

## Accertamento induttivo IRPEF. Imprenditore agricolo in possesso di beni indice di capacità contributiva non dichiarata

Cass. Sez. Trib. 5 febbraio 2024, n. 3230 ord. - Cataldi, pres.; De Rosa, est. - Co.Fr. (avv. Manfredi) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. reg. Calabria 2 luglio 2015*)

**Imposte e tasse - IRPEF - Imprenditore agricolo - Possesso di beni indice di capacità contributiva non dichiarata - Accertamento induttivo - Art. 38 del d.p.r n. 600/1973.**

*Ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e del d.m. 21 luglio 1983, l'Amministrazione delle finanze può legittimamente procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione dei redditi di un coltivatore diretto, comprensiva soltanto del reddito agrario e dominicale - determinati in base agli estimi catastali - del fondo da lui condotto, quando da elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente (consistenti negli indici di spesa più vari e, nella specie, nell'acquisto di beni immobili), si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo, incombendo, in tal caso, al contribuente, a norma del comma 6 dell'art. 38 cit., l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività agricola sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili o separatamente tassate».*

**Il testo dell'ordinanza è pubblicato in [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)**

Al fine di determinare se il reddito imponibile di un soggetto sia o meno attendibile l'Amministrazione finanziaria, tramite i suoi organi di controllo istituzionali, si avvale di diversi metodi di accertamento che consentono di procedere alla rettifica della dichiarazione ovvero ad un accertamento d'ufficio; tali metodi di verifica, previsti dalla normativa vigente, assumono differenti denominazioni a seconda dei controlli operati dagli stessi uffici e possono, quindi, essere: analitico, induttivo, in base a parametri e studi di settore, sintetico e anche bancario.

Fra questi, quello sintetico, disciplinato dall'art. 38 del d.p.r. n. 600/1973 ed esperibile solo nei confronti delle persone fisiche, ai fini IRPEF, consente all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate di determinare succintamente il reddito complessivo del contribuente mediante la presunzione relativa che tutto quanto è stato speso nel periodo d'imposta sia stato finanziato con redditi prodotti nello stesso periodo. In aggiunta, può essere esperita induttivamente una procedura basata su elementi indicativi di capacità contributiva mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza. L'accertamento sintetico interviene pertanto solo quando lo scostamento tra il reddito complessivo determinato presuntivamente e quello dichiarato sia pari ad almeno il 20 per cento<sup>1</sup>. In ogni caso, deve essere assicurata al contribuente la possibilità di difendersi con idonei elementi di prova, tali da giustificare lo scostamento predetto, e questo può avvenire sia prima che dopo l'avvio del procedimento di accertamento con adesione, il quale deve essere attivato obbligatoriamente, ai sensi di quanto previsto dalla legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente)<sup>2</sup>.

A tale riguardo, la Corte di legittimità ha affermato in diverse circostanze che è demandato al contribuente l'onere di provare (oltre, eventualmente, l'insussistenza del presupposto, cioè la presenza dell'elemento indice di capacità contributiva), attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito, determinato o determinabile sinteticamente, è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta o, ancora, che il reddito presunto non esiste o esiste in misura

<sup>1</sup> Agenzia delle Entrate, circ. 13 luglio 2013, n. 24.

<sup>2</sup> L'accertamento con adesione consiste nell'accordo che il contribuente e l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate raggiungono prima che sia emesso l'avviso di accertamento. Con esso, il contribuente definisce le sue pendenze tributarie evitando così l'insorgere di un contenzioso.

inferiore<sup>3</sup>. Va da sé che se dal contraddittorio emerge che le prove fornite dal contribuente non sono ritenute sufficienti, l'ufficio potrà mettere in atto gli strumenti a sua disposizione per il recupero delle imposte.

In sostanza, l'accertamento sintetico, detto anche «*redditometro*», costituisce per l'Amministrazione finanziaria quello strumento mediante il quale i dipendenti uffici possono ricostruire la reale capacità di spesa del contribuente, risalendo da un fatto noto, quale appunto la spesa sostenuta, a un fatto ignoto, cioè l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito.

