



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## Il nuovo redditometro: tra tutela del contribuente ed (in)certezza del diritto\*

di Santa De Marco\*

### ABSTRACT

*This paper sets out to examine regulation of the new version of the redditometro (income assessment system used by the Italian Revenue Service) in the light of the legislative changes introduced by art. 22 of Italian Decree Law n° 78/2010, (converted by Italian Law n° 122/2010). The various official documents, the interesting observations made by the Italian Data Protection Authority and the most significant doctrinal and case law opinions are all taken into account in order to reflect upon the unresolved issues that continue to limit the effectiveness and fair enforcement of the system.*

*Con il presente contributo si intende esaminare la disciplina del redditometro di “nuova” generazione alla luce del mutato contesto normativo, disposto con l’art. 22 D.L. n.78/2010, (convertito con la L. n.122/2010). I diversi documenti di prassi, nonché l’interessante rilievo del Garante della privacy e i più significativi orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, hanno fornito lo spunto per elaborare alcune riflessioni su questioni ancora incerte e che, attualmente, rappresentano limiti ad una più efficace ed equa applicazione del redditometro.*

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Il nucleo familiare nel redditometro – 3. La ragionevolezza nella sentenza della Commissione Tributaria di Reggio Emilia del 2 aprile 2014, n. 462 – 4. Il contraddittorio – 5. Considerazioni conclusive

\* Ricercatore t.d. presso l’Università degli Studi di Messina

\* Lavoro sottoposto a revisione

## 1. Introduzione

L'accertamento sintetico disciplinato dall'art. 38, commi 4 e seguenti, del D.P.R. n.600/73, si basa sulla rideterminazione del reddito complessivo del contribuente, in relazione alle spese di qualsiasi genere, a lui riferibili, sostenute nel corso del periodo d'imposta. Ai fini della rideterminazione del reddito, sono prese in considerazione, prevalentemente, le spese per consumi, mantenimento di beni o servizi, ed anche le spese per investimenti, che consentono di ricostruire il tenore di vita, salvo prova contraria. Mediante un ragionamento logico a ritroso, infatti, l'Amministrazione finanziaria, esamina le spese sostenute dal contribuente per giungere alla determinazione del presunto reddito imputabile allo stesso.

Sulla scorta di ciò, il D.M. 10 settembre 1992, ed il successivo D.M. del 19 novembre 1992, hanno istituito lo strumento del redditometro, mediante il quale l'Amministrazione finanziaria, sulla base di indici di spesa connessi alla disponibilità di alcuni beni o servizi, indicativi di capacità contributiva, determinava induttivamente il reddito complessivo del contribuente. Il D.M. del 24/12/2012 attuativo del nuovo redditometro, segna lo spartiacque tra redditometro di "vecchia" e "nuova" generazione e, segnatamente, il c.5 dell'art. 38 D.P.R. n. 600/73 ha previsto che la determinazione presuntiva del reddito sulla scorta di indici individuati nel D.M., sarà differenziata in relazione al nucleo familiare e all'area territoriale di appartenenza.

Il legislatore, infatti, con la finalità di adeguare il predetto strumento al mutato contesto socio-economico, con l'art. 22 del D.L. n.78 del 2010, convertito con la L. n.122/2010, ha disposto un *restyling* della disciplina dell'accertamento sintetico, introducendo nuove disposizioni ed intervenendo sia sull'elaborazione degli indici di capacità contributiva che sugli aspetti di natura procedimentale. Sicuramente, ormai da tempo, è stata abbandonata l'equazione possesso uguale reddito; infatti, l'Amministrazione finanziaria mira a determinare la spesa effettiva e complessiva del contribuente, sulla base di ciò che ha dichiarato, tenendo in considerazione non solo il concetto di possesso, ma, anzi e soprattutto, quello del mantenimento di un determinato stile di vita, sostenendo anche se parzialmente le relative spese.

Sebbene dal 2010 ad oggi, la disciplina in tema di accertamento sintetico "puro" e redditometrico sia stata rivisitata, l'attuale assetto normativo desta notevoli profili di criticità, alimentando un continuo e vivace dibattito dottrinale.

Innanzitutto le spese sono ancorate alla tipologia del nucleo familiare e all'area territoriale, nonostante il sistema tributario sia basato sull'imposizione personale, per cui l'imposizione della

famiglia fiscale appare in palese contrasto con il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. e con quelli di ragionevolezza e proporzionalità.

Il D.M. volto a commisurare il reddito complessivo, nonostante sia stato emanato anche per orientare l'attività degli Uffici periferici limitando di certo l'ambito di discrezionalità, in realtà suscita non poche perplessità, considerato che il redditometro, prendendo in considerazione le medie Istat, rischia di generare una tassazione presunta e non effettiva, poiché, in tal modo, come giustamente sostenuto in dottrina<sup>1</sup> «il tenore di vita» dovrebbe essere misurato, per quanto possibile, mediante il riferimento a spese concretamente sostenute, non mediante il riferimento a spese che il contribuente, trovandosi nella situazione di «normalità economica» prevista dal decreto ministeriale, avrebbe potuto sopportare ma non ha concretamente sopportato».

A lungo si è discusso sulla natura giuridica del redditometro, senza entrare nel merito dell'intenso dibattito dottrinale,<sup>2</sup> concordiamo, pertanto con la tesi secondo cui il redditometro è da considerarsi atto normativo regolamentare, attraverso il quale si è disciplinata la logica della

<sup>1</sup> Così Beghin, *Diritto Tributario*, Padova, 2014, p. 310.

<sup>2</sup> Sulla natura e sugli effetti giuridici del Decreto ministeriale si è ampiamente discusso, tanto da ingenerare differenti orientamenti, sia dottrinali che giurisprudenziali, attinenti alla questione se il redditometro sia l'espressione di una funzione amministrativa, o se riguarda, invece, l'esercizio di un potere normativo. La natura di atto amministrativo generale, è sostenuta da quanti ritengono che il Ministro «esercita una potestà» che mira a determinare presuntivamente gli indici di spesa, dalla cui sommatoria è agevole calcolare la capacità reddituale complessiva (Cfr. per tutti, Russo, *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 2002 p. 303 secondo il quale, i decreti ministeriali si identificano in atti di natura amministrativa. Si tratta in particolare di atti che non curano un interesse attuale e concreto, ma finalizzati a disciplinare una serie ripetitiva di casi) Secondo una differente interpretazione dottrinale, «l'insieme delle perplessità che ha sinora suscitato il redditometro appare tuttavia in larga misura frutto proprio dell'idea (non condivisibile) secondo la quale esso sarebbe espressione di funzione «normativa» (e non «amministrativa») ed avrebbe avuto come risultato quello di normativizzare quelle che altrimenti sarebbero rimaste mere presunzioni semplici. Sembra, invece, più corretto ravvisare nel decreto ministeriale in questione una fondamentale espressione di funzione amministrativa di indirizzo, giustificata dall'esigenza di assicurare uniformità ed imparzialità nella difficile e delicata attività di concreta determinazione da parte degli uffici periferici, del *quantum* di ricchezza riferibile ai singoli elementi indicativi di capacità contributiva» (La Rosa, *L'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 1995, p. 70)

Di conseguenza, la stretta osservanza da parte degli Uffici delle norme contenute nel decreto, non modifica i termini della questione più specificatamente probatoria, nel senso che se il contribuente ne fa richiesta, il giudice può disapplicarlo, qualora ne ritenga l'illegittimità nel caso concreto.

