

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

IURIS – D.P.R. N. 600/1973, ART. 38

Cass. civ. Sez. V, Sent., 20-12-2012, n. 23554
IMPOSTE E TASSE IN GENERE
Accertamento
per adesione

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco - Presidente -

Dott. SCHIRO' Stefano - Consigliere -

Dott. SAMBITO Maria Giovanna C. - Consigliere -

Dott. CONTI Roberto Giovanni - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 8162/2007 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA
VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e
difende ope legis;

- ricorrente -

contro

O.G., elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA CAVOUR, presso la cancelleria della CORTE DI CASSAZIONE, rappresentato e difeso dall'avvocato VILLANI Maurizio con studio in LECCE VIALE CAVOUR 56, (avviso postale), giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 99/2005 della COMM. TRIB. REG. SEZ. DIST. di MESSINA, depositata il 26/01/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 10/07/2012 dal Consigliere Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FIMIANI Pasquale, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

O.G. propose ricorso innanzi alla Commissione Tributaria provinciale di Messina avverso un avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva provveduto a rettificare induttivamente e sinteticamente, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4, il reddito dichiarato dallo stesso contribuente per l'anno di imposta 1988 sostenendo che - avendo egli aderito al c.d. "concordato di massa" regolato dal D.L. n. 564 del 1994, art. 3, convertito in L. n. 656 del 1994, l'Ufficio, in presenza di siffatta definizione agevolata, non avrebbe potuto procedere all'esame dei suoi conti correnti bancari ed a compiere accertamenti in via induttiva con metodo sintetico.

Nel contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate che si opponeva alle domande, l'adita Commissione provinciale accoglieva il ricorso e l'appello, successivamente promosso dall'Ufficio, veniva respinto.

In particolare, i giudici del gravame, rilevato che l'accertamento si era perfezionato con l'adesione del contribuente alla proposta di concordato dell'Ufficio e che il D.L. n. 564 del 1994, art. 3, conv.

dalla L. n. 656 del 1994 e modificato dalla L. n. 427 del 1995, aveva eliso la possibilità dell'Ufficio di revocarlo o modificarlo al di fuori delle ipotesi in cui fossero stati indicati fatti precisi previa notifica di appositi avvisi, riteneva che l'intervenuta definizione agevolata dell'accertamento con adesione impedisse la possibilità per l'Ufficio di effettuare per lo stesso periodo d'imposta l'accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, commi da 4 a 7, con riguardo all'ammontare dei redditi (d'impresa, di lavoro autonomo o di partecipazione) del contribuente, tanto più che con apposito provvedimento legislativo erano stati fatti salvi gli effetti delle definizioni perfezionate alla data del 15.12.1995;

ragion per cui appariva evidente, nel caso di specie, in cui l'avviso di accertamento era stato notificato il 17 dicembre 1996, l'illegittimità dell'accertamento, dovendosi escludere un'infinita

soggezione del contribuente all'azione esecutiva del Fisco. Per sopperire a tale effetto l'Ufficio avrebbe dovuto procedere alla notifica della cartella entro l'anno 1995, assumendo i termini posti dalla legge per l'esercizio dei poteri impositivi natura perentoria e vincolante, alla stregua dell'orientamento sul punto consolidato della giurisprudenza di legittimità.

Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per Cassazione affidato a due motivi.

Il contribuente ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

L'Agenzia rileva, con la prima doglianza, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 e del D.L. n. 564 del 1994, art. 3, nonché violazione del D.L. n. 79 del 1997, art. 9 bis, sostenendo che avrebbe errato il primo giudice nel ritenere applicabile il concordato di massa regolato dal D.L. n. 564 del 1994, art. 3, ai casi di accertamento da redditometro relativo a redditi di capitale, riguardando detta forma di definizione dei rapporti fra fisco e contribuente i soli redditi di lavoro autonomo e di impresa e non gli altri redditi comunque accertabili, tanto evincendosi dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, secondo il quale i redditi derivati da redditometro erano inquadrabili in via presuntiva tra quelli da capitali.

Con la seconda censura l'Ufficio contesta la decisione impugnata per avere ritenuto di fare applicazione del D.L. n. 79 del 1997, art. 9 bis, comma 15, disposizione che non era stata nemmeno invocata dal ricorrente con motivi aggiunti e che non poteva operare per il passato essendo entrata in vigore dopo la notifica dell'avviso di accertamento avvenuta nel Natale del 1996.

Aggiungeva, ancora, che una lettura coordinata delle diverse disposizioni inserite nell'art. 9 bis ult. cit. avrebbe dovuto indurre a confermare l'impossibilità di un'applicazione retroattiva della disposizione che non prorogava, peraltro, un condono o una sanatoria scaduta o in scadenza limitandosi a riaprire i termini di un anno e cinque mesi.

Con il controricorso O.G. ha dedotto l'inammissibilità del ricorso per la mancata formulazione dei quesiti di diritto da parte della ricorrente ed in ogni caso l'infondatezza delle doglianze, pure eccependo la violazione dell'art. 2909 c.c. e art. 342 c.p.c., in quanto la decisione impugnata aveva omesso di valutare che per gli anni 1989 e 1990 le CTP di Messina aveva accolto i ricorsi prodotti avverso gli accertamenti sintetici dallo stesso contribuente, desistendo poi l'Ufficio da ogni appello avverso tali pronunzie.

Occorre preliminarmente rilevare la piena ammissibilità dei motivi di ricorso proposti dall'Agenzia ad onta di quanto prospettato dal controricorrente, non trovando applicazione l'art. 366 bis c.p.c., introdotto dal D.L. n. 40 del 2006, applicabile alle sentenze di appello pubblicate in epoca successiva al 2 aprile 2006, circostanza non ricorrente nel caso di specie, ove la decisione impugnata è stata resa in data 26 gennaio 2006.

Tanto premesso, le doglianze prospettate dall'Agenzia, non sono fondate e vanno per l'effetto disattese. Per una più chiara comprensione della vicenda e per consentire la sussunzione della fattispecie nel quadro normativo di riferimento occorre chiarire, con riguardo all'accertamento sintetico da redditometro operato dall'Ufficio nei confronti del contribuente, che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, nella versione applicabile alla fattispecie qui all'esame della Corte - in vigore prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 78 del 2005, stabiliva che "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 del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertatale si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. 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 in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi d'imposta". Il settimo comma dello stesso articolo aggiunge, poi, che "Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il maggior reddito accertato sinteticamente è considerato reddito di capitale salva la facoltà del contribuente di provarne l'appartenenza ad altre categorie di redditi".

Occorre ancora ricordare che ai sensi del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2 bis, comma 1, convertito nella L. 30 novembre 1994, n. 656, recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale" "...Ai fini delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore la rettifica delle dichiarazioni può essere definita, con unico atto, in contraddittorio e con adesione del contribuente, a norma delle disposizioni seguenti". Il comma 2 dello stesso articolo aggiunge poi che "La definizione non è ammessa quando sulla base degli elementi, dati e notizie a conoscenza dell'ufficio è configurabile l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di cui al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, artt. da 1 a 4, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1982, n. 516, e successive modificazioni. Tale disposizione si applica anche quando per i medesimi reati risulta essere stato presentato rapporto dalla Guardia di finanza o risulta essere stata avviata l'azione penale".

Secondo il comma 3 della stessa disposizione "La definizione ha per oggetto l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi del reddito di impresa o di lavoro autonomo ed ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto". Il successivo comma 5 dello stesso art. 2 bis, quindi, aggiunge che "L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva a fini extratributari".

Il comma 8 prevede, infine, che "i contribuenti che aderiscono all'accertamento di cui al presente articolo non sono tenuti ai fini fiscali alla conservazione delle scritture e dei documenti contabili relativi all'esercizio oggetto dell'accertamento, con la sola esclusione dei registri IVA".

Orbene, l'Agenzia muove dal convincimento che sarebbe esente dal c.d. concordato di massa disciplinato dal sopra ricordato D.L. n. 564 del 1994, l'accertamento sintetico realizzato mediante c.d. redditometro ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, determinando tale accertamento l'emersione di redditi di capitali diversi da quelli derivanti da lavoro autonomo e da impresa.

La tesi è infondata. Il comma 7, art. 38, già richiamato si limita a porre una presunzione semplice e non a delimitare l'ambito oggettivo dell'accertamento sintetico.

In definitiva, tale presunzione non sembra potere incidere sulle finalità dell'accertamento sintetico, nè tanto meno può avere la capacità di delimitare l'effetto preclusivo prodotto dall'accertamento con adesione disciplinato dalla normativa più sopra ricordata e dal D.L. n. 79 del 1997, art. 9 bis, comma 15, convertito in L. n. 140 del 1997 - a tenore del quale "L'intervenuta definizione dell'accertamento con adesione per gli anni pregressi inibisce la possibilità per l'ufficio di effettuare per lo stesso periodo d'imposta l'accertamento di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, commi dal 4 al 7, e successive modificazioni e integrazioni".

D'altra parte, proprio l'accertamento sintetico disciplinato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, già nella formulazione anteriore a quella successivamente modificata dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 22, convertito in L. n. 122 del 2010, tende a determinare, attraverso l'utilizzo di presunzioni semplici, il reddito complessivo presunto del contribuente mediante i c.d. elementi indicativi di capacità contributiva stabiliti dai decreti ministeriali con periodicità biennale.

Passando al secondo motivo lo stesso, che in relazione al quesito di diritto non può essere interpretato che nel senso della prospettata violazione di legge senza che possa ritenersi rivolto ad evidenziare un vizio di extrapetizione da parte del giudice di secondo grado (peraltro infondato in relazione a quanto dedotto dal controricorrente a pag. 2 e 3 del controricorso in ordine all'esplicito richiamo del D.L. n. 79 del 1997, art. 9 bis, comma 15, in dal ricorso introduttivo ed a quanto risulta dalla pag. 2 della sentenza impugnata, ove si da atto della posizione dell'Ufficio contraria all'applicazione retroattiva della L. n. 140 del 1997, art. 9 bis), occorre rammentare che questa Corte, a partire da Cass. n. 12785/06 - e di seguito con Cass. n. 1714/2007 e Cass. n. 1226/2007 - ha affermato il principio, che il Collegio condivide pienamente, secondo cui, in tema di condono fiscale, l'inibizione per l'ufficio tributario di procedere ad accertamento D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 38, commi dal 4 al 7, e successive modificazioni ed integrazioni (c.d. accertamento sintetico), sancita dal D.L. n. 79 del 1997, art. 9 bis, comma 15, convertito in L. n. 140 del 1997, si applica a tutte le definizioni dell'accertamento con adesione (c.d. accertamento con adesione per anni pregressi) poste in essere ai sensi del D.L. n. 564 del 1994, art. 3, convertito in L. n. 656 del 1994, e, quindi, anche a quelle intervenute, prima dell'emanazione del citato D.L. n. 79 del 1997, art. 9 bis e senza usufruire della proroga dell'originario termine di pagamento (del 15.12.1995), ivi prevista.

Non evincendosi dal proposto motivo di ricorso ragioni probanti per discostarsi dal superiore orientamento, avuto riguardo alla circostanza che il D.L. n. 79 del 1997, art. 9 bis si limita a disporre la proroga del termine di pagamento per il c.d. "concordato di massa" previsto dal D.L. n. 564 del 1994, art. 3 ma sempre con riferimento alle medesime dichiarazioni, presentate entro il 30 settembre 1994 ed alla palese irrazionalità di un'esclusione dell'ampliamento dei benefici scaturenti dal concordato ai soggetti che non avevano usufruito della proroga del termine di pagamento, ne consegue la piena legittimità della decisione impugnata.

