

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

19

14 maggio 2018

Accertamento sintetico: familiare o no la provvista di terzi va sempre provata

Le implicazioni fiscali dell'**IFRS 15** *Revenue from contract with customers*

Welfare aziendale: questioni ancora aperte per gli incentivi riguardanti il trasporto pubblico locale

Il **mercato dell'arte** tra regole IVA e "diritto di seguito"

Proposte della Commissione UE per la modifica del regime IVA nelle **operazioni intraunionali**

Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro

Termini e modalità di gestione delle istanze per il **rimborso dell'euroritenuta**

Documentazione sul **transfer pricing** e regime premiale per la *penalty protection*

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

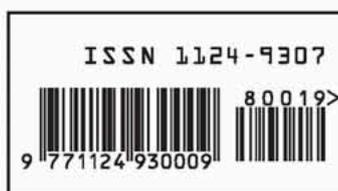


edicola professionale

 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 XLII



Cod. 231801

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

IPSOA InPratica FISCO è già on line

EDIZIONE 2018

Y49GABN



Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con **One** | FISCALE per approfondire

ACQUISTALO SUBITO! www.ipsoa.it/fiscoinpratica - Tel. 02.45435207
Cerca il tuo consulente editoriale su shop.wki.it/agenzie
Visita le migliori librerie professionali

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

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 XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 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'1.1.2018 al 31.12.2018 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 60 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

Accertamento sintetico: familiare o no la provvista di terzi va sempre provata di Gianfranco Antico e Massimo Genovesi	1807
--	-------------

Redditi di impresa

Le implicazioni fiscali dell'IFRS 15 <i>Revenue from contract with customers</i> di Andrea Vernier e Giulia Valenzi	1815
---	-------------

Redditi di lavoro dipendente

Il trasporto e il <i>welfare</i> aziendale: questioni aperte e prospettive di Gabriele Sepio e Gianpaolo Sbaraglia	1823
--	-------------

IVA

Il mercato dell'arte tra regole IVA e "diritto di seguito" di Gian Marco Committeri e Chiara Lo Re	1831
--	-------------

Il nuovo sistema dell'IVA per le operazioni intraunionali di Giampaolo Giuliani e Mario Spera	1840
---	-------------

Imposta di registro

Enunciazione e caso d'uso nell'imposta di registro di Elisa Manoni	1848
--	-------------

Voluntary disclosure

Il rimborso dell'euroritenuta: termini e modalità di gestione delle istanze di Duilio Liburdi e Carlo Roberto Cappa	1857
---	-------------

Fiscalità internazionale

Documentazione sul <i>transfer pricing</i> e regime premiale per la <i>penalty protection</i>: casi controversi e possibili evoluzioni di Diego Avolio e Enrico De Angelis	1861
--	-------------

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IVA - Operazioni non imponibili - Acquisto intracomunitario - Primo cessionario identificato ai fini IVA nello Stato dal quale sono spediti o trasportati i beni - Utilizzo del numero di identificazione IVA attribuito da altro Stato membro - Ammissibilità - Mancata presentazione nei termini del Modello INTRASTAT - Irrilevanza ai fini della non imponibilità (CORTE DI GIUSTIZIA UE, Sez. IV, Pres. von Danwitz, Rel. Jürimäe - Sent. causa C-580/16 del 19 aprile 2018) (stralcio) con commento di Roberta De Pirro	1866
---	-------------

Corte di Cassazione

Reati tributari - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte - Indagato esercente la professione di dottore commercialista - Intercettazioni telefoniche - Utilizzabilità - Intercettazioni aventi a oggetto fatti leciti connessi alla professione - Inutilizzabilità (CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Di Nicola, Est. Gentili - Sent. n. 14007 del 25 ottobre 2017, dep. il 26 marzo 2018) con commento di Camillo Becalli	1873
--	-------------