Dopo aver effettuato una breve disamina sulle differenti posizioni assunte dalla dottrina in merito alla natura giuridica del redditometro, riteniamo di dover condividere la tesi (Fantozzi, *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2003, p. 199 ss.; Ferlazzo Natoli, *Scritti di Diritto Tributario*, Messina, 1993, p. 191 ss.; Serranò, *L'attività di indirizzo in diritto tributario*, Messina, 2001, p.58 ss.; Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, p. 232) secondo cui il redditometro è da considerarsi atto normativo regolamentare, piuttosto che atto amministrativo generale, ed infatti, ai decreti ministeriali, «si attribuisce tale natura, sia per l'obbligatorietà dell'emanazione, che per i connotati di astrattezza e generalità che li contraddistinguono ed infine, per il carattere normativo delle relative determinazioni.»(Così Fantozzi, *op. ult. cit.* p.199). Il decreto in oggetto, infatti, introduce periodicamente ulteriori beni/indice e, modificando i coefficienti ad essi applicabili, amplia la facoltà concessa all'Amministrazione finanziaria di ricorrere al metodo di accertamento sintetico, ne suggerisce la classificazione come regolamento, poiché atto amministrativo nella forma, ma legislativo nella sostanza.

predeterminazione reddituale, intimamente connessa alla disponibilità degli indici di capacità contributiva.

Prendendo le mosse da questo nuovo contesto normativo, dai diversi documenti di prassi, nonché dall'interessante rilievo del Garante della Privacy e dai più significativi orientamenti giurisprudenziali e dottrinali, si profilano interessanti spunti di osservazione, in tema di redditometro, che intendiamo svolgere nel prosieguo.

## 2. Il nucleo familiare nel redditometro

Tra le novità più rilevanti e delicate in tema di accertamento redditometrico, vi è la disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 38 D.P.R. n.600/73, la quale dispone che: “La determinazione sintetica può altresì essere fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza”. Il decreto attuativo del 24 dicembre 2012, sottopone al vaglio “campioni significativi di contribuenti appartenenti ad undici tipologie di nuclei familiari distribuite nelle cinque aree territoriali in cui è suddiviso il territorio nazionale”.

Appare chiaro che con il redditometro di “nuova generazione” coesistono dati certi e dati presunti<sup>3</sup>. Il decreto in esame, infatti, nel rideterminare il reddito formula uno *standard*, sulla base delle risultanze di uno strumento statistico - matematico, quindi, così come per gli studi di settore, il dato ipotetico dovrebbe essere rapportato alla reale situazione del contribuente. Quanto al tenore letterale delle due disposizioni emerge che l'art. 38 D.P.R. n.600/73, parla di “contribuenti” e non di famiglie, quindi, il D.M. in esame, attuativo del redditometro, nel prendere in considerazione il nucleo familiare, ai fini impositivi, viola<sup>4</sup>, tra le altre, la

<sup>3</sup> Il D. M. in oggetto individua gli elementi indicativi di capacità contributiva, indicati nella tabella A, determinati prendendo in esame le risultanze delle spese medie ottenute dai dati Istat che, individua 55 tipologie di famiglie, suddivise in relazione a 5 aree territoriali di appartenenza ed alla composizione della famiglia. Le spese individuate nel nuovo redditometro sono riconducibili a: - spese certe che emergono dalle banche dati dell'Amministrazione finanziaria; - gli incrementi patrimoniali al netto dei disinvestimenti; - spese individuate presuntivamente in relazione a indagini socio-economiche.

<sup>4</sup> Sul punto, significativa è stata, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sez. II, del 18 aprile 2013, n. 74, la quale afferma che “ il decreto ministeriale non sia illegittimo, ma radicalmente nullo ai sensi dell'art. 21-septies L. n. 241 del 1990 per carenza di potere e difetto assoluto di attribuzione in quanto emanato al di fuori del perimetro disegnato dalla normativa primaria e dei suoi presupposti e al di fuori della legalità costituzionale e comunitaria, atteso che il c.d. redditometro utilizza categorie concettuali ed elaborazioni non previste dalla norma attributiva, che richiede la identificazione di categorie di contribuenti, laddove – per come si vedrà – il d.m. non individua tali categorie ma altro, sottoponendo indirettamente – visto l'ampiezza dei controlli e il riferimento ai nuclei familiari – a controllo anche le spese riferibili a soggetti diversi dal contribuente e per il solo fatto di essere appartenenti al medesimo nucleo familiare”.

disposizione contenuta nell'art. 53 Cost., poiché, per attribuire la qualifica di soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, è necessario che sia posto in essere il fatto rilevante da cui sorge l'effetto previsto dalla norma tributaria, che non può essere attuato se non dal soggetto che subisce quell'effetto.

In buona sostanza è necessario individuare il collegamento fra soggetto e presupposto di fatto, il quale genera la capacità tributaria attraverso la capacità contributiva. Si evince che il “reddito deve consistere in un incremento della ricchezza disponibile in capo al contribuente. Qualora tale arricchimento non sia riscontrabile, il reddito, non c'è e la tassazione, se calata su quella fattispecie, finisce per cadere su ricchezze inesistenti: dunque, una specie di tassazione “a tavolino” nella quale la disposizione trascura il dato economico naturale”<sup>5</sup>.

Rispetto al previgente redditometro, questa disposizione ci sembra del tutto innovativa ma, nel contempo, anche molto criticabile, poiché precedentemente la capacità reddituale della famiglia poteva certamente essere valutata dall'Ufficio<sup>6</sup>, fermo restando che la norma era finalizzata ad accertare la posizione di ciascun contribuente. Anche se, alcune Circolari dell'Agenzia delle entrate (n.49/E del 2007 e 13/E del 2009), avevano già individuato una diversa configurazione dell'accertamento sintetico, fondato su un approccio più veritiero, ossia basato sulle spese effettuate all'interno del nucleo familiare<sup>7</sup>. Da un lato, ciò di certo ha consentito di smascherare eventuali intestazioni di comodo a componenti del nucleo familiare, posti in essere con l'obiettivo di eludere la correlazione tra reddito e spesa. Dall'altro, però, la previsione dell'imposizione in capo alla famiglia (nucleo familiare)<sup>8</sup> desta non poche perplessità, giacché la famiglia non è annoverata tra i soggetti passivi del diritto tributario<sup>9</sup>,

<sup>5</sup> Così Beghin, *L'accertamento sintetico e incrementi patrimoniali. Incrementi patrimoniali, presunzioni di spesa per quote costanti ed esigenza di adattamento dell'accertamento sintetico alla realtà economica*, Padova, 2013, p.299.

