

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

32

33

4 settembre 2017

Relazione annuale della Corte dei conti: l'**accertamento sintetico** non è più "strategico"

Accertamento nei confronti dei **soggetti IRI**

Disciplina fiscale e contributiva di **welfare aziendale e premi di risultato**

Quando i **carried interest** costituiscono redditi di natura finanziaria

Esenzione IVA per i servizi di vitto e alloggio per gli studenti universitari

Prescrizione dei **reati tributari** dopo la riforma Orlando

Pignoramento esattoriale viziato da omessa notifica di atti prodromici

Antiriciclaggio: approfondimento delle segnalazioni sospette

Rilevanza degli studi di settore sui **prezzi di trasferimento**

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

ISSN 1124-9307



Cod. 218107

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Smetti di guardarti intorno.



No Risk Visure



L'unico portale
italiano di business
information
per sapere tutto
e subito.

- **NoRisk Visure** offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.

- **Un unico accesso** per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- **L'unico portale** con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.

- **NoRisk Visure** è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

POWERED BY



Scopri di più su
www.noriskvisure.it

 Wolters Kluwer

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

il fisco

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Accertamento

L'accertamento sintetico non è più "strategico", ma la Cassazione continua a pronunciarsi
di Gianfranco Ferranti 3107

L'accertamento nei confronti dei soggetti IRI
di Dario Deotto 3113

Redditi di lavoro dipendente

Disciplina fiscale e contributiva di *welfare* aziendale e premi di risultato
di Andrea Costa e Angela Fusco 3119

Redditi di capitale

Quando i *carried interest* costituiscono redditi di natura finanziaria
di Marco Piazza e Chiara Resnati 3124

IVA

L'esenzione IVA per i servizi di vitto e alloggio per gli studenti universitari
di Marco Peirola 3130

Reati tributari

La prescrizione dei reati tributari dopo la riforma Orlando
di Lorenzo Imperato 3135

Processo tributario

**Pignoramento esattoriale viziato da omessa notifica di atti prodromici:
la giurisdizione al giudice tributario**
di Enrico Fronticelli Baldelli 3141

Antiriciclaggio

L'approfondimento delle segnalazioni sospette
di Saverio Capolupo 3146

Fiscalità internazionale

Gli studi di settore possono avere rilevanza in materia di prezzi di trasferimento?
di Gian Marco Committeri 3155

Giurisprudenza

Corte costituzionale

Imposta di registro - Atti soggetti a registrazione in termine fisso - Atti dell'Autorità giudiziaria - Pronunce che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo del fallimento - Accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette a IVA - Imposta di registro proporzionale - Illegittimità costituzionale - Sussistenza
(CORTE COSTITUZIONALE, Pres. Grossi, Red. de Pretis - Sent. n. 177 del 5 luglio 2017, dep. il 13 luglio 2017) (stralcio) con commento di Fabio Gallio. 3161

Statuto del contribuente - Diritti e garanzie del contribuente - Obbligo di contraddittorio endoprocedimentale solo per accessi e verifiche in azienda - Disparità di trattamento rispetto ai controlli "a tavolino" - Questione di legittimità costituzionale - Inammissibilità
(CORTE COSTITUZIONALE, Pres. Grossi, Red. Barbera - Ord. n. 187 del 5 luglio 2017, dep. il 13 luglio 2017) con commento di Alessandro Borgoglio 3166

Corte di Cassazione

Reati tributari - Frodi IVA - Prescrizione - Norma penale interna sul prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale - Obbligo di disapplicazione per il giudice penale - Gravità delle frodi - Necessità - Numero considerevole di frodi - Necessità <i>(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Amoresano, Est. Molino - Sent. n. 31265 del 21 aprile 2017, dep. il 22 giugno 2017) con commento di Ciro Santoriello</i>	3170
Imposta di registro - Applicazione dell'imposta - Transazione - Somme dovute a titolo di interessi e rivalutazione monetaria - Imposta di registro fissa - Applicabilità <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Scarcella - Sent. n. 16172 del 13 giugno 2017, dep. il 28 giugno 2017) con commento di Giorgio Confente e Nadia Gentina</i>	3175
Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Componenti del reddito d'impresa - Penalità contrattuali per ritardata consegna alla clientela - Inerenza all'attività d'impresa - Configurabilità - Deducibilità dal reddito di impresa - Legittimità <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Piccininni, Est. Iannello - Ord. n. 16561 del 23 giugno 2017, dep. il 5 luglio 2017) con commento di Gabriele Sassari</i>	3179
Imposta di registro - Agevolazione "prima casa" - Trasferimento della residenza nel Comune in cui è situato l'immobile agevolato entro 18 mesi - Necessità - Mancato trasferimento - Cause di forza maggiore - Necessità - Età avanzata e problemi di salute presenti già al momento dell'acquisto - Irrilevanza <i>(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Schirò, Est. Vella - Ord. n. 17225 del 19 aprile 2017, dep. il 12 luglio 2017) con commento di Stefano Baruzzi</i>	3183

