

**Commissione Tributaria Regionale Torino n. 76/14/11
del 24 novembre 2011**

In fatto

Trattasi di appello presentato dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Alessandria, rappresentata e difesa dal proprio Direttore, o da un suo delegato, contro il contribuente Ma. Gi., nato a Romagnano sul Monte (SA) il 29.0.1950, residente in via ..., rappresentato e difeso dal Rag. Pi. Fr., con studio in via, Alessandria, avverso la sentenza n. 90/01/09 resa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria sezione I in data 13.07.2009, avente ad oggetto avvisi di accertamento n.riguardante IRPEF, Addizionale Regionale Irpef, Addizionale Comunale Irpef e relative sanzioni, rispettivamente per gli anni d'imposta 2003 e 2004 ed un importo pari ad € 14.379,88.

Il contribuente Ma. Gi. con ricorso ex art. 18 DLgs. 31.12.1992 n. 546 depositato in data 01.04.2008 alla Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria, demandava all'adita CTP l'annullamento degli avvisi di accertamento di cui in premessa ponendo a fondamento del ricorso *de quo* le sotto richiamate argomentazioni:

Il contribuente è compartecipe al 50% e svolge in modo prevalente attività lavorativa nella Società "Carrozzeria M.G.C. di Ma. e G. SNC" corrente in Alessandria, la quale veniva posta in verifica dall'Ufficio in epigrafe per gli stessi anni 2003 e 2004: tale verifica non produceva effetto. L'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di Alessandria provvedeva a determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente, ai sensi del quarto comma dell'art. 38 del DPR n. 600/73 e, constatato uno scostamento superiore al 25% dal reddito dichiarato per due periodi d'imposta consecutivi, notificava gli avvisi di accertamento di cui in premessa.

Il contribuente denuncia un accanimento dell'Ufficio verso la sua persona definendolo inaccettabile ed illegittimo: *"...l'Ufficio non accettava che la propria indagine fosse infruttuosa - svolta nei confronti della sopra citata SNC - e procedeva nei confronti del socio Ma. Gi. attraverso l'arma dell'accertamento sintetico, giungendo a conclusioni aberranti..."*

Taccia lo strumento del "Redditometro" di essere un sistema rozzo, approssimativo ed inattendibile per misurare la reale capacità contributiva dei soggetti fisici ed osserva un eccessivo ed ingiustificato incremento nella determinazione dei valori dell'abitazione principale e dell'autovettura tra l'anno 2003 e l'anno 2004.

Eccepisce che il nucleo familiare, nel suo complesso, sia in grado di far fronte alle esigenze finanziarie del contribuente, il quale dichiara di non avere redditi diversi da quelli procuratigli dalla Società, peraltro già accertati dal medesimo Ufficio.

Chiede: accoglimento del ricorso e annullamento degli avvisi di accertamento di cui in premessa; condanna dell'Ente al pagamento di spese e competenze; trattazione in pubblica udienza.

L'Agenzia delle Entrate con controdeduzioni ex art. 23 DLgs. 31.12.1992 n. 546, depositate in data 14.05.2008, ricorreva per il rigetto del ricorso presentato dal contribuente contestando quanto *ex adverso* dedotto poiché destituito di fondamento.

In ordine all'accusa mossa dal contribuente circa l'inattendibilità del redditometro, annota sentenze della Corte di Cassazione, secondo le quali è *"...pienamente legittimo il ricorso all'accertamento sintetico, qualora risulti evidente l'incompatibilità tra una rilevante capacità contributiva, comprovata da una serie di evidenze obiettive, e una dichiarazione dei redditi del tutto inadeguata rispetto a tali manifestazioni di ricchezza..."*. Eccepisce incongruità del reddito familiare dichiarato che non consentirebbe di soddisfare i bisogni primari di tre persone, a fronte di costi correlati all'abitazione, al mantenimento di due veicoli, al pagamento di premi di assicurazione e di rate per il mutuo, nonché di spese per esigenze di vita quotidiana.

Chiede: la reiezione del ricorso; la condanna della parte al pagamento delle spese di giudizio.