<sup>6</sup> Cfr. Pino, *Il ruolo del “nucleo familiare” nel rinnovato accertamento sintetico e reddito metrico*, in *Il nuovo redditometro*, a cura di Contrino, Milano, 2014, p. 138, il quale a proposito della famiglia nel previgente sistema d'accertamento sintetico, afferma che “In realtà, la necessità di considerare la spesa all'interno della famiglia di appartenenza del contribuente non era sfuggita, fin dall'introduzione della norma, alla stessa amministrazione finanziaria: già in sede di prime istruzioni operative sull'attività degli Uffici, si affermava che ai fini dell'accertamento sintetico si deve tener conto, oltre che delle fonti di reddito del soggetto passivo, anche della disponibilità che a lui possono derivare dagli altri componenti del nucleo familiare”.

<sup>7</sup> Sull'argomento la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 2009, chiarisce che “per confermare i risultati ottenuti con la ricostruzione reddito metrica, deve essere effettuata una valutazione sulla complessiva posizione reddituale del nucleo familiare dei soggetti sottoposti ad accertamento”.

<sup>8</sup> Evidenziamo come la Corte Costituzionale con la sentenza del 15 luglio 1976, n. 179, aveva eliminato il cumulo familiare, poiché, lesivo dei principi di eguaglianza, personalità, effettività e progressività (Artt. 3, 29, 31 e 53 Cost.).

<sup>9</sup> Sul punto Giovannini, *Famiglia e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 3/2013, p. 221, giustamente, osserva che “...la famiglia non è configurabile alla stregua di soggetto per il diritto attuale. Essa non è entità distinta dalle persone che la compongono, le quali, infatti sono le sole qualificabili come soggetti passivi, titolari di capacità autonoma. La disciplina positiva conferma, senza ombra di dubbio, questa affermazione. Se per l'art.2, del testo unico delle imposte sui redditi solo le persone fisiche sono soggetti passivi dell'Irpef, per l'art.4 i coniugi e i figli

poiché sotto il profilo fiscale, l'imposizione è riferibile al singolo soggetto. Come già rilevato in dottrina<sup>10</sup>, la rideterminazione redditometrica del reddito delle persone fisiche<sup>11</sup> e, quindi, della famiglia fiscale “mal si presta a funzionare secondo schemi di puro automatismo, vale a dire con modalità operative incentrate su dati raccolti a tavolino e, dunque, senza contatti con il contribuente.” Sulla scorta di ciò, l'accertamento redditometrico, poiché mediante i nuovi indici non riesce a determinare la reale ed effettiva capacità contributiva, riteniamo che dovrebbe essere integrativo dell'accertamento sintetico<sup>12</sup>.

Sulla questione è intervenuto il Garante della privacy<sup>13</sup>, il quale con il provvedimento del 21 novembre 2013, critica i contenuti del D.M. in oggetto, e con il preciso obiettivo di tutelare i diritti fondamentali e la libertà dei contribuenti, ha indicato all'Agenzia delle entrate, prima dell'inizio della procedura, di effettuare “alcuni interventi relativi alla qualità e conservazione dei dati, all'informativa del contribuente”, nonché, all'individuazione della reale situazione del familiare stesso<sup>14</sup>.

---

minori vengono in considerazione limitatamente ai redditi imputabili loro individualmente.....Per il diritto positivo, dunque, la famiglia non è senz'altro qualificabile come entità dotata di soggettività, anche soltanto tributaria.”

<sup>10</sup> Si veda Beghin, *La comunione legale tra coniugi e il nucleo familiare non frenano gli accertamenti sintetici*, in Corr. Trib. n. 32/2011, p.2575.

<sup>11</sup> Si veda Pino, *Il ruolo del “nucleo familiare” nel rinnovato accertamento sintetico e redditometrico*, cit., p.145, il quale osserva come “ questi criteri, meramente matematici, se possono avere un qualche significato in un'ottica di accertamento di massa, automatico e di carattere parametrico, mal si conciliano invece con il carattere “individuale” che deve invece necessariamente rivestire l'accertamento sintetico, per non sconfinare nell'arbitrio e nella sostanziale illegittimità”.

<sup>12</sup> Si veda F. Amatucci, *L'accertamento sintetico e il nuovo redditometro*, in Dir. Prat. Trib., n. 3/2014, p. 459, il quale giustamente afferma che “ Tale precisazione è importante in quanto i nuovi indici redditometrici, non sono in grado di dimostrare da soli una maggiore capacità contributiva effettiva, come nel vecchio accertamento sintetico, che poteva basarsi soltanto su alcune spese di elevato valore considerate espressione di una maggiore potenzialità economica. Essi sembrano più volti a censire e collocare, attraverso lo speso metro, in categorie prestabilite assoggettabili ad accertamento, tutti i contribuenti – persone fisiche mediante il riferimento alle spese di qualsiasi genere, tenendo conto dello stile di vita, delle inclinazioni e delle loro medie di consumo.”

<sup>13</sup> Si veda Giovannini, *Note controcorrente su accertamento sintetico, indici Istat e diritto alla riservatezza*, in Il Fisco, n. 14/2014, il quale a proposito dell'Autorità Garante per la protezione dei dati personali, giustamente, rileva che «Ha sindacato, specie nella seconda parte del proprio provvedimento, anche l'attendibilità statistica dei dati elaborati dall'Istat, la loro idoneità a divenire strumento selettivo dei contribuenti da sottoporre ad accertamento e la loro idoneità a supportare la “stima” del reddito riferibile al soggetto accertato ed è scesa a verificare anche la possibilità e contenuto della prova contraria da questi spendibile in contraddittorio.....Si tratterebbe, insomma, anche alla luce del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., di “ un'ingerenza ingiustificata nella vita privata degli interessati in quanto sproporzionata rispetto alle legittime finalità di interesse generale perseguite dall'Agenzia, poiché va oltre quanto necessario per ricostruire sinteticamente il reddito del contribuente ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. 600 del 1973, e si pone in contrasto con i principi di correttezza e liceità del trattamento e di esattezza dei dati, specie per i profili relativi all'attribuzione delle spese ISTAT”».

<sup>14</sup> Per maggiori approfondimenti si rinvia, tra gli altri, a Basilavecchia, *Privacy e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio*, in Corr. Trib., n. 1/2014, p. 9; Marcheselli, *Redditometro e diritti fondamentali: da Garante e giurisprudenza estera un «assist» ai giudici tributari italiani*, in Corr. Trib., 2014, p. 14

Come rilevato in giurisprudenza<sup>15</sup>, e' importante evidenziare che i criteri di individuazione del nucleo familiare e dell'area territoriale, sono aggiuntivi e la loro finalità è quella di individuare con più precisione il *cluster* di riferimento, già determinato in relazione a caratteristiche proprie, "il decreto ministeriale invece utilizza tali due criteri di completamento come principali ed esaustivi".

