



# Entropia normativa degli anni '90

## Riflessioni sull'accertamento sintetico delle imposte dirette

di Luca Mariotti

Dottore commercialista in Firenze

Ancora una volta per motivi professionali capita di dover sviscerare una norma e le relative, incostanti, pronunce giurisprudenziali. E di nuovo ci si imbatte in un'errata collocazione di una disposizione nel contesto del quadro normativo tributario, con conseguente forzatura dei principi ispiratori dello stesso. Disordine, disordine, disordine. È il *trait d'union* di molte contestate regole fiscali del decennio ormai chiuso, caratterizzato da interventi emergenziali sul fronte delle entrate e da una certa sommarietà della scrittura dei testi di legge nonché, duole dirlo, anche di più di una pronuncia dei giudici tributari. Gli esempi non mancano. Si vuole istituire un tributo generale sulle attività d'impresa e di lavoro autonomo senza fare riferimento alle categorie reddituali dell'art. 6 del Tuir, pena ritrovare i problemi dell'Ilor nella tassazione dei professionisti e delle piccole imprese? È sufficiente creare per l'Irap un presupposto che non c'è: l'"attività autonomamente organizzata", ed attribuire lo stesso *ex lege* agli imprenditori e ai lavoratori con partita Iva, risparmiando, chissà perché, quei "disorganizzati" di collaboratori, lavoratori dipendenti, associati in partecipazione, titolari di diritti d'autore, che pure di lavoro vivono. Cioè: il problema di reperire e verificare la sussistenza di base imponibile viene aggirato manipolando il presupposto.

Ancora: si crea un meccanismo statistico di determinazione della materia da tassare (studi di settore) e le relative regole vengono emanate tre mesi dopo la chiusura del periodo di imposta (1)?

(1) Gli studi di settore destinati a essere utilizzati per il 1998 vennero emanati con decreto ministeriale il 30 marzo 1999, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 31 marzo 1999.

Non importa: è sufficiente la considerazione che "il contribuente corretto non ha alcun bisogno di conoscere lo studio del proprio settore in anticipo perché non ha alcun bisogno di adeguarsi allo stesso" (2), cioè si valuta la legittimità della condotta in riferimento al risultato atteso in termini di gettito, invertendo obiettivo e presupposto, finanza pubblica e diritto. Per non parlare della riforma degli estimi, introdotta per decreto ministeriale e "ratificata" da un decreto-legge successivo, reiterato più volte e finalmente convertito in legge (3); oppure del termine per la rettifica delle dichiarazioni recato dall'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973: termine prima non rispettato, poi reso "ordinatorio" da una disposizione "interpretativa" (4) (ma non prorogato): vicende, le due ultime, in cui il legislatore è infine scampato al setaccio (ad ampi fori) della Consulta.

Il fisco  
Un nuovo periodo che potrebbe aprirsi sul piano sostanziale con un ritrovato equilibrio nei conti pubblici e su quello convenzionale con un mutato atteggiamento nei rapporti (vd. il finalmente approvato "Statuto del contribuente") tra cittadino e Amministrazione tributaria troverebbe certo vigore se anche tali eccezioni alle regole fondamentali si imbattersero in ambito giurisdizionale in pronunce adeguate. Si tratta di anomalie ancora presenti, per quanto riguarda i rapporti pendenti,

(2) Dal comunicato stampa del Ministero delle finanze del 30 giugno 1999.

(3) Si tratta dei decreti ministeriali del 20 gennaio 1990 e del 27 settembre 1990. Tali decreti ministeriali furono infatti resi inefficaci dal Tar del Lazio, ma vennero poi salvati, quanto agli effetti, da quattro successivi decreti-legge (dei quali l'ultimo, il D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, venne poi convertito nella L. 24 maggio 1993, n. 75).

(4) Il riferimento è all'art. 28 della L. 27 dicembre 1997, n. 449.



in molte aule di Commissione tributaria e per le quali l'auspicio che vengano rimosse almeno in giudizio è legittimo. Senza questa fase anche una carta di generica affermazione di diritti rischierebbe di apparire come un tentativo tardivo di tutela di una specie estinta.