Il contribuente deposita in data 29.04.2009 memorie in cui insiste sull'illogicità ed inattendibilità del redditometro in ordine alla capacità contributiva e sulla sussistenza di redditi famigliari maggiori di quelli sinteticamente attribuibili al contribuente: circostanza questa che già da sé, a parer del ricorrente, renderebbe vano l'accertamento emanato. Eccepisce inoltre l'inesistenza dei requisiti

previsti dagli artt. 10, c. 1 e 12, c. 2, dello Statuto del contribuente e la concretizzazione di un progetto dai chiari intenti penalizzanti, attese l'autonomia e la non correlazione tra la verifica in capo alla Società di cui il ricorrente è compartecipe e la pratica finalizzata all'accertamento sintetico, entrambe gestite dal medesimo funzionario a distanza di cinque mesi l'una dall'altra.

In data 13.07.2009 con sentenza 90/01/09 la Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria - sezione 01 - accoglie il ricorso e compensa le spese: *"... lacunosi appaiono gli accertamenti e generiche le motivazioni addotte a giustificazione dei maggiori redditi presunti dall'Ufficio. Per altro verso, se la fonte principale di reddito del ricorrente era individuabile nel lavoro svolto nella società di cui era compartecipe al 50% ed alla società non sono stati accertati maggiori redditi, non trova giustificazione la rettifica dei redditi dichiarati. Apodittica appare, infine, l'affermazione dell'Ufficio che i redditi familiari dichiarati non avrebbero consentito il soddisfacimento dei bisogni primari del nucleo familiare..."*.

L'Agenzia delle Entrate con ricorso ex art. 53 DLgs. 31.12.1992 n. 546 depositato innanzi alla CTR di Torino in data 13.10.2010, proponeva appello avverso la sentenza n. 90/01/09 resa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria - sezione 01 - depositata in data 13.07.2009 esponendo a conforto dell'atto di appello le sotto indicate considerazioni:

L'A.E. impugna la sentenza emessa dalla CTP per carenza di motivazione, eccependo che la mancata rettifica dei redditi della società non costituisce circostanza sufficiente od idonea a dimostrare l'illegittimità o l'infondatezza di un avviso di accertamento e imputando ai giudici di prime cure di aver omesso di considerare l'eventualità che il contribuente, a prescindere dall'esito della verifica effettuata in capo alla Società di cui egli è compartecipe, abbia svolto attività da cui abbia ricavato proventi mai dichiarati e mediante i quali abbia potuto mantenere i beni di cui risulta in possesso. L'Ufficio precisa inoltre che reddito imponibile dell'intero nucleo familiare, quale esso risulta dalla sommatoria dei redditi dei singoli componenti, non può essere comparato "sic et simpliciter" con il reddito sintetico imputabile al capofamiglia signor Ma. bensì deve essere, assai più logicamente e coerentemente, posto a raffronto con la capacità contributiva della famiglia nella sua totalità, cioè tenendo conto dei redditi che sono attribuibili ai singoli membri, sulla base dei vari beni di cui gli stessi hanno la disponibilità...". Dalla verifica, effettuata secondo tale metodologia ne consegue, pertanto, uno scostamento tra reddito familiare dichiarato e reddito familiare determinato sinteticamente pari al 38,32% per il periodo d'imposta 2003 e al 53,76% per il periodo d'imposta 2004: risulta infatti che la moglie del contribuente, Do. Ma. Gr., disponga, nella misura del 50%, della casa di abitazione e che la figlia, Ma. Cr., possieda un'autovettura a gasolio di quindici cavalli, acquistata nel febbraio 2004.

L'A.E. chiarisce, infine, che *"...la determinazione del reddito effettuata sulla base dell'applicazione del cosiddetto "redditometro" dispensa l'Amministrazione Finanziaria da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti-indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a base della pretesa tributaria fatta valere, e pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto sulla base del redditometro non esiste o esiste in misura inferiore (cfr. anche Cass. Sentenze n. 5794 del 2001 e Cass. n. 656 del 1996, ex multis Cass. n. 3316 del 2009)"*.