Il Garante della Privacy con particolare riguardo alle "spese medie Istat", le quali consentono la rideterminazione redditometrica del reddito complessivo, invece asserisce che sono utilizzabili per il calcolo delle spese solo se ancorate ad elementi certi<sup>16</sup>, come il possesso di immobili e beni mobili registrati<sup>17</sup>.

Con la finalità di arginare l'uso indiscriminato e automatico del "nuovo redditometro" e rispettare le indicazioni del Garante della privacy, sono intervenuti diversi documenti di prassi, quali la Circolare dell'Agenzia delle entrate del 31 luglio 2013, n.24/E e n.6/E del 2014<sup>18</sup>, che integra e modifica la prima.

Sostanzialmente, la Circolare n.6/E effettua un *revirement*, affermando che le spese Istat non sono idonee ad identificare " il contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza".

E' stato significativo il chiarimento della Circolare in esame, poiché circoscrive l'uso degli indici Istat, solo nell'ipotesi in cui il contribuente non provveda a dare informazioni circa il sostenimento di spese certe e per elementi certi, le spese per investimenti e alla quota di risparmio dell'anno. In altri termini, se si attiva il contraddittorio l'attività di controllo si esaurisce, senza ricorrere alle medie Istat.

<sup>15</sup> Si vedano, tra tutte, Commissione Tributaria di Reggio Emilia del 18 aprile 2013, n. 74; Commissione Tributaria di Napoli, n. 250/2013.

<sup>16</sup> Si veda Contrino – Marcheselli, *Il «Redditometro 2.0» tra esigenze di privacy, Efficienza dell'accertamento e tutela del contribuente*, in Dir. Prat. Trib., n. 4/2014, p.689, i quali attentamente osservano che " Ebbene, se è vero – come già evidenziato- che le «spese per elementi certi» possono essere determinate anche facendo riferimento alle «spese medie Istat», quando non determinabili in modo obiettivo, è indubitabile che il «nuovo» redditometro sia incentrato in misura prevalente, dopo l'intervento del Garante, su dati di ammontare certo o comunque oggettivamente determinabile o riscontrabili".

<sup>17</sup> Diversamente, la Circolare 6/E del 2014, sostiene che "le spese per beni e servizi di uso corrente, il cui contenuto induttivo è determinato con esclusivo riferimento alla media ISTAT della tipologia di nucleo familiare ed area geografica di appartenenza (voci della tabella A del D. M. 24 dicembre 2012, definite nella circolare n. 24/E "spese ISTAT", non concorreranno né alla selezione dei contribuenti, come già precisato nella circolare n. 24/E, né formeranno oggetto del contraddittorio."

<sup>18</sup> La Circolare 6/E del 2014, chiarisce che "nel par. 2.3 della predetta circolare n. 24/E, si conferma che, se il contribuente fornisce chiarimenti esaustivi in ordine alle "spese certe", alle "spese per elementi certi", agli investimenti ed alla quota di risparmio dell'anno, l'attività di controllo basata sulla ricostruzione sintetica del reddito si esaurisce nella prima fase del contraddittorio.

Il *quid*, invece, consiste nell'indicare in modo ragionevole le spese medie Istat, che si riferiscono al nucleo familiare quando l'imposizione è personale, quindi, come rilevato dai diversi documenti di prassi, è di fondamentale importanza individuare un ragionevole ed equo criterio di riparto tra i singoli componenti del nucleo familiare.

In buona sostanza, riteniamo che “non è pensabile che il legislatore si sottragga di fatto a disciplinare questo importante aspetto dell'accertamento sintetico, ritenendo in sostanza che l'Ufficio abbia determinato il suo compito una volta determinato il presumibile maggior reddito posseduto dalla famiglia, salvo poi imputarlo in modo parametrico ai suoi componenti, ed addossando sempre e solo al contribuente l'onere di dare la prova contraria”<sup>19</sup>.

Nonostante l'intervento del Garante della privacy e le Circolari in oggetto abbiano apportato numerosi chiarimenti alla disciplina dell'accertamento redditometrico, permangono ancora molte criticità, per cui, se “lo strumento verrà utilizzato senza massima prudenza, esiste il rischio di un contenzioso di massa, che senza dubbio vedrà riemergere le perplessità manifestate dal Garante della Privacy”<sup>20</sup>. Ne consegue che così come è consegnato, ad un accertamento di massa corrisponderà senz'altro un contenzioso di massa.

### **3. La ragionevolezza nella sentenza della Commissione Tributaria di Reggio Emilia del 2 aprile 2014, n. 462**

Il D.M. in oggetto così come è stato ridisegnato, rappresenta un modello statistico-matematico che necessita di essere rapportato alla reale situazione del contribuente. Il problema si pone, pertanto, in merito alla corretta applicazione del principio di proporzionalità di stretta derivazione comunitaria e di quella della ragionevolezza nel diritto interno. E' importante individuare, infatti, “la sussistenza di una proporzione tra lo strumento adottato (la sistematica raccolta dei dati afferenti le spese del contribuente) e la correlata «invasione» della relativa sfera privata, da un lato, e il fine perseguito (l'accertamento tributario), dall'altro”<sup>21</sup>.

Diverse pronunce giurisprudenziali ci offrono lo spunto per effettuare qualche breve osservazione sulla proporzionalità e la ragionevolezza<sup>22</sup> nel redditometro, al fine di evidenziare,

<sup>19</sup> Così Pino, *Il ruolo del “nucleo familiare” nel rinnovato accertamento sintetico e reddito metrico*, cit. p. 147.

<sup>20</sup> Così Basilavecchia, *L'Agenzia delle entrate recepisce le indicazioni del Garante della privacy, ma sul redditometro permangono dubbi*, in *Corr. Trib.*, n. 14/2014, p. 1053.

<sup>21</sup> Così Marcheselli, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia? L'importanza fondamentale di una applicazione equilibrata degli istituti giuridici*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 3/2013, p. 454.

<sup>22</sup> La Corte Costituzionale nell'evidenziare il rapporto tra ragionevolezza e proporzionalità, nella sentenza n. 1130 del 1988, chiarisce che: “il giudizio di ragionevolezza, lungi dal comportare il ricorso a criteri di valutazione assoluti e astrattamente prefissati, si svolge attraverso ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi prescelti dal legislatore nella sua insindacabile discrezionalità rispetto alle esigenze obiettive da soddisfare o alle finalità che

sempre in relazione ai principi costituzionali, quanto siano vincolanti sia per il legislatore, sia per il contribuente. Come è noto il principio di proporzionalità coinvolge tutti i settori del diritto, rappresentando un importante principio di carattere generale<sup>23</sup>, anche se non costituzionalizzato ma ricavabile induttivamente dagli artt. 36, comma 1; 53; 56, comma 3; 57 e 97 Cost.