### L'ambito temporale di applicazione dell'accertamento sintetico

La questione ben nota, ma ancora di viva attualità per l'esistenza, a quanto risulta, di molte cause in materia, è quella relativa al comma 2 dell'art. 1, lettere a) e b), della L. 30 dicembre 1991, n. 413, e ai coefficienti presuntivi (cosiddetto redditometro) di cui ai decreti ministeriali 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992. La legge, in sostanza, cambia l'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 consentendo un metodo di accertamento basato solo (e non più in via sussidiaria ed eventuale) sulla disponibilità di beni e demandandone poi a un successivo decreto la regolamentazione. La logica è semplice: o si possiede un reddito che giustifica il proprio tenore di vita, oppure, non potendo fornire altre valide motivazioni di tale scostamento, questo verrà ricostruito induttivamente, partendo proprio dai beni di cui si dispone.

Fino all'entrata in vigore della L. n. 413/1991 la previsione normativa riguardante l'accertamento sintetico era la seguente: "Se il reddito complessivo risultante dalla determinazione analitica è inferiore a quello fondatamente attribuibile al contribuente in base ad elementi e a circostanze di fatto certi, l'ufficio determina sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze". Dopo il ritocco del 1991 l'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 assume l'attuale veste. Le novità sono: 1) l'enunciazione del fatto che l'accertamento sintetico si debba basare su "elementi rivelatori di capacità contributiva"; 2) la previsione di un successivo decreto che individui tali elementi rivelatori e stabilisca "le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito" (nella vecchia stesura l'emanazione di un decreto in tal senso era solo una facoltà attribuita al Ministro); 3) il fatto che tale *modus operandi* sia attuabile "quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato"; 4) la regola per cui un siffatto accertamento è percorribile "quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta"; 5) per ultimo, ma non ultimo, il principio che appare più innovativo: la possibilità di condurre l'accertamento sintetico anche indipendentemente da quello analitico ("L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto").

Il problema, a molti noto, che si è posto negli anni successivi, è il seguente: dato per certo il fatto che la L. n. 413/1991 introduce un diverso metodo di determinazione sintetica del reddito, da quando si applica la nuova metodologia? Dagli accertamenti relativi a periodi di imposta successivi all'entrata in vigore della legge (quindi dalla dichiarazione 1992 in poi) oppure semplicemente dagli atti (nel senso di avvisi) di accertamento emessi dopo quella data, nel qual caso potendo interessare tutti i periodi d'imposta precedenti, ma non ancora definiti?

Occorre dire che parecchi di coloro che si occupano professionalmente di questo genere di questioni adottarono all'epoca un atteggiamento prudentiale. Prova ne sia il fatto che molti clienti furono consigliati di aderire alla definizione dei periodi pregressi (cosiddetto condono "tombale") quando si fossero trovati in situazione dubbia rispetto agli elementi rivelatori di capacità contributiva. Non subito però: la prima *tranche* del condono introdotto dalla L. n. 413/1991 si chiuse infatti col giugno 1992, mentre i decreti ministeriali applicativi furono, come detto, successivi a tale data. Ciò accadde invece alla riapertura dei termini per aderire alla definizione (5), cioè nel periodo compreso tra il gennaio e il giugno del 1993, quando i conteggi derivanti dai due decreti attuativi poterono essere acquisiti, compresi e sviluppati. C'era in ciò l'implicita, se pure prudentiale, accettazione del criterio di applicabilità della norma agli accertamenti ancora da fare.

Così come si deve dire, in tutta onestà, che chi scrive non ha contestato, nei primi approcci al problema in sede giurisdizionale, l'applicazione retroattiva del nuovo strumento di determinazione sintetica del reddito, basando la linea difensiva su altri argomenti e avallando apparentemente tale interpretazione.

Certo, nella sostanza non è mai parso convincente il fatto che si potesse, per esempio nel 1993, emettere un avviso di accertamento per il 1988 nei confronti di un contribuente che al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi fosse stato perfettamente in regola, cui però si contestava una presunta evasione, talvolta per cifre rilevanti, sulla base di conteggi e coefficienti elaborati a fine 1992 per decreto, in attuazione di una legge del 1991. Ma se la legge interveniva sull'accertamento, si pensava, e i termini per l'accertamento per il 1988 erano, al momento dell'introduzione delle nuove regole, ancora pendenti, tale condotta era, se non cristallina, apparentemente legittima.