L'art. 38 del d.p.r. n. 600/1973, così come descritto, è frutto di radicali modifiche, introdotte con l'art. 22 del d.l. n. 78/2010, e si applica con riferimento agli accertamenti relativi ai redditi dichiarati per il 2009 e seguenti.

Fino all'anno 2008 la norma prendeva in considerazione gli incrementi patrimoniali e solo alcuni beni e servizi indicatori di capacità contributiva (abitazioni, auto, imbarcazioni, aerei, cavalli, collaboratori domestici), a cui erano applicati dei coefficienti di moltiplicazione, al fine di ricostruire, mediante presunzioni, il reddito. Non era esaminata, ad esempio, la composizione familiare né il luogo di residenza e non era previsto l'obbligo di contraddittorio con il contribuente prima dell'accertamento. La possibilità di attivare la procedura in questione era, quindi, fondata sulla base di «elementi e circostanze di fatto certi». La Suprema Corte, intervenendo sul tema, fece presente che «In tema di accertamento delle imposte sui redditi delle persone fisiche, l'art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 prevede che gli uffici finanziari possano determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente, sulla base degli indici previsti dai decreti ministeriali del 10 settembre e 19 novembre 1992, riguardanti il c.d. "redditometro", e tale metodo di accertamento dispensa l'Amministrazione finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza dei fattori-indice della capacità contributiva. Ne consegue che è legittimo l'accertamento fondato su di essi e resta a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore. L'accertamento sintetico non è un accertamento di tipo statistico, bensì basato sulla capacità di spesa del contribuente che richiede logicamente l'esistenza a monte della provvista necessaria per sostenere quelle spese e che il possesso di redditi esenti o già sottoposti a tassazione nonché la loro durata deve essere dimostrata "con idonea documentazione" secondo il precitato art. 38 e non con mere affermazioni»<sup>4</sup>.

Le disposizioni dell'anno 2008 hanno comunque trovato riscontro in relazione ai controlli relativi ai periodi d'imposta antecedenti il 2009. La stessa Corte di legittimità ha avuto modo di affermare che «In materia di accertamento sintetico dei redditi, l'art. 22, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in legge n. 122 del 2010, ha disposto, con specifica norma di diritto transitorio, che le modifiche all'art. 38, del d.p.r. n. 600 del 1973 operano in relazione agli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore dell'art. 22 cit. e, quindi, dal periodo d'imposta 2009»<sup>5</sup>.

Ovviamente, anche l'imprenditore agricolo, al pari di qualunque persona fisica, soggiace a tali regole per cui l'Amministrazione finanziaria è legittimata a procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione dei redditi, comprensiva dei soli redditi agrario e dominicale (determinati, quindi, forfetariamente su base catastale) del fondo da lui condotto, quando, da elementi estranei alla stessa dichiarazione, è possibile presumere fondatamente che ulteriori redditi abbiano concorso a formare l'imponibile complessivo, incombendo, in tal caso, a norma del sesto comma dell'art. 38 citato, al contribuente l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività agricola sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili, o separatamente tassate<sup>6</sup>.

<sup>3</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 19 ottobre 2016, n. 21142, in *Giust. civ. Mass.*, 2016; Cass. Sez. V Civ. 29 aprile 2012, n. 18604 ord., in *Diritto e Giustizia online*, 2012, 5 novembre.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 21 gennaio 2020, n.1243, in *Redazione Giuffrè*, 2020.

<sup>5</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 7 giugno 2021, n.15760, in *Giust. civ. Mass.*, 2021.

<sup>6</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 20 aprile 2010, n. 9313, in *DeJure Giuffrè*; Cass. Sez. V Civ. 27 marzo 2006, n. 6952, in *Giust. civ. Mass.*, 2006, 3; Cass. Sez. V Civ. 6 maggio 2009, n. 10385, in questa Riv., 2009, 9, 541, con nota di FERRARA; Cass. Sez. V Civ. 5

Come noto, i redditi fondiari sono quelli inerenti ai terreni e fabbricati iscritti nei rispettivi catasti con attribuzione di rendita; si distinguono in redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e dei fabbricati.

