

Accertamenti da redditometro

(applicabilità della nuova disciplina ai vecchi casi)

di Francesco Silvestrini

Abstract

Con l'art. 22 del D.L. n. 78/2010¹, il legislatore è intervenuto sull' art. 38 del DPR 600/1973, sostituendo i commi da quarto a ottavo, *“al fine di adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico, mutato nel corso dell'ultimo decennio, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio”*, individuando l'effetto dell'applicazione della nuova metodologia sugli *“accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto”*, il che equivale ad affermare che la nuova tecnica accertatrice, resa operativa con l'entrata in vigore del D.M. 24.12.2012 (decreto che ha individuato il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva sulla base dei quali può essere fondata la determinazione sintetica del reddito), dovrebbe essere utilizzata esclusivamente a partire dai periodi di imposta 2009 e successivi.

La più acuta dottrina tributaria ha sin da subito evidenziato le criticità giuridiche di una novella che da un lato avrebbe l'ambizioso intento di *“adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico, mutato nel corso dell'ultimo decennio, rendendolo più efficiente”* dall'altro inibisce il risultato del nuovo (*migliore*) strumento alle annualità precedenti al 2009.

La dottrina tributaria ha sin da subito contestato che il nuovo strumento potesse essere utilizzato dall'Amministrazione sin dal 2009, quando il primo D.M. applicativo è soltanto del 24.12.2012² ma altresì che le disposizioni – o meglio i risultati – del *nuovo* redditometro potessero essere applicate anche alle annualità precedenti al 2009, se più favorevoli al contribuente³.

¹ D.L. 31 maggio 2010, n. 78, Art. 22 (Aggiornamento dell'accertamento sintetico): *“Al fine di adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico, mutato nel corso dell'ultimo decennio, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio, all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto, i commi quarto, quinto, sesto, settimo e ottavo, sono sostituiti dai seguenti: «L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile. La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma. La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato. L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.»*”.

² Marongiu Gianni, *“I profili costituzionali del nuovo accertamento sintetico e redditometrico”* in Corriere tributario n. 5 del 2013, pag. 351.

³ Florio Cristoforo, *“Limiti alla irretroattività del «nuovo» redditometro a tutela di buona fede e affidamento del contribuente”*, in *“GT-Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 11 del 2013, pag. 893; Beghin Mauro, “Gli «accertamenti-tagliola» e la stravagante questione della retroattività del nuovo redditometro”*, in Corriere tributario, n. 9 del 2014, pag. 663.

Dopo circa un decennio dalla introduzione della novella, questo studio esamina l'orientamento della giurisprudenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna sulla applicabilità retroattiva del nuovo redditometro alle annualità precedenti al 2009 o comunque sull'utilizzo, a scopo difensivo nel processo tributario, dei risultati emergenti dal nuovo strumento ad annualità già accertate con lo strumento previgente.

Lo studio evidenzierà che, dopo un orientamento nei primi anni favorevole al contribuente e che cioè consentiva l'utilizzo del nuovo strumento anche retroattivamente, se suscettibile di modificare in *melius* la posizione del contribuente, oggi vi è un solido e consolidato orientamento giurisprudenziale maggiormente formalistico, che sembra escludere ogni utilizzo del nuovo redditometro ad annualità precedenti al 2009.

SOMMARIO: 1) Il nuovo redditometro e la sua attuale *sospensione*. 2) I temi di retroattività del nuovo redditometro alle annualità anteriori al 2009. 3) La giurisprudenza emiliano romagnola in tema di retroattività del nuovo redditometro. 4) Conclusioni.

1) Il nuovo redditometro e la sua attuale *sospensione*

Con la nuova formulazione dell'art. 38, quinto comma, del D.P.R. n. 600/1973, il legislatore ha definito in modo più puntuale la natura del redditometro, distinguendolo in modo netto dall'accertamento «sintetico puro».

Le modifiche apportate all'art. 38, oltre a stabilire nuove e diverse condizioni per poter accertare sinteticamente il reddito riducendo i vincoli per l'Amministrazione finanziaria⁴, hanno determinano un vero e proprio snaturamento di una delle principali modalità di accertamento, che non si basa più soltanto su alcune spese certe, ma su spese di qualsiasi genere, potendo tener conto dell'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza⁵. L'analisi redditometrica è la parte più innovativa del nuovo accertamento sintetico che estende la sua portata, rendendo necessario un maggiore coinvolgimento del contribuente attraverso l'obbligatorietà del contraddittorio.