Onore al merito di coloro che, invece, la questione hanno sollevato e che hanno fatto sì che si avessero le prime sentenze. Si può subito dire che vi sono due linee giurisprudenziali in deciso contra-

(5) Fu l'art. 3, comma 1, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16 a prorogare i termini per la presentazione delle istanze di definizione previste dalla L. n. 413/1991.



sto, una favorevole a tale "retrodatazione" degli effetti delle norme del 1991-1992, l'altra di netto diniego di tale possibilità. Nel seguito cercheremo di dare conto delle motivazioni che si possono estrapolare a sostegno dell'una e dell'altra posizione, tentando poi una conclusione in linea con la premessa fatta.

### La tesi legittimista. I motivi della possibile applicazione ai periodi ancora accertabili

È la posizione meno diffusa, ma che di recente ha visto schierarsi su questa linea due Commissioni tributarie regionali, prima quella dell'Emilia (6), poi quella della Toscana (7), oltre che una recente Cassazione (8), che considera però solo aspetti circoscritti della questione (9).

La prima delle due massime citate, in particolare, è assai dettagliata nella motivazione ed è a questa che si può fare tranquillamente riferimento per indagare le ragioni della corrente giurisprudenziale di cui si tratta. La logica dei giudici emiliani, in sintesi, si snoda attraverso i punti che seguono.

In prima analisi, si afferma che il procedimento sintetico di determinazione del reddito non è nuovo, ma che gli stessi decreti attuativi "traggono la loro origine e la loro legittimazione dall'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 il quale ha dato al Ministero, dapprima la facoltà e successivamente l'obbligo, di emanare i decreti contenenti gli indici e i coefficienti presuntivi di reddito ..." (10).

È vero infatti, come già sopra precisato, che la possibilità di emanare un decreto, contenuta nel-

l'art. 38 vecchia versione ("a tal fine possono essere stabiliti con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale*, indici e coefficienti ...") diviene un vincolo ("A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale*, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito"); se l'art. 38 che legittima i decreti attuativi sia però ancora lo stesso articolo di prima della L. n. 413/1991, sarà questione che si commenterà nel seguito.

Vi è poi, continuando nelle motivazioni, una considerazione sostanziale: i nuovi decreti del 1992 sarebbero frutto di una disposizione più favorevole della precedente per il contribuente accertato. Infatti "La nuova disposizione ... prevede la possibilità che il reddito complessivo sia determinato sinteticamente solo quando ... si discosti per almeno un quarto da quello dichiarato; inoltre, il reddito dichiarato non deve risultare congruo rispetto agli elementi indicativi di capacità contributiva per due o più periodi di imposta. Limiti questi che la normativa precedente non conteneva" (11).

La premessa del Collegio emiliano prosegue quindi con varie considerazioni sulla natura dei decreti e dei conteggi in essi contenuti. Si dice che "la loro funzione è quella di dare agli uffici, in presenza di una disposizione di legge necessariamente generica, dei parametri di riferimento" (12). Sulla base di un assunto per cui "Tali indici e coefficienti, definiti sulla base di studi e rilevazioni statistiche, tendono a fornire valori che più si avvicinano alla realtà e che servono perciò a rendere più concreto il rispetto del principio costituzionale fissato dall'art. 53 della Costituzione" si conclude "Tenuto conto di quanto sopra e poiché i decreti si limitano a definire le regole a cui gli uffici devono attenersi negli accertamenti, appare legittima la loro applicazione anche ai periodi di imposta pregressi, non ancora sottoposti ad accertamento" (13).

Ulteriore elemento a sostegno dell'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni sarebbe poi recato dal contesto normativo in cui è stata introdotta la modifica all'art. 38, comma 4: "La L. n. 413/1991, oltre che modificare l'art. 38, ha dato ai contribuenti la possibilità di presentare dichiarazioni integrative per regolarizzare le posizioni relative agli anni precedenti all'entrata in vigore della legge stessa" (14).

(11) Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, sentenza citata.

(12) Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, sentenza citata.

(13) Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, sentenza citata.

(14) Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, sentenza citata.

(6) Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, Sez. I, 3 febbraio 1999, n. 151, Pres. Pasculli, Rel. Pellegrini (in "il fisco" n. 40/1999, pag. 12738).

(7) Commissione tributaria regionale della Toscana, Sez. XXV, 22 gennaio 2000, n. 14, Pres. Cappuccio, Rel. Albensio.

(8) Cass., Sez. V trib., sent. n. 2510 del 24 novembre 1999, dep. il 6 marzo 2000 (in "il fisco" n. 23/2000, pagg. 7608 e seguenti).