Chiede: in riforma della sentenza impugnata, la convalida dell'accertamento emesso; la condanna della parte al pagamento delle spese di giudizio;

Il contribuente depositava in data 02.11.2010 atto di controdeduzioni, esponendo quanto segue:

Il contribuente obietta sopraggiunta tardività nella notifica dell'appello, avvenuta in data 23.09.2010, ovvero oltre i termini legislativamente previsti, atteso che la sentenza di primo grado è stata depositata dalla CTP di Alessandria il 13 luglio 2009: ai sensi dell'art. 327 del c.p.c., il termine di decadenza dell'impugnazione è annuale e decorre dalla data di deposito della sentenza impugnata; ad esso si aggiunge poi la sospensione feriale di 46 giorni (01 agosto- 15 settembre). Nel caso di specie si osserva tuttavia tardiva presentazione di ricorso in appello, essendo trascorsi un anno e 72 giorni: ritenendo ininfluenza il fatto che il termine finale cadesse nel cosiddetto periodo feriale, insta declaratoria di inammissibilità. Il contribuente ripropone quanto sostenuto in primo grado, insistendo sull'esito negativo dell'accertamento posto in capo alla Società di cui è

compartecipe, sua unica fonte di reddito, trattandosi, per di più, di Società in nome collettivo, i cui aderenti, per legge, non possono svolgere altra attività: "... o l'Ufficio determinava ulteriori redditi in capo alla Società, oppure non può ritenere che l'appellato abbia una capacità contributiva diversa da quella dichiarata. C'è un contrasto insanabile, evidentemente, irrazionale quanto iniquo...". Censura l'accanimento del funzionario che ha gestito entrambe le verifiche, non esplicitando, come invece, espressamente stabilito dallo Statuto del Contribuente, le ragioni che abbiano indotto l'Agenzia all'accertamento nei riguardi dell'appellato.

Eccepisce l'inattendibilità del "redditometro", procedura che, come tutti gli strumenti presuntivi, non è idonea, a parer del contribuente, a quantificare la reale capacità contributiva secondo i principi costituzionali e a captare, quindi, la redditività effettiva.

Chiede: il rigetto dell'appello dell'Ufficio, in quanto inammissibile ed infondato in fatto e in diritto; la condanna della parte appellante alle spese, ai diritti e agli onorari ex art. 15 DLgs. n. 546/92.

In diritto

Il Collegio, esaminata la documentazione in atti, preliminarmente considera.

In merito alla declaratoria di inammissibilità del ricorso in appello sollevata dall'appellato rileva che, ai sensi dell'art. 327 del c.p.c., il termine, oltre il quale non è più possibile esperire il rimedio impugnatorio, è di un anno dalla pubblicazione della sentenza; al quale si applica una sospensione nel periodo feriale (1 agosto-15 settembre) ex art. 1, Legge 7 ottobre 1969, n. 742.. Nel caso *de quo*, la sentenza impugnata risulta essere stata depositata presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria in data 13 luglio 2009, ed il ricorso in appello esser stato notificato alla controparte in data 23 settembre 2010, ovvero trascorsi un anno e settantadue giorni dal deposito della sentenza impugnata. E' ormai, tuttavia, consolidato l'orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione, secondo il quale "*il termine annuale di decadenza dall'impugnazione, il cui decorso sia iniziato prima della sospensione per il periodo feriale, deve prolungarsi di quarantasei giorni per effetto della sospensione medesima ed è suscettibile di un ulteriore analogo prolungamento quando l'ultimo giorno di detta proroga venga a cadere dopo l'inizio del nuovo periodo feriale dell'anno successivo*" (Cass. n. 8062 del 2010; Cass. n. 2435 del 2006; Cass. n. 13383 del 2005; Cass. n. 200 del 2001).

Il termine annuale di decadenza previsto dall'art. 327 c.p.c. ha dunque subito, nel caso di specie, una prima interruzione, dopo il decorso di diciotto giorni, in conseguenza della sospensione feriale protrattasi dal 31 luglio al 15 settembre del 2009. Il medesimo termine non ha quindi potuto completare il proprio decorso prima che si verificasse una seconda sospensione, per il sopravvenire dell'ulteriore periodo feriale compreso tra il 31 luglio ed il 15 settembre 2010. Dal momento in cui il termine ha ripreso a decorrere, dopo la conclusione di questo secondo periodo di sospensione, mancavano perciò al suo definitivo spirare ancora ventotto giorni (un anno e quarantasei giorni, meno i diciotto giorni già trascorsi all'inizio), maturati il 13 ottobre 2010 (per siffatta modalità di calcolo, Cass. n. 4294 del 1997). Il ricorso in appello, notificato alla controparte in data 23.09.2010 e alla Commissione Tributaria Regionale in data 13.10.2010, è, pertanto, ammissibile.