L'esito del giudizio di Cassazione impone la condanna dell'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese processuali liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese processuali che liquida in Euro 1.500,00 oltre spese generali ed accessori come per legge in favore del controricorrente.

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 06-08-2012, n. 14168
IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE
Accertamento
Imposta reddito persone fisiche, in genere

IMPOSTE E TASSE IN GENERE
Accertamento
in genere

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario - Presidente -

Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere -

Dott. IACOBELLIS Marcello - Consigliere -

Dott. DI BLASI Antonino - rel. Consigliere -

Dott. CARACCIOLO Giuseppe - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, nei cui Uffici, in Roma, Via dei Portoghesi, 12, è domiciliata;

- ricorrente -

contro

F.F. residente ad (OMISSIS);

- intimato -

avverso la sentenza n. 284/09 della Commissione Tributaria Regionale di Napoli, Sezione n. 07, in data 28.09.2009, depositata il 14 ottobre 2009;

Udita la relazione della causa svolta nella Camera di Consiglio del 05 luglio 2012 dal Relatore Dott. Antonino Di Blasi;

Presente il P.M. Dott. FUCCI Costantino.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

Nel ricorso iscritto a R.G. n. 27735/2010 è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

1 - E' chiesta la cassazione della sentenza n. 284, pronunciata dalla CTR di Napoli Sezione n. 07 il 28.09.2009 e DEPOSITATA il 14 ottobre 2009.

Con tale decisione, la C.T.R. ha, parzialmente, accolto l'appello del contribuente, e rettificato l'originario accertamento dell'ufficio.

2 - Il ricorso, che attiene ad impugnazione del diniego di condono, relativo ad IRPEF dell'anno 1999, è affidato a due mezzi, con i quali la decisione di appello viene censurata per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 4 e L. n. 289 del 2002, art. 15, nonché per illogica e contraddittoria motivazione su punto decisivo della controversia.

3 - L'intimato contribuente, non ha svolto difese in questa sede.

4 - La questione posta dal ricorso, sembra potersi definire applicando, per un verso, il principio secondo cui "ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunziabile in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il Giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi, da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Cass. n. 1756/2006, n. 890/2006) e tenendo conto, sotto altro profilo che per consolidato orientamento giurisprudenziale deve ritenersi che, in tema di accertamento dei

redditi, la disponibilità dei beni previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 2, costituisce "una presunzione di capacità contributiva da qualificare legale ai sensi dell'art. 2728 c.c., perchè è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto certo di tale disponibilità la esistenza di una capacità contributiva", di tal che "il Giudice Tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'ufficio, non ha il potere di togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma" (Cass. n. 19252/05, n. 14161/2003, n. 12731/2002, n. 11611/2001).

4 bis - L'impugnata decisione non sembra in linea con i richiamati principi, non avendo, fra l'altro, esplicitato l'iter logico giuridico seguito per giungere a limitare la rilevanza degli elementi indicatori di capacità contributiva valorizzati dall'Ufficio e, neppure, ha indicato i concreti elementi, sulla base dei quali il reddito effettivo prodotto dal contribuente, doveva ritenersi diverso ed inferiore a quello scaturente dalle applicate presunzioni.

5 - Si ritiene, dunque, sussistano i presupposti per la trattazione del ricorso in Camera di Consiglio e la definizione, proponendosene l'accoglimento, per manifesta fondatezza, ai sensi degli artt. 375 e 380 bis c.p.c.. Il Relatore Cons. Antonino Di Blasi.

La Corte, vista la relazione, il ricorso e gli altri atti di causa;

Considerato che il Collegio condivide le argomentazioni, in fatto ed in diritto, svolte nella relazione;

Considerato che, in applicazione dei richiamati principi, il ricorso va accolto, per manifesta fondatezza e, quindi, cassata l'impugnata sentenza; Considerato, poi, che il Giudice del rinvio, che si designa in altra sezione della CTR della Campania, procederà al riesame e, quindi, deciderà nel merito e sulle spese del giudizio di legittimità, offrendo congrua motivazione;

Visti gli artt. 375 e 380 bis c.p.c..

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa l'impugnata sentenza e rinvia ad altra sezione della CTR della Campania.

Cass. civ. Sez. V, Sent., 20-04-2012, n. 6220
IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE
Accertamento

IMPOSTE E TASSE IN GENERE
Accertamento

in genere
Avviso di accertamento
in genere

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ADAMO Mario - Presidente

Dott. BOGNANNI Salvatore - rel. Consigliere

Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Consigliere

Dott. SAMBITO Maria G.C. - Consigliere

Dott. BOTTA Raffaele - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 13529-2008 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

D.R.E., elettivamente domiciliata in ROMA VIA PANAMA 95, presso lo studio dell'avvocato PICCIAREDDA FRANCO, che la rappresenta e difende, giusta delega a margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 47/2007 della COMM.TRIB.REG. di ROMA, depositata il 21/03/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 11/01/2012 dal Consigliere Dott. SALVATORE BOGNANNI;

udito per il ricorrente l'Avvocato ALBENZIO, che esprime il suo interesse a procedere nella trattazione del ricorso e deposita la relativa istanza, nel merito si riporta agli atti;

udito per il resistente l'Avvocato PICCIAREDDA, che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per l'estinzione del ricorso in subordine accoglimento per quanto di ragione.

Svolgimento del processo

1. L'agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, avverso la sentenza della commissione tributaria regionale del Lazio n. 47/26/07, depositata il 21 marzo 2007, con la quale, rigettato il suo appello contro quella di primo grado, l'impugnazione dell'avviso di accertamento per maggior reddito relativo al 1995 ai fini Irpef, Ilor ed accessori, per il quale D. R.E. aveva omesso di presentare la prescritta dichiarazione, veniva ritenuta fondata. In particolare il giudice di secondo grado affermava che i presupposti per l'accertamento col metodo sintetico induttivo erano carenti, atteso che la contribuente, quale socia della società Salto srl, aveva acquisito delle quote sociali assieme agli altri del gruppo mediante l'accensione di un mutuo bancario per una parte, e il finanziamento di altro consistente importo effettuato dai precedenti soci F., cui tale somma veniva restituita successivamente. D.R.E. resiste con controricorso, e ha memoria.

Motivi della decisione

2. In via pregiudiziale va rilevato che all'udienza odierna per la ricorrente è stata presentata dichiarazione inerente alla persistenza dell'interesse alla trattazione e decisione del ricorso, e perciò va deciso in conformità. Ciò premesso, va altresì rilevato che il controricorso manca del carattere di autosufficienza, e quindi è inammissibile, atteso che la controricorrente non vi ha indicato la sommaria esposizione del fatto, nè le ragioni per le quali le doglianze addotte a sostegno del ricorso sono da disattendere, non essendo al riguardo idonea la memoria depositata in un secondo tempo. Invero la parte contro la quale il ricorso è diretto, se intende contraddirvi, deve farlo mediante controricorso contenente, ai sensi dell'art. 366 c.p.c. (richiamato dall'art. 370 c.p.c., comma 2), l'esposizione delle ragioni atte a dimostrare l'infondatezza delle censure mosse alla sentenza impugnata dal ricorrente. In mancanza di tale atto, essa non può presentare memoria ma solamente partecipare alla discussione orale (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 11160 del 11/06/2004, n. 3602 del 2003). Inoltre va osservato che di conseguenza è nulla la memoria presentata a norma dell'art. 378 c.p.c. per supplire alle carenze dell'atto previsto per contestare le censure e argomentazioni addotte con quello introduttivo nella sede di legittimità, mancando dei requisiti indispensabili per il raggiungimento dello scopo per cui è previsto il deposito di memorie di parte, che è solo quello di

illustrare ed approfondire gli atti iniziali del giudizio di cassazione (ricorso e controricorso) (V. pure Cass. Sentenza n. 238 del 09/01/2001).

3. Tutto ciò premesso, col motivo addotto a sostegno del ricorso la ricorrente deduce vizi di motivazione, in quanto la CTR non indicava adeguatamente le ragioni per le quali riteneva che le operazioni finanziarie relative al prestito ricevuto dalla società Cariverona e le somme corrisposte ai soci divenuti di maggioranza della Salto, e cioè il gruppo Di Romano-Conti dai precedenti, e precisamente i F., costituivano elementi finanziari che denotavano comunque un incremento patrimoniale, a nulla rilevando il rapporto fiduciario tra i due gruppi stessi, peraltro non provato.

La censura è fondata. Appare opportuno premettere che nelle ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, come nella specie, la legge abilita l'Ufficio delle imposte a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche con metodo induttivo ed anche utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 3, sul presupposto dell'inferenza probatoria dei fatti costitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti, di tal che, a fronte della legittima prova presuntiva offerta dall'Ufficio, incombe sul contribuente l'onere di dedurre e provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della predetta pretesa (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 19174 del 15/12/2003, n. 2605 del 2000).

Ciò posto, va osservato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali ed il contribuente deduca e dimostri che la medesima sia giustificata dall'accensione di un mutuo ultrannuale, questo non esclude ma diluisce la capacità contributiva. Ne consegue che il capitale mutuato deve essere detratto dalla spesa accertata (ed imputata a reddito), ma ad essa vanno, invece, aggiunti, per ogni annualità, i ratei di mutuo maturati e versati (V. pure Cass. Sentenza n. 24597 del 03/12/2010).

4. Ne discende che il ricorso va accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla CTR del Lazio, altra sezione, per nuovo esame, e che si uniformerà ai suindicati principi di diritto.

5. Quanto alle spese dell'intero giudizio, se ne demanda il regolamento al giudice del rinvio stesso.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il controricorso e la nullità della pedissequa memoria; accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata, e rinvia, anche per le spese dell'intero giudizio, alla CTR del Lazio, altra sezione, per nuovo esame.

Commiss. Trib. Reg. Toscana Firenze Sez. XXXV, Sent., 01-10-2012, n. 46

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI FIRENZE
TRENTACINQUESIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

MANGANO ROSARIO - Presidente e Relatore

BELLE BRUNELLA - Giudice

BERTOZZI MARCELLO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull' appello n. 1551/10

depositato il 08/06/2010

- avverso la sentenza n. 56/03/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GROSSETO

proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GROSSETO

controparte:

B.L.

VIA C. 66A 58100 G. G.

difeso da:

CITERNI DOTT. ROBERTO

VIA SENESE NORD, 11 58100 GROSSETO GR

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R5L010101263/2008 IRPEF 2001

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R5L010101263/2008 SANZ.AMMINISTR.

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. R5L010101263/2008 ADDIZ.REGIONALE 2001

- sull' appello n. 1552/10

depositato il 08/06/2010

- avverso la sentenza n. 57/03/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GROSSETO

proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GROSSETO

controparte:

B.L.

VIA C. 66A 58100 G. G.

difeso da:

CITERNI DOTT. ROBERTO

VIA SENESE NORD, 11 58100 GROSSETO GR

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 IRPEF 2002

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 SANZ.AMMINISTR.

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.COMUNALE 2002

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.REGIONALE 2002

- sull' appello n. 1553/10

depositato il 08/06/2010

- avverso la sentenza n. 58/03/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GROSSETO

proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GROSSETO

controparte:

B.L.

VIA C. 66A 58100 G. G.

difeso da:

CITERNI DOTT. ROBERTO

VIA BONGHI, 5 58100 GROSSETO GR

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 IRPEF 2003

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 SANZ.AMMINISTR.

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.COMUNALE 2003

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.REGIONALE 2003

- sull' appello n. 1555/10

depositato il 08/06/2010

- avverso la sentenza n. 59/03/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GROSSETO

proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GROSSETO

controparte:

B.L.