L'ambiziosità del progetto di riforma del sintetico risulta evidente in quanto introduce un sistema di accertamento di massa basato su tutte le spese sostenute dai contribuenti durante un periodo di imposta e cercando di pervenire, attraverso queste ultime, alla rideterminazione del reddito.

In sostanza il legislatore ha adottato un principio logico e certamente condivisibile nelle intenzioni: se il contribuente ha speso, vuol dire che prima ha guadagnato (o che si è finanziato per sostenere la spesa, oppure che ha ricevuto delle liberalità)⁶. Un importante intervento del Garante della Privacy del 2013⁷ ha limitato l'uso acritico e generico delle "medie ISTAT". Per l'effetto l'Agenzia ha chiarito che le spese medie ISTAT sono legittimamente utilizzabili in sede di applicazione del redditometro

⁴ Lo che lo scostamento tra il reddito dichiarato ed accertabile deve essere del 20% e non del 25% come previsto precedentemente.

⁵ Il DM 24/12/2012 ha previsto che i coefficienti sono determinati sulla base di elementi statistici tratti dall'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati per nucleo familiare e per localizzazione territoriale. Per la creazione dei campioni significativi, i tecnici del Fisco hanno considerato una platea di 50 milioni di soggetti, per oltre 22 milioni di famiglie e sulla base della specifica analisi, hanno diviso i contribuenti in 55 gruppi omogenei di riferimento, che vengono poi per singoli contribuenti valorizzati con dei coefficienti derivanti da elementi induttivi di spesa.

⁶ Deotto Dario, "Temi di accertamento tributario", EUTEKNE Studi & ricerche, 2017, pag. 241 ss.

⁷ Parere del 21/11/2013 n. 2765110

soltanto ai fini del calcolo delle spese connesse ad elementi certi e non per determinare i “consumi correnti”, cioè per ricostruire voci di spesa non ancorate all’esistenza di beni e servizi⁸.

Altresì è stato previsto un obbligo, per l’Ufficio, di attivare un necessario contraddittorio con il contribuente, ai sensi del comma 7, dell’art. 38 citato⁹. In effetti anche prima della riforma, si può affermare esistesse comunque un sostanziale diritto del contribuente a partecipare al contraddittorio anticipato, trattandosi il redditometro di accertamento standardizzato. Quindi il contraddittorio, ora obbligatorio, svolge una funzione di adeguamento del risultato standardizzato allo specifico caso concreto¹⁰.

Quanto alla natura probatoria dello strumento, pare non essere in discussione, per il nuovo strumento così come per quello precedente, che l’accertamento effettuato in base al redditometro rientri tra quelli “standardizzati”, analogamente agli accertamenti basati sull’applicazione di parametri o studi di settore, così costituendo un sistema di presunzioni semplici, cioè di per sè non idoneo a sorreggere autonomamente l’atto di accertamento senza ulteriori elementi probatori.

Negli ultimi anni l’utilizzo dell’accertamento sintetico da parte dell’Amministrazione finanziaria è andato progressivamente diminuendo: nel 2017 l’Agenzia delle entrate ha eseguito soltanto 2.024 accertamenti sintetici, con un decremento del 28% rispetto al 2016 e del 94,6% rispetto al 2012¹¹

Infine, si osserva che il D.L. n. 87/2018¹² (c.d. *Decreto Dignità*) ha abrogato, con effetto dal 2016, il Decreto ministeriale che disciplina il redditometro, in attesa della revisione di tale strumento, che dovrà avvenire dopo aver sentito l’ISTAT e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori in merito alla metodica di ricostruzione induttiva del reddito complessivo. Per evitare possibili perdite di gettito è stato previsto che per gli anni anteriori al 2016 l’attività di controllo e di accertamento degli Uffici delle Entrate continuerà ad essere effettuata con le consuete modalità. La finalità principale dell’intervento appare, quindi, quella di “sospendere” l’applicazione del redditometro fino alla conclusione della prevista revisione. Ad oggi pertanto l’istituto del redditometro è, di fatto, sospeso in attesa di revisione.

2) I temi di retroattività del nuovo redditometro alle annualità anteriori al 2009

Sin dalla entrata in vigore della riforma all’art. 38 del DPR 600/1973 apportata dall’art. 22 del D.L. n. 78/2010, la dottrina tributaria ha analizzato i temi di possibile retroattività del nuovo redditometro ai periodi antecedenti al 2009.

