

Cass., n. 27545 del 19 dicembre 2011

## **Revirement della Corte di Cassazione Redditometro tra le presunzioni legali**

di Federico Marrucci<sup>(\*)</sup>

In tema di accertamento sintetico da c.d. "redditometro", la Suprema Corte approda - a distanza di pochi mesi dall'ultima pronuncia - a un "nuovo cambio di rotta" sull'argomento: questa tipologia di "verifica" fiscale si basa su presunzioni legali relative.

### **1. Analisi dell'orientamento pro-contribuente**

La precedente sentenza della Corte di Cassazione (n. 13289 del 17 giugno 2011<sup>1</sup>) era contraddistinta dalla seguente *ratio* (del tutto condivisibile): il redditometro<sup>2</sup> - in particolare il meccanismo operante all'interno di tale accertamento - viene configurato come un qualsiasi strumento da "coefficiente" (come ad esempio lo studio di settore), alla stregua di una tipica verifica fiscale standardizzata.

Si tratta - invero - di una vera e propria equiparazione (in relazione agli oneri probatori posti a carico dell'Amministrazione finanziaria) tra lo

**studio di settore** e il **redditometro** (tale affiancamento c.d. metodologico tra i due accertamenti era già stato introdotto all'interno della Relazione n. 94 del 9 luglio 2009 dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione).

In particolare, gli elementi della gravità, della precisione e della concordanza (requisiti imprescindibili all'interno delle presunzioni semplici) devono essere **rafforzati** - secondo il precedente orientamento - all'esito del **contraddittorio** instaurato tra il Fisco e il contribuente (diventato obbligatorio nel nuovo accertamento sintetico modificato dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78)<sup>3</sup>.

A ben vedere, tale corrente di pensiero ("temporaneamente" archiviata con l'ordinanza in parola) intendeva rimarcare lo "spirito" della citata riforma del 2010, cioè l'intervenuta obbligatorietà di introdurre il confronto tra le parti prima della notifica dell'avviso di accertamento.

In precedenza - ossia prima della riforma del 2010 - il redditometro trovava la propria "cittadinanza fiscale" su una presunzione legale relativa, la quale determinava **un'inversione dell'onere probatorio** proprio a carico del contribuente, come del resto aveva stabilito in modo costante la Corte di Cassazione in numerose sentenze (fino al 31 maggio 2010).

Ad ogni buon conto, la summenzionata modifica

<sup>(\*)</sup> Avvocato in diritto tributario in Lucca presso Studio Legale Etruria.

<sup>1</sup> In "il fisco" n. 28/2011, fascicolo n. 1, pag. 4512, con commento di S. Sardella.

<sup>2</sup> Sul tema, si veda anche A. Cissello, *Redditometro: valore delle presunzioni e difesa del contribuente*, in "il fisco" n. 48/2011, fascicolo n. 1, pag. 7817.

<sup>3</sup> B. Frizzera (a cura di), *Guida all'Accertamento delle Imposte*, Il Sole-24 Ore, 2010. Proprio l'intervenuta obbligatorietà del contraddittorio "preventivo", preme osservare, si inserisce positivamente nella esplicita formalizzazione della L. n. 212/2000 - Statuto del Contribuente - in tema di collaborazione tra Fisco e contribuente (art. 10).

legislativa aveva l'obiettivo (non espressamente dichiarato) di "esaurire" la ragion d'essere delle presunzioni legali applicate all'accertamento **redditometrico** (principio in realtà non negoziabile nella vecchia impostazione).

Pertanto, su siffatta questione, l'**orientamento giurisprudenziale maggioritario** aveva aderito a tale interpretazione, ossia con l'**instaurazione del contraddittorio**, l'Ufficio non avrebbe più potuto trincerarsi dietro la sussistenza di tale elemento "indiziario" a sostegno del proprio "impianto accusatorio" (*rectius*: presuntivo legale).

Con il "confronto diretto" tra il Fisco e il contribuente si assiste, in senso proprio, alla nascita di uno strumento, avente ad oggetto la funzione di adattare le presunzioni dell'Ufficio alla reale situazione reddituale/economica imputabile effettivamente al contribuente.

Difatti, la Cassazione aveva stabilito che il "risultato dello standard, dato dal redditometro, deve essere corretto nel corso del contraddittorio, in modo da fotografare la reale e specifica situazione del contribuente"<sup>4</sup>.

La **presenza del contraddittorio** costituisce, quindi, un tassello fondamentale per gli accertamenti standardizzati, per i quali la caratteristica comune risulta essere proprio quella dell'adeguamento – attraverso il confronto *inter partes* – circa il risultato conseguito con il *software* e la realtà economica rappresentata dal contribuente.

**Anche nell'accertamento sintetico (come nello studio di settore), il risultato del dato standard di origine deve necessariamente essere plasmato nel corso del contraddittorio con il soggetto, pena l'illegittimità dell'accertamento.**

A ben vedere, con la pregressa corrente interpretativa, veniva confermato il principio stabilito dalla Suprema Corte a Sezioni Unite<sup>5</sup>, ossia che l'accertamento si rafforza (e si legittima) proprio attraverso il contraddittorio instaurato "con il contribuente dal quale possono emergere elementi idonei a commisurare la concreta realtà economica dell'impresa con la presunzione".

<sup>4</sup> D. Deotto, *Redditometro, vince il confronto*, in "Il Sole-24 ore" del 19 giugno 2011.