VIA C. 66A 58100 G. G.

difeso da:

CITERNI DOTT. ROBERTO

VIA BONGHI, 5 58100 GROSSETO GR

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 IRPEF 2004

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 SANZ.AMMINISTR.

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.COMUNALE 2004

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.REGIONALE 2004

- sull' appello n. 1557/10

depositato il 08/06/2010

- avverso la sentenza n. 55/03/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GROSSETO

proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GROSSETO

controparte:

B.R.

VIA C. 66 58100 G. G.

difeso da:

CITERNI DOTT. ROBERTO

VIA BONGHI,5 58100 GROSSETO GR

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 IRPEF 2004

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 SANZ.AMMINISTR.

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.COMUNALE 2004

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.REGIONALE 2004

-sull' appello n. 1559/10

depositato il 08/06/2010

- avverso la sentenza n. 54/03/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GROSSETO

proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GROSSETO

controparte:

B.R.

VIA C. 66 58100 G. G.

difeso da:

CITERNI DOTT. ROBERTO

VIA SENESE NORD, 11 58100 GROSSETO GR

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 IRPEF 2003

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 SANZ.AMMINISTR.

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.COMUNALE 2003

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.REGIONALE 2003

- sull' appello n. 1560/10

depositato il 08/06/2010

- avverso la sentenza n. 53/03/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GROSSETO

proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GROSSETO

controparte:

B.R.

VIA C. 66 58100 G. G.

difeso da:

CITERNI DOTT. ROBERTO

VIA SENESE NORD, 11 58100 GROSSETO GR

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 IRPEF 2002

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 SANZ.AMMINISTR.

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.COMUNALE 2002

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.REGIONALE 2002

- sull' appello n. 1561/10

depositato il 08/06/2010

- avverso la sentenza n. 52/03/2010

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di GROSSETO

proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GROSSETO

controparte:

B.R.

VIA C. 66 58100 G. G.

difeso da:

CITERNI DOTT. ROBERTO

VIA SENESE NORD, 11 58100 GROSSETO GR

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 IRPEF 2001

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 SANZ.AMMINISTR.

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...)/2008 ADDIZ.REGIONALE 2001

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

Con distinti ricorsi i sig.ri B.R., B.L., assistito e difeso dal Dott. Roberto Citerni con studio in Grosseto, Via Senese Nord, 11 come da mandato, ricorrevano contro l'avviso di accertamento anni 2001, 2002, 2003, 2004 ai fini IRPF a seguito accertamento sintetico ai sensi dell'art. 38 c. 4 D.P.R. n. 600 del 1973.

L'accertamento scaturisce dall'invito dell'Ufficio a presentarsi per fornire delucidazioni in merito all'acquisto di un fabbricato per l'anno 2003 di Euro 173.944,00 e di azioni per l'anno 2004 per Euro 962.000, con questionario.

Il Contribuente eccepisce l'inesistenza della presunta capacità reddituale a fronte del profilo simulatorio degli atti oggetto dell'avviso, i quali sono al di là della qualificazione formale, ovvero atti simulati di disposizione paterna effettuati a titolo gratuito in funzione di futura sistemazione ereditaria, inoltre contesta l'accertamento per annualità prescritta. Lamenta che l'ufficio non allega alcun prospetto della determinazione sintetica reddito

limitandosi a un' enunciazione degli elementi presi a base ai fini del controllo, non sviluppa in alcun modo il calcolo in relazione all'anno 2000, non specifica in alcun punto che il reddito accertato sinteticamente è superiore per un quarto al dichiarato, omissis.

Con sentenza n. 52/3/10 del 19/11/09 la Commissione Tributaria Provinciale di Grosseto, accoglie il ricorso, condanna l'agenzia delle entrate al pagamento delle spese di giudizio che liquida in via equitativa in Euro 1.000 comprensive di IVA. e CAP.

Avverso tale decisione propone appello l'ufficio, insistendo nei propri assunti e censurando la motivazione della Commissione Provinciale nella parte in cui fa riferimento alla disciplina del patto di famiglia in quanto le nuove disposizioni sono entrate in vigore il 16/03/2006 e la sua applicazione si esporrebbe al vizio di ultra petizione.

Controdeduce il Contribuente e con appello incidentale chiede la liquidazione delle spese come da nota per ogni singolo giudizio anche per il primo grado salvo valido motivo in contrasto con le tariffe.

Osserva

Preliminarmente la Commissione dispone la riunione, ex art. 29 del D.Lgs. n. 6 del 1992, dei ricorsi rubricati con n. di RGA 1552/10 1553/10 1555/10 1557/10 1559/10 1560/10 e 1561/10 al n. 1551/10, per connessione soggettiva ed oggettiva.

Le argomentazioni della Commissione Tributaria Provinciale di Grosseto Sezione 2 sono tutte condivisibili, va disatteso l'appello dell'Ufficio, e confermata la sentenza di primo grado.

Dalla documentazione prodotta dalle parti e dalle argomentazioni presentate, si evince che l'origine dell'accertamento in capo alla contribuente, sia stato l'atto di compravendita avanti Notaio Giorgio Ciampolini del 23 marzo 2004 ove il venditore (padre) vendeva all'acquirente (figli) le quote societarie delle aziende agricole, oltre alla cessione di parte di fabbricato di proprietà familiare, dichiarando che il prezzo era stato pagato e la costituzione di una rendita vitalizia di Euro 1.000,00 da parte di ciascun figlio.

La parte ha sostenuto che l'atto di compravendita è in effetti un atto simulato, dando anche la prova della simulazione attraverso una serie di documenti da cui è possibile evincere la veridicità delle sue affermazioni.

L'ufficio ha operato sulla base di una presunzione semplice e non assoluta, ponendo a carico del contribuente l'onere della prova del mancato possesso e pagamento (dai figlioli al padre di somme di denaro) .

I Contribuenti non solo hanno sempre dichiarato e confermato di non avere mai effettivamente pagato alcuna somma di denaro, ma ha fornito la prova della simulazione del contratto.

L'Agenzia si è fermata solo alla lettura formale del contratto di compravendita senza valutare il quadro probatorio prodotto dalla parte, che appare invece essenziale e convincente. E' inoltre pacifica l'opponibilità al Fisco del contratto simulato non essendo il Fisco parte del contratto (vedasi art. 1415 c.c. comma 1) e Cassaz. Sent. n. 5991/2006) .

Se l'Agenzia avesse valutato le prove fornite dai contribuenti in ordine alla simulazione dell'atto, non avrebbe proceduto ad accertamento inteso quale capacità reddituale degli acquirenti.

In merito all'opponibilità al Fisco della simulazione la Cassazione sopra citata ha riconosciuto l'opponibilità al Fisco del contratto simulato, al fine di vincere la presunzione di capacità reddituale.

La Commissione è stata chiamata in questa sede non a fini civilistici a far retrocedere l'intestazione dell'atto di compravendita, né il contribuente "... ha esercitato con il ricorso alla Commissione Tributaria un'azione diretta a ottenere la dichiarazione di nullità del contratto simulato oppure a far valere gli effetti di quello dissimulato... Il Thema decidendum rimane circoscritto alla questione della sufficienza della prova che il contribuente deve offrire, sul fatto che l'elemento posto dal fisco a base della presunzione di reddito non è invece dimostrativo di capacità contributiva" (Cassaz. tributaria sent. n. 5991/2006).

In questa sede non hanno alcuna rilevanza le conseguenze di carattere civile.

La sentenza Cassaz. Tributaria n. 5991 del 17/03/2006 ha sancito che una volta dimostrato il mancato pagamento del prezzo "l'effettuata acquisizione dei beni, non denoterebbe una reale disponibilità economica, suscettibile di valutazione ai fini fiscali, poiché il contratto stipulato in ragione della sua natura simulata, avrebbe una causa gratuita anziché quella onerosa apparente" (sent. Cassaz. 8665/2002).

In sintesi la ricorrente ha dato prova che il contratto è simulato, dissimulando una scrittura privata, che nessun prezzo è stato effettivamente pagato, e che le sistemazioni patrimoniali effettuate a favore dei figli hanno carattere di liberalità e da finanziamenti effettuati alla società prima della cessione delle quote.

Pertanto a questa Commissione il quadro probatorio appare convincente.

L'Agenzia non ha subito alcun danno erariale, avendo pagato il passaggio di proprietà quale atto di compravendita e relative imposte liquidate avanti al Notaio rogante.

La Commissione ritiene valida la tesi del contratto simulato per l'atto di compravendita.

Il riferimento alle sopravvenute disposizioni normative sul patto di famiglia da parte dei primi giudici, a parere di questa Commissione di appello, più che un convincimento all'adeguamento della sentenza stessa, ritiene un rafforzamento alla necessità di ricorrere, nel periodo precedente alla normativa, ad atti come quelli di compravendita simulati per poter risolvere situazioni come quelle sopra descritte.

La verità è che occorrendo - anche per l'art. 38, D.P.R. n. 600 del 1973 - la prova dello effettivo pagamento delle transazioni, allorché essa sia irraggiungibile dall'Ufficio, cui spetta, sul piano "storico-diretto" ma conseguibile su quello "logico-critico", necessario, oltre l'unica presunzione addotta, altri elementi che ne confermino la valenza probatoria.

Da quest'angolazione le rettifiche sono completamente carenti non essendosi l'Ufficio attivato - come era suo onere - a ricercare "fatti-indice" di erogazioni derivate e consequenziali della fonte principale quale possibile provenienza di mezzi per l'instaurazione di ulteriori sintomatiche fonti, quali :

- conti bancari/postali o di altro genere, personali cui non sono stati proposti questionari, omettendo richieste di autorizzazione all'ispezione in istituti di credito, banche, posta, società finanziarie, ecc. ecc. onde \ verificare, con riferimento agli anni in questione, se eventuali movimenti, erano, per entità, ricollegabili alle transazioni accertate.

Ugualmente dicasi per l'altro argomento relativo al carattere "familiare" che -secondo una 'communis opinio' mai esplicitata in pronuncia di giudici dovrebbe giustificarsi istituzionalizzando una certa "complicità" tra figli e genitore, dimenticando che essa si rinviene con pari, se non superiore,

probabilità anche in società a larga base o di soci non legati da alcun vincolo parentale, governate da infime minoranze grazie alla polverizzazione del capitale sociale, o da amministratori in forza di accordi parasociali, o di sindacati di voto ecc.

Infine non è condivisibile l'assunto che l'unica presunzione dedotta dall'Ufficio negli atti di rettifica comporti l'inversione dell'onere della prova in capo agli odierni appellanti.

La 'situazione-base' del tributo è materia di diritti di cui non può disporre la Finanza, cui la prova istituzionalmente compete, né pretendere di capovolgere la posizione solo sulla mera affermazione che l'unica presunzione addotta lo abilita a tanto.

Non bastando un'unica inferenza presuntiva, per giunta contestata, il procedimento probatorio spettantegli può dirsi perfezionato con l'assunzione di più elementi autonomi gravi precisi e concordanti: solo allora e in questo modo la presunzione assurge a dignità di prova.

P.Q.M.

Questa Commissione Regionale, Respinge l'appello principale, accoglie l'appello incidentale per le spese di giudizio che liquida in Euro 25.000 complessivamente IVA e Cap per entrambi i gradi di giudizio.

Commiss. Trib. Reg. Friuli-Venezia Giulia Trieste Sez. I, Sent., 10-07-2012, n. 76

IMPOSTE E TASSE IN GENERE

Accertamento

in genere

Sanzioni fiscali

(condono)

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI TRIESTE

PRIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

Salva' Manila - Presidente

Friso Guido - Relatore

Di Martino Ermanno - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 4/12

depositato il 04/01/2012

- avverso la sentenza n. 41/5/11

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pordenone

proposto dall'ufficio: Ag. Entrate Dir. Provin. Uff. Controlli Pordenone

controparti:

Ma.Ma.