Prima ancora di esaminare i riflessi dei principi di proporzionalità e ragionevolezza, emerso nelle recenti pronunce giurisprudenziali in materia di redditometro, in via del tutto preliminare ricordiamo come il principio di proporzionalità, che trae origine dal diritto tedesco<sup>24</sup> e trasmigrato successivamente in quello comunitario, comporta “la congruità del mezzo al fine”, vale a dire, nel caso specifico, l’Erario nella scelta degli strumenti idonei a raggiungere il fine preposto, dovrebbe scegliere quello che arreca minor sacrificio al contribuente.

La proporzionalità e la ragionevolezza, principi ben distinti, dovrebbero rappresentare i parametri di riferimento della Pubblica Amministrazione, il cui operato dovrebbe essere costantemente proporzionato all’obiettivo perseguito dalla norma, arrecando il minor sacrificio al contribuente.

I principi di proporzionalità e ragionevolezza sottendono alle valutazioni discrezionali operate dalla Pubblica Amministrazione, nel rispetto dell’imparzialità e del buon andamento (art. 97 Cost.). Come è stato evidenziato, “la proporzionalità è il criterio (oggettivo) di determinazione del dovere (soggettivo) di comportarsi secondo buona fede”<sup>25</sup>.

Talvolta, però, il principio di proporzionalità è richiamato dalla giurisprudenza unitamente al principio di ragionevolezza, o in alcune circostanze è addirittura utilizzato come sinonimo, invece, così come previsto nell’art. 1 della L. n.241/1990, si tratta di due principi distinti, e la

---

intende perseguire, tenuto conto delle circostanze e delle limitazioni concretamente sussistenti”. E tuttavia “l’impossibilità di fissare in astratto un punto oltre il quale scelte di ordine quantitativo divengono manifestamente arbitrarie e, come tali, costituzionalmente illegittime, non può essere validamente assunta come elemento connotativo di un giudizio di merito, essendo un tratto che si riscontra [...]anche nei giudizi di ragionevolezza”.

<sup>23</sup> Così Vassalli, *Diritto penale e giurisprudenza costituzionale*, Napoli, 2006, p. 12.

<sup>24</sup> Si veda Serrano, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in Riv. Trim. Dir. Trib., n. 4/2014, p. 875, la quale chiarisce che “la genesi di tale principio è da attribuirsi al diritto tedesco che individuava tre requisiti (livelli o gradini) della proporzionalità: idoneità (Geeignetheit), necessari età (Erforderlichkeit) e proporzionalità (Verhältnismäßigkeit). Idoneità del mezzo rispetto all’obiettivo perseguito, necessità che la misura adottata sia conforme, appunto, a controllo di proporzionalità e, pertanto, non esista un altro mezzo efficace nella medesima misura (insostituibilità del mezzo); proporzionalità in senso stretto da intendersi come una legittima proporzione fra la limitazione dei diritti dei cittadini e le finalità pubbliche perseguite e, dunque, come temperamento tra interesse pubblico e posizione dei privati”.

<sup>25</sup> Cfr. Marcheselli, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia? L’importanza fondamentale di una applicazione equilibrata degli istituti giuridici*, cit., p. 454.

ragionevolezza<sup>26</sup> rappresenta un canone del principio di proporzionalità. Come giustamente è stato osservato, si sottolinea che ci sia “tra la proporzionalità e la ragionevolezza un rapporto tra *species e genus*, in realtà la ragionevolezza pondera la logicità e congruità della scelta operata, laddove il principio di proporzionalità implica una valutazione ed un contemperamento tra interesse pubblico perseguito e diritto privato<sup>27</sup>”.

Detto questo, rileviamo che in diverse pronunce, la giurisprudenza di merito ha evidenziato come il decreto attuativo del nuovo redditometro violi il diritto di difesa (art. 24 Cost), ed il principio di proporzionalità e ragionevolezza, poiché, per il contribuente, risulta alquanto difficile provare la mancata ragionevolezza per ciò che non si è fatto, ma che per l'Amministrazione finanziaria assume rilievo, giacché, risulta dalle medie Istat<sup>28</sup>. Sicuramente su *incipit* del Garante della privacy e dei documenti di prassi, si è tentato di arginare l'uso indiscriminato dei dati Istat, tentando di rendere lo strumento redditometrico più proporzionale e ragionevole, ma approdando a risultati ancora opinabili.

Sull'argomento ci sembra particolarmente significativa la sentenza della Commissione Tributaria di Reggio Emilia, del 2 aprile 2014, n.462, la quale, nell'esaminare un accertamento sintetico, basato sui parametri previsti dal “vecchio” redditometro, rileva un principio fondamentale: “E' illegittimo l'accertamento da redditometro privo di ragionevolezza e fondato su dati lontani dalla realtà”.

Nel caso di specie, il contribuente impugna l'avviso di accertamento eccependo in via principale l'illegittimità e l'inammissibilità del metodo sintetico di determinazione del reddito. Il contribuente rileva, inoltre, l'abnormità tra reddito presunto e reddito effettivamente realizzato.

L'Ufficio, sulla scorta della disponibilità degli indici di spesa indicativi di capacità contributiva, rileva come il contribuente che richieda un finanziamento per l'acquisto di un autovettura, debba possedere un reddito maggiore del finanziamento per il mantenimento

<sup>26</sup> Per un esame approfondito sull'irragionevolezza come contraddizione intrinseca ed estrinseca si rinvia, tra tutti, a Falsitta, *Corso istituzionale di Diritto Tributario*, Padova, 2014, p. 97.

<sup>27</sup> Così Serranò, *op. ult. loco cit.*, p. 879.

<sup>28</sup> Sull'argomento particolarmente significativa è l'ordinanza della Commissione Tributaria di Napoli, sez. dist. Pozzuoli, del 21 febbraio 2013, n. 250, la quale rileva che “non si vede come si possa provare ciò che non si è fatto, ciò che non si è comprato, atteso che – anche a voler prevedere una grottesca conservazione di tutti gli scontrini e un altrettanto grottesca analitica contabilità domestica – è chiaro che tale documentazione non dimostrerà che non è stata sopportata altra concreta spesa; si arriva così all'irragionevole ricostruzione di spese artificialmente imposte dall'autorità governativa, mercé le quali si può di fatto intensificare il prelievo fiscale in violazione dell'art. 53, 1° e 2° comma Cost.” Per un interessante commento alla sentenza citata si veda, tra tutti, Marcheselli, *op. ult. loco cit.*, p.450.

dell'autovettura.

La determinazione del maggior reddito imponibile, fondato sul parametro della spesa per il mantenimento, dà luogo all'infondatezza della pretesa impositiva, tra l'altro, l'Ufficio non aveva tenuto conto che le spese familiari sono sostenute anche con il reddito degli altri componenti del nucleo familiare (moglie, figli e madre). Per cui, in tale contesto, si innescano meccanismi di solidarietà, tale da non riuscire a scindere quanto sia stato il supporto dato da un familiare al contribuente.

