

COMM. TRIB. PROVINCIALE MILANO - 304/26/2011

Svolgimento del processo

Al signor Le. Si. l'Agenzia delle Entrate ha notificato il 21 gennaio 2010 avviso d'accertamento con cui, per l'anno 2007, ha determinato in via sintetica ex art. 38, 4° comma, DPR 600173 un reddito complessivo netto di € 59.438 nonché determinato le maggiori imposte dovute e irrogato le sanzioni pecuniarie sotto indicate:

Imposte

* Irpef 19.040,00

* addizionale regionale 683,00

* addizionale comunale 76,00

19.799,00

Sanzioni pecuniarie 23.925,60

43.724,60

Nella parte motiva l'Agenzia delle Entrate premette che il contribuente: i) è stato segnato per il controllo in quanto è risultato tra i titolari d'autovetture di lusso (la KIA Carnival di cc 2902 di 26 HP) che hanno dichiarato un reddito annuo incongruo; il) non ha presentato le dichiarazioni dei redditi per gli anni 2006-2007 mentre risultano percepiti redditi dalla società "Delta Srl" rispettivamente di 3.764 e 6.817 euro. Ciò premesso, evidenzia che lo stesso, in risposta a questionario notificatogli, ha dichiarato la titolarità in suo capo d'un immobile ad uso di abitazione principale di 103 mq con annessa autorimessa ed il compimento d'una operazione d'investimento consistente nel riscatto nel 2004 del terreno su cui insiste il fabbricato adibito ad abitazione; mentre ha asserito di non avere collaboratori familiari né contratti assicurativi. Oltre ciò dalle informazioni acquisite dal sistema informativo dell'anagrafe tributaria è risultata la titolarità in capo alla moglie convivente d'una autovettura alimentata a benzina di 1.242 cc, immatricolata nel 1998, le cui spese di sostenimento, trattandosi di coniuge a carico del contribuente, gli sono state attribuite nonché l'assicurazione relativa alla tutela legale dell'autovettura di lusso in cui premio ammonta ad € 57.

In relazione alle spese riferibili alla gestione di detti beni l'Ufficio applicando le disposizioni di cui all'art. 38, commi 4,5 e 6, del DPR 600/73, il DM 19/11/1992 ed utilizzando le tabelle di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14/02/2007, previa riduzione delle percentuali in esso stabilite, ha determinato l'importo complessivo di € 32,996,42 a cui ha aggiunto 115 del costo del finanziamento ottenuto dal contribuente per l'acquisto dell'autovettura di lusso di € 1.256,40, determinando il reddito imponibile di € 34.253.

Avverso tale atto il contribuente, non avendo avuto esito l'attivato procedimento d'accertamento con adesione, ha proposto ricorso rimettendolo all'Agenzia delle entrate il 19 giugno 2010 e depositandone copia - con attestazione di conformità - presso la Segreteria della Commissione tributaria il 5 luglio 2010.

Nel ricorso il contribuente eccepisce: i) l'illegittimità delle disposizioni in tema di accertamento sintetico per contrasto con la "riserva di legge" sancita dall'art. 23 della Costituzione in quanto la prestazione patrimoniale richiesta si fonda su disposizioni di rango "regolamentare" che peraltro, in spregio a detta normativa, includono l'abitazione principale che non è un bene voluttuario bensì destinata al soddisfacimento di un bisogno

primario che viene così disincentivato; ii) l'illegittimità ed inapplicabilità dell'art. 38, 4° comma e ss, DPR 600/73 e dei decreti ministeriali a seguito dell'emanazione della legge di rango superiore, la n 2/2/2000, poiché utilizzando il redditometro il contribuente non è messo in condizione di disporre in anticipo degli elementi che possono incidere sulla sua posizione fiscale e perché non è garantito un effettivo contraddittorio, non essendo a ciò sufficiente un mero questionario prima dell'emissione dell'"avviso di accertamento"; iii) la mancanza di motivazione in quanto l'Ufficio non specifica le ragioni per cui, adottando il metodo sintetico, giunga a risultati reddituali congrui rispetto all'effettiva capacità contributiva del soggetto accertato

