verificarsi della condizione che si è speso più di quanto si è guadagnato, ebbene nessuna ripresa fiscale si potrà operare nell'ipotesi di dimostrazione che detta maggiore spesa, non esiste nei termini emergenti dall'accertamento o esiste in maniera decisamente più bassa (**12**) (e magari detta misura reale non fa nemmeno scattare i presupposti di superamento soglia per l'accertamento redditometrico).

Nota (12) — Non a caso la Suprema Corte con la Sentenza n. 13289 del 17/06/2011 ha confermato la necessità del contraddittorio a pena di nullità anche per il vecchio redditometro (cfr. C.T.P. di Torino n. 136/2/2011 dep il 01/07/2011).

LE MASSIME^(*) RICHIAMATE DALL'AUTORE

CAS - Sez. V - Sentenza n. 9181 del 09/06/2003
Presidente: Papa E., Relatore: Ebner VG.

CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Azione in via preventiva di accertamento negativo di debito d'imposta - Davanti alle commissioni tributarie - Proponibilità - Esclusione - Decreto ministeriale recante norme sulla determinazione delle tariffe d'estimo degli immobili urbani per l'intero territorio nazionale - Autonoma impugnazione - Preclusione - Disapplicazione ad opera del giudice dell'impugnazione dello specifico atto impositivo adottato dall'amministrazione - Configurabilità - Art. 16, del DPR 26/10/1972, n. 636 - Art. 19, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 - DM Finanza 17/09/1981

Nel processo tributario regolato dal D.P.R. 26/10/1972, n. 636 - come del resto secondo la nuova disciplina del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 -, non è proponibile davanti alle commissioni tributarie un'azione di accertamento negativo, attinente cioè la non debenza di un determinato tributo, sperimentata in via preventiva, in assenza di un atto impositivo dell'amministrazione, in quanto l'art. 16 del decreto del 1972 - rispetto al quale nulla ha innovato l'art. 19 del D.Lgs. del 1992 - prevede che la tutela del contribuente si attui mediante la proposizione di ricorsi avverso specifici atti di accertamento o di imposizione dell'amministrazione finanziaria ovvero avverso il rigetto di istanze di rimborso di somme indebitamente pagate. Ne consegue che va esclusa la proponibilità dell'impugnazione di un atto come il D.M. 27/09/1991, recante norme sulla determinazione delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane per l'intero territorio nazionale, senza che ciò possa comportare alcuna violazione del diritto di difesa, **trattandosi di un atto a contenuto generale, e perciò disapplicabile, ove ritenuto illegittimo, dal competente giudice tributario in sede di impugnazione dello specifico atto impositivo eventualmente adottato dall'amministrazione finanziaria nei confronti del singolo contribuente.**

Vedi: Cass. SS.UU. 660/86, 2802/93

CAS - Sez. V - Sentenza n. 19163 del 15/12/2003
Presidente: Papa E., Relatore: Falcone G.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Rettifica delle dichiarazioni - Metodo induttivo - Coefficienti presuntivi adottati ai sensi degli artt. 11 e 12 del DL n. 69 del 1989 - Flessibilità - Fondamento - Capacità contributiva - Prova contraria - Ammissibilità - Onere del contribuente - Presunzioni - Utilizzabilità - Artt. 11 e 12, del DL 02/03/1989, n. 69, conv., con mod., dalla L 27/04/1989, n. 154 - Art. 53 Cost.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi e con riguardo alla procedura di determinazione induttiva dell'ammontare dei ricavi e dei compensi sulla base di coefficienti presuntivi, disciplinata dagli artt. 11 e 12 del DL 02/03/1989, n. 69 (convertito, con modificazioni, nella legge n. 154 del 1989), il principio della flessibilità degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento nell'art. 53 Costituzione, **non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere dalla capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica.** Ne consegue che, anche in ipotesi di legittima utilizzazione dei coefficienti presuntivi da parte dell'amministrazione, è sempre ammessa a carico del contribuente la prova della inapplicabilità dei parametri al caso concreto; tale prova può essere costituita, in assenza di indicazioni normative specifiche contrarie, anche da presunzioni che il giudice nel suo prudente apprezzamento può configurare e valutare.