⁸ Circolare n. 6/E/2014.

⁹ Art. 38, comma 7: L’ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l’obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell’accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell’articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

¹⁰ Deotto Dario, cit. pag. 272.

¹¹ La Corte dei Conti ha 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”.

¹² Art. 10 del D.L. 12 luglio 2018, n. 87.

Come già osservato in premessa, il legislatore del 2010 ha manifestato in intento assai ambizioso nel dichiarare la propria volontà di “*adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico, mutato nel corso dell'ultimo decennio, rendendolo più efficiente*”.

È evidente che ciò ha sollecitato il dibattito dottrinale sulla possibile applicazione retroattiva del nuovo redditometro; dibattito che si è velocemente spostato anche sui tavoli dei giudici di merito e, dopo alcune prime pronunce favorevoli al contribuente, la stessa Agenzia delle Entrate è intervenuta addirittura nel dibattito dottrinale per cercare di porre un argine ad una sempre più diffusa tendenza della giurisprudenza di condividere la lettura dell'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni, se più favorevoli, anche per le annualità precedenti al 2009.

L'irretroattività della novella normativa introdotta dal nuovo sistema è stata dapprima affermata dall'Agenzia delle Entrate nel corso di un incontro con la stampa specializzata del 17.1.2013, con posizione poi ufficializzata nella Circ. n. 1/E del 15.02.2013.

La dottrina ritiene comunque che anche per gli accertamenti emessi per le annualità precedenti al 2009 e quindi fondati sul *vecchio* redditometro, il nuovo redditometro debba comunque trovare sede, applicazione o quantomeno valutazione critica da parte degli Uffici accertatori, eventualmente in sede di contraddittorio endoprocedimentale se non – anche – in giudizio.

È stato infatti osservato che l'indicazione di una decorrenza fissa (dal 2009) di una norma di natura prettamente procedimentale, quale è quella in interesse, potrebbe fare ritenere la previsione illegittima in quanto lesiva del principio di difesa ex art. 24 Cost.; aspetto quest'ultimo che porterebbe a ritenere applicabili le nuove disposizioni, se più favorevoli al contribuente, anche per i periodi di imposta precedenti. Inoltre, si deve considerare che il redditometro rientra nel *genus* degli accertamenti standardizzati, ed una delle caratteristiche di questo genere di accertamenti è che la forma più evoluta prevalga sulle precedenti, se più favorevoli al contribuente¹³.

Ancora. Altra autorevole dottrina ha spostato la propria attenzione (per giungere al medesimo risultato) dalla (ir)retroattività della norma dell'assolvimento dell'onere della prova. Si è osservato che, sempre in applicazione dei principi di difesa desumibili dall'art. 24 Cost., nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria avanzi la propria pretesa mediante l'applicazione del redditometro del 1992, il contribuente potrà opporre al Fisco e al giudice i risultati desumibili dal redditometro 2012. Tutto ciò in perfetta armonia rispetto allo schema dialettico sul quale sono conformate le presunzioni semplici.

Qui la retroattività non c'entra nulla. Non si tratta di applicare una regola nuova a situazioni appartenenti al passato, ma di provare, con i mezzi che l'ordinamento giuridico mette oggi a disposizione, la dimensione dei fatti che contrastano la pretesa dell'Amministrazione finanziaria. In breve: il piano del diritto (applicazione della disposizione) e il piano del fatto (assolvimento dell'onere della prova) devono essere tenuti distinti. Il contribuente può dunque far leva su qualsiasi elemento che consenta di meglio acclarare l'entità del reddito. Il redditometro 2012, che la stessa Amministrazione ha reputato più attuale ed incisivo rispetto al vecchio redditometro¹⁴, declina così in un più performante strumento di misurazione della ricchezza e consente di contrastare, proprio per questo, la differente determinazione operata dal Fisco. Così come l'Agenzia delle entrate può utilizzare, all'interno dello schema argomentativo della presunzione semplice, il decreto del 1992,

¹³ Deotto Dario, “scritti di resistenza tributaria”, IPSOA, 2016, pag. 511

¹⁴ Circolare 31 luglio 2013, n. 24/E

parimenti il contribuente potrà opporre al Fisco, nell'ambito di altro schema argomentativo incentrato su di una presunzione semplice, i risultati scaturenti dall'applicazione del D.M. 24 dicembre 2012.