(9) Tale sentenza, pur massimata come "Legittima l'applicazione retroattiva del redditometro", sembra stabilire solo che nel caso in cui vi sia forte difformità tra reddito dichiarato e reddito fondatamente presumibile in base a elementi di fatto certi (vale a dire con la logica del vecchio art. 38 del D.P.R. n. 600/1973) ogni elemento indiziale ha valore in mancanza di circostanze di segno contrario. In questo ambito anche la ricostruzione dell'imponibile fatta con il "redditometro" datato 1992 può avere valore se non confutata. In altri termini tale pronuncia non contiene una *ratio decidendi* né esplicita né implicita che tracci un principio generale di retroattività, ma si limita a interpretare le disposizioni applicabili a questo particolare tipo di situazioni, perfettamente accertabili anche in vigenza della vecchia normativa ("... vertendosi in tema non di applicazione retroattiva di disposizioni normative, ma di valutazione di pertinenza nel caso in esame ... di parametri e calcoli statistici ... di attitudine indiziaria" cit., pag. 7609).

(10) Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, sentenza citata.



Il senso dovrebbe essere quello cui si è già fatto cenno in premessa: chi non fosse stato in linea coi coefficienti avrebbe potuto regolarizzare la propria posizione con il condono. Ma c'è di più; valutando come l'integrazione semplice del reddito (una delle modalità di sanatoria) non chiudesse all'epoca le possibilità di controllo, con uno sfocato collegamento si cita l'art. 37 della L. n. 413/1991, che prevede gli accertamenti sui periodi condonati e li riferisce, ovviamente, agli anni precedenti il 1991 (quelli oggetto di integrazione), per dedurre come anche il nuovo "redditometro", inserito nello stesso testo normativo, possa essere utilizzato per il passato. D'altronde, si afferma, l'art. 2 della stessa legge, che ha modificato l'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973, prevede espressamente che le nuove disposizioni si applichino "a partire dagli accertamenti relativi al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge". Se tale inciso non è contenuto nell'art. 1 della legge che modifica l'art. 38 dello stesso D.P.R. n. 600/1973 significa che non vi sono limitazioni in tal senso.

#### La tesi garantista. Irretroattività delle nuove disposizioni legislative e regolamentari

È la linea di interpretazione più diffusa. Oltre a un lunghissimo elenco di sentenze di primo grado, si conoscono tre pronunce di giudici di seconda istanza (15). Vediamo di trovare dei tratti comuni a tali elaborazioni.

È pressoché costante, in primo luogo, il richiamo al generale principio di irretroattività delle leggi ["L'art. 1 della legge citata, modificando l'art. 38, ..., ha consentito ..., di procedere all'accertamento dell'effettiva base imponibile in modo induttivo per l'avvenire e non di certo per il passato. Ciò in ossequio al principio sancito dall'art. 1 delle Preleggi, il quale stabilisce che "... la legge non dispone che per l'avvenire". Certamente il legislatore, esclusa la materia penale, può attribuire efficacia retroattiva anche alle leggi tributarie ..., sempreché ne espliciti la volontà. Ne consegue che l'assenza di alcuna proposizione che induca a ritenere la retroattività delle norme di cui si discute, ..., determina l'illegittimità dell'operato dell'ufficio che applichi ad un periodo d'imposta già trascorso una legge sopravvenuta" (16)].

Come si vede, quindi, l'esame sulla possibilità di retroagire non è basato sui decreti, come nella

tesi avversa, ma direttamente sulla legge. Non vi è soluzione di continuità, si afferma, tra la precedente e la attuale versione dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973: essendo intervenuta una legge per apportare modifiche, essa (abrogando la precedente), si applica solo ai rapporti successivi alla sua entrata in vigore.