Imposta di registro - Applicazione dell'imposta - Divisione - Asse ereditario - Rinuncia di un coerede a favore degli altri - Imposta di registro dell'1% - Legittimità (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Fasano - Sent. n. 7604 del 9 novembre 2017, dep. il 28 marzo 2018) con commento di Fabio Gallio	1877
Statuto del contribuente - Diritti e garanzie del contribuente - Avviso di accertamento - Notifica - Termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio del PVC - Violazione - Presenza di motivi di urgenza - Necessità - Fallimento del contribuente - Rilevanza - Insinuazione tardiva al passivo fallimentare da parte dell'Erario - Irrilevanza (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. e Rel. Frasca - Sent. n. 8892 del 9 ottobre 2017, dep. l'11 aprile 2018) con commento di Alessandro Borgoglio	1882
Commissioni tributarie	
Imposta sulle successioni e donazioni - Oggetto dell'imposta - Rinuncia abdicativa a diritto di comproprietà - Esclusione (COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Venezia-Mestre, Sez. I, Pres. ed Est. Guidorizzi - Sent. n. 407 del 26 marzo 2018, dep. il 9 aprile 2018) con commento di Antonio Piccolo	1887
IVA - Operazioni inesistenti - Prezzi nella media di mercato - Buona fede del cessionario - Sussistenza - Detrazione IVA - Ammissibilità (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. II, Pres. ed Est. Montanari - Sent. n. 34 del 13 marzo 2018, dep. il 22 marzo 2018) con commento di Marco Peirolo	1890
Rassegna della settimana	
a cura di Alessandro Borgoglio	1894

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia UE	
causa C-580/16 del 19.04.2018 (Sez. IV)	1866
Corte di Cassazione	
n. 14007 del 25.10.2017, dep. il 26.03.2018 (Sez. III pen.)	1873
n. 7604 del 9.11.2017, dep. il 28.03.2018 (Sez. trib.)	1877
n. 8892 del 9.10.2017, dep. l'11.04.2018 (Sez. trib.)	1882
Commissioni tributarie	
Venezia-Mestre, n. 407 del 26.03.2018, dep. il 9.04.2018 (Sez. I)	1887
Reggio Emilia, n. 34 del 13.03.2018, dep. il 22.03.2018 (Sez. II)	1890

Accertamento sintetico: familiare o no la provvista di terzi va sempre provata

di Gianfranco Antico e Massimo Genovesi

Sempre più spesso i contribuenti per giustificare gli incrementi patrimoniali contestati dall'Ufficio con l'accertamento sintetico fanno riferimento a provviste finanziarie ricevute da familiari. Rinvio ritenuto ammissibile dai giudici di legittimità solamente se riferito a componenti della c.d. famiglia naturale (coniugi conviventi e figli) e - invece - ritenuto estensibile dai giudici di merito anche ai suoceri (affini) ovvero ai componenti delle coppie di fatto. Verifichiamo, quindi, detto orientamento alla luce dei nuovi concetti di famiglia inseriti nell'ordinamento civile e della disciplina della prova contraria, che non dovrebbe risentire di eventuali nullità civilistiche degli atti di disposizione.

1. Premessa

Per vincere la presunzione di maggiore capacità contributiva scaturente da un **accertamento sintetico** (1) il contribuente è tenuto a fornire all'Ufficio una **idonea prova contraria**. Argomento questo che ha visto su posizioni differenti la dottrina e la giurisprudenza, e che risulta nuovamente "sotto i riflettori" a seguito di un recente intervento delle Sezioni Unite (2) in ambito civilistico, i cui effetti possono avere ripercussioni po-

tenziali anche in campo tributario proprio perché i contribuenti invocano spesso come strumento difensivo **elargizioni finanziarie di provenienza familiare** (3). In effetti, la stessa prassi dell'Amministrazione finanziaria (4) ha richiamato in questi anni la necessità di "tenere in considerazione" le **potenzialità economiche/finanziarie della famiglia** del contribuente controllato. A tal riguardo, però, se la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto ammissibili come giustificazione solamente gli apporti finanziari

(1) Ex art. 38, D.P.R. n. 600/1973, così come rivisto dal D.L. n. 78/2010 (convertito dalla Legge n. 122/2010). Per approfondimenti in merito alle modifiche che sono intervenute si rinvia a G. Ferranti, "Il nesso causale tra entrate e spese e la prova contraria ai fini del redditometro", in *il fisco*, n. 12/2016, pag. 1107; F. Naio, "Onere della prova e tutela del contribuente nel nuovo redditometro", in *il fisco*, n. 13/2015, pag. 1124; G. Ferranti, "La prova contraria negli accertamenti da redditometro", in *Corr. Trib.*, n. 1/2013, pag. 5.