Via (...) 33170 Pordenone PN

difeso dm

Bo.Gi.

Via (...) 34122 Trieste TS

difeso da:

Pa.Gi.

Via (...) 34100 Trieste TS

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2005

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2006

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2007

Svolgimento del processo

Con separati ricorsi alla Commissione Tributaria provinciale di Pordenone Ma.Ma. impugnava tre avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate per gli anni 2005, 2006 e 2007: imposta Irpef. L'accertamento, effettuato in applicazione dell'art. 38, comma 4 del D.P.R. 600/73, traeva origine dalla disponibilità di due unità abitative secondarie nei comune di Lignano e nel possesso di tre autovetture di prestigio, quali una Mercedes, una Jaguar ed una Lamborghini. Il ricorrente presentava istanza di adesione, esibendo la dichiarazione riservata di attività emerse avendo aderito allo scudo fiscale ter ex art. 13 del DL 78/2009, Invocava quindi l'effetto preclusivo ai semi dell'art. 14 del DL 350/2001, avendo rimpatriato la somma di Euro 101.591,00, somma ritenuta sufficiente a giustificare il maggior reddito sintetico accertato, spiegando anche come le tre automobili di lusso sarebbero state detenute solo a scopo di collezione ed esposte nei raduni di auto d'epoca, percorrendo quindi annualmente pochissimi chilometri. Chiedeva quindi l'annullamento degli avvisi con rifusione delle spese.

L'Ufficio eccepeva la tardità della opposizione che in base ad una circolare del 2009 avrebbe dovuto essere prodotta entro 30 giorno dalla notifica dell'accertamento o meglio dalla notifica del questionario, avvenuta in data 17.2.2010. Concludeva con la richiesta di rigetto dei ricorsi e di condanna al pagamento delle spese di giudizio.

Con sentenza del 24 marzo 2011 la Commissione tributaria provinciale di Pordenone, previa riunione dei procedimenti, accoglieva il ricorso compensando le spese. Nella motivazione i giudici davano sostanzialmente atto come ben crebbe potuto trovare accoglimento l'effetto preclusivo invocato, anche perché la somma rimpatriata poteva sostanzialmente ricondursi a quella poi accertata sinteticamente. Inoltre il richiamo fatto dall'Ufficio al termine di 30 giorni concesso al contribuente, non avrebbe avuto riscontro in alcuna norma di legge, tale non potendo intendersi la circolare ministeriale invocata.

Avverso detta sentenza veniva proposto tempestivo appello da parte dell'Ufficio che ribadiva invece, contrariamente a quanto sostenuto dai primi giudici, il valore cogente dei termini per l'opponibilità dell'effetto preclusivo dello scudo fiscale indicati dalla circolare 43/E del 10/10/2009. Quanto poi all'efficacia dello scudo fiscale rispetto al c.d. redditometro precisava come la norma (art. 14 comma 1, DL 350/01) non avrebbe previsto una copertura generica delle rettifiche, ma un effetto preclusivo limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme costituite all'estero e oggetto di rimpatrio o regolarizzate. In sostanza non si sarebbe potuto individuare una ipotetica copertura data dallo scudo visto che i beni risultavano già acquistati o sostenuti prima dell'emersione. Concludeva pertanto con la richiesta di riforma della sentenza impugnata, con conferma degli atti impositivi. Spese rifuse per entrambi i gradi di giudizio.

Si costituiva controdeducendo la difesa del contribuente.

Sulla tempestiva opponibilità dello scudo ed il mancato rispetto dei termini di cui ad una circolare ministeriale, plaudeva alla decisione di primo grado che, molto correttamente ed in linea con la consolidata giurisprudenza della Cassazione, aveva affermato come le circolari non contenessero

norme di diritto, trattandosi di atti provenienti dalla P.A. - che ben potevano esser disattesi dal contribuente e non applicate dai giudici. Sull'efficacia dello scudo fiscale rispetto al C.d. redditometro, parte appellata rilevava preliminarmente l'inammissibilità dell'impugnazione, essendosi l'Ufficio limitato a ripetere quanto già sostenuto nella comparsa introduttiva, senza quindi addurre motivi di lagnanza nei confronti del provvedimento poi emesso dai primi giudici. Opponeva comunque anche alcune considerazioni nel merito, richiamandosi alla relazione al DL 350/2001 secondo cui coloro che si fossero avvalsi della facoltà prevista dalla citata legge, si sarebbero liberati dal rischio di un possibile gravame fiscale e delle relative sanzioni applicabili con riferimento agli anni per i quali fossero stati ancora pendenti i termini di accertamento. Chiedeva comunque che con riferimento all'annualità 2005 fosse dichiarata cessata la materia del contendere per intervenuto pagamento delle somme dovute per la definizione di lite pendente ai sensi dell'art. 39, comma 12 del D.L. 98/2011. Chiedeva la conferma della sentenza impugnata con riguardo alle due restanti annualità con rifusione delle pesi di lite.

Motivi della decisione

L'appello dell'Ufficio non è fondato e va pertanto confermata la sentenza di primo grado.

Risulta a questo punto fondamentale per la esatta definizione della questione portata all'attenzione di questo Collegio premettere alcune osservazioni e chiarimenti in ordine all'effetto preclusivo dello scudo fiscale.

L'art. 13 bis del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, ha istituito e regolato lo "scudo fiscale" con il quale è consentita la possibilità di fare emergere, mediante il pagamento di un'imposta straordinaria, le attività finanziarie e patrimoniali che risultino irregolarmente detenute all'estero da soggetti residenti in Italia al 31 dicembre 2008.

L'effettivo pagamento dell'imposta straordinaria, previa presentazione della dichiarazione riservata delle attività rimpatriate - garantisce al contribuente, ai sensi dell'art. 14 D.L. n. 350/2001, i cui effetti sono stati invocati dall'attuale ricorrente, i seguenti effetti premiali:

- la preclusione di ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi di imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio;

- l'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali e quelle previste dall'articolo 5 del decreto legge n. 167 del 1990, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate;

- l'esclusione della punibilità per alcuni reati, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate.

Quindi, nel caso in cui al contribuente venga notificato un avviso di accertamento con il quale l'Ufficio accerti le attività finanziarie oggetto di "rimpatrio", il contribuente è legittimato ad opporre all'avviso gli effetti preclusivi ed estintivi (ex art. 14, comma 1, D.L. n. 550/2001) del c.d. "scudo fiscale". In

sintesi il contribuente, con riguardo agli imponibili relativi alle attività "rimpatriate" non può subire alcun accertamento tributario.

Vanno a questo punto identificati i presupposti in virtù dei quali è possibile opporre all'Agenzia l'effetto preclusivo del cd "scudo fiscale", Tali presupposti consistono nella effettività della detenzione fuori del territorio dello Stato delle attività finanziarie o patrimoniali indicate nella dichiarazione riservata, fino al 31 dicembre 2008 (ex art. 13 - bis, comma 6, D.L. 78/2009); nella effettività del rimpatrio o regolarizzazione mediante il pagamento dell'imposta straordinaria (ex art. 13 bis, coma 4, D.L. 78/2009); nella circostanza che al contribuente non sia stata già constatata la violazione degli obblighi dichiarativi della detenzione o della movimentazione delle attività patrimoniali e finanziarie all'estero e che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento fiscale (ex art. 14, comma 7, D.L. 350/2001).

L'agenzia delle Entrate si è anche attivata per fornire dei chiarimenti sulla portata dell'effetto preclusivo dello "scudo fiscale". Tant'è che con circolare n. 43/E del 10/10/2009, ha precisato che "la preclusione opera automaticamente, senza necessità di prova specifica da parte del contribuente, in tutti i casi in cui sia possibile, anche astrattamente ricondurre gli imponibili accertati alle somme oggetto di rimpatrio". Con riguardo all'onere probatorio gravante sul contribuente, nella circolare viene affermato che la preclusione opera automaticamente senza necessità di prova specifica. Successivamente l'Agenzia, con la circolare n. 52/E del 08/10/2010, in contrasto con quanto affermato nella precedente circolare, dichiara che 'la carenza di prove che le attività dichiarate non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto di controllo determina l'inutilizzabilità dell'effetto preclusivo.

A questo punto sono intervenuti alcune interessanti pronunce della giurisprudenza di merito che si è espressa con riguardo ai casi in cui sia possibile far valere l'effetto preclusivo ex art. 14 D.L. n. 350/2001 e, soprattutto, in merito all'onere probatorio che il contribuente è chiamato a soddisfare.

La Commissione Tributaria Provinciale di Rimini, con la sentenza 29 giugno 2011, n. 237, ha chiarito che il c.d. "scudo fiscale" è opponibile all'accertamento tributario anche se il contribuente non prova che le attività "scudate" non fossero già detenute all'estero in epoca antecedente al periodo di imposta oggetto del controllo, In particolare, la Commissione Tributaria di Rimini, analizzando la ratio della norma, afferma che l'interesse dello Stato era che emergessero quante più attività era possibile e per ottenere questo non poteva non prevedere la preclusione anche per attività antecedenti all'anno accertato. L'unico limite temporale previsto dalla normativa in questione è "quello finale del 31 dicembre 2008 in quanto non si poteva consentire che le esportazioni successive all'inizio della prospettazione dello scudo potessero venire ugualmente sanate".

Di particolare rilevanza, anche perché prende in esame la questione del termine decadenziale di 30 giorni invocato dall'Ufficio, è anche la sentenza del 18 ottobre 2011, n. 187 della Commissione Tributaria Provinciale di Livorno, nella quale viene affermato che non sussiste per il contribuente alcun obbligo di opporre all'Ufficio, in sede di inizio accessi o entro i trenta giorni successivi, gli effetti preclusivi ed estintivi dello scudo fiscale. Infatti, "l'introduzione di un termine per il riconoscimento degli effetti dello scudo non è legittima, ma rappresenta un addendum che il legislatore non ha

evidentemente voluto, nulla essendo disposto al riguardo né nel decreto istitutivo né nella legge di conversione" (Comm. Trib. Prov. di Livorno, 18 ottobre 2011, n. 187).

Il contribuente che voglia allora opporre all'accertamento tributario l'effetto preclusivo dello scudo fiscale (ex art. 14 D.L. n. 350/2001) non deve dare prova che le somme "scudate" non fossero già detenute in epoca antecedente al pari odo d'imposta oggetto dell'accertamento, né deve far valere l'è fletto preclusivo in sede di verifica. Invero, le uniche limitazioni ex lege (e, quindi, le uniche limitazioni ad avere forza cogente per il contribuente) a31'opponibili dell'effetto preclusivo dello "scudo fiscale" sono: l'aver subito accertamenti o ispezioni prima della data di presentazione della dichiarazione riservata (ex art. 14, comma 7, D.L. 350/2001) e la non effettività della detenzione fuori del territorio dello Stato delle attività rimpatriate, indicate nella dichiarazione riservata, fino al 31 dicembre 2008 (ex art. 13 - bis, comma 4, D.L. 78/2009).

È poi ovvio che, per poter opporre l'effetto preclusivo all'accertamento subito, vi debba comunque essere una riconducibilità quantitativa tra le somme "rimpatriate" e l'imponibile oggetto dell'accertamento.

In conclusione, alla luce della recente giurisprudenza, è da ritenersi che il contribuente, che abbia regolarmente beneficiato dello "scudo fiscale" per le attività detenute all'estero negli anni precedenti il 2008, non possa subire alcun accertamento per tali periodi, con la conseguenza che l'eventuale avviso di accertamento notificato debba ritenersi illegittimo.