In particolare, ai sensi dell'art. 32, comma 1, del d.p.r. n. 917/1986 (Testo unico imposte sui redditi - TUIR) il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale d'esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso. Il successivo comma 2 considera attività agricole:

- quelle dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;
- le attività di cui al terzo comma dell'art. 2135 del codice civile, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

La determinazione su base catastale, mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite per ciascuna qualità e classe, rappresenta il regime naturale per le ditte individuali e per le società semplici mentre le altre società di persone (in nome collettivo e in accomandita semplice), quelle a responsabilità limitata, le cooperative che rivestono la qualifica di società agricola, possono optare per la tassazione catastale ai sensi dell'art. 1, comma 1093, della legge n. 296/2006.

I casi trattati dalla Corte di cassazione sono indicativi del contenzioso che sovente si instaura a seguito dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria avviata sulla base di elementi che possono essere considerati come indici di una maggiore capacità contributiva non dichiarata da parte del contribuente agricoltore; possedere, ad esempio, una o più autovetture, aver acquistato determinati beni immobili, disporre di risorse finanziarie per incrementi patrimoniali, sono tutti fattori che possono dare luogo alla determinazione sintetica del reddito, ai sensi del ciato art. 38 del d.p.r. n. 600/1972<sup>7</sup>.

Quanto prospettato è realmente accaduto ad un imprenditore agricolo nei cui confronti l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso di accertamento IRPEF relativo all'anno d'imposta 2007 in quanto risultava possedere quei beni, sopra descritti, indici di capacità contributiva non dichiarata. La ricostruzione del reddito era avvenuta, quindi, secondo la modalità del «redditometro» precedenti la riforma; riforma applicabile solo per gli anni d'imposta dal 2009 in poi secondo le modifiche recate dal d.l. n. 78/2010.

In entrambi i gradi di giudizio le Commissioni tributarie (provinciale e regionale) avevano legittimato l'operato dell'ufficio rigettando rispettivamente il ricorso e poi l'appello del contribuente, il quale aveva così demandato alla Suprema Corte la definizione della vertenza, decisa con l'ordinanza 5 febbraio 2024, n. 3230, in epigrafe.

In questa sede il contribuente contestava la sentenza della C.T.R., di cui chiedeva la cassazione, in quanto:

- non aveva preso in considerazione la documentazione prodotta nel corso del giudizio davanti alla C.T.P., in grado di provare il possesso di redditi esenti, soggetti ad imposizione alla fonte o legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile;
- aveva omesso di valutare fatti decisivi per il giudizio quali quello di aver ritenuto che gli immobili di categoria A4 non potessero essere considerati beni strumentali all'azienda agricola per cui appariva necessario un nuovo esame sul merito della controversia;
- aveva preso per buone le valutazioni dei giudici di prima istanza senza, quindi, riesaminare le questioni di infondatezza dell'accertamento sollevate davanti alla C.T.P.

Nel merito, i giudici di legittimità, richiamandosi alla giurisprudenza hanno rilevato preliminarmente che:

---

febbraio 2019 n. 3260 in *DeJure Giuffrè*.

<sup>7</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 16 settembre 2020, n. 19290 ord., in *DeJure*.

- la determinazione effettuata con metodo sintetico, sulla base degli indici previsti dai decreti ministeriali del 10 settembre e 19 novembre 1992, riguardanti il c.d. redditometro, dispensava l'Amministrazione da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza di quei determinati fattori, indice della capacità contributiva (come nel caso di specie: abitazioni, autoveicoli ed altro), sicché l'accertamento fondato su essi, doveva ritenersi attendibile<sup>8</sup>;

- l'art. 38 del d.p.r. n. 600/1973, nel disciplinare il metodo di accertamento sintetico del reddito, nel testo vigente all'epoca dei fatti consentiva, infatti, di presumere il reddito complessivo netto su base induttiva prendendo a riferimento una serie di elementi e circostanze di fatto certi, costituenti i predetti indici di capacità contributiva, connessi alla disponibilità di determinati beni o servizi ed alle spese necessarie per il loro utilizzo e mantenimento (in sostanza, un accertamento basato sui presunti consumi). Parimenti, erano prese in considerazione le «spese per incrementi patrimoniali», cioè quelle sostenute per l'acquisto di beni destinati ad incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente;