Commissioni tributarie

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Componenti del reddito d'impresa - Caparra confirmatoria trattenuta dal promissario venditore per inadempimento del promissario acquirente - Esercizio di competenza - Anno in cui si è verificato l'inadempimento - Legittimità - Data della diffida ad adempiere - Rilevanza - Data della sentenza dichiarativa della risoluzione del contratto per inadempimento - Irrilevanza <i>(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Milano, Sez. IV, Pres. D'Addea, Est. Sciarini - Sent. n. 2379 del 6 febbraio 2017, dep. il 30 maggio 2017) con commento di Marco Denaro</i>	3186
Imposta sulle successioni e donazioni - Applicazione dell'imposta - Bene conferito in trust - Trasferimento dal settlor al trustee - Assoggettamento all'imposta - Esclusione <i>(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. III, Pres. Locatelli, Est. Cozzi - Sent. n. 3946 del 3 aprile 2017, dep. il 1° giugno 2017) con commento di Antonia Lavagnolo</i>	3190
Rassegna della settimana a cura di Alessandro Borgoglio	3194

INDICE CRONOLOGICO

Corte costituzionale	
n. 177 del 5.07.2017, dep. il 13.07.2017 (<i>stralcio</i>)	3161
n. 187 del 5.07.2017, dep. il 13.07.2017 (Ord.)	3166
Corte di Cassazione	
n. 31265 del 21.04.2017, dep. il 22.06.2017 (Sez. III pen.)	3170
n. 16172 del 13.06.2017, dep. il 28.06.2017 (Sez. trib.)	3175
n. 16561 del 23.06.2017, dep. il 5.07.2017 (Sez. trib.) (Ord.)	3179
n. 17225 del 19.04.2017, dep. il 12.07.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)	3183
Commissioni tributarie	
Milano, n. 2379 del 6.02.2017, dep. il 30.05.2017 (Sez. IV)	3186
Milano, n. 3946 del 3.04.2017, dep. il 1°06.2017 (Sez. III)	3190

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla banca dati fiscoonline

il fisco

L'accertamento sintetico non è più "strategico", ma la Cassazione continua a pronunciarsi

di Gianfranco Ferranti (*)

La Corte dei conti ha confermato, nella relazione sul rendiconto generale dello Stato per il 2016, che l'utilizzo del metodo sintetico di accertamento è sempre più "marginale", essendo stato registrato un decremento di oltre il 51% rispetto al 2015 e del 74,6% rispetto al 2014. Ciò anche se l'attuale redditometro risulta più completo, preciso e rispettoso dei diritti dei contribuenti rispetto a quello precedentemente in vigore. La Corte di cassazione continua intanto ad emanare sentenze in materia, affrontando, tra le altre, le questioni problematiche concernenti le modalità con le quali i contribuenti devono fornire la prova contraria in caso di investimenti patrimoniali realizzati mediante donazioni effettuate tra coniugi e parenti.

1. Premessa

La Corte dei conti è tornata ad esaminare, nella relazione sul rendiconto generale dello Stato per il 2016 (1), l'attività di controllo effettuata dall'Amministrazione finanziaria, soffermandosi, in particolare, sull'utilizzo dell'**accertamento sintetico**.

È stato, al riguardo, evidenziato che il ricorso a quest'ultimo metodo si presenta in netta riduzione, al pari dei controlli basati sulle indagini

finanziarie e sugli studi di settore (2). Analoghe considerazioni erano state formulate nella relazione relativa al 2015, in cui era stato affermato il carattere "del tutto marginale" che lo strumento dell'accertamento sintetico aveva assunto nella complessiva strategia di contrasto dell'evasione fiscale (3).