Nel momento in cui l'Ufficio ridetermina il reddito secondo questo modello matematico, deve opportunamente motivare l'avviso di accertamento, rapportando il dato ottenuto alla reale capacità contributiva del contribuente, per cui deve ricostruire *l'iter* che ha consentito il passaggio dal fatto noto al fatto ignoto. Nel caso specifico, l'avviso di accertamento è stato impugnato, poiché risulta “insostenibile e abnorme in termini di reddito presunto e di conseguenti pretese impositive e sanzionatorie ed emesso in violazione di legge”<sup>29</sup>. L'Ufficio, invece, nel costituirsi in giudizio, dichiara la legittimità del lavoro svolto, giacché risulta basato sui parametri previsti dai decreti ministeriale del 1992.

La Commissione Emiliana, invece, osserva che il redditometro è uno strumento fondato sul “sillogismo”, per cui il fatto noto è la spesa, al quale si riconducono particolari indici, il fatto ignoto, invece, è il reddito occultato al Fisco (il reddito evaso da sottoporre ad imposizione). Ma come sottolineato nella sentenza, l'Ufficio può e deve prescindere dalla determinazione del reddito con metodo sintetico, quando, nel caso concreto, questa modalità accertativa non riesce a raggiungere la finalità di individuare la reale ed effettiva capacità contributiva<sup>30</sup>.

L'aspetto che riteniamo particolarmente significativo è che la Commissione ritenga come la determinazione del reddito, nel contesto in esame, sia viziata «per mancata adozione dei criteri di ragionevolezza, relativamente agli importi “accertati” per il mantenimento dell'immobile di abitazione e delle autovetture e per il fatto che i relativi costi sono stati sostenuti dal nucleo familiare».

<sup>29</sup> Così afferma la sentenza in oggetto.

<sup>30</sup> Si veda Terrusi, *La prima giurisprudenza di merito del redditometro: le tutele e i problemi di privacy, giurisdizione e retroattività*, in *Il nuovo redditometro*, a cura di Contrino, Milano, 2014, p. 83, il quale giustamente rileva che “Il punto di equilibrio rimane pertanto quello di diritto comune, in base al quale l'ufficio ha assolto il suo onere solo se l'inferenza, per quanto tratta dai coefficienti è plausibile e convincente. Sicché il riferimento giurisprudenziale alla prova contraria, in capo al contribuente, significa una cosa soltanto: che quando l'ufficio, sulla base degli elementi ragionevolmente acquisiti, abbia fornito, all'esito del contraddittorio, la prova del reddito accertato (perché quel reddito va ragionevolmente associato a quella capacità di spesa), il contribuente è tenuto ad ampliare l'area dei fatti suscettibili di considerazione, altrimenti perde causa”.

Sorge, pertanto, la necessità di eliminare ogni automatismo dei coefficienti presuntivi di reddito, valutando sempre la situazione reale del contribuente.

In altri termini, al fine di poter sostenere la tesi di legittimità all'uso dei coefficienti presuntivi di reddito, sia con riferimento al nucleo familiare, sia in relazione al principio di ragionevolezza e proporzionalità, è necessario evidenziare la flessibilità<sup>31</sup> che tali strumenti presuntivi devono assumere (peraltro imposta dall'art. 53 Cost.), giacché l'Amministrazione finanziaria deve tener conto della reale capacità contributiva, cercando di individuare la compatibilità del maggior reddito elaborato, con l'effettiva capacità contributiva dei soggetti sottoposti ad accertamento e rispettando l'intimo legame tra imposizione e capacità contributiva.

In conclusione, dalla breve disamina svolta emerge che il legislatore, nel rivedere la disciplina sul redditometro, ha trascurato di ponderare lo strumento redditometrico secondo modalità proporzionali e ragionevoli.

Sicuramente, in periodi in cui l'Erario ha ingenti necessità di gettito, è alquanto difficile per il legislatore, riuscire a trovare il giusto equilibrio tra la «necessità (di aumentare il gettito) e la “doverosità” di procedere secondo giustizia»<sup>32</sup>.

Auspichiamo che il legislatore alla luce dei principi costituzionali e dei più significativi orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, possa rivedere lo strumento redditometrico temperando, tra gli altri, il giusto rapporto tra la proporzione dello strumento accertativo e i diritti del contribuente, orientando il proprio operato verso un Fisco più equo ed efficace, poiché, “ proprio l'equo temperamento fra l'interesse pubblico (e quindi anche fiscale) e quello dei privati è insito nei canoni di ragionevolezza e della proporzionalità”<sup>33</sup>.

#### 4. Il contraddittorio

L'esistenza dell'obbligo del contraddittorio, ricavabile induttivamente dall'art.24 della Costituzione, comma 2 (il quale sancisce che il diritto alla difesa è inviolabile in ogni stato e grado del procedimento), ed alla luce dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>34</sup>, rappresenta la

<sup>31</sup> Sull'argomento si veda Marcheselli, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia? L'importanza fondamentale di una applicazione equilibrata degli istituti giuridici*, cit., p. 458, il quale osserva che “si avverte quindi una fortissima esigenza di flessibilità. Flessibilità che, nella giurisprudenza comunitaria, è acquisita da decenni, ma che deve far parte molto di più del bagaglio della nostra Amministrazione finanziaria”.

<sup>32</sup> Così Marcheselli, *Redditometro e diritti fondamentali: verso un nuovo equilibrio tra efficienza e proporzione dei mezzi di contrasto all'evasione*, in *Il nuovo redditometro*, a cura di Contrino, Milano, 2014, p. 157.

<sup>33</sup> Così Serranò, *op. ult. loco cit.*, p. 881.

<sup>34</sup> Lo Statuto dei diritti del contribuente, all'art.12 rubricato “diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche”, comma 7, dispone che: “nel rispetto del principio di cooperazione fra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il

garanzia di giustizia e collaborazione tra Fisco e contribuente, secondo la quale nessuno può subire gli effetti di una sentenza senza aver avuto la possibilità di essere parte del processo da cui la stessa scaturisce, ossia, senza aver effettivamente partecipato alla formazione del provvedimento giurisdizionale<sup>35</sup>.

In ossequio al principio del giusto procedimento e della tutela del contribuente, l'art. 38 del D.P.R. n.600/73, al comma 7, ha previsto l'obbligo del contraddittorio preventivo. In particolare il contraddittorio si esplica in due distinti momenti<sup>36</sup>, il primo (informativo e difensivo) prevede che l'Amministrazione finanziaria prima di procedere alla rideterminazione del reddito complessivo "ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".