Non solo, ma si individua anche la fonte dell'equivoco proprio nel D.M. 10 settembre 1992 attuativo, che, all'art. 5, prevede che le disposizioni in esso contenute si applichino agli anni precedenti, con la sola accortezza di operare il deflazionamento degli importi che risultano dai calcoli ["Costituisce principio assolutamente pacifico sia in dottrina sia in giurisprudenza (Cass. 13 gennaio 1981, n. 296 ...) che i regolamenti di esecuzione ... non possono superare la necessità di dare attuazione alla legge cui si riferiscono o disporre in contrario con questa ...". Ordunque, nonostante la L. n. 413/1991 non sia retroattiva, ... e pur avendo la legge citata delegato il Ministro delle finanze perché emanasse appositi decreti ministeriali volti a stabilire "le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione agli elementi indicativi di capacità contributiva ...", il citato Ministro, superando e travalicando i limiti della delega ricevuta dal legislatore, non si è limitato a stabilire le modalità per operare l'accertamento induttivo - ossia l'indicazione di coefficienti o parametri ... - ma, in modo chiaramente illegittimo, perché in contrasto con la delega ricevuta, all'art. 5, comma 2, del D.M. 10 settembre 1992, ha stabilito l'applicabilità dei coefficienti e parametri ... anche per i periodi d'imposta anteriori al 1992. Ossia con un semplice atto amministrativo, qual è il regolamento di esecuzione, in contrasto con la legge delega, il Ministro delle finanze ha stabilito la retroattività, non prevista, della legge. Da tanto deriva l'illegittimità dei decreti ministeriali citati e in tale maniera emanati" (17). Segue la logica disapplicazione del decreto ministeriale da parte del Collegio giudicante.

La mancanza di continuità tra vecchie e nuove disposizioni si delinea anche dalle differenze nei decreti applicativi di prima e dopo la L. n. 413/1991, non essendo ravvisabile una omogeneità degli elementi in essi contenuti ["... è illegittima la ricostruzione del reddito del periodo di imposta relativo agli anni 1989 e 1990, fondato su elementi indici, quali l'abitazione, stabiliti per la prima volta con il D.M. 19 novembre 1992, atteso il principio dell'irretroattività delle norme: infatti negli anni in esame non figurava tra gli elementi indici, l'abitazione" (18)].

(15) Precisamente Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, Sez. X, 25 marzo 1997, n. 10 (in "il fisco" n. 24/1997, pag. 6833); Commissione tributaria regionale delle Marche, Sez. VI, 5 maggio 1998, n. 55; Commissione tributaria regionale della Lombardia, Sez. LXII, 2 febbraio 1999, n. 3.

(16) Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXXV, 13 maggio 1999, n. 217.

(17) Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenza citata.

(18) Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sez. V, 30 luglio 1998, n. 177.



Ciò dimostrerebbe allora, che non si verifica la presunta "fungibilità" tra vecchie e nuove norme regolamentari (o, addirittura, il vantaggio per il contribuente evidenziato dalle tesi contrapposte). Si ha, al contrario, il succedersi nel tempo di procedimenti anche operativamente diversi di cui il più recente, facendo assumere valenza a elementi così diffusi come l'abitazione, si rivela in molti casi penalizzante.

Anche il fatto che si tratti di mere disposizioni amministrative volte a dare omogeneità di comportamento agli uffici viene contestato: i decreti attuativi hanno importante rilievo sul piano sostanziale ["non potevano e non possono essere applicati i decreti ministeriali 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992 alle pregresse situazioni reddituali, e ciò per la condivisibile considerazione, come ritenuto in dottrina, e affermato in giurisprudenza ..., sulla portata sostanziale dei predetti decreti ministeriali, incidenti sensibilmente nella sfera dei diritti soggettivi dei contribuenti ..."] (19).

Lo sguardo di insieme alla L. n. 413/1991, volto a individuare nella globalità del testo normativo la logica che muove il legislatore a modificare l'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, giunge anch'esso a conclusioni opposte rispetto a quelle evidenziate nel paragrafo precedente ["... la circostanza che sia prevista l'entrata in vigore della legge solo dopo la sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, il fatto che determinati dati e notizie, indicativi di capacità contributiva (residenze principali, utenze telefoniche, eccetera), debbano essere indicati nelle successive dichiarazioni dei redditi, induce ragionevolmente a concludere che la L. n. 413/1991 non abbia carattere retroattivo"] (20).

Un ultimo elemento è costituito poi da due ulteriori ragioni di illegittimità dei decreti attuativi.

In primo luogo i tempi di emanazione ("l'art. 1, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413, dispone 'il decreto del Ministro delle Finanze, ... deve essere emanato entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge'. La L. 30 dicembre 1991, n. 413, ... pubblicata nel supplemento ordinario n. 91 della *Gazzetta Ufficiale* n. 305 del 21 dicembre 1991 entrò in vigore, ai sensi dell'art. 81 della medesima legge, a decorrere 'dal giorno successivo a quello della pubblicazione'. Orbene, ... essendo venuto meno il potere delegato, il Ministro delle finanze non aveva alcun potere, in mancanza di un'apposita e ulteriore delega da parte del Parlamento, di emanare il regolamento di esecuzione" (21).