La vicenda dell'attuale **redditometro** - approvato con il D.M. del 24 dicembre 2012 - risulta indubbiamente paradossale, laddove si consideri che si

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

(1) Comunicata alle Presidenze della Camera e del Senato il 27 giugno 2017 (documento XIV, n. 5).

(2) G. Parente, "Redditometro, pochi controlli e incassi", in *Il Sole - 24 Ore* del 7 luglio 2017, pag. 3, ha osservato che "a ripensare adesso a tutte le polemiche e alle aspettative (anche di gettito) con cui era nata la versione 2.0 di questo strumento di accertamento viene anche un po' da sorridere. Voleva essere una sorta di arma definitiva per stanare chi nasconde all'Erario molti più redditi di quanti non disponga. È finito, invece, ad assumere un carattere sempre più marginale nella complessiva strategia di contrasto dell'evasione fiscale". A. Iorio, "Sistema di calcolo più preciso con risultati inferiori alle attese", *ivi*, pag. 3, ha affermato che sarebbe "un po' come se, una casa automobilistica, dopo aver progettato e collaudato un nuovo prototipo di autovettura decisamente migliore del precedente,

prima lo presenti al pubblico e poi lo ritiri dal mercato! Sicuramente in più di un'occasione gli Uffici delle Entrate hanno esagerato nell'ignorare le giustificazioni dei contribuenti quasi a voler giungere sempre e comunque ad un accertamento per incassare somme, anche se basse. È evidente, però, che non possa essere questa la ragione per la quale questi controlli siano spariti. Così sorge il dubbio che la potenziale individuazione di evasori diffusi (spesso per importi non molto significativi) non rappresenti più una priorità magari per concentrarsi esclusivamente sui medi e grandi contribuenti, o, ancora, che una massiccia campagna in tal senso porti a diffuse disapprovazioni con possibili ricadute anche in termini di perdita di consenso politico".

(3) Si veda, al riguardo, G. Ferranti, "L'accertamento sintetico diventa 'marginale' secondo la Corte dei conti, ma i problemi restano", in *il fisco*, n. 32-33/2016, pag. 3107.

Approfondimento Accertamento

tratta di uno strumento di accertamento indubbiamente più completo, preciso e rispettoso dei diritti dei contribuenti rispetto a quello precedentemente in vigore (4). I dati presi a base per la sua applicazione sono, infatti, più numerosi e significativi ed è stata prevista, a pena di nullità dell'accertamento, una duplice fase di contraddittorio obbligatorio. Inoltre, dopo il parere reso dal Garante della *privacy*, le **spese medie ISTAT** sono legittimamente utilizzabili soltanto ai fini del calcolo delle spese connesse ad elementi certi e non per determinare i “consumi correnti”: tali medie sono, ad esempio, utilizzabili con riguardo alle spese per la manutenzione ordinaria, per l'acqua e il condominio delle abitazioni (parametrate ai metri quadrati effettivi) e a quelle per l'utilizzo degli autoveicoli (compresi moto, caravan, ecc., parametrate ai KW effettivi). Le spese medie non sono, invece, utilizzabili per determinare le spese correnti (alimentari, abbigliamento, calzature, etc.), caratterizzate dalla numerosità, dalla non significatività dei relativi importi e dalla frequenza nel corso dell'anno (5).

Il redditometro risulta, pertanto, incentrato sulle **spese di ammontare certo** e oggettivamente riscontrabile e su quelle “**per elementi certi**”, cioè relative all'utilizzo di beni o servizi di cui è certa la disponibilità da parte del contribuente, determinate applicando (ad elementi quali la potenza delle auto e la lunghezza delle barche) valori medi rilevati dai dati dell'ISTAT o da analisi degli operatori appartenenti ai settori economici di riferimento.

Non risulta, pertanto, chiaro se lo strumento in esame sia “entrato in crisi” perché si sono rivelati meno numerosi del previsto i casi di scostamenti rilevanti tra l'importo delle spese sostenute risultanti dalle banche dati e quello del reddito complessivo dichiarato ovvero per effetto di un **mutamento delle strategie accertative** adottate. Quest'ultima ipotesi risulterebbe, peraltro, difficilmente comprensibile, considerato che, come osservato dalla Corte dei conti, si starebbe verificando un “progressivo indebolimento dell'attività di controllo fiscale, anche alla luce dell'enorme potenziale informativo assicurato dall'anagrafe dei rapporti finanziari”.