Nel merito eccepisce l'erroneità dei parametri adottati poiché non tengono conto della realtà fattuale del soggetto accertato. Infatti: i) quanto alla autovettura (del costo di € 22.615) la spesa effettiva per i sei mesi di utilizzo (considerato il consumo per 100 km indicato nel libretto di circolazione; il costo del gasolio di € 1,2/lt. per ad una percorrenza di 20.000 Km oltre al costo dell'assicurazione di € 1.002 e del bollo di € 292) è di € 3.165,58 in luogo di € 6.476,60 considerati dall'Ufficio; ii) quanto all'immobile la metratura effettiva determinata secondo i criteri catastali (al netto muri perimetrali e al 50% e 25% per le superficie di autorimesse e balconi) è di 83 mq in luogo dei 103 mq utilizzati dall'Ufficio; iii) quanto all'autovettura della moglie (Lancia Y10 del 1998) la stessa è utilizzata dal padre ed il costo ripartito tra i tre figli, sicché la spesa che gli è attribuibile è di € 541,37. In base a tali dati e tenendo conto delle rate di pagamento dell'automobile, il reddito parametrico ammonterebbe ad € 25.249,65.

Oltre ciò, previa contestazione dell'affermazione dell'Ufficio d'omessa presentazione delle dichiarazioni in quanto essendo percettore di reddito da lavoro dipendente e titolare d'una casa di abitazione era escluso dall'obbligo della presentazione, evidenzia che la retribuzione netta del 2007, come da CUD e dai listini paga che allega, comprensiva delle indennità forfettaria di trasferta esente Irpef e degli assegni per carichi di famiglia ammonta ad € 27.203,96. Importo che l'Ufficio non ha dedotto dall'importo del reddito sinteticamente determinato.

Quindi chiede l'annullamento dell'avviso di liquidazione, oltre alla rifusione del spese di giudizio.

L'Ufficio si è costituito il 4 ottobre 2010 controdeduce quanto al contrasto con la normativa costituzionale, che le disposizioni ministeriali sono state emanate per disposizione dell'art. 38 DPR 600/73 sicché assumono la natura di norme procedurali attuative della norma primaria, applicabili alle annualità ancora accertabili; quanto all'indennità di trasferta che, trattandosi di esborsi già sostenuti, non giustificano il maggior reddito presunto dall'applicazione del redditometro; ribadendo nel resto la legittimità dell'accertamento in base al redditometro e la motivatezza dell'avviso di accertamento.

Quindi chiede la reiezione del ricorso e la condanna del ricorrente alla spese di giudizio.

Nel ricorso introduttivo il ricorrente ha richiesto la discussione in pubblica udienza.

Motivi della decisione

La tesi sostenuta dall'Ufficio a sostegno dell'accertamento sintetico parametrico determinato mediante l'utilizzo del redditometro, porta a considerare il "DM - Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate" non come uno strumento eminentemente tecnico, utile all'Ufficio per la determinazione "sintetico - statisticomedia" del reddito presumibilmente attribuibile ad un "soggetto - tipo" da compararsi con il reddito dichiarato dall'effettivo contribuente" al fine di stabilirne l'inattendibilità nel caso di accertata macroscopica diversità. Bensì un meccanismo di determinazione d'un reddito comunque

dichiarabile indipendentemente dalla sua concreta realizzazione. Si consideri che a fronte ad un reddito dichiarato che sia "ragionevole" in rapporto all'attività svolta dal contribuente od alla soddisfazione dei bisogni suoi e della sua famiglia, l'applicazione alle attività patrimoniali da lui possedute, che potrebbero essere assai consistenti perché derivanti da una situazione "storico familiare" consolidata, dei parametri della tabella ministeriale comporterebbe l'accertamento d'un rilevante maggior reddito semplicemente presunto ma di fatto non conseguito dal contribuente. Con la conseguenza che a fronte della presunzione dell'Ufficio di maggiori redditi computati con l'applicazione di dati derivanti da studi "statistico - empirici - macroscopici", il contribuente si troverebbe nella condizione di dover fornire la "prova negativa" di non averli conseguiti. Mentre è circostanza nota (essendo ius receptum nelle più accreditate giurisprudenze sia di merito che di legittimità) che la prova negativa non è richiedibile perché impossibile da fornirsi (non a caso è definita "probatio diabolica").

Si consideri un pensionato che viva solo che goda d'una consistente pensione assolutamente sufficiente ai suoi bisogni che, per vari motivi (ad esempio ereditari) sia titolare di una autovettura di grossa cilindrata e di residenze di famiglia in varie località turistiche che, non avendone necessità, tiene a propria disposizione.