Al rigetto dell'appello consegue pure la condanna dell'Ufficio a rifondere all'appellato le spese di giudizio che si liquidano in complessivi Euro 1.200,00 di cui Euro 500,00 per diritti ed il resto per onorari, oltre accessori di legge.

P.Q.M.

Ogni contraria istanza, deduzione ed eccezione disattesa - definitivamente pronunciando la I Sezione della Commissione tributaria regionale del Friuli Venezia Giulia rigetta l'appello dell'Ufficio e conferma la decisione di primo grado - condanna l'Ufficio alla rifusione delle spese di lite del presente grado che liquida in complessivi Euro 1.200,00 di cui Euro 500,00 per diritti ed il resto per onorari, oltre accessori di legge.

Commiss. Trib. Prov. Veneto Vicenza Sez. IX, 16-10-2012, n. 115
IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE
Accertamento

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI VICENZA

NONA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

(...) - Presidente

(...) - Relatore

(...) - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

D.C.M. ricorre avverso l'avviso di accertamento, di cui in epigrafe, con cui l'Agenzia delle Entrate Ufficio Provinciale di Vicenza procedeva alla rettifica con metodo sintetico della dichiarazione 2007 e, applicando i coefficienti del D.M. 10 settembre 1992, accertava il reddito sintetico complessivo di Euro 76.794, a fronte di un reddito dichiarato di Euro 34.578.

Il ricorrente in via pregiudiziale generale eccepisce l'illegittimità delle disposizioni in tema di accertamento sintetico per contrasto con la "riserva di legge" sancita dall'art. 23 Costituzione.

Dalla riserva di legge, secondo il ricorrente, discende che la determinazione degli "elementi indicativi di capacità contributiva" di cui all'art. 38, comma 4, D.P.R. n. 600 del 1973 dovrebbe essere contenuta in disposizione normativa primaria e non in un decreto ministeriale. Tali disposizione in contrasto con la riserva di legge, possono essere disapplicate direttamente dalle Commissioni nell'esercizio dei poteri riconosciuti dall'art. 7 co. 5 D.Lgs. n. 546 del 1992.

Sostiene inoltre la violazione dell'art. 23 Costituzione dato che l'inclusione dell'abitazione principale tra i beni indice è avvenuta tramite decreto ministeriale, anziché una esplicita previsione di legge, e chiede la disapplicazione del decreto ministeriale.

Il ricorrente eccepisce quindi una serie di motivi di illegittimità in quanto sia l'art. 38, co. 4, D.P.R. n. 600 del 1973, sia il decreto ministeriale sarebbe in contrasto sotto vari profili con la L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente). In particolare sostiene che in tema di redditoometro non sarebbero rispettati i principi di "informazione" art. 5 e "conoscenza" art. 6 in quanto il contribuente non sarebbe in grado di disporre in anticipo, in modo chiaro e comprensibile, sui dati ed elementi che possono incidere sulla sua posizione prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

Inoltre dovrebbe essere sempre possibile il contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

Con riferimento specifico all'avviso impugnato il ricorrente ne sostiene l'illegittimità in quanto l'Ufficio è ricorso all'accertamento sintetico del reddito tramite redditometro senza motivare l'utilizzo di tale metodo accertativo, l'Ufficio deve cioè indicare altri elementi da cui si possa presumere un'eventuale evasione prima di procedere all'accertamento sintetico tramite redditometro. Nel caso in esame mancherebbe ogni motivazione in tal senso. Infine sostiene il valore meramente presuntivo dell'accertamento da redditometro per il tramite dei coefficienti di cui al D.M. 10 settembre 1992.

Nel merito il ricorrente rileva che l'avviso, riferito al periodo di imposta 2007, non tiene conto del più ampio, contesto temporale (2000/2010).

Il ricorrente espone che dal 1987 svolge la propria attività professionale quale impiegato prima e dirigente d'azienda successivamente.

Il reddito medio complessivo dichiarato dal contribuente nel decennio ammonta ad Euro 88.149 (come risulta da tabella dei redditi dichiarati dal 2001 al 2010). Negli unici periodi di imposta in cui si è avuto un reddito significativamente inferiore alla media il 2006 ed il 2007, quest'ultimo oggetto di accertamento, il ricorrente ha lavorato per periodi inferiori a 12 mesi a causa di processi di riorganizzazione del datore di lavoro e della conseguente perdita del posto. Nel 2008 ha trovato un nuovo lavoro ed il reddito è significativamente aumentato passando dai 39.742,00 del 2007 a 72.558 nel 2008.

Il contribuente afferma di avere fatto fronte al minor reddito, per mantenere lo stesso tenore di vita e capacità di spesa, ricorrendo ai risparmi con disinvestimenti pari ad Euro 25.785,34, redditi esenti per 8.800,00, rimborso da privato per immobile obsoleto 2.200, saldo conto corrente 4.815,00 importi che aggiunti al reddito dichiarato netto di 35.535,01 portano ad una disponibilità totale di 77.739,58.

L'Ufficio ha contestato la fondatezza delle eccezioni pregiudiziali.

Nel merito non ha riconosciuto i disinvestimenti in quanto il ricorrente non ha fornito la prova dell'effettivo utilizzo nel 2007 delle somme disinvestite.

Motivi della decisione

Le eccezioni pregiudiziali sollevate in via generale relative alla illegittimità del decreto ministeriale e la richiesta di disapplicazione non possono essere accolte.

La pretesa violazione del principio di riserva di legge dell'art. 23 Cost. non ha fondamento.

La Cassazione ha stabilito che "le norme introdotte con il D.P.C.M. 21 dicembre 1990 non sono norme tributarie sostanziali, ma norme procedimentali, perché esse regolano le modalità di esercizio del potere, di cui limitano la discrezionalità, vincolandola a criteri predeterminati; si tratta di normazione secondaria, ma adottata in conformità alla riserva relativa di legge ex art. 23 della Costituzione e uniformemente efficace per tutti gli uffici; si tratta, dunque, di norme di organizzazione, che si riflettono solo in senso garantistico sui rapporti giuridici sostanziali che sono ancora sottoponibili ad accertamento tributario;" (14/02/2002 n. 2123; conforme 14/01/2009 n. 694).

Analogamente priva di fondamento è anche l'eccezione dell'inserimento della prima casa tra i beni indice. Va in punto ricordato che la Corte Costituzionale dichiarò non fondata la questione di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 2, 3, 24, 53 (sent. 23/07/1987 n. 283) dell'art. 38, co. 4, D.P.R. n. 600 del 1973 e successivamente con riferimento agli artt. 3 e 53 in quest'ultima sentenza 1995/377 affermava che i metodi di accertamento induttivo previsti dall'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, pur se fondano l'accertamento su presunzioni - iuris tantum e non iuris et de iure (v. ordinanza n. 7 del 2001) -, sono rispettosi dell'art. 53 della Costituzione, in quanto ancorano l'accertamento ad elementi che debbono essere rigorosamente dimostrati e sono idonei a costituire fonte sicura di rilevamento della capacità contributiva: l'accertamento fondato sulla prova della esistenza di "elementi e circostanze di fatto certi", i quali dimostrino l'inattendibilità della quantificazione del reddito risultante dalla determinazione analitica e la correlativa sussistenza di maggior reddito, si palesa quindi come "un accertamento presuntivo che, lungi dal violare il principio costituzionale della correlazione tra capacità contributiva e imposizione tributaria, ne costituisce un mezzo di attuazione, in quanto è reso ragionevole dal ricorso a indici idonei a dare fondamento reale alla corrispondenza tra imposizione e capacità contributiva" (sentenza n. 283 del 1987 citata).

I principi sopra enunciati dalla Corte Costituzionale e ripresi da consolidata giurisprudenza della Cassazione portano anche a dichiarare non fondata la richiesta di disapplicazione dei decreti in quanto contrastanti con i principi dello "Statuto del Contribuente".

L'accertamento con metodo sintetico non contrasta con i principi della Costituzione e tanto meno con i principi dello Statuto del Contribuente che non è certo norma di rango costituzionale.

In ordine al valore probatorio del redditometro va richiamata la consolidata giurisprudenza della Cassazione. È giurisprudenza di questa Corte, fatta propria in questa sede, che, in tema di accertamento dei redditi, costituiscono - ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 2, nel testo applicabile nella fattispecie ratione temporis - "elementi indicativi di capacità contributiva", tra gli altri, specificatamente la "disponibilità in Italia o all'estero di autoveicoli", nonché di "residenze principali o secondarie". La disponibilità di tali beni, come degli altri previsti dalla norma, costituisce, quindi, una presunzione di "capacità contributiva" da qualificare "legale" ai sensi dell'art. 2728 c.c., perché è la stessa legge che impone di ritenere conseguente al fatto (certo) di tale disponibilità l'esistenza di una "capacità contributiva". Pertanto, il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici "elementi indicatori di capacità contributiva" esposti dall'Ufficio, non ha il potere di togliere a tali "elementi" la capacità presuntiva "contributiva" che il legislatore ha connesso alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine

alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile o perché già sottoposta ad imposta o perché esente) delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma (Cass.19252/05; Cassazione civile, sez. trib., 23/07/2007, n.16284)."

Inoltre, in riforma di sentenza di Commissione Regionale che aveva accolto il ricorso del contribuente ritenendo che non era sufficiente per la determinazione del reddito l'applicazione automatica del redditometro, la Cassazione (07/04/2008n. 8845) ha stabilito che secondo consolidato canone ermeneutico di questa corte, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto "redditometro" - essendo basata su presunzioni fondate sull'id quod plerumque accidit e, pertanto, su ciò che avviene nei casi normali - dispensa l'Amministrazione Finanziaria da ulteriori prove rispetto ai fatti - indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a base alla pretesa tributaria fatta valere, e, vertendosi in tema di presunzioni relative e non assolute, pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi già assoggettati ad imposta ovvero che esso non esiste o esiste in misura inferiore (V. Cass.22936/07, 20588/05, 19252/05,5794/01 , 11300/00,656/96).

Nel merito sulla base di detti principi enunciati dalla Cassazione il ricorso è fondato. Infatti il ricorrente ha fornito la prova che nel 2007 il reddito dichiarato è stato integrato con redditi esenti e con disinvestimenti che hanno portato una disponibilità di liquidità (Euro 77.139,58) che rientra nei parametri di capacità di spesa in base ai coefficienti del redditometro. Non può essere accolta la pretesa dell'Ufficio che richiede anche l'ulteriore prova di come la somma disinvestita è stata utilizzata nel 2007.

Secondo i principi sopra enunciati dalla Cassazione la presunzione è superata una volta che il contribuente ha fornito la prova della disponibilità di redditi esenti o disinvestimenti che giustificano la capacità di spesa presunta dal redditometro senza la necessità di dovere fornire la prova di come è stata effettuata la spesa.

Peraltro il ricorrente era dipendente, ha spiegato la flessione di reddito relativa all'annualità 2007, né l'Ufficio ha fornito alcun elemento o circostanza da cui si possa dedurre che il ricorrente in quell'anno abbia svolto un'altra attività da cui abbia tratto reddito non dichiarato.

Pertanto si deve riconoscere che il minor reddito percepito è stato integrato dalle somme disinvestite per poter mantenere la capacità di spesa quale risulta dai coefficienti del redditometro. Il ricorso va pertanto accolto. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come in dispositivo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso ed annulla l'avviso di accertamento impugnato. Condanna l'Agenzia delle Entrate Ufficio Provinciale di Vicenza al pagamento delle spese, che si liquidano in Euro 1.120,00 oltre Cp ed Iva, a favore del ricorrente.