- il contribuente, poteva comunque difendersi dalla contestazione dell'esistenza di quei fattori, dimostrando, mediante idonea documentazione, che il reddito presunto non esisteva o era presente in misura inferiore rispetto a quello quantificato dall'ufficio;

- la disciplina del redditometro si basa su di una presunzione legale relativa<sup>9</sup>. La legge, quindi, consente al giudice di presumere l'esistenza di un fatto ignoto partendo dalla conoscenza di un fatto noto e accertato, quale la disponibilità di alcuni beni attestanti l'esistenza di una capacità contributiva del contribuente. Il giudice, quindi, non può che prenderne atto, salvo il fatto di valutare le prove presentate dal contribuente circa la provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni<sup>10</sup>.

Nella fattispecie, per la Suprema Corte, la C.T.R. si era attenuta alla normativa di riferimento facendo presente che l'appellante non era stato in grado di fornire adeguate prove a suo discarico; la disponibilità di molteplici beni unitamente alle rilevanti spese gestionali non potevano riferirsi alla sola attività di imprenditore agricolo. Aveva contratto diversi finanziamenti presso banche ed istituti finanziari per l'acquisto di autovetture e un appartamento; beni che, per la loro tipologia, non erano certamente riconducibili a quella attività.

Ribadendo un principio consolidato della giurisprudenza, i giudici di legittimità hanno, quindi, riaffermato che «*Ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e del d.m. 21 luglio 1983, l'Amministrazione delle finanze può legittimamente procedere con metodo sintetico alla rettifica della dichiarazione dei redditi di un coltivatore diretto, comprensiva soltanto del reddito agrario e dominicale - determinati in base agli estimi catastali - del fondo da lui condotto, quando da elementi estranei alla configurazione reddituale prospettata dal contribuente (consistenti negli indici di spesa più vari e, nella specie, dall'acquisto di beni immobili), si possa fondatamente presumere che ulteriori redditi concorrano a formare l'imponibile complessivo, incombendo, in tal caso, al contribuente, a norma del comma sesto dell'art. 38 cit., l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività agricola sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili o separatamente tassate*»<sup>11</sup>.

Quanto poi alla richiesta del contribuente di procedere ad un nuovo esame sul merito della controversia e di approdare, quindi, ad una valutazione degli elementi di prova difforme da quella fatta propria dalla C.T.R., questo non era accettabile atteso che nello svolgimento del processo erano stati esposti i fatti essenziali della causa, e la sentenza era stata adeguatamente motivata sulla base anche della carenza delle prove suddette.

Anche l'ultimo motivo di contestazione, secondo cui la C.T.R. aveva avallato la decisione dei giudici di primo grado senza un adeguato riesame delle questioni di infondatezza dell'accertamento induttivo, era

<sup>8</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 12 ottobre 2021, n. 2781, in *DeJure*.

<sup>9</sup> La presunzione «legale» presa a riferimento nei casi di determinazione del reddito in via sintetica ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 600/1973 è disciplinata dall'art. 2728 c.c.

<sup>10</sup> Cass. Sez. V Civ. 11 aprile 2019, n. 10266, in *DeJure*; Cass. Sez. V Civ. 11 aprile 2018, n. 8933 ord., in *Riv. dott. comm.*, 2018, 2, 395; Cass. Sez. V Civ. 31 marzo 2017, n. 8539, in *DeJure*.

<sup>11</sup> Cass. Sez. V Civ. 17 settembre 2014, n. 19557, in *Giust. civ. Mass.*, 2014.

da ritenersi infondato posto, invece, che la Commissione aveva attentamente valutato quelle argomentazioni e vi era stata una concordanza di valutazioni.

Il ricorso è stato quindi respinto.

*Luigi Cenicola*