(19) Commissione tributaria provinciale di Terni, Sez. I, 2 gennaio 1999, n. 575.

(20) Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenza citata.

(21) Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXXV, 25 marzo 1999, n. 150.

In secondo luogo, dubbia sarebbe la procedura con cui sono elaborate le tabelle di corrispondenza tra disponibilità dei beni e presunzione di imponibile, ed il dubbio riguarderebbe la motivazione ["poiché i citati decreti ministeriali, come tutti gli atti amministrativi, devono essere motivati, vanno disapplicati, non essendo stato spiegato perché vengano adottati determinati coefficienti o parametri per il calcolo del reddito in via sintetica, così come indicati nelle tabelle allegate ai decreti ministeriali"] (22).

In generale si nota, in queste massime, una molteplicità di motivazioni per ritenere non retroattivo il nuovo accertamento sintetico: da ciò un atteggiamento di generale censura per l'intero procedimento, e finanche per il modo in cui si è condotta la vicenda da parte dell'Amministrazione finanziaria, che sfocia in alcune espressioni di giudizio severe ["È divenuta consuetudine che in materia fiscale, non vi sia certezza del diritto, in quanto una norma emanata nel 1992, può avere efficacia retroattiva per gli anni precedenti, su affermazione di una circolare ministeriale"] (23).

### Considerazioni conclusive

Il primo fatto che emerge con chiarezza è la differenza tra la vecchia e la nuova procedura di accertamento. Tale diversità è essenzialmente dovuta alla legge: essa introduce un metodo nuovo che ha poco a che vedere col precedente. Si passa infatti da un confronto tra i risultati dell'accertamento analitico e quello sintetico, com'era in passato, "con la posizione del sintetico ... degradata ed addirittura menomata" (24), a un calcolo che può ben prescindere dal controllo analitico giacché gli unici elementi da confrontare sono il risultato della dichiarazione e il risultato dei calcoli fatti considerando elementi, tabelle e coefficienti del regolamento ministeriale. Si attua così quella indipendenza dell'accertamento sintetico che è, come sopra detto, la principale novità introdotta dalla legge *de qua*. Non minori difformità si rilevano sul piano delle disposizioni amministrative: i calcoli sono diversi, gli elementi di base cambiano, i risultati sono quindi difformi a parità di situazioni soggettive considerate. Qualunque tentativo di visualizzare una continuità tra ciò che era e ciò che è appare dunque, a nostro giudizio, approssimativo ed inutile allo scopo di dirimere con giustizia la contrapposizione di tesi.

(22) Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenza citata.

(23) Commissione tributaria provinciale di Milano, sentenza citata.

(24) Vd. A. Voglino, *Gli elementi indicativi di capacità contributiva ed il nuovo accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche*, in "Boll. trib." n. 11/1992, pag. 899.



Tutto si sposta quindi sulla considerazione della eventuale retroattività delle (nuove) disposizioni. In linea generale, come è noto, vale per qualsiasi norma il principio opposto, vale a dire l'inizio dell'applicazione dal momento dell'entrata in vigore in avanti. Manca, in questo caso, anche una deroga al criterio generale contenuta nella L. n. 413/1991, ovvero un'indicazione di retroattività espressa.

Sul piano poi dell'interpretazione sistematica, cioè riferita all'intero testo di legge, le tesi di chi opta per l'irretroattività appaiono più convincenti. Affermare, come fa il Collegio emiliano (25), che la L. n. 413/1991 consente di sanare i periodi pregressi (nella logica di dare al contribuente la scelta tra condonare o lasciare aperte le - nuove - possibilità di accertamento) non è del tutto esatto. L'alternativa, come già evidenziato sopra, non era possibile nella prima fase di applicazione della legge, perché alla prima scadenza del condono non erano stati ancora elaborati i coefficienti. Quindi la scelta si è resa attuabile solo l'anno successivo, con la riapertura dei termini per la definizione dei periodi pregressi, proroga che non poteva certo già essere nelle intenzioni del legislatore di fine 1991.