(2) Cass. n. 18725/2017, in *il fisco*, n. 36/2017, pag. 346 con commento di S. Carunchio.

(3) C. Nocera, "Redditometro: la rilevanza della 'famiglia fiscale'", in *IPSOA quotidiano* del 14 aprile 2014; Id., "Nuovo redditometro e famiglia fiscale: 'aperture' dall'Agenzia e 'chiusure' dalla Cassazione", in *IPSOA quotidiano* del 26 marzo 2014; Id., "Nuovo redditometro, tra famiglia anagrafica e famiglia fiscale", in *IPSOA quotidiano* del 13 marzo 2014; N. Forte, "La nozione di nucleo familiare", in *IPSOA quotidiano* del 19 settembre 2013; S. Cerato, "Nuovo redditometro, il ruolo della famiglia", in *IPSOA quotidiano*

del 20 agosto 2013; S. Capolupo, "Redditometro e 'famiglia fiscale'", in *il fisco*, n. 17/2008, pag. 3037.

(4) Cfr. ad esempio circolare n. 6/E/2014; circolare n. 24/E/2013; circolare n. 13/E/2009; circolare n. 49/E/2007: "È opportuno, inoltre: - valutare la complessiva posizione reddituale dei componenti il nucleo familiare essendo evidente come, frequentemente, gli elementi indicativi di capacità contributiva rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico possano trovare giustificazione nei redditi degli altri componenti il nucleo familiare". In tal senso anche C.M. n. 101/1999; C.M. 14 agosto 1981, n. 27/7/2648: "Ancora ad esempio, se è stato formulato accertamento sintetico a carico di un solo coniuge, questi potrebbe eccepire che il suo presunto maggior reddito trova spiegazione nelle elargizioni dell'altro coniuge, già regolarmente tassate in capo a quest'ultimo o legalmente intassabili. È quindi opportuno procedere all'esame contemporaneo delle posizioni fiscali di tutti i componenti il nucleo familiare e non ricorrere, se del caso, all'accertamento sintetico quando i redditi anche di uno dei diversi soggetti giustificano ampiamente le spese ed il tenore di vita di tutti gli altri".

Approfondimento Accertamento

provenienti dai componenti della c.d. famiglia naturale (coniugi e figli), i giudici di merito - e con qualche iniziale apertura anche i giudici di legittimità - ne hanno esteso l'ambito giustificatorio anche alle provviste provenienti dai suoceri o dai componenti di **famiglie di fatto**, prendendo così atto delle profonde trasformazioni della nostra società, fermo restando che - a prescindere dalla qualità del terzo "finanziatore" - la prova "a discarico" potrà essere ritenuta raggiunta solamente in presenza di una tempestiva ed idonea **prova documentale**, già in fase di risposta all'invito dell'Ufficio, che consenta *per tabulas* di ricostruire il percorso delle provviste finanziarie ricevute, escludendo in questo modo impieghi alternativi delle somme ottenute.

2. Prova "a discolpa" proveniente da un componente della "famiglia naturale"

Secondo un orientamento di legittimità (5) il riferimento alla complessiva posizione del nucleo familiare deve essere limitato alla sola famiglia naturale, la cui composizione deve essere intesa dagli interpreti in senso stretto, limitata cioè esclusivamente ai **coniugi conviventi** e ai **figli**, soprattutto se minori.

In casi come questi - secondo i giudici di nomofilachia - la presunzione del concorso di tali soggetti alla produzione di reddito trova fonda-

mento nel vincolo che lega le predette persone, "non potendo desumersi dalla mera convivenza il possesso di redditi prodotti da un parente diverso o affine, in quanto tale estraneo allo stretto nucleo familiare" (6).

Di conseguenza, secondo questo indirizzo, il contribuente - per fornire la prova contraria di cui è onerato - non potrebbe limitarsi a richiamare elargizioni - ad esempio - del suocero (7) convivente (affine ed in quanto tale estraneo alla famiglia come intesa poc'anzi) poiché tale circostanza (ovverosia la convivenza) non costituisce prova, né presuntiva né indiziaria (comunque non documentale), del "possesso" dei redditi idonei a giustificare la maggiore capacità contributiva evidenziata dal controllo fiscale (8).