Commiss. Trib. Prov. Emilia-Romagna Reggio Emilia Sez. I, 09-10-2012, n. 272
IMPOSTE E TASSE IN GENERE
Accertamento
in genere

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA

PRIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

CROTTI MASSIMO - Presidente e Relatore

GIANFERRARI VENTURINO IVAN - Giudice

LANZONI CARLO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 171/12

depositato il 01/03/2012

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2006

contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA

proposto dal ricorrente:

G.L.

VIA C.L., 67/00 42122 R.E. R.

difeso da:

RAG LUCA GUIDOTTI

C/O LO STUDIO ASSOCIATO MACCHIAVERNA

VIA EMILIA SAN PIETRO 34 42100 REGGIO NELL'EMILIA RE

Avverso avviso di accertamento (...), periodo d'imposta 2006 ricorre G.L..

Svolgimento del processo

Come da narrativa dell'Ufficio il ricorrente ha presentato la dichiarazione dei redditi modello unico 2007 per l'anno d'imposta 2006 ed è stata oggetto di una specifica segnalazione da parte del sistema centrale dell'anagrafe tributaria in quanto risulta essere in possesso di elementi indicativi di capacità contributiva, per importi palesemente incongruenti con la propria situazione reddituale.

L'attività istruttoria è stata avviata dall'Agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Reggio Emilia, competente territorialmente per l'anno 2006, con l'invito a comparire n. 100607/2011, per effettuare un contraddittorio con l'Ufficio, al fine di fornire chiarimenti, dati e notizie in merito alla propria situazione reddituale.

All'invito hanno fatto seguito n. 2 verbali di contraddittorio, in data 23/11/2011 prof n. 90852 e in data 12/12/2011 1 prot. n. 94079 durante i quali il ricorrente ha presentato la documentazione di seguito elencata:

- a) Certificato dell'aeronautica tedesca del 30/04/2003;
- b) Dichiarazione di esecenza dell'anno 2005 per l'aeromobile DAVJ del 18/11/2011;
- c) Certificato di navigabilità dell'idroscalo Turistico del 04/04/2005;
- d) Polizza Assicurativa n. 057030901 regolarmente intestata all'idroscalo Turistico snc, diretto sostenitore della spesa, del 31/12/2005;
- e) Certificato di immatricolazione Enac del 18/07/2006;
- f) Contratto di finanziamento Banca CARIGE del 2004 per acquisto quota di 1/3 aeromobile;
- g) Lettera Banca CARIGE con data estinzione del contratto di finanziamento;
- h) Contratto di finanziamento Banca Cassa Padana del 2004 per acquisto quota 1/3 aeromobile;
- i) Prospetto Banca Cassa Padana dove si rileva estinzione finanziamento;
- 1) Copia estratto conto Fontanesi Cristina di accredito vendita GESTIELLE;

m) Copia contratto di esercizio 15/09/2004 con Idroscalo Turistico snc.

L'accertamento pare concentrarsi su 12 ore di (lezioni) di volo oltre ad altri indici di capacità presuntiva di reddito.

Nel ricorso parte ricorrente chiede, oltre alla sospensione dell'esecutorietà dell'atto impugnato, che se ne dichiarino la nullità, l'inefficacia e comunque l'infondatezza e/o illegittimità, con vittoria di spese ed onorari.

Per l'ufficio, l'accertamento impugnato risulta legittimo e fondata è la pretesa dell'ufficio che si oppone alle argomentazioni del ricorrente e ne chiede il rigetto in quanto del tutto pretestuose e prive di fondamento per le ragioni di seguito esposte.

Al contrario, questo Giudice ritiene fondate le doglianze di parte ricorrente. Per cui il ricorso merita di essere accolto per le motivazioni di cui nel prosieguo.

La Commissione osserva

Nel merito

Durante il contraddittorio emerge, come sostenuto dall'Ufficio, che per mantenere il brevetto di volo devono essere svolte n. 12 ore di volo all'anno o 24 in due anni e che il costo orario è di Euro. 100,00, affermazione che emerge dal primo verbale di contraddittorio ma ritrattata dalla parte in seguito, sia nelle memorie difensive presentate in data 9/02/2012 oltre che nel ricorso introduttivo e nei successivi atti depositati.

Tale situazione di non possesso dell'aeromobile in questione, si evince anche dagli atti dell'anno 2006, depositati dalla parte con documenti ufficiali;

- documento attestante la cancellazione dal registro aeronautico Tedesco in data 19.1.2006

- documento attestante l'immatricolazione nel registro aeronautico Italiano (ENAC) in data 18/7/2006 a nome dell'esercente Idroscalo Turistico snc,

situazioni che evidenziano lo stazionamento dell'aeromobile in questione presso l'idroscalo Turistico snc a Napoli presso l'aeroporto di Capodichino, ciò dimostra chiaramente la veridicità della tesi sostenuta dalla parte di non aver potuto effettuare le ore di volo, sull'aeromobile in questione. Tale evidente situazione avrebbe dovuto portare l'Ufficio a sostenere, eventualmente, che la parte abbia effettuato le 12 ore di volo presso un Aero Club, utilizzando un aeromobile di proprietà di quest'ultimo. Parte ricorrente come sostenuto dall'Ufficio durante il contraddittorio del 23/11/2011 ha dichiarato di aver effettuato 12 ore di volo e non risulta appartenente ad un aeroclub.

Pertanto l'Ufficio, avrebbe dovuto, come disposto dal D.P.R. n. 600 del 1973 art. 38 comma 4 e 5 e relativi aggiornamenti, calcolare le ore di volo applicando la riduzione del 30 % al costo orario stabilito per l'utilizzo di aerei da turismo appartenenti ad Aeroclub.

Tale riduzione non è stata tenuta in dovuto conto e ciò determina l'annullabilità dell'atto opposto.

Errori nel calcolo effettuato dall'ufficio

L'Agenzia delle Entrate, come sopra menzionato, in palese contrasto con quanto disposto dal Provv. 14 febbraio 2007 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 51 del 02/03/2007, non ha tenuto presente della riduzione del 30 % del costo orario per gli aerei da turismo appartenenti ad Aeroclub.

Tale mancanza, oltre ad altre, porta il calcolo dell'accertamento ad essere errato, non corrispondente alla realtà legislativa e ad un risultato maggiore, con la inaccettabile conseguenza di un atto di accertamento errato ed alterato. Gli errori riportati nell'avviso di accertamento sia di natura numerica sia di natura fattuale e sia di diritto oltre che di sintassi sono così numerosi ed eclatanti da richiedere la nullità dell'atto stesso.

Come evidenziato da questo stesso Giudice nella sentenza 182.1.12 del 10.5.2012, " la ratio del redditometro poggia su indicatori di capacità contributiva e loro meccanismo di calcolo. La scelta degli indicatori di capacità contributiva e la determinazione dei relativi coefficienti non si fondano sulla rilevazione e misurazione di dati effettivi dei contribuenti, ma sono il frutto di stime effettuate il cui risultato appare non in linea con i dati reali rilevabili empiricamente nelle singole fattispecie. L'assenza di adeguate rilevazioni campionarie priva infatti del necessario rigore scientifico i calcoli che il redditometro impone nella quantificazione reddituale. Il metodo utilizzato per determinare il reddito sintetico presunto consiste(va) nel sommare i vari importi stimati tenendo conto dei coefficienti e degli abbattimenti previsti e graduati in funzione degli importi. Se dal punto di vista operativo l'intento è quello di ricostruire lo specifico reddito imputabile al contribuente mediante le propensioni specifiche al consumo per ciascun indicatore, ogni importo ottenuto rappresenta una stima dalla cui somma si ottiene il reddito complessivo. Per cui se esiste anche un solo errore di sovrastima all'interno dei beni utilizzati come paniere per la determinazione del reddito sintetico, l'intera metodologia risulta inattendibile per un duplice ordine di motivi:

- il calcolo dell'abbattimento progressivo è informato a criteri decrescenti, per cui il valore più elevato viene considerato al 100%, il secondo valore è considerato per il 60% e così via. Alla luce di ciò il singolo errore di sovrastima, anche se isolato, comporta un sovvertimento della "gerarchia di calcolo " con un risultato finale completamente diverso; la stima oltre misura di uno dei parametri non permette alcuna capacità di assorbimento da parte degli indicatori, come ad esempio avviene nel calcolo della media. "

Il calcolo effettuato dall'Ufficio ne risulta non solo inficiato ma del tutto errato dagli errori commessi del quale se ne cita il più eclatante;

- mancato abbattimento del 30 % del valore dell'ora di volo;

Ne consegue altro motivo di nullità assoluta.

Disinvestimenti patrimoniali

La dimostrazione delle maggiori uscite, presuntivamente dedotte dalla differenza tra il reddito determinato, o determinabile, sinteticamente, e quello dichiarato, può essere giustificata dalle maggiori entrate derivanti da riscatti di polizze previdenziali, ovvero da disinvestimenti finanziari, senza che sia necessario correlare temporalmente le maggiori uscite con le maggiori entrate. Nel caso di specie dagli atti emerge che parte ricorrente ha portato in sede di contraddittorio i giustificativi di un disinvestimento di Euro 42.822.75 in data 22/06/2006; disinvestimento da fondi appartenenti alla moglie. Tale dimostrazione deve essere tenuta in considerazione al fine del calcolo antecedente all'emissione dell'avviso di accertamento. L'Ufficio non ne ha tenuto in alcuna considerazione.

Motivi della decisione

In diritto (favor rei)

Il reddito dichiarato preso in considerazione dall'Agenzia delle Entrate è quello evidenziato al Rigo N6 del Modello Unico al netto degli oneri contemplati dall'Art. 10 del D.P.R. n. 917 del 1986. Tale procedimento risulta palesemente errato in quanto si mette a confronto un reddito lordo (accertato) con un reddito netto (dichiarato). Tale palese difformità si evidenzia maggiormente con l'emanazione del D.L. n. 78 del 2010 il quale stabilisce, modificando l'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato (lordo), e non più quello "complessivo netto" eliminando di fatto la discrasia che portava a considerare ai fini del confronto un reddito lordo (determinato sinteticamente) e un reddito netto degli oneri deducibili (dichiarato).

Appare evidente, come correttamente sottolineato da parte ricorrente, che la revisione (più che l'aggiornamento) dell'accertamento sintetico, operata con il D.L. n. 78 del 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 del 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 precedenti al 2009. Situazione analoga a quella degli studi di settore, per i quali la Corte di cassazione a Sezioni Unite (sentenze 18 dicembre 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.

Sempre in diritto

Questo Giudice infatti ritiene che il redditometro, non implica per nulla l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, né, tanto meno, la dimostrazione di fatti gravi precisi e concordanti.

Il redditometro, rappresenta una verità virtuale, convenzionale che spetta al Giudice, col proprio libero arbitrio, vagliarla sui presupposti che, per tabulas, emergono sia dalle lagnanze di parte che nelle deduzioni dell'Amministrazione. Il redditometro non è altro, quindi, che uno, dei tanti, indicatori dell'ipotetica capacità contributiva del soggetto accertato.

L'art. 38 D.P.R. n. 600 del 1973, comma 4, prevede che l'amministrazione finanziaria può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente.

Pertanto, la norma esige dati certi con riguardo alla esistenza del maggior reddito imponibile e, in presenza di siffatti dati, richiede l'individuazione dell'entità del reddito stesso con parametri finanziari.

La determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto " redditometro (D.M. 10 settembre 1992 e D.M. 19 novembre 1992) non preclude al contribuente l'assolvimento dell'onere della prova circa la sussistenza di un reddito imponibile inferiore a quello accertato. Le presunzioni previste ex lege hanno carattere relativo e non assoluto; conseguentemente il thema probandum non è limitato all'accertamento della sussistenza di redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, essendo ammissibile dimostrare l'entità del reddito inferiore.

Nel caso che si discute, i motivi della difesa sono certamente letti con attenzione e con altrettanta precisione vengono recepiti i rilievi dell'Ufficio.

La lettura dagli atti processuali complessivi porta questo Giudice alla convinzione che quanto accertato e preteso sia frutto di gravi errori e inesattezze.

Al contrario, le doglianze di parte ricorrente appaiono precise, puntuali e concordanti.

Da quanto sopra scritto, posto che anche l'Ufficio non ha contestato compiutamente le affermazioni della difesa, il Collegio, annulla l'atto impugnato, in quanto sia in diritto, ma soprattutto nel merito, non può che essere censurato per le motivazioni di cui sopra.

Vi sono sufficienti e fondate e valide ragioni perché le spese seguano la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di lite che di quantificano in Euro 3.000,00 (tremila).

Commiss. Trib. Prov. Lombardia Milano Sez. I, Sent., 11-09-2012, n. 271

IMPOSTE E TASSE IN GENERE
Accertamento
in genere

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MILANO

PRIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

D'ORSI GABRIELLA MARIA - Presidente

PILELLO PIETRO - Relatore

ASTOLFI GABRIELE - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1464/12

spedito il 06/02/2012

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADD.REG. 2007

contro AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

N.E.

VIA D. 13 22071 C. C.

difeso da:

PROF.BENITO FUOCO-NICOLA FUOCO E FRANCESCA DI VETTA

VIA NAPOLI 16 03030 PIEDIMONTE SAN GERMANO FR

proposto dal ricorrente:

N.E.

VIA D. 13 22071 C. C.

difeso da:

PROF.BENITO FUOCO-NICOLA FUOCO E FRANCESCA DI VETTA

VIA NAPOLI 16 03030 PIEDIMONTE SAN GERMANO FR

- sul ricorso n. 1467/12

spedito il 06/02/2012

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ADD.REG. 2006

contro AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II Di MILANO

N.E.

VIA D. 13 22071 C. C.

difeso da:

PROF.BENITO E NICOLA FUOCO E FRANCESCA DI VETTA

VIA NAPOLI 16 03030 PIEDIMONTE SAN GERMANO FR

proposto dal ricorrente:

N.E.

VIA D. 13 22071 C. C.

difeso da:

PROF.BENITO E NICOLA FUOCO E FRANCESCA DI VETTA

VIA NAPOLI 16 03030 PIEDIMONTE SAN GERMANO FR

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRPEF-ALTRO 2006

contro AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

N.E.

VIA D. 13 22071 C. C.

difeso da:

PROF.BENITO E NICOLA FUOCO E FRANCESCA DI VETTA

VIA NAPOLI 16 03030 PIEDIMONTE SAN GERMANO FR

proposto dal ricorrente:

N.E.

VIA D. 13 22071 C. C.

difeso da:

PROF.BENITO E NICOLA FUOCO E FRANCESCA DI VETTA

VIA NAPOLI 16 03030 PIEDIMONTE SAN GERMANO FR

Oggetto della domanda

Richiesta di annullamento dell'avviso di accertamento n. (...) e dell'avviso di accertamento n. (...) emessi dall'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale II di Milano - e notificati il 14 novembre 2011 per gli anni d'imposta 2006 e 2007.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

La signora E.N., rappresentata e difesa come in atti, chiede l'annullamento degli avvisi di accertamento sopra menzionati con i quali l'Agenzia delle entrate - Direzione Provinciale II di Milano, in applicazione degli artt. 38 e 41 del D.P.R. n. 600 del 1973, opera una ricostruzione sintetica del reddito ritenuto prodotto negli anni 2006 e 2007 applicando il cosiddetto "redditometro".

Gli elementi in base ai quali l'Ufficio ha motivato le contestate quantificazioni sono i seguenti:

- incremento patrimoniale derivante dalla compravendita di un'azienda;
- canoni di locazione, presuntivamente determinato in Euro 4.000, quale quota spettante alla ricorrente per l'uso - congiuntamente al convivente - di un immobile non di proprietà;
- reddito associato alla disponibilità della suddetta abitazione principale sita in Legnano;

- elementi rilevatori di ricchezza: pagamento di 10 cambiali, ciascuna dell'importo di Euro 1.970,00, nell'ambito dell'operazione di acquisto di un'azienda.

Parte ricorrente eccepisce la illegittimità degli avvisi impugnati, innanzitutto per l'assenza di un sostanziale contraddittorio preventivo che avrebbe consentito a parte ricorrente di illustrare la propria posizione e così evitare un inutile contenzioso.

Nel merito degli specifici rilievi, parte ricorrente osserva preliminarmente che l'acquisto di beni destinati all'esercizio d'impresa non rileva ai fini degli incrementi patrimoniali e quindi l'operazione va espunta dal computo esplicitato dall'Ufficio. 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 considerato 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.

Vieni infine eccepita la irregolare formazione dell'atto per difetto di firma, da cui conseguirebbe violazione dell'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973: gli atti impugnati risultano sottoscritti da persona delegata, ma senza che sia stata data dimostrazione dell'esistenza della delega specifica e del possesso dei requisiti gerarchici necessari ad esperire il potere accertativo da cui emanano gli atti per cui è controversia.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle entrate - DP II con atto depositato in data 19 marzo 2012 per difendere la legittimità del proprio operato. A tal fine precisa di aver acquisito i dati su cui si poggiano gli accertamenti impugnati dagli archivi telematici del sistema informativo dell'anagrafe tributaria, in assenza di dichiarazione dei redditi, sia per l'anno 2006 che per l'anno 2007.

L'Ufficio precisa di aver a suo tempo inoltrato apposito questionario a cui parte ricorrente replicava con la presentazione della documentazione ritenuta utile all'esame della propria posizione. I documenti presentati sono stati ritenuti dall'Ufficio accertatore non idonei a fini probatori e pertanto ha proceduto con l'emanazione degli avvisi di accertamento per cui è controversia.

In merito al rilievo metodologico, ovvero alla mancata instaurazione del contraddittorio preventivo, l'Ufficio replica che, ai sensi dell'art. 38, co. 3, 4 e 5, del D.P.R. n. 600 del 1973, disponendo di elementi e circostanze di fatto certi, può procedere con il metodo sintetico alla determinazione del reddito complessivo del contribuente, fermo restando il potere dello stesso di controdedurre ancor prima che l'atto impositivo venga emanato. In ogni caso l'Ufficio afferma di aver tenuto conto della documentazione fornita dalla parte.

Per quanto attiene al possesso dei beni, l'Ufficio si sofferma a descriverne le implicazioni conseguenti, sia sul piano patrimoniale che sul piano gestionale, riconoscendo sostanzialmente

fondato il rilievo principale di parte ricorrente, ovvero la esclusione di quei beni e servizi riconducibili all'esercizio di attività d'impresa.

Più complessa è l'ulteriore questione sollevata da parte ricorrente in relazione alla convivenza, ovvero alla formazione di un nucleo familiare di fatto. La replica dell'Ufficio viene affidata a pronunciamenti della Corte Costituzionale, secondo la quale, pur ammettendo che la convivenza influisca sulla capacità contributiva di ciascuno dei membri, conclude che non è dimostrato né dimostrabile, anche per la grande varietà delle possibili ipotesi delle situazioni concrete, che per tale influenza si abbia un aumento delle capacità contributiva dei due soggetti, insieme considerati.

Non è dato però capire pienamente che uso intenda fare di questo principio (invero ... alquanto generico) l'Ufficio accertatore.

In merito, infine, al difetto di sottoscrizione, l'Ufficio ribadisce che l'esistenza della delega e la sua validità possono essere verificate in sede giurisdizionale, ed in tal senso fornisce prova.

All'udienza di trattazione il procuratore di parte ricorrente ulteriormente illustra i punti controversi, a cui replica il rappresentante dell'Ufficio.

Questa Commissione ritiene che il ricorso sia meritevole di accoglimento per una pluralità di ragioni che di seguito si espongono.

Per quanto attiene l'eccezione preliminare, ovvero l'assenza di effettivo contraddittorio, va rilevato che è lo stesso Ufficio, nel suo atto di replica, a dare rilevanza a questo strumento sia al fine di evitare un inutile contenzioso, sia al fine di ottenere un dato impositivo quanto più corretto possibile nell'alveo tracciato dall'art. 53 della Costituzione. E ciò appare quanto mai più necessario in presenza di strumenti accertativi sintetici, per la cui adozione appare innanzitutto necessario verificare la portata e la solidità degli elementi assunti a base del calcolo presuntivo.

Se tempestivamente consultata, parte ricorrente avrebbe potuto fornire all'Ufficio, in quella sede, quanto oggi sottopone a questa Commissione e sarebbero così stati radiati dal conteggio gli elementi che appaiono palesemente errati per ammissione dello stesso Ufficio.

Il riferimento è all'acquisto dell'azienda, sulla cui eliminazione dal computo esplicitamente conviene lo stesso Ufficio.

Invero socialmente più delicato è il tema delle "famiglie di fatto" (e le sue implicazioni a fini fiscali) ed anche l'Ufficio lo affronta con cura e attenzione, richiamando un pronunciamento della Corte Costituzionale che però non valorizza, calandolo nella realtà in esame. Il pur generico principio emergente dai pronunciamenti della Corte di Cassazione nello specifico porta a valorizzare la fattispecie in esame, che si caratterizza per un lungo periodo di convivenza da cui scaturisce la nascita di tre figli. E' questo argomento che, meglio di qualunque altro, ne dimostra la solidità e quindi la durevolezza del rapporto quanto, e talvolta di più, delle unioni consacrate formalmente, per come pretenderebbe al contrario di affermare, almeno sembrerebbe di capire, l'Ufficio accertatore.

Questa Commissione ritiene che sia opportuno un approccio prudente da parte dell'Ufficio in situazioni di questa natura, nel mentre rileva una confusa applicazione del principio riveniente dai pronunciamenti della Corte Costituzionale da parte dell'Ufficio laddove afferma che, in presenza della "grande varietà delle possibili ipotesi delle situazioni concrete" andrebbe verificato in concreto come questa unione di fatto si traduca in aumentata capacità contributiva dei soggetti insieme considerati. Non pare che nella fattispecie possa sorgere il dubbio della sussistenza di una "aumentata capacità contributiva", anche alla luce delle prove offerte diligentemente da controparte.

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.

Con l'accoglimento di questo punto vengono a cadere tutti i presupposti assunti dall'Ufficio per le quantificazioni che hanno generato gli accertamenti impugnati.

L'ultima questione, per quanto non più rilevante ai fini della presente controversia, si deve considerare superata in forza della prova fornita dall'Ufficio accertatore sulla validità della firma apposta negli atti impugnati; prova che, per giurisprudenza consolidata, può essere data anche in sede giurisdizionale.