Attribuirgli un rilevante maggior reddito non conseguito fondandolo esclusivamente sull'entità del patrimonio posseduto, senza che, di fatto, gli sia possibile dimostrare di "non averlo conseguito", significa tassare redditi del tutto ipotetici. Contravvenendo i dettati della Carta costituzionale che impongono imprescindibilmente che i redditi tassabili siano esclusivamente quelli effettivamente conseguiti.

Inoltre ci si chiede qual'è il contenuto della prova che il contribuente è chiamato a fornire.

In merito l'Ufficio nella memoria di costituzione precisa che «..l'art. 38, 6° comma, del DPR 600/73 n. 600 consente al contribuente di contrastare con documenti (senza precisare quali mai possano essere i documenti che attestino di "non aver prodotto un maggior reddito"), la pretesa erariale circa il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente, in tal modo dimostrando che l'accertamento medesimo non è fondato perché relativo a redditi, in tutto od in parte, esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte.». Il che sta a significare che il reddito determinato dall'Ufficio mediante l'applicazione del redditometro assurge ad intangibile effettività e definitività del reddito conseguito. Infatti il contribuente può solamente dimostrare che la differenza di reddito, parametricamente determinato, da "darsi per certo", proviene da redditi non assoggettabili a tassazione. Solo in tal caso l'accertamento sarebbe, infatti infondato.

In altri termini il contribuente o dimostra "documentalmente" che di non aver prodotto il maggior reddito (fornendo una prova, peraltro documentale, impossibile da fornirsi) o dimostra che il maggior reddito "parametrico/presuntivo" attribuitogli (da ritenersi certo) è giustificato da introiti esenti da tassazione (in tal caso la prova documentale è possibile; ma il reddito parametrico - se la prova è inferiore all'accertato - resta tale). Circostanze queste, decisamente configgenti con il dettato costituzionale. Una interpretazione della normativa costituzionalmente orientata può trarsi dal contenuto della modifica all'art. 38 del DPR 600/73, introdotta dal D. L. 31/05/2010 n. 78 convertito dalla L. 20/07/2010 n. 122, al fine di "adeguare l'accertamento sintetico ...rendendolo più efficiente e dotandolo delle garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio". Trattasi ad avviso di questa Commissione di una normativa non innovativa, bensì chiarificatrice di principi ad essa antecedenti già insiti nel sistema e pertinenti al corretto rapporto tra il cittadino ed il fisco. Diversamente si dovrebbe affermare che nella normativa precedente non sussistevano "garanzie" per il contribuente (in tal caso la norma sarebbe stata

incostituzionale se non addirittura disattendibile) od il contraddittorio non fosse previsto e di fatto usufruito.

Il 7° comma dell'articolo novellato (nel senso sopra precisato) dispone in generale che per procedere alla determinazione sintetica del reddito (quindi anche per la determinazione parametrica mediante l'utilizzo del redditometro) l'Ufficio ha l'obbligo d'invitare il contribuente a comparire per fornire "dati e notizie rilevanti" ai fini dell'accertamento.

Affermazione che chiarisce quale sia la funzione dell'accertamento parametrico: quello di essere uno strumento eminentemente tecnico (ma non il solo, dato il chiaro richiamo al altri "dati e notizie rilevanti"), utile all'Ufficio per promuovere una indagine cognitiva sull'analisi fattuale della concreta posizione del contribuente.

Se da tale indagine (o se si vuole dagli "altri dati e notizie rilevanti") risulta che i redditi dichiarati sono tali da coprire i bisogni del soggetto e dei suoi famigliari e le effettive spese per il mantenimento dei beni patrimoniali, l'accertamento parametrico può essere mantenuto solamente se l'Ufficio fornisce ulteriori elementi che ne sostengano la valenza. E di tali elementi deve dare debita motivazione nell'avviso di accertamento.

Principi generali che trovano applicazione anche per gli accertamenti relativi ai periodi precedenti.

Nel caso di specie il contribuente ha provato che il reddito conseguito era sufficiente al mantenimento suo e della sua famiglia e a sostenere le spese correlate ai beni patrimoniale assunti dall'Ufficio per la determinazione del reddito parametrico; e considerato che l'Ufficio non ha fornito ulteriori prove a sostegno del reddito accertato, il ricorso appare fondato e meritevole d'accoglimento.

La complessità delle argomentazioni affrontate giustificano la compensazione delle spese.

PQM

la Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.