Al contrario, una prova di tale genere è stata (talvolta) ritenuta ammissibile (9) con riferimento a particolari situazioni di figli conviventi con riferimento ad elargizioni dei genitori e comunque a seguito della produzione di documentazione contabile ritenuta idonea dai giudici di merito.

3. Provviste provenienti da persone estranee alla "famiglia naturale"

In tempi più recenti, forse anche alla luce delle trasformazioni che hanno investito consuetudini sociali, si è fatto largo tra le Corti di merito (10) un orientamento più incline a riconosce-

(5) Cfr. Cass. n. 5365/2014; Id., n. 26871/2009. Cfr. M. Villani - F. Sannicandro, "Per il redditometro rileva solo il contributo dei familiari", in *IPSOA quotidiano* del 17 marzo 2014.

(6) Cass. n. 21362/2015, in *il fisco*, n. 43/2015, pag. 4186, con commento di G. Antico. In questo caso i giudici, nel rigettare il ricorso del contribuente, hanno anche osservato che: "A tali principi risulta essersi uniformata la sentenza impugnata che, affermata la legittimità della presunzione D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38 sulla base degli incrementi patrimoniali rilevati, ha affermato il mancato raggiungimento della prova contraria da parte della contribuente, attesa l'inidoneità del mero richiamo alle potenzialità 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". Cfr. ancora G. Antico, "Legittimo l'accertamento sintetico nei confronti della contribuente convivente con un benestante", in *il fisco*, n. 8/2017, pag. 778.

(7) Cass. n. 17203/2006; Id., n. 17202/2006. Ancora più di recente cfr. Cass. n. 21334/2017: "Nel caso di specie, l'acquisto di due autovetture e di una moto di grossa cilindrata, e di una casa di abitazione è stato giudicato incompatibile con i redditi dichiarati dal contribuente, il quale pur avendo fornito la documentazione che le spese contestate erano state sostenute mediante la percezione e il reimpiego di somme, meglio indicate alla p. 3 del ricorso, tuttavia, in riferimento alla elargizione effettuata dal suocero pari ad euro 80.000,00, tale erogazione non è stata ritenuta rientrante nella complessiva posizione reddituale del nucleo familiare, come inteso dalla giurisprudenza di questa Corte, secondo cui il nucleo familiare è costituito dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori, atteso che la

presunzione del loro concorso alla produzione del reddito trova fondamento, ai fini dell'accertamento suddetto, nel vincolo che li lega, e non già nel mero fatto della convivenza, così escludendosi la desumibilità da quest'ultima del possesso di redditi prodotti da un parente diverso o da un affine, in quanto tale estraneo al nucleo familiare". Cfr. G. Salanitro "Elargizioni di terzi e nucleo familiare nell'ambito dell'accertamento sintetico", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 1/2018, pag. 58.

(8) Cfr. G. Antico, in *il fisco*, n. 43/2015, pag. 4186. Cfr. anche "La sola convivenza non basta per far presumere un maggior reddito", in *IPSOA quotidiano* dell'11 marzo 2014: "Di rilievo le conseguenze pratiche della sentenza, in quanto dal principio affermato dalla Cassazione ne discende che - nel caso di apporti da parte di soggetti diversi dai componenti del nucleo familiare - il contribuente dovrà in ogni caso dimostrare il passaggio del reddito nella sua disponibilità, ciò non potendosi presumere sulla base di una asserita convivenza".

(9) Comm. trib. prov. di Lodi, Sez. I, n. 71/2014: "È ragionevole ed è sempre più una consuetudine diffusa che i giovani vivano da soli presso la casa dei genitori anche in età adulta e all'inizio di un'attività, soprattutto da libero professionista, si possa essere in difficoltà economiche e con pochi clienti che producono un minimo reddito. (...) Dalla documentazione prodotta in atti risultano i bonifici eseguiti dal padre del ricorrente e le polizze di assicurazione stipulate a nome della stessa persona e tale documentazione risulta quindi probatoria di quanto esposto dal contribuente".