Nello scorso anno l'Agenzia delle entrate ha comunque recuperato 19 miliardi di euro di gettito (6) ed è stato evidenziato (7) che “risulta ‘più redditizio in termini di recupero dell'evasione

puntare sui **controlli automatizzati** (tanto per le imposte dirette che per l'IVA), i quali pur riducendosi in termini numerici (da 6,65 a 5,97 milioni) hanno visto aumentare le entrate di 1,1 miliardi tra il 2015 e il 2016’. La nuova strategia di ‘recupero’ basata sul **ravvedimento operoso** - stimolato dalla trasmissione delle lettere di *compliance*” - ha consentito di incassare 128,7 milioni di euro su un totale di mezzo miliardo ascrivibile alla voce delle correzioni spontanee dei contribuenti.

Nella valutazione degli esiti dell'attività di accertamento dell'Agenzia delle entrate va, peraltro, necessariamente tenuto conto del fatto che le sue strutture sono ancora alle prese con la questione riguardante i dirigenti incaricati, decaduti per effetto della nota sentenza della Corte costituzionale, che richiede l'adozione di soluzioni normative non più differibili.

La Corte di cassazione continua, nel frattempo, ad emanare sentenze in materia, affrontando, tra le altre, le questioni problematiche concernenti le modalità con le quali i contribuenti devono fornire la **prova contraria avverso gli accertamenti sintetici**, con particolare riguardo agli investimenti patrimoniali realizzati mediante donazioni effettuate tra coniugi e parenti. La Corte ha in merito sancito che la prova contraria non può essere basata soltanto sulla esistenza di tali rapporti ma è necessario dimostrare l'effettiva erogazione dei “finanziamenti” ricevuti. La prova contraria offerta dal contribuente non può, però, subire limitazioni a causa della mancata adozione della forma prescritta per la opponibilità ai terzi di tali donazioni: non dovrebbe, quindi, influenzare tale orientamento interpretativo la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 18725/2017, che ha stabilito la nullità, per la mancanza dell'atto pubblico prescritto dalla legge, delle donazioni che avvengono tramite operazioni bancarie (diverse da quelle di modico valore o “indirette”).

2. Le osservazioni della Corte dei conti

La Corte dei conti ha rilevato che nel 2016 sono stati eseguiti soltanto 2.812 accertamenti sintetici, con un **decremento di oltre il 51% rispetto al 2015** e addirittura del **74,6% rispetto al 2014** (e di oltre il 92% sul 2012).

Nel 2016 gli “esiti finanziari conseguiti” si sono fermati a 2 milioni di euro e il 21% degli accer-

(4) Che era utilizzabile per l'accertamento dei redditi complessivi delle persone fisiche relativi agli anni anteriori al 2009.

(5) Le valutazioni ISTAT sarebbero state, peraltro, utilizzate in tali casi dall'Agenzia soltanto in via residuale.

(6) Quasi 4,1 miliardi sono derivati dalla *voluntary disclosure*.

(7) Da G. Parente, op. loc. ult. cit.

tamenti relativi a tale anno (589) ha, peraltro, comportato un recupero di imposta “ricompreso tra 0 e 1549 euro”.

L’evasione “misurata” mediante l’utilizzo del redditometro è, quindi, mediamente non elevata e la stessa Corte ha rilevato che i relativi accertamenti vengono definiti con una percentuale vicina al 30%, o per inerzia da parte del contribuente o attraverso uno degli istituti deflattivi del contenzioso tributario. Mentre soltanto 247 accertamenti sintetici (meno del 10%) sono stati impugnati in Commissione tributaria.

La magistratura contabile ha, pertanto, osservato che “l’accertamento sintetico ha ormai perso quasi del tutto rilievo nella strategia dei controlli fiscali, nonostante l’enfasi ad esso attribuita con l’art. 83, commi 8 e 9, del D.L. n. 112 del 2008 e fino al D.L. n. 78 del 2010, che al nuovo accertamento sintetico aveva correlato una previsione di maggior gettito di ben 741,2 milioni nel 2011, 708,8 milioni nel 2012 e 814,7 milioni nel 2013. Si può, quindi, confermare il carattere sempre più marginale che tale strumento ha in concreto nella complessiva strategia di contrasto dell’evasione fiscale”.