<sup>5</sup> Cass., SS.UU., nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 18 dicembre 2009, tutte in banca dati "fiscoonline". Il contraddittorio preventivo dovrebbe essere la regola nel procedimento dei tributi, così come si può evincere indirettamente dalle citate pronunce della Corte di Cassazione.

In breve, in tutti gli **accertamenti standardizzati** occorre quindi valutare l'esito del contraddittorio per accertare la "**personalizzazione**" dei parametri da *software* alla singola posizione del contribuente, al fine di assicurare una **ragionevole concretezza** rispetto ai requisiti di gravità, precisione e concordanza propri delle presunzioni semplici.

## 2. Il precedente giurisprudenziale "a favore" della presunzione semplice

In realtà, non è la prima volta che la Corte di Cassazione approdava a tale conclusione "*pro contribuente*": il primo segnale del *revirement* sull'argomento è da ricercare nell'ordinanza n. 21661 del 22 ottobre 2010<sup>6</sup>.

Nel citato provvedimento, la giurisprudenza di legittimità giunse proprio al seguente risultato: anche il **redditometro appartiene alla categoria degli accertamenti standardizzati**, dunque – per analogia – anche la legittimità del sintetico transita dagli elementi acquisiti in sede di contraddittorio (per suffragare la tesi dell'Agenzia delle Entrate)<sup>7</sup>.

Con tale pronuncia veniva – in via definitiva – riconosciuta l'esistenza di un'ampia categoria di metodiche standardizzate di accertamento tributario, caratterizzate dall'elaborazione di dati del contribuente sulla base di valori e percentuali medie<sup>8</sup>.

Ma vi è di più: nella sentenza n. 13289/2011 si affermava un ulteriore principio, ossia che l'**obbligo** di esperire il preventivo **contraddittorio** tra le parti trova applicazione **anche per il passato**, pertanto non solamente per gli accertamenti afferenti periodi di imposta dal 2009 e successivi.

## 3. Considerazioni finali

A ben vedere, pare lampante la portata "copernicana" di tale linea interpretativa: la nuova previ-

<sup>6</sup> In banca dati "fiscoonline".

<sup>7</sup> Su tale orientamento si è conformata anche una pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Sondrio, n. 24/2/11 del 25 marzo 2011, in "il fisco" n. 26/2011, fascicolo n. 1, pag. 4204. In tale sentenza si afferma che l'applicazione acritica e tabellare dei parametri redditometrici, qualora non supportata da ulteriori elementi in relazione alla fattispecie, non rende autosufficiente l'accertamento sintetico.

<sup>8</sup> A. Marcheselli, *Garanzie e doveri del nuovo redditometro*, in "Corriere Tributario", n. 45/2010.

sione di legge circa la **coercitività del contraddittorio** (preventivo) comporta:

- in primo luogo l'obbligo da parte dell'Agenzia delle Entrate di chiedere il **confronto** con il contribuente (e non limitandosi a far compilare i noti questionari);
- in secondo luogo, impegna il Fisco a svolgere un particolare lavoro, finalizzato ad arricchire (in termini probatori) le **motivazioni dell'accertamento**.

Di contro, la mancata risposta da parte del contribuente all'invito al contraddittorio costituisce elemento indiziario convergente a supportare il contenuto dell'accertamento; rappresenta anche una scelta strategica del contribuente<sup>9</sup>, il quale potrà decidere di offrire (o meno) determinate notizie al Fisco.

In definitiva, il principio del contraddittorio – anche all'interno della normativa italiana, nonché della giurisprudenza – inizia a interessare gli operatori del settore, come peraltro ha sancito la Corte di Giustizia della UE nella sentenza *Sopropè* (C-349/07 del 18 dicembre 2008) del 18 dicembre 2008 e la Corte di Cassazione (n. 14105 dell'11 giugno 2010)<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> Cass., SS.UU., n. 26637 del 18 dicembre 2009.

<sup>10</sup> Entrambe in banca dati "fiscoonline".

Probabilmente, rappresenta il primo passo (senza dubbio rilevante) verso un nuovo equilibrio tra diritti e doveri distribuiti all'Amministrazione finanziaria e al contribuente, tendente a realizzare una forma dignitosa di Stato di Diritto, alla luce peraltro dei principi di **buona fede** e di **collaborazione** nella relazione tra le parti: si tratta pertanto non solo di un dovere etico, ma anche (e soprattutto) di un dovere giuridico.

Nonostante le considerazioni svolte nei capoversi precedenti – a fronte della nuova pronuncia in tema di redditometro<sup>11</sup> – la Corte di **Cassazione** ha deciso di optare a favore di una drastica "**inversione di marcia**" in relazione alla metodologia da applicare all'accertamento sintetico, sovraccaricando (senza una ragionevole motivazione giuridica) la posizione processuale del contribuente.

In altre parole, "grava" sul ricorrente, il quale intenda contestare l'applicazione di tali coefficienti presuntivi di reddito – all'interno dei propri atti difensivi – "**l'onere di dimostrare** in concreto che il proprio **reddito effettivo** è diverso ed inferiore a quello scaturente dalle presunzioni adottate dall'Ufficio".

<sup>11</sup> Cass., n. 27545 del 19 dicembre 2011, in "*il fisco*" n. 2/2012, fascicolo n. 1, pag. 235.