(10) Segnaliamo pure un recente pronunciamento della Corte di cassazione - sent. n. 8127/2016. Sul punto cfr. G. Antico, "Nel sintetico l'incremento patrimoniale può essere giustificato

re valenza giustificatrice agli apporti provenienti da **affini** o comunque da persone non legate formalmente da alcun vincolo parentale o di coniugio.

Ad esempio, la Commissione tributaria regionale di Genova, con la sentenza n. 65/2012, ha accolto il ricorso del contribuente, che aveva dimostrato di aver potuto “far fronte alle spese attraverso intervento economico di terzi (suocera) vendite di beni propri e della moglie, disinvestimenti” (11).

In un altro caso, invece, i giudici provinciali milanesi (12) hanno accolto il ricorso del contribuente, che aveva opposto (tra l'altro) l'esistenza di una “famiglia di fatto”, evidenziando gli apporti finanziari del proprio **compagno convivente**, padre dei suoi tre figli. In questo caso, i giudici di prime cure - “anche alla luce delle prove offerte diligentemente da controparte” - hanno ritenuto che andasse valorizzata quella situazione di convivenza esistente da molti anni, che in concreto finiva per tradursi “in aumentata capacità contributiva dei soggetti insieme considerati” (13).

Anche perché in casi come questi - come è stato segnalato da qualche commentatore (14) - il rischio che si corre nel mancato riconoscimento degli apporti finanziari da parte di contribuenti “inseriti in nuclei familiari non conformi allo schema legale tipico della famiglia naturale” è quello di attribuire al soggetto sottoposto al controllo un reddito sintetico non espressione di una effettiva capacità contributiva.

Ancora. Sono stati riconosciuti idonei a giustificare gli investimenti realizzati dal contribuente anche i bonifici ottenuti dal “**futuro marito**” (15). In questo caso particolare il soggetto sottoposto a controllo aveva ommesso di presentare la dichiarazione dei redditi, effettuando tuttavia l'acquisto di due immobili per circa mezzo milione di euro. I giudici di legittimità - una volta confermato il metodo impositivo dell'Ufficio e riconosciuto che “la legge non tipizza la prova in parola e questa dunque può essere offerta con qualsiasi elemento idoneo a fornire adeguata certezza circa la natura non reddituale dell'elemento preso in considerazione dal Fisco in sede di accertamento” - hanno ritenuto che la contribuente avesse opposto idonea prova contraria, costituita nel caso di specie da “documentazione bancaria dalla quale si evinceva l'accredito a titolo di regalia (...) in quanto specificava il motivo dell'introito era un 'acquisto immobile' e la causale era costituita da 'sussidi e regalie’” (16).

4. Idonea documentazione a supporto

La problematica relativa alla prova contraria che è tenuto a fornire il contribuente in occasione di un accertamento sintetico del reddito è da sempre stata oggetto di un vivace dibattito tra gli addetti ai lavori.

Da un lato la dottrina maggioritaria (17) non ha mancato di sottolineare le difficoltà che incontrano i contribuenti sottoposti a questa tipolo-

dalla disponibilità del denaro altrui”, in *il fisco*, n. 21/2016, pag. 2080.

(11) Osservano i giudici regionali: “Nella specie non si teneva in nessun conto degli importanti aiuti economici avuti dal contribuente da parte della suocera, né dell'uso di risparmi provenienti dalla successione del padre del Sig. S., né dei disinvestimenti di buoni postali da parte della moglie del contribuente e del riscatto di una polizza BNL, e della vendita dell'auto Ford Mondeo, di proprietà dello stesso contribuente”.

(12) Comm. trib. prov. di Milano, Sez. I, n. 271/2012, in *il fisco*, n. 41/2012, pag. 6634, con commento di F. Marrucci. Scrivono i giudici: “Per quanto attiene poi l'appartamento utilizzato unitamente al compagno e ai tre figli nati da questa unione di fatto, osserva che il contratto di fitto è intestato al compagno convivente, che ne sostiene il relativo onere. E pertanto detta voce, che viene considerata sia in relazione all'ipotetico canone di locazione, quanto alle spese di mantenimento della residenza, deve non essere considerata nel conteggio dell'Ufficio. Parte ricorrente rappresenta le implicazioni della formazione, in fatto, di un effettivo nucleo familiare per osservare che questa circostanza non può, per il solo fatto di non essersi formalizzata secondo l'attuale diritto di famiglia, produrre elementi discriminanti a fini fiscali”.