Sembra invece più giusto guardare, sempre nell'analisi unitaria del testo normativo, all'intero art. 1 della L. n. 413/1991. Nella parte iniziale si dice che nelle future dichiarazioni dei redditi si dovrà indicare la disponibilità di alcuni beni (case, automobili, autoveicoli, eccetera); al comma 4 si prevede poi che il nuovo accertamento sintetico debba fondarsi sugli elementi rivelatori di capacità contributiva, cioè i propri dati da fornire nelle future denunce. Il senso sembra evidente: dall'anno successivo si dichiarerà un imponibile e una disponibilità di beni, dovendo far conto che (sempre dall'anno successivo) l'accertamento potrà essere condotto - indipendentemente - sull'imponibile reale o su quello induttivamente determinato in funzione di tale disponibilità.

Non ha senso, allora, come nelle già esaminate tesi favorevoli alla retroattività, prendere in esame l'art. 2 della L. n. 413/1991 e la diversa formulazione che esso contiene in relazione alla modifica dell'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973: e ciò da un lato perché un equilibrio di previsioni è già contenuto all'interno dell'art. 1, dall'altro poiché, come detto, il principio alla base della vigenza delle leggi non è quello per cui se il legislatore ne vuole l'applicazione solo per il futuro deve precisarlo, ma invece l'opposto.

Anche con riferimento all'accertamento sintetico ante L. n. 413/1991 si è posto il problema di un'applicazione retroattiva dei vari decreti ministeriali che si sono succeduti, stabilendo coefficienti e conteggi diversi (fondati però sulla stessa, immodi-

ficata, norma di legge e non su una diversa, come è successo dopo il 1991).

Su questa questione si sono avute alcune pronunce della Suprema Corte, che mancano, per l'esiguità dei tempi, nel caso specifico. Bene: esse decidono in genere per la valenza retroattiva dei vecchi coefficienti, e quindi sono apparentemente più in linea con la prima corrente giurisprudenziale delle due individuate. Vi troviamo invece, analizzandone con attenzione le motivazioni e riferendole al contesto determinatosi dopo il 1991, talune conferme dell'irretroattività della nuova normativa.

In una sentenza la Corte, dopo aver ritenuto applicabili al passato i coefficienti previsti dal D.M. 21 luglio 1983 e dopo aver ammesso anche l'utilizzo in quanto più favorevole al contribuente ed in quanto richiesto in giudizio - del D.M. 20 ottobre 1989, afferma "È appena il caso di rilevare che non costituisce norma applicabile alla fattispecie quella entrata in vigore con l'art. 1 della L. n. 413 del 1991" (26).

Un'altra pronuncia asserisce, sempre a proposito del succedersi di diversi decreti con differenti modalità di calcolo "Una volta inserito il reddittometro nell'ambito dell'accertamento e chiaritane l'efficacia giuridica, deve osservarsi che ogni disposizione regolante il potere di accertamento si riferisce, per sua natura, agli anni anteriori" (27).

Nel nostro caso però cambia proprio il modo nel quale il reddittometro è inserito nelle norme sull'accertamento e cambia, come detto, la sua natura giuridica: ossia muta la legge e non solo le tabelle applicative. E ogni legge "per sua natura" non è retroattiva.

Su un altro piano di riflessione si può constatare come la nuova norma, malgrado sia collocata nel decreto sull'accertamento, appaia difficile da considerare come una regola che influenza solo i poteri degli uffici, lasciando immutata per il contribuente la possibilità di prova contraria.

La procedura di calcolo, che incide come si è detto direttamente sulla determinazione dell'imponibile e non più sussidiariamente, apporta alcune modifiche sostanziali per quanto riguarda il presupposto Irpef ed Ilor, al possesso di redditi essa aggiunge di fatto anche la disponibilità di beni rivelatori di capacità contributiva, dai quali si desume ora, direttamente e non più in via ausiliaria, l'esistenza di materia tassabile.

Quanto alla base imponibile, dopo il 1991 se ne devono considerare, da parte del contribuente, due diverse tipologie: una determinata analiticamente come di consueto e una induttivamente coi nuovi strumenti; se la seconda supera del 25 per cento la prima e poi quest'ultima quella che verrà assogget-

(26) Corte di Cassazione Sez. I civ. (Pres. Sgroi, Rel. Rovelli), 11 agosto 1995, n. 8812.

(27) Corte di Cassazione 15 dicembre 1995, n. 12843.