Attesa la complessità della materia, ma anche la responsabilità di parte ricorrente al generarsi della controversia e riconducibile alla mancata presentazione della dichiarazione dei redditi, la Commissione ritiene sussistano le condizioni per disporre la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

C.T. Prov. Novara 7.2.2012 n. 12/6/12

FATTO E DIRITTO

La sig.ra Fr. M. C. ricorre avverso l'avviso di accertamento n. [Omissis], anno d'imposta 2005, notificato in data 17/11/2010, con il quale l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Novara, aveva accertato, ai sensi dell'art. 38, commi 4-5-6, DPR 600/73 il reddito IRPEF in € 216.500,00 sulla base di elementi indicativi di capacità contributiva e di spesa: AU - N. 2 autovetture NA NA - N. 1 imbarcazione a motore RE - N. 13 abitazioni di cui una principale e 12 secondarie. Spese sostenute nel quinquennio 2005/2009 per incrementi patrimoniali e capacità di spesa nella misura di €

714.973,00, imputato per 1/5 all'anno 2005 per € 142.994,00. Osserva la ricorrente che, in risposta ai questionari, ha fornito all'Agenzia delle Entrate tutti i dati e documenti richiesti. Fa presente che il valore determinato per i singoli beni, in applicazione del redditometro per l'anno 2005, è stato di € 73.505,38. Argomentando la ricorrente, con una articolata analisi di finanziamenti ottenuti - introiti - canoni di locazione - disinvestimenti patrimoniali - saldi di conti correnti - eredità, sostiene la illegittimità e l'infondatezza dell'avviso di accertamento avendo fornito adeguata e documentata prova contraria in sede di contraddittorio. Rileva inoltre che la procedura seguita dall'Ufficio è illogica e non plausibile, infatti l'Ufficio ha preso a base per la determinazione della capacità contributiva dei beni del redditometro e della quota di incremento del patrimonio netto, le spese di gestione e la somma algebrica degli investimenti e dei disinvestimenti del periodo che va dal 2006 al 2010. Nelle controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate, sostiene la legittimità del suo operato. Nelle memorie illustrative del 2 marzo 2011 dichiara che a fronte della documentazione prodotta dalla ricorrente, ha ritenuto di rettificare in via di autotutela parziale, la riduzione dell'imponibile accertato da € 216.500,00 a € 111.500,00.

OSSERVA

la Commissione che l'Ufficio nell'accertare induttivamente il reddito per l'anno 2005 ha preso in considerazione gli elementi indicativi di capacità contributiva e a tali elementi ha aggiunto un reddito induttivo calcolato sulla base di incrementi patrimoniali avvenuti negli anni successivi all'anno accertato. Ritene il Collegio che un tale modo di procedere sia illogico, oltre che contrario all'art. 38, DPR 600/73. Il comma quinto recita: "qualora l'Ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei cinque precedenti." Nel caso in esame si riferisce solo agli incrementi patrimoniali relativi all'anno di accertamento i quali, per così dire, si "spalmano" anche sui cinque anni precedenti, non già ad incrementi patrimoniali futuri, i quali possono ben trovare una differente giustificazione che emergerà se e quando l'Ufficio provvederà ad accertare anche tali anni. In sintesi l'Ufficio ha errato nell'interpretare l'art. 38, ritenendo che esso permetta il conteggio fittizio di qualsiasi reddito anche futuro, mentre è evidente che il meccanismo non può che operare per il passato. La ratio della norma, infatti, è di sottoporre a tassazione redditi che, ragionevolmente, sono stati occultati ed hanno poi visto una manifestazione solo nell'incremento patrimoniale avvenuto in un anno successivo al loro accumulo, ma per raggiungere tale scopo, all'evidenza, essi non possono che essere stati accumulati, evadendo, prima e non dopo l'accrescimento patrimoniale. Tutto ciò comporta che l'accertamento s'è fondato su presupposti inconsistenti e indivisibili, che non giustificano il maggior reddito accertato. Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

la Commissione, definitivamente pronunciando, accoglie il ricorso. Compensate le spese.

Commiss. Trib. Prov. Emilia-Romagna Rimini Sez. II, Sent., 29-06-2011, n. 237
IMPOSTA REDDITO PERSONE FISICHE E GIURIDICHE
Accertamento

IMPOSTE E TASSE IN GENERE

Sanzioni fiscali

(condono)

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI RIMINI

SECONDA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

BATTAGLINO Franco - Presidente/Relatore

GASPERI Pier Francesco - Giudice

PICCIONI Celio - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

ricorso n. 2231/11

depositato il 14/03/2011

avverso l'Avviso di accertamento n. (...) per IRPEF 2005

proposto da

(...)

assistito e rappresentato dai dott. Ro.Pa. e Da.Pa., ed elettivamente domiciliato presso lo studio dei medesimi in via (...)

ricorrente

Contro

AGENZIA ENTRTATE UFFICIO RIMINI

Costituita in giudizio tramite il Capo Area Legale dott. Da.Ug.

resistente

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato il 24.02.2011, (...) ha impugnato l'avviso di accertamento sopra menzionato assumendo che, avendo egli presentato il 10.10.2000 la dichiarazione riservata delle attività emerse ex art. 13 bis del D.L. 1 luglio 2009 n. 78 (c.d. scudo fiscale) al Fisco era precluso ogni accertamento tributario per l'anno in questione limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio. Ha aggiunto il ricorrente che, a seguito dell'invito al contraddittorio che non gli era stato rivolto, egli aveva comunicato la sua adesione allo scudo fiscale aveva regolarmente risposto alle domande fattegli con l'usuale questionario, ma la sua opposizione all'accertamento era stata respinta sulla base della circostanza che egli aveva fornito clementi documentali atti a confermare che le attività dichiarate non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta in oggetto del controllo. Argomentazione questa, a suo dire, non accettabile dato che sussistendo nella specie tutti i presupposti previsti dalla norma, la preclusione non poteva essere superata per la mancanza di una prova documentale che non era richiesta dalla legge, ma solo da circolari ministeriali.

Costituendosi in giudizio l'Agenzia delle Entrate ha resistito al ricorso sostenendo, come già aveva fatto nel motivare l'accertamento che la preclusione non poteva essere opposta in quanto il contribuente non aveva fornito adeguata prova che le attività dichiarate non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo di imposta oggetto del controllo e cioè al 1 gennaio 2005 come chiarito dalle circolari 43/E del 10.10.2009 e 52/E del 08.10.2010 "atteso che nella contraria ipotesi, le stesse non possono ritenersi riferibili agli imponibili relativi al detto periodo, con la conseguente inopponibilità del relativo rimpatrio".

Rinviata la prima udienza per l'astensione di un componente del Collegio, il ricorso è stato trattato nella seduta odierna, durante la quale, concessa la richiesta di sospensione dell'esecuzione dell'atto, sono state sentite le parti e quindi la causa è passata in decisione.

Motivi della decisione

Dovendosi nel caso in esame discutere della operatività della preclusione prevista dall'art. 14 del D.L. 25.09.2001 n. 350 (convertito in legge 23.7.2001 n. 409), richiamato dall'art. 13 bis, comma 5, D.L.

01.07.2009 n. 78 (convertito nella legge 03.08.2009 n. 102), conseguente alla presentazione della dichiarazione, riservata volta a beneficiare dello scudo fiscale di cui alla norma sopra menzionata, giova innanzitutto ricordare che, come è noto, detta agevolazione alla pari di quella del 2001, mira a far rientrare in Italia denaro o altre attività finanziarie detenute all'estero, in modo da rendere possibile un loro impiego nel nostro paese e da far emergere attività altrimenti nascoste che potevano essere assoggettate in futuro a tassazione.

Questa premessa è necessaria per spiegare che, per poter convincere chi aveva portato o aveva lasciato i propri capitali all'estero e rendere per loro conveniente un rimpatrio del genere, era inevitabile offrire loro uno "scudo" che li proteggesse dalle pretese del Fisco con riferimento alle attività che rientravano, perché altrimenti ricorrere alla procedura in questione, sarebbe stato come autodenunciarsi quale evasore o quanto meno quale contravventore alle norme sulla esportazione di capitali.

Ora lo "scudo" di cui si è detto è costituito appunto dalla preclusione di ogni accertamento tributario e contributivo stabilita dall'art. 14 sopra menzionato, preclusione che ovviamente presuppone oltre alla residenza del contribuente, la effettività della detenzione fuori del territorio dello Stato delle attività finanziarie o patrimoniali indicate nella dichiarazione riservata, fino al 31 dicembre 2008 la effettività del rimpatrio o regolarizzazione, la circostanza che al contribuente non sia stata già constatata la violazione degli obblighi dichiarativi della detenzione o della movimentazione delle attività patrimoniali e finanziarie all'estero, e non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento fiscale.

Ebbene, come si è detto in narrativa, nella specie il contribuente non viene contestata, la mancanza di uno dei presupposti sopra indicati, ma solo la carenza di prova che le attività dichiarate non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto di controllo e cioè al 1 gennaio 2005 e ciò in forza di una affermazione contenuta nella circolare 52/E dell'8 ottobre 2010 secondo cui dovrebbe sussistere anche questo elemento.

L'affermazione è però priva di qualsiasi riscontro normativo o logico.

Infatti in nessun articolo del citato DL 78/2009 e nemmeno del D.L. 350/2001 si trova una indicazione di un termine iniziale di presenza del deposito all'estero come presupposto della regolarizzazione e quindi della preclusione.

L'unico limite temporale è quello finale del 31 dicembre 2008 perché ovviamente non si poteva consentire che le esportazioni successive all'inizio della prospettazione dello "scudo" potessero venire ugualmente sanate.

Ma anche a prescindere dalla lettera della norma non sussiste nemmeno alcuna ragione logica per sostenere che attività già esistenti prima del 1 gennaio 2005 non potessero essere rimpatriate e quindi dovessero essere di ostacolo alla preclusione. Invero l'interesse dello Stato era che emergessero quante più attività era possibile, salvo il termine finale di cui si è detto, e per ottenere questo non poteva non prevedere la preclusione anche per attività antecedenti.

Né giova obiettare che attività detenute all'estero prima della data indicata potevano essere riportate in Italia, ma non potevano precludere un accertamento in rettifica per l'anno 2005, dato che tali attività non potevano ritenersi "riferibili" all'imponibile dell'anno 2005. Infatti l'agevolazione del c.d. "scudo fiscale" non era prova, con riferimento alle attività di un anno in particolare ma a tutte le attività precedenti il 31 dicembre 2008 e la preclusione operava e opera per tutto il periodo senza che si possa o debba distinguere l'epoca del deposito con l'imponibile di quell'anno, perché altrimenti il Fisco si sarebbe trovato costretto a compiere gli accertamenti per ciascun anno su tutti i contribuenti e costoro a dover contestare le rettifiche anno per anno ponendo a confronto gli imponibili accertati con i depositi esteri, operazione estremamente macchinosa che è impensabile sia stata voluta dal legislatore, tanto che nessuno ha sostenuto che sia attuabile.

Quanto poi alla circostanza che nella circolare si dice effettivamente che "va altresì richiesto al contribuente di confermare che le attività dichiarate non erano già detenute in epoca precedente al periodo d'imposta oggetto del controllo" non si può non ricordare che le circolari ministeriali sono indirizzi di prassi, ossia atti interni dell'amministrazione finanziaria per regolare l'attività interna che non hanno e non possono mai avere valore di legge (vedi Cass. ordinanza 05.01.2010 n. 35), per cui non possono introdurre limiti o disposizioni aggiunte a quanto si ricava dalle norme.

Pertanto non si può non concludere che avendo il contribuente regolarmente beneficiato dello "scudo fiscale" per le attività detenute all'estero negli anni precedenti il 2008, al Fisco era precluso effettuare accertamenti per l'anno 2005, con la conseguenza che l'avviso notificato deve ritenersi illegittimo.

Considerato l'Agenzia ha operato sulla base di una circolare che non è una legge, ma per lei è vincolante, appare equo compensare le spese del giudizio.

P.Q.M.

Visti gli artt. 15 e 36 D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546

DICHIARA

la nullità dell'avviso di accertamento n. (...), notificato il (...) e relativo all'imposta IRPEF per l'anno 2005,

DICHIARA

interamente compensate fra le parti le spese del giudizio.