(13) Precisano i giudici provinciali: “La Commissione, in assenza di una chiara regolamentazione della ‘famiglia di fatto’ non può che adottare la definizione che si è andata affermando in ambito penale, ovvero secondo la quale “per famiglia deve

intendersi ogni consorzio di persone tra le quali, per strette relazioni e consuetudini di vita, siano sorti rapporti di assistenza e solidarietà per un apprezzabile periodo di tempo”. Non pare che nella fattispecie sia possibile mettere in dubbio la sussistenza di tali requisiti”. A tal riguardo ad esempio Cass. n. 10474/2016, in cui la Suprema Corte ha accolto il ricorso del contribuente in quanto il giudice di appello aveva “omesso ogni motivazione sia in ordine all'esame della documentazione contabile prodotta dalla contribuente (copia assegni circolari relativi al pagamento del prezzo ad opera del convivente), sia in ordine alla valenza o meno della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà con la quale V.G. ha affermato di avere fornito a D.C.R. i mezzi finanziari necessari per l'acquisto dell'immobile”. Cfr. R. Fanelli, “Familiari e conviventi di fatto salvano dal redditometro”, in *IPSOA quotidiano* del 2 aprile 2014.

(14) G.C. Monarca, “Accertamento sintetico: la rilevanza del nucleo familiare per determinare la capacità di spesa”, in *Corr. Trib.*, n. 2/2018, pag. 145.

(15) Cass. n. 7258/2017, in *il fisco*, n. 17/2017, pag. 1680, con commento di A. Borgoglio.

(16) In particolare osservano i giudici: “In considerazione della natura di estratto di scrittura contabile, detta documentazione forniva anche indicazione sulle date dei movimenti, dai quali si poteva apprezzare la sequenza temporale dell'operazione di accredito e poi di quella di addebito degli assegni circolari utilizzati per l'acquisto”.

(17) G. Ferranti, “La prova contraria in presenza di investi-

Approfondimento Accertamento

gia di controllo nel ricostruire (anche a distanza di anni) le vicende finanziarie che hanno portato a sostenere gli investimenti/incrementi contestati, soprattutto se realizzati in ambito familiare “stante la confusione che caratterizza normalmente la titolarità dei beni e il sostenimento delle relative spese nel contesto domestico” (18); dall’altro lato, la giurisprudenza di legittimità (19) ha però evidenziato come l’onere a cui è chiamato ad adempiere il contribuente non sia così particolarmente oneroso, specie - come ha sottolineato anche qualche autore (20) - in casi particolari caratterizzati dalla loro “evidente straordinarietà”.

Per rimanere al tema in esame e per capire quanto può incidere “a difesa” l’ambiente familiare latamente inteso o comunque l’intervento di terzi, domandiamoci: nel caso in cui una persona sia destinataria di un controllo per aver sostenuto incrementi patrimoniali non in linea con i redditi dichiarati, cosa può fare per giustificare la maggiore capacità contributiva accertata dall’Ufficio?

Sicuramente non può risultare sufficiente ad integrare una idonea prova contraria la mera produzione di **dichiarazioni dei familiari** del sog-

getto controllato - oppure (secondo noi) più in generale di terzi interessati - evocatrici di provviste finanziarie a sostegno delle “spese” contestate (21). Come sottolineato anche recentemente dalla giurisprudenza di legittimità (22) e di merito (23), la **dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà**, così come l’autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative essendo, viceversa, priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale, trovando ostacolo invalicabile nella previsione dell’art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 e ciò perché altrimenti si finirebbe per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo.