(25) Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, sentenza citata.



tata (prima o dopo) ad imposizione. Si crea addirittura una nuova categoria di redditi di capitale: quelli conteggiati per differenza tra imponibile dichiarato e imponibile induttivamente determinato (i maggiori redditi accertati, infatti, sono inseriti in tale categoria e assoggettati ad Ilor).

Ecco il disordine cui si faceva riferimento in premessa: una norma decisamente sostanziale viene sviluppata nel quadro di un testo normativo che dovrebbe regolare solo i rapporti tra cittadini e Amministrazione. Addirittura la parte maggiormente incidente sul tributo, vale a dire il contenuto quantitativo, viene elaborata per azione regolamentare; infine, le regole sulla vigenza (contenenti un'eccezione ai principi generali del diritto, con lo stabilire l'efficacia retroattiva) si decidono per decreto, nel predetto testo "attuativo". Sembra francamente troppo: si pensi a due diversi contribuenti la cui dichiarazione del 1988 sia stata oggetto di accertamento: uno viene controllato nel corso del 1991 (niente lo vieterebbe) con il ricalcolo formale della dichiarazione e (solo eventualmente e come strumento sussidiario) con il vecchio redditometro: per lui si sono utilizzati determinati conteggi, determinati coefficienti, e soprattutto elementi certi. L'altro invece subisce l'accertamento alla fine del 1992: per lui si utilizza direttamente il nuovo redditometro (senza bisogno di un accertamento analitico di riferimento), non più elementi di fatto certi, ma i più recenti (e diversi) elementi rivelatori di capacità contributiva. Questo sembrerebbe possibile se la prima delle due tesi fosse accolta. Una conseguenza cui conduce la logica alla base della supposta retroattività di tale strumento e che, tuttavia, apparirebbe ben lontana dal diritto.

Un'ultima osservazione: anche chi, come detto in premessa, avesse esaminato all'epoca la parte letterale della disposizione, adottando comportamenti prudentiali nella convinzione che si trattasse effettivamente di norme sull'accertamento, non si sarebbe assolutamente sbagliato.

Se pure le nuove norme non fossero da intendere come sostanziali, ma solo incidenti sui poteri di accertamento, anche se dunque fossero considerate immediatamente applicabili a tale ambito, una chiave di lettura in linea con quanto dedotto ci sarebbe.

Ammettiamo pure che il nuovo procedimento abbia attuazione per gli accertamenti fatti da quel momento in poi. Ma è possibile che si sia tutti dimenticato il significato esatto del termine accertamento? È normale che esso venga sempre ridotto a comprendere solo la fase eventuale "patologica" del rapporto cittadino-Amministrazione?

L'accertamento, secondo la concezione "costitutiva" recepita dal legislatore della riforma tributaria, inizia con la denuncia dei redditi resa dal contribuente. Lo stesso D.P.R. n. 600/1973 reca nel Titolo primo, che comprende i primi dodici articoli, le norme sulla dichiarazione annuale.

Dire allora che la vigenza della nuova procedura si ha dagli accertamenti successivi alla sua emanazione, significa semplicemente asserire che essa verrà applicata dall'inizio di tali futuri accertamenti e cioè dalle prime dichiarazioni dei redditi in scadenza. E troviamo così l'organicità della disposizione: in tali dichiarazioni verranno evidenziati gli elementi rivelatori di capacità contributiva, in esse si darà consapevolezza al contribuente di ciò che sta indicando e delle conseguenze possibili in termini di imponibile; non solo, ma questa semplice linea interpretativa assicurerebbe l'uguale trattamento dei cittadini evitando i paradossi di cui sopra; darebbe infine logica e sistematicità alle modifiche sostanziali contenute nella nuova normativa.

Così concludiamo, auspicando di aver contribuito a decifrare una controversa disposizione e le correlate tesi interpretative. Tale auspicio è relativo, naturalmente, a ciò che sembra oggi corretto, sulla base delle diverse asserzioni e delle regole fondamentali del nostro ordinamento. Vi è tuttavia la massima disponibilità a rivedere queste riflessioni alla luce di altri apporti. L'augurio è però di non doverle riconsiderare in funzione di qualche norma "interpretativa" o di qualche altra diavoleria *ex post* di cui, come già detto in premessa, non si sente davvero il bisogno e che sembra appartenere ad un'epoca che vorremmo ritenere chiusa.