Anche i **controlli basati sulle indagini finanziarie** autorizzate nel 2016 dall’Agenzia delle entrate risultano quasi dimezzati rispetto all’anno precedente, avendo registrato una diminuzione del 43,9% (e addirittura dell’86,7% rispetto al 2012) e anche la maggiore imposta accertata risulta “in rilevante diminuzione”. La Corte ha, pertanto, osservato che “la tendenza conferma la riduzione dell’attività di controllo fiscale considerato che il grande potenziale informativo dell’anagrafe dei rapporti finanziari ... risulta solo marginalmente utilizzato”.

3. Gli investimenti patrimoniali e la prova contraria

L’ammontare degli investimenti effettuati nell’anno va assunto - come stabilito nella tabella A allegata al Decreto ministeriale del 24 dicembre 2012, che ha approvato l’attuale redditometro - al netto di quello dei “**disinvestimenti netti**” (8) effettuati nello stesso anno e nei “quattro anni precedenti all’acquisto dei beni”. La “spalmatura” in cinque anni è stata, pertanto, prevista soltanto con riguardo ai disinvestimenti, senza stabilire il vincolo delle quote costanti.

Il contribuente ha, invece, sempre la facoltà di dimostrare che l’investimento effettuato in un

determinato anno è coerente con le risultanze delle dichiarazioni dello stesso periodo d’imposta e degli anni precedenti, anche relative a periodi superiori a quello quinquennale stabilito nella normativa precedente, senza richiedere, anche in questo caso, la condizione delle quote costanti. Appare, infatti, evidente che il risparmio potrebbe essere stato accumulato in un periodo più breve o, più frequentemente, più lungo di quello quinquennale prima previsto e con un andamento non necessariamente costante nel tempo.

La **quota risparmio accumulata** in ciascuno degli anni precedenti è utilizzabile a tal fine soltanto se compatibile con il reddito complessivo dichiarato negli stessi anni: occorre, quindi, verificare se negli anni precedenti tale reddito è superiore a quello accertabile utilizzando il metodo sintetico e giustificati, quindi, la quota risparmio accumulata. Tale riscontro si ritiene che non possa essere effettuato oltre l’ultimo anno ancora accertabile.

L’Agenzia delle entrate ha affermato, nella circolare 12 marzo 2010, n. 12/E (9), che tra gli elementi sui quali può essere fondata la prova contraria “va certamente compresa la dimostrazione che le spese per il mantenimento dei beni e servizi indice di capacità contributiva (dalle quali viene desunto il maggior reddito determinato sinteticamente) sono state coperte con elementi patrimoniali accumulati in periodi d’imposta precedenti o sono state finanziate da economie terze”.

La giurisprudenza della Corte di cassazione ha preso in esame, negli ultimi anni, numerosi casi in cui i contribuenti hanno giustificato gli investimenti effettuati evidenziando che la relativa **provista** sarebbe stata **fornita dal coniuge o da parenti**. Si ricorda che l’art. 4 del detto Decreto del 24 dicembre 2012 ha espressamente previsto la possibilità che il contribuente dimostri che il finanziamento delle spese è avvenuto “da parte di soggetti diversi dal contribuente”.

L’Agenzia delle entrate ha chiarito, nella circolare n. 6/E/2014, che in sede di selezione dei contribuenti da controllare viene attribuito al contribuente il *lifestage* risultante dalla c.d. **famiglia fiscale**, quale risulta nell’anagrafe tributaria, costituita dal contribuente, dal coniuge anche non fiscalmente a carico e dai figli e/o dagli altri familiari fiscalmente a carico. Nella detta circolare è stato, però, affermato che assume rilevanza, ai fini dell’accertamento sintetico, la c.d. **famiglia anagrafica**, che comprende anche i figli maggio-

(8) Tenendo, cioè, conto anche dei reinvestimenti già effettuati in precedenza dagli stessi contribuenti.

(9) Paragrafo 8.3.

Approfondimento

Accertamento

renni, gli altri familiari conviventi e i conviventi di fatto, non fiscalmente a carico. È stato, di conseguenza, raccomandato agli Uffici di effettuare, prima dell'invito, i necessari riscontri sulla situazione familiare, attraverso il collegamento telematico con l'anagrafe comunale o, in via subordinata, inviando la richiesta al Comune tramite PEC.