Si può notare, infatti, che "l'elemento che differenzia i due livelli è costituito dal modo nel quale la partecipazione si realizza: da una fase in cui il contribuente è chiamato ad intervenire per fornire dati e notizie utili ai fini dell'accertamento - e che quindi si caratterizza per l'assenza,

---

contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare urgenza". In merito al predetto articolo si vedano le sentenze della Corte di Cassazione, Sezioni Unite del 29 luglio 2014, n. 18184; sez. trib., sent. nn. . 1869/2014, 2279/2014, 2587/2014, 2595/2014, 5373/2014, 6666/2014 e 7315/2014.

<sup>35</sup> *Sul tema del contraddittorio in sede procedimentale, si veda tra gli altri, FANTOZZI, Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari, in Riv. Dir. Trib., n. 2/2011, p. 137; BELLÈ, Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future, in Rass. Trib., 1997, p. 444 ss.; FERLAZZO NATOLI, La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario, in Riv. Dir. Trib., 1999, p. 755 ss.; DI PIETRO, Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio, in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano (Atti del convegno "I settanta anni di "Diritto e Pratica Tributaria"), Padova, 2000, p. 531 ss.; SALVINI, La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre), in Riv. Dir. Trib. 2000, p. 13 ss.; ID, La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento tributario, in Corr. Trib., 2009, p. 3576; MICELI, Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria, in Riv. Dir. Trib., 2001, p. 392 ss.; Serrano', Sulla opportunità del contraddittorio nelle indagini bancarie, in Boll. Trib., 7/2008, p. 533; Ragucci, Il contraddittorio nei procedimenti tributari, Torino, 2009; ID, Il "nuovo" accertamento sintetico tra principio del contraddittorio e garanzie del giusto processo, in Corr. Trib., 2010, p. 3089; ID, Centralità del contraddittorio nell'accertamento sintetico, in Corr. Trib., n. 41/2012, p. 3149; Marcheselli, Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione può eccipirsi in modo pretestuoso, in Corr. trib., 2014, p. 2536; Serrano', Innovativo e sostanziale contributo della Corte di Giustizia UE in tema di contraddittorio endoprocedimentale, in Boll. Trib., n. 6/2015, p. 457.*

<sup>36</sup> Si veda Tundo, *Nulla l'atto di accertamento non motivato sulle deduzioni prodotte dal contribuente in contraddittorio*, in Corr. Trib., n. 13/2013, p. 1003, il quale osserva che "i tempi del contraddittorio preventivo nell'accertamento sintetico sono articolati su un doppio livello: quello della fase istruttoria e quello in seno all'invito a comparire nel procedimento di adesione che deve essere eventualmente avviato, qualora il contraddittorio non abbia avuto un esito positivo per il contribuente. I due livelli non possono essere accorpati in un'unica fase, né interscambiabili. Il contribuente potrà decidere di non partecipare ad entrambe le fasi o di partecipare ad una sola di esse: solo alla prima o alla seconda. La mancata partecipazione alla prima fase non dispensa l'ufficio dall'attivare la seconda e, quindi, il procedimento di accertamento con adesione, nell'ambito del quale il contribuente può ottenere una modifica della pretesa a seguito degli ulteriori elementi valutativi apportati oltre che una riduzione delle sanzioni".

almeno in via di principio, di un pieno confronto dialettico con l'ufficio – si passa alla fase successiva, in cui più concretamente si realizza un vero e proprio contraddittorio e nella quale il contribuente avrà la possibilità di introdurre, attraverso uno sforzo più intenso, elementi valutativi più articolati, al fine di convincere l'Amministrazione della correttezza del proprio comportamento<sup>37</sup>.

L'accertamento redditometrico, così come gli studi di settore, infatti, rientra nel *corpus* degli accertamenti standardizzati, rimanendo, comunque, uno strumento che è frutto di una elaborazione statistica che, secondo la dottrina e la giurisprudenza maggioritaria, può dar luogo a presunzioni semplici<sup>38</sup>. Il legislatore, infatti, con l'introduzione dell'obbligo per l'Ufficio del contraddittorio endoprocedimentale ha realizzato una duplice finalità: da un lato, ottenere quell'effetto di sostituzione tra dato ipotetico e dato reale, rapportando, infatti, lo strumento redditometrico fondato prevalentemente su medie Istat alla effettiva situazione reddituale del contribuente; dall'altro ribadire che il contraddittorio rappresenta un mezzo di attuazione del giusto procedimento, nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Visto in quest'ottica, il contraddittorio assume una funzione garantista<sup>39</sup>, giacché pone il contribuente nella condizione di dimostrare le proprie ragioni<sup>40</sup>, (vale a dire che le spese per consumi o per investimenti siano state finanziate con redditi diversi da quelli realizzati nel medesimo periodo d'imposta, oppure che le spese siano state sostenute con redditi esenti o già sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo definitivo), consentendo inoltre all'Amministrazione finanziaria di ricostruire il dato reale e, dunque, l'effettiva capacità contributiva<sup>41</sup>. L'effettività del contraddittorio si riflette sull'accuratezza della motivazione<sup>42</sup> e, quindi, "sull'integrità del

<sup>37</sup> Così Tundo, *Il Procedimento di accertamento "redditometrico" tra partecipazione e contraddittorio*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2013, p. 1047.

<sup>38</sup> Si veda, Marcheselli, *Gli accertamenti analitico-induttivi e gli studi di settore tra presunzioni semplici e legali*, in *Corr. Trib.*, N. 44/2009, p.3622.

<sup>39</sup> Si veda Tundo, *Nulla l'avviso di accertamento non motivato sulle deduzioni prodotte dal contribuente in contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, n. 13/2013, p. 1002, il quale osserva che "La norma, coerentemente con le indicazioni che provengono dall'ordinamento europeo, valorizza il contraddittorio nella sua forma più avanzata, ossia quella «difensiva». Quest'ultima è tale se contraddistinta, da un lato, dall'obbligo per l'Ufficio di convocare il contribuente e, dall'altro, dalla facoltà di quest'ultimo di aderire all'invito per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, senza che la mancata risposta produca effetti pregiudizievoli nella successiva ed eventuale fase giurisdizionale".

<sup>40</sup> Si veda sentenza della Corte di Cassazione, del 19 marzo 2014, n. 6396, per un interessante commento si rinvia a Basilavecchia, *Sui limiti alla prova contraria nell'accertamento sintetico e redditometrico*, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 7/2014, p. 593.

<sup>41</sup> Cfr. Corrado, *Accertamenti standardizzati e rilevanza processuale delle parti in sede amministrativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 5/2009, p.399.

<sup>42</sup> A proposito della motivazione negli accertamenti standardizzati, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza del 18 dicembre 2009, n. 26635, ha affermato che "la motivazione dell'atto di accertamento non può

contenuto dell'accertamento"<sup>43</sup>, pertanto, il contraddittorio endoprocedimentale non deve rappresentare un passaggio meramente formale, ma l'Amministrazione Finanziaria, nell'ottica del giusto procedimento, nella motivazione dovrà argomentare la logica che ha disatteso le ragioni del contribuente, "pena l'illegittimità del provvedimento impositivo"<sup>44</sup>.