Vedi: Cass. 11300/2000, 8665/2002

CAS - Sez. V - Sentenza n. 1294 del 22/01/2007
Presidente: Cristarella Orestano, Relatore: Genovese

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Accertamenti e controlli - Rettifica delle

(*) Salvo diversa indicazione Massime elaborate dal Massimario della Corte di Cassazione.

dichiarazioni - Accertamento con metodo sintetico (c.d. redditometro) - Indici di capacità contributiva - Possesso di auto storiche - Configurabilità - Fondamento - Fatto notorio - Sussistenza - Fattispecie - Art. 38, del DPR 29/09/1973, n. 600 - DM 10/09/1992 - Art. 115 c.p.c.

In tema di accertamento delle imposte sul reddito, il riferimento al possesso di autovetture da parte del contribuente, contenuto nei c.d. redditometri, deve intendersi esteso anche alle auto storiche, non rinvenendosi in dette disposizioni alcuna precisazione o restrizione al riguardo, e rappresentando tale circostanza un idoneo indice di capacità contributiva, dal quale possono correttamente desumersi elementi di valutazione, nell'ambito dell'apprezzamento riservato al giudice di merito, **come fatto al quale notoriamente si ricollegano spese a volte anche ingenti**: non appare, infatti, estraneo alla cultura dell'uomo medio il fatto che le predette autovetture formano oggetto di ricerca e collezionismo fra gli appassionati di tali beni, che per gli stessi esiste un particolare mercato, e che, secondo l'“*id quod plerumque accidit*”, la manutenzione di veicoli ormai da tempo fuori produzione comporta rilevanti costi, in ragione delle necessità di riparazione e sostituzione dei componenti soggetti ad usura (fattispecie relativa al possesso di una Jaguar MK2 del 1963).

Vedi Cass. 656/96, 19252/2005

CAS - Sez. V - Sentenza n. 10028 del 29/04/2009
Presidente: Altieri, Relatore: Bernardi

NORME TRIBUTARIE - Retroattività - Principio di non retroattività delle leggi tributarie ex art. 3 della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) - Applicabilità alle leggi anteriormente vigenti - Fondamento - Fattispecie - Accertamento sintetico (redditometro) - Accertamento del reddito complessivo

netto delle persone fisiche determinato sinteticamente - Determinazione sintetica - Applicazione retroattiva degli indici fissati con D.M. 10/09/1992 e D.M. 19/11/1992 - Applicazione retroattiva di nuovi indici e modalità di calcolo con incidenza sull'ammontare del tributo - Illegittimità - Art. 38 DPR 29/09/1973, n. 600 - Art. 3 della L 27/07/2000, n. 212

In tema di efficacia nel tempo delle norme tributarie, le disposizioni della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente), hanno efficacia retroattiva. Peraltro, il principio di irretroattività della normativa tributaria, riaffermato dall'art. 3 della legge 212/2000 **quale principio informatore dell'ordinamento tributario, vale in ogni caso quale principio di interpretazione delle sue disposizioni**. Pertanto, l'art. 3 della medesima legge, che ha codificato il principio di irretroattività nella materia fiscale, trova applicazione con riferimento alle leggi anteriormente vigenti. (In base a tale principio, la Suprema Corte ha rigettato il motivo di impugnazione di una sentenza della Commissione Tributaria Regionale che aveva ritenuto non applicabili retroattivamente i decreti ministeriali del 1992 per la determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto redditometro, nel quale il giudice d'appello aveva osservato non potersi dubitare che i DD.MM. del 1992 rappresentino una modifica rispetto alla normativa previgente, sia sul piano procedurale sia su quello sostanziale, non solo perché prendono in considerazione indici di capacità contributiva prima ininfluenti, come la residenza principale, ma soprattutto perché, lungi dal rappresentare un semplice aggiornamento Istat delle tabelle precedenti, stabiliscono una normativa diversa di calcolo, con differenti parametri di base e con nuovi coefficienti di valutazione, oltreché con diverso sistema di abbattimento progressivo delle voci reddituali: il tutto con incidenza sull'ammontare del tributo richiesto. (*Massima non ufficiale*))

Vedi: Corte Cost. ord. 7/2001, Corte Cost. 236/1994
Diff.: Cass. 19252/2005, 19403/200, 328/2006