La presa di posizione dell'Agenzia appare più fondata e più ampia di quella della Corte di cassazione, la quale ha, ad esempio, affermato, nella sentenza n. 5365/2014, che va fatto riferimento alla complessiva **posizione reddituale dell'intero nucleo familiare**, "per tale intendendosi esclusivamente la famiglia naturale, costituita dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori; la presunzione del concorso di tali soggetti alla produzione del reddito, che può fornire giustificazione agli indici rivelatori di maggiore capacità contributiva concretamente adoperati dall'Ufficio ai fini dell'accertamento sintetico, trovando fondamento nel vincolo che lega le predette persone, e non già nel mero fatto della convivenza, esclude infatti la possibilità di desumere da quest'ultima il possesso di redditi prodotti da un parente diverso o da un affine, in quanto tale estraneo al nucleo familiare".

Nella sentenza n. 701/2017 è stata ritenuta insufficiente la motivazione della sentenza di merito che aveva attribuito rilevanza al rapporto di convivenza tra la contribuente (che svolgeva l'attività di casalinga e aveva acquistato numerosi veicoli e immobili) e un odontoiatra, il quale aveva confermato trattarsi di acquisti simulati. Ciò in quanto sarebbe illogica e apodittica l'affermazione che tale rapporto "si desume (a prescindere dalle risultanze anagrafiche, non decisive) dai negozi giuridici" e perché non sussisterebbe una consequenzialità fra la convivenza e la imputazione al convivente "della capacità contributiva di beni riferibili alla contribuente".

4. Le donazioni tra coniugi e parenti

La stessa Corte ha, inoltre, affermato il principio che la prova contraria non può essere basata soltanto sulla esistenza di un **rapporto coniugale o parentale o di convivenza** con i soggetti potenzialmente in grado di fornire la detta provvista per gli investimenti ma è necessario dimostrare l'effettiva erogazione dei "finanziamenti" ricevuti. Nella sentenza n. 21362/2015 è stato sancito che non è sufficiente il mero richiamo alle potenzia-

lità reddituali del coniuge, in considerazione della loro limitata entità e della mancanza di adeguata documentazione probatoria in ordine all'**effettivo utilizzo** e consistenza di tali apporti patrimoniali.

La ordinanza n. 1332/2016 ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate che non aveva ritenuto idonea la prova contraria fornita dal contribuente, fondata sulla "circostanza della convivenza ... con la madre ... benestante" perché "in difetto di documentazione fidefacente utile a documentare la provenienza del danaro utilizzato per gli acquisti" non avrebbe "consistenza di presunzione utile ad indurre che la madre sopperisse, in caso di bisogno, alle esigenze economiche del figlio, dovendosi presumere, all'interno del nucleo familiare, il concorso di tutti i componenti nella gestione della vita".

La sentenza n. 25283/2015 ha ritenuto immotivata e apodittica la sentenza di merito che aveva affermato che la **vendita di un terreno da parte del padre** fosse sufficiente a considerare giustificati gli esborsi effettuati dal figlio per versamenti a favore di una S.r.l. in conto finanziamento soci, in mancanza della prova del transito della somma ricavata dalla detta vendita nella disponibilità del figlio e della durata della stessa.

La sentenza n. 1638/2016 ha cassato l'affermazione della Commissione di merito secondo la quale sarebbe irrilevante la circostanza che il contribuente avesse acquisito, dopo la morte del fratello, le somme da quest'ultimo lasciate su un conto corrente bancario di cui esso contribuente era cointestatario, in difetto della dimostrazione che gli acquisti patrimoniali posti a base della pretesa erariale fossero stati pagati dal contribuente con prelevamenti da tale conto, in quanto non è necessario che il contribuente provi che "per l'acquisto della vettura e dell'immobile siano stati effettuati prelevamenti dal conto cointestato col fratello ... essendo invece sufficiente che il contribuente provi l'entità delle somme giacenti sul conto bancario *de quo* e la durata del relativo possesso fino all'effettuazione degli acquisti patrimoniali" (10).

Nella sentenza n. 1510/2017 è stato confermato che non è sufficiente la sola prova del possesso di redditi da parte dei componenti del nucleo familiare del contribuente ma va dimostrata l'**effettività della donazione ricevuta dal familiare**.

(10) È stata, inoltre, ritenuta irrilevante la circostanza che fosse stata accertata dall'Ufficio una plusvalenza ricavata dalla cessione di una licenza di taxi, "giacché il contribuente sarebbe stato comunque gravato dell'onere di provare quanto percepito

dalla cessione della licenza e quando il corrispettivo è stato versato (è evidente l'importanza della correlazione temporale dall'acquisizione della provvista e la stipula del contratto di acquisto dell'immobile)".