Né tanto meno potrà risultare vincente per semplificare i propri oneri probatori tentare di sussumere evocate “**prassi familiari**” - come sono state definite le liberalità da parte dei genitori in favore dei figli - nel concetto più ampio di fatto notorio (24). Tentativo già respinto dalla Suprema Corte (25) che ha ritenuto che una cir-

menti rilevanti ai fini del redditometro”, in *il fisco*, n. 18/2015, pag. 1707; l’autore mette in risalto l’estrema difficoltà dell’onere probatorio per soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili “a fronte, peraltro, di una presunzione normativa”. M. Basilavecchia, “Sui limiti alla prova contraria nell’accertamento sintetico e redditometrico”, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 7/2014, pag. 588; scrive l’autore: “La prima riguarda la necessità di ricordare che il metodo sintetico si rivolge a persone fisiche, e alla determinazione del loro reddito complessivo; pertanto, non ha e non può avere una base documentale simile a quella dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, se non a costo di introdurre surrettiziamente, *contra* o quanto meno *praeter legem*, obblighi di archiviazione dei documenti non previsti dalla legge”.

(18) L.R. Corrado, “Il sintetico può essere vinto se l’investimento è finanziato con denaro altrui”, in *Corr. Trib.*, n. 28/2016, pag. 2197.

(19) Cass. n. 19257/2016; osservano i giudici: “È peraltro appena il caso di aggiungere che la prova documentale richiesta dalla norma in esame non risulta particolarmente onerosa, potendo essere fornita, ad esempio, con l’esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare la ‘durata’ del possesso dei redditi in esame (quindi non il loro semplice ‘transito’ nella disponibilità del contribuente)”. In tal senso anche Cass. n. 10234/2016; Id., n. 14885/2015; Id., n. 8995/2014.

(20) M. Beghin, “La comunione legale tra coniugi e il nucleo familiare non frenano gli accertamenti sintetici”, in *Corr. Trib.*, n. 32/2011, pag. 2575; scrive l’Autore: “Ci si limita a osservare che, con riferimento al caso affrontato dalla Suprema Corte, gli acquisti di una Jaguar e di titoli dello Stato non costituiscono operazioni di *routine*, alla portata di qualunque contribuente e che, data la loro evidente straordinarietà, è ragionevole immaginare che l’acquirente abbia mantenuto qualche traccia delle movimentazioni finanziarie che lo riguardano”.

(21) Cfr. N. Raggi, “Casa e redditometro: dalla Cassazione ‘consigli per gli acquisti’”, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 2/2013, pag. 130; osserva l’Autore: “I nodi, però, possono venire al pettine quando, dalle affermazioni di principio si passi a valutare le prove offerte a corredo. Molto spesso, infatti, tali prove non esistono oppure consistono in ‘dichiarazioni di terzi’ (ossia dei benefattori) sulle quali aleggia (talvolta a ragione) il pregiudizio di essere state rilasciate apposta per l’occasione”.

(22) Cass. n. 701/2017, in *il fisco*, n. 8/2017, pag. 778, con commento di G. Antico; cfr. anche n. 1663/2013.

(23) Comm. trib. reg. Lazio, Sez. III, n. 2003/2017. Osservano in particolare i giudici: “Nel processo tributario, la dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà - prevista dalla legge allo scopo di velocizzare l’attività amministrativa, esimando il soggetto dal produrre un documento o una certificazione pubblica - non può costituire, anche se resa da un terzo, prova della verità del suo contenuto, ma semplicemente un indizio, valutabile in relazione agli altri elementi acquisiti. (Sez. 5, sentenza n. 27173 del 16/12/2011). Le fatture di acquisto dei veicoli alleggate al ricorso fanno riferimento in via esclusiva al contribuente e recano l’indicazione delle modalità di pagamento. Nulla è stato documentato circa la provenienza delle somme impiegate per l’acquisto, per il pagamento dell’assicurazione e per sostenere gli ulteriori costi dei veicoli. (...) Né la prova documentale richiesta dalla norma in esame risulta particolarmente onerosa, potendo essere fornita, ad esempio, con l’esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare la ‘durata’ del possesso dei redditi in esame; quindi non il loro semplice ‘transito’ nella disponibilità del contribuente”.

(24) L’art. 115, comma 2, c.p.c., rubricato “disponibilità delle prove”, prevede che “Il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza”.

(25) Cass. n. 14063/2014 commentata da A. Russo, “Le libe-