Non si parla quindi di retroattività, bensì di assolvimento dell'onere della prova. Di tali risultati, poi, l'Agenzia delle entrate non può non tenere conto, trattandosi - come è evidente - di cifre emergenti da una fonte privilegiata, che dovrebbe essere dotata, per gli accertamenti a venire, di una altissima capacità di rappresentazione del fatto economico. Insomma, se il decreto del 2012 va bene per accertare, esso non può essere rifiutato quando si tratti di sgravare accertamenti già notificati sulla base del precedente redditometro¹⁵.

La dottrina quindi, pur preso atto del dato normativo, apre in modo fermo e definitivo la porta dell'applicazione del nuovo redditometro anche per le annualità precedenti al 2009.

3) La giurisprudenza emiliano romagnola in tema di retroattività del nuovo redditometro

La consolidata recente giurisprudenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna ha un orientamento sfavorevole all'utilizzo retroattivo del nuovo redditometro o comunque alla sua applicazione ad annualità precedenti al 2009.

Nel periodo immediatamente successivo all'entrata in vigore della novella dell'art. 38 citato, vi erano state alcune significative sentenze, anche pubblicate sulle riviste specialistiche, che ammettevano l'utilizzo retroattivo dello strumento, se più favorevole per il contribuente.

In particolare, per la C.t.p. di Rimini (Sent. 41/2/13, depositata il 21.3.2013), dopo l'emanazione del "nuovo" redditometro, il "vecchio" meccanismo induttivo non è più applicabile poiché è ormai "uno strumento anacronistico che non tiene conto dei mutamenti sociali", mentre "tale realtà mutata necessita di un nuovo strumento profondamente innovato". Per la C.t.p. i coefficienti di cui al D.M. 10.9.1992 vanno ritenuti ormai superati, apparendo dunque *“giusto richiedere all'Ufficio l'applicazione del nuovo strumento”*, affermandosi, pertanto, ivi chiaramente che le modifiche apportate all'accertamento sintetico devono rilevare anche per il passato e ciò ancorché il nuovo meccanismo si caratterizzi per le particolarità di una metodologia fondata su manifestazioni di spesa puntuale o statistica e non, come nel modello precedente, sulla semplice disponibilità di particolari beni-indice. Il fine implicito del nuovo D.M. 24/12/2012, appare per i primi giudici non solo quello di predeterminare il reddito degli accertamenti sintetici del futuro, ma, chiaramente, anche quello di correggere le eventuali distorsioni del passato (stante l'evoluzione e l'affinamento dello strumento presuntivo previgente).

La C.t.p. di Reggio Emilia, con sentenza 18.4.2013 n. 74/2/13, ha affermato che al redditometro antecedente le modificazioni del 2010 *“vanno applicate, per l'istituto del favor rei, le ultime norme in materia”*. Secondo il Collegio emiliano, infatti, *“la revisione (più che l'aggiornamento) dell'accertamento sintetico, operata con il D.L. n. 78/2010, non può rappresentare un intervento di natura sostanziale, perché non introduce nuove fattispecie impositive, sicché, per chi condivide l'impostazione, attuata più volte dalla giurisprudenza e dalla prassi dell'Agenzia delle entrate, della distinzione tra norme sostanziali e procedurali, l'intervento operato con il D.L. n. 78/2010 va catalogato tra quelli riguardanti norme procedurali, con la conseguenza che il contribuente può sostenere l'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni, se più favorevoli, anche per le annualità*

¹⁵ Beghin Mauro, "Gli «accertamenti-tagliola» e la stravagante questione della retroattività del nuovo redditometro", in "Corriere tributario" n. 9 del 2014, pag. 663

precedenti al 2009. Situazione analoga a quella degli studi di settore, per i quali la Corte di cassazione a Sezioni Unite (sentenze 18.12.2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638), le quali hanno precisato che gli studi rientrano nel genus degli accertamenti standardizzati, sicché la forma più evoluta delle varie tipologie di accertamento appartenenti a tale genus prevale sulle precedenti”.

Come anzidetto però, l’evoluzione giurisprudenziale, in particolare della Commissione regionale, si è successivamente *saldamente* orientata in senso più formalistico, volto alla rigida disapplicazione del nuovo redditometro ai periodi precedenti al 2009.