Concordiamo con chi<sup>45</sup> ha giustamente ritenuto che, sebbene "la formulazione letterale del sesto comma dell'art. 38 non sia all'avanguardia del garantismo, e non preveda quindi che, avvenuta la partecipazione procedimentale al contraddittorio, la motivazione debba recare esplicitamente una «replica» a quanto dedotto dal contribuente, tale conclusione deve essere necessariamente raggiunta in via interpretativa".

Per l'Amministrazione finanziaria, infatti, il contraddittorio endoprocedimentale consente la traslazione del dato da estimativo a reale, per cui esso "è un elemento insostituibile per raggiungere una maggiore accuratezza nella determinazione degli imponibili ed eliminare buona parte del contenzioso tributario, esauendo in fase procedimentale questioni e malintesi sovente spostati in sede giurisdizionale"<sup>46</sup>.

Risulta evidente, come ormai da tempo, la centralità del contraddittorio<sup>47</sup>, abbia assunto un ruolo preminente sia in dottrina, sia nella giurisprudenza comunitaria<sup>48</sup> e nazionale, poiché,

---

esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio: è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente."

<sup>43</sup> Così Gaffuri, *I nuovi accertamenti di tipo sintetico*, in Riv. Trim. Dir. Trib., n. 3/2013, p.614. Tra tutte segnaliamo La Corte Costituzionale che con l'ordinanza n. 244 del 2009, ha particolarmente valorizzato il legame tra gli elementi forniti dal contribuente e la motivazione facendo proprio leva sui principi desumibili dallo Statuto dei diritti del Contribuente e richiamando costantemente l'art. 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente L.212/2000, ha avvalorato la posizione del contraddittorio nel procedimento tributario, affermando che "l'omessa attivazione del contraddittorio, in assenza di espressa motivazione sull'urgenza, determina la nullità dell'avviso di accertamento".

<sup>44</sup> Così afferma la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, 4 marzo 2013, n. 57.

<sup>45</sup> Così Basilavecchia, *La motivazione degli accertamenti sintetici e redditometrici*, a cura di Contrino, Milano, 2014, p. 128.

<sup>46</sup> Così Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, p.331, nota 215.

<sup>47</sup> Cfr. Serranò, *In caso di evasione totale valgono le presunzioni «supersemplici» anche senza contraddittorio*, in Riv. Giur. Trib., op. cit., p. 688, la quale giustamente afferma che "il contraddittorio ha, comunque, radici significative all'interno del procedimento. Ed, invero, già negli anni Cinquanta, aveva costituito il caposaldo della riforma Vanoni e concretamente si traduceva nell'art. 39 del Testo Unico n. 645/1958, in tema di poteri degli Uffici e nell'istituto del concordato tributario (art.34). Dal tenore dell'art.39 si evinceva, infatti, che era prassi seguita dall'Ufficio applicare il principio del contraddittorio prima della notifica di un avviso di accertamento".

<sup>48</sup> Sull'importanza del contraddittorio nella giurisprudenza comunitaria si vedano, tra tutte, Corte di Giustizia, sentenza "Sopropè" del 18 dicembre 2008, "punto 50, secondo la quale "in tale contesto il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'Amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta". Corte di Giustizia, cause riunite C-129-13 e C 130/13, le quali attentamente osservano che "punto 27, con la prima questione il giudice del rinvio desidera accertare, in sostanza, se il principio del rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione e il diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere

rappresenta un vero e proprio dialogo preventivo tra Fisco e contribuente, prima cioè che venga notificato l'avviso di accertamento.<sup>49</sup>

## 5. Considerazioni conclusive

Tirando le fila di quanto argomentato, emerge che il legislatore, con l'intento di voler apportare un *restyling* alla disciplina in oggetto, in concreto ha determinato un'involuzione del sistema di accertamento reddito metrico. Concordiamo, pertanto con chi<sup>50</sup> ha rilevato che “ l'Agenzia delle entrate per più di trenta anni «ha perso il controllo del territorio» e c'è questa tendenza a trovare formule o metodi matematici sostitutivi della ricostruzione ponderata del caso”.

Sicuramente è da sottolineare che l'interesse fiscale non può certamente derogare ai principi di capacità contributiva, effettività, proporzionalità e ragionevolezza e che indubbiamente l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale ha costituito un passaggio significativo per il contribuente. Dal momento che sono accertamenti di tipo presuntivo, riteniamo che sia da condividere l'affermazione secondo la quale «per raggiungere una imposizione corretta, proporzionale e ragionevole, il contraddittorio rappresenta “ uno strumento non solo di distensione e di recupero di un migliore rapporto con il contribuente, ma anche di realizzazione del risultato più fedele alla effettiva capacità contributiva del soggetto sottoposto a controllo”»<sup>51</sup>.

*A corroborare tale posizione è intervenuta, tra le altre, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza del 18 dicembre 2014, n.19667, affermando un principio indiscutibile, secondo il quale, «la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una “decisione partecipata” mediante la proposizione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) nella “fase precontenziosa” o “endoprocedimentale”, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili... Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon*

---

sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, quali si applicano nell'ambito del codice doganale, possono essere fatti valere direttamente dai singoli dinanzi ai giudici nazionali”. Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, per un esame approfondito sulla sentenza si veda il commento di Marcheselli, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in Riv. Giur. Trib., 2009, p. 203.

<sup>49</sup> Cfr. Ferlazzo Natoli – Ingraio, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in Boll. Trib., n. 7/2010, p. 485.

<sup>50</sup> Così Marcheselli, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia? L'importanza fondamentale di una applicazione equilibrata degli istituti giuridici*, cit., p. 457.

<sup>51</sup> Così Serrano, *Innovativo e sostanziale contributo della Corte di Giustizia UE in tema di contraddittorio endoprocedimentale*, cit., p. 466.

*andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.».*

*In conclusione, concordiamo con la modernizzazione del sistema, che tiene conto del nuovo contesto socio-economico, ampliando, quindi, la gamma degli indici di spesa, ma teniamo a precisare che il legislatore non deve perdere di vista la certezza del diritto ed il rispetto dei principi costituzionali. Trattandosi di strumenti presuntivi è necessario che la loro applicazione sia "rigorosa, saggia e prudente"<sup>52</sup>, solo in tal modo può realizzarsi un "Fisco contemporaneamente efficace ed equo"<sup>53</sup>.*

<sup>52</sup> Così Marcheselli, *Redditometro: arma liberticida o strumento di giustizia? L'importanza fondamentale di una applicazione equilibrata degli istituti giuridici*, cit., p. 459.

<sup>53</sup> Così Marcheselli, *Redditometro e diritti fondamentali: verso un nuovo equilibrio tra efficienza e proporzione dei mezzi di contrasto all'evasione*, cit., p. 160.