Nella sentenza n. 903 del 14 marzo 2017, la C.t.r dell’Emilia Romagna, in tema di obbligo di contraddittorio preventivo, previsto dal nuovo comma 7 dell’art. 38, ha stabilito che detto obbligo non possa intendersi esistente per le annualità precedenti al 2009: *“La Suprema Corte, pronunciandosi in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, ha sancito che l’Amministrazione finanziaria è gravata esclusivamente per i tributi "armonizzati" di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, pena l’invalidità dell’atto (Cass. Civ., Sez. U, sentenza n. 24823 del 09/12/2015), mentre, per quelli "non armonizzati", non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione generale, analoga a quella comunitaria, solo ove risulti specificamente sancito, come avviene per l’accertamento sintetico in virtù dell’art. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione introdotta dall’art. 22, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, conv. in L. n. 122 del 2010, applicabile, però, solo dal periodo d’imposta 2009, per cui gli accertamenti relativi alle precedenti annualità sono legittimi anche senza l’instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale¹⁶ (Cass. Civ., Sez. 6-5, Ordinanza n, 11283 del 31/05/2016)”.*

Sempre in punto alla non applicabilità del nuovo redditometro è anche la sentenza della C.t.r. di Bologna n. 2971 del 27 ottobre 2017: *“L’anno di imposta oggetto di ricostruzione dei redditi del contribuente, secondo il metodo sintetico, è il 2007. È necessario distinguere la disciplina applicabile per gli accertamenti sino al periodo d’imposta 2008 (come per il caso in esame) da quelli riguardanti gli anni successivi. L’articolo 22 del D.L. n. 78 del 2010, infatti, ha modificato profondamente la disciplina dell’accertamento sintetico ("redditometro" e "sintetico puro") contenuta nei commi 4 e seguenti dell’articolo 38 del D.P.R. n. 600 del 1973. Le modifiche si applicano per gli accertamenti riguardanti il periodo d’imposta 2009 e i successivi. Per gli accertamenti relativi agli anni anteriori e che siano ancora accertabili (nel caso in esame, anno 2007) continua ad applicarsi la vecchia disciplina”.*

Conformemente ancora si è espressa la Commissione tributaria regionale dell’Emilia-Romagna nelle recenti sentenze nn. 13/2018 del 2.01.2018 e 2565/2018 del 18.10.2018.

4) Conclusioni

Chi scrive non può che prendere atto della giurisprudenza regionale, ad oggi piuttosto consolidata, che in spregio alle puntali argomentazioni della migliore dottrina tributaria, si è orientata verso un’applicazione assolutamente formalistica della norma e quindi alla irretroattività del nuovo redditometro.

Si può però (sommessamente) osservare che, costituendo il risultato del redditometro una *presunzione semplice*, l’applicazione delle elaborazioni del nuovo strumento alle casistiche concrete *vecchie*

¹⁶ Grassetto e sottolineatura aggiunti.

potrebbe trovare una sede – giuridicamente solida – nei fondamentali principi del diritto di difesa, segnatamente stabiliti dall'art. 24 Cost..

Si deve quindi uscire dalla fattispecie di applicazione retroattiva, non ammessa dalla giurisprudenza esaminata, ma piuttosto si deve utilizzare il nuovo redditometro come prova contraria alla pretesa erariale fondata sul vecchio art. 38, cioè quello *ante* riforma apportata dal D.L. n. 78/2010¹⁷.

E la prova che il contribuente potrà fornire utilizzando l'eventuale risultato *migliorativo* emergente dal nuovo redditometro dovrebbe essere puntualmente valutato dal Giudice tributario, posto che è che la stessa Amministrazione ad averlo reputato (il nuovo redditometro) più attuale, performante, moderno e veritiero – in una parola *migliore* – del precedente.

D'altronde è innegabile che, chiamato a difendersi da una pretesa erariale incentrata su una mera presunzione semplice, il contribuente potrà opporre un'altra presunzione semplice, quella incentrata sul risultato scaturente dall'applicazione del D.M. 24 dicembre 2012, che peraltro l'Amministrazione stessa ha ritenuto essere più performante del primo e meglio dotato di capacità di rappresentare la capacità reddituale.

La difesa quindi si dovrà incentrare sulle modalità di assolvimento dell'onere della prova e non sulla retroattività del nuovo redditometro.

¹⁷ In senso conforme si esprime la già citata dottrina: Beghin Mauro, "Gli «accertamenti-tagliola» e la stravagante questione della retroattività del nuovo redditometro", in "Corriere tributario" n. 9 del 2014, pag. 663