In via preliminare considera, inoltre, che, ai sensi del terzo comma dell'art. 38 del DPR 600/73, l'Ufficio 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 accertabile si discosti per due o più periodi di imposta e per almeno un quarto da quello dichiarato; da codesta norma si evince, pertanto, che il redditometro sia quello strumento che fornisce una stima del reddito sinteticamente attribuibile alla persona fisica in base al possesso di beni indicativi di capacità contributiva, quali per esempio immobili, automobili, barche. In merito a tale strumento ed al riconoscimento dello stesso quale presunzione legale si è espressa la Corte di Cassazione, con recente sent. Cass. n. 9549, 29.04.2011, la quale, constatato che la disponibilità di un autoveicolo costituisce elemento indicativo di capacità contributiva, osserva che "*...il possesso del bene in questione, come degli altri previsti dalla norma, costituisce una presunzione legale di capacità contributiva, ai sensi dell'art. 2728 c.c., atteso che è*

la legge stessa a ricollegare al fatto certo di tale disponibilità l'esistenza di una capacità contributiva. Ne discende che il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi rilevatori di capacità contributiva, non può privare tali elementi della capacità presuntiva che la legge ha inteso annettere 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". L'onere della prova, in materia di accertamento sintetico, grava, infatti, sul contribuente, così come è stato più volte affermato dalla Corte di Cassazione, la quale ha asserito che "...d'accertamento del reddito con metodo sintetico, effettuato in base ai coefficienti presuntivi individuati dai decreti ministeriali previsti dal DPR 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, comma 4, (nel caso di specie i DM 10 settembre 1992, e DM 19 novembre 1992), non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione (DPR n. 600 del 1972, art. 38, comma 6) che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta e, più in generale, che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore, in quanto siffatte presunzioni (quelle, cioè, poste dal c.d. redditometro) sono soltanto relative e non assolute (Cass. n. 11300 del 2000, Cass. n. 20588 del 2005, Cass. n. 17202 del 2006, Cass. n. 8075 del 2010)".

Di orientamento differente è, invece, la recente sentenza Cass. n. 13289, 17.06.2011, con la quale la Corte di Cassazione sembra comparare, in termini di presunzione semplice, i coefficienti di cui al DM 10 settembre 1992 e 9 novembre 1992, utilizzati per la determinazione sintetica del reddito complessivo, agli studi di settore ed ai parametri, riconosciuti, per l'appunto quali presunzioni semplici, dalla sent. Cass. n. 26635/2009, Cass. SS.UU. I giudici supremi affermano infatti, con la citata recente decisione, che "...sulla utilizzazione dei coefficienti detti le sezioni unite di questa Corte (sentenza 18 dicembre 2009 n. 26635) hanno affermato il seguente (condivisibile) principio di diritto: la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia restare inerte assumendo le conseguenze sul piano della valutazione di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano stati disattesi; il contribuente ha nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova anche a mezzo di presunzioni semplici e il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente stesso...".

L'orientamento che l'adito giudice intende far proprio è quello suggerito dalla sopra citata, nonché più recente, sent. Cass. n. 13289, conformandosi al pensiero espresso da Mar. secondo il quale "pare difficile «ingabbiare» in una struttura della rigidità della presunzione legale (sia pure relativa) un fenomeno tanto proteiforme e sfuggente come la produttività delle attività economiche e il suo correlarsi ai fattori produttivi" e da Marc. secondo il quale "la conclusione preferibile sia l'inquadramento dei coefficienti come catalogo di presunzioni semplici utilizzabili dall'ufficio, da collocarsi nel più ampio insieme dei poteri di accertamento caso per caso", così come si legge, in materia di dottrina sulla natura dei coefficienti presuntivi, nella relazione tematica, presentata alla Corte di Cassazione dall'Ufficio del Massimario e del Ruolo, ispiratrice dei principi contenuti nella menzionata sentenza a sezioni unite n. 26635 in materia di studi di settore e parametri. Applicando il principio enunciato al giudizio in esame, il giudice di merito non può, pertanto, non considerare come il ricorso in appello sia infondato in quanto in contraddizione con i presupposti posti a fondamento dell'azione accertativa e impositiva dell'A.F., secondo la quale i coefficienti

presuntivi, in qualità di presunzioni semplici, integrerebbero *ex se* una presunzione legale in grado di assolvere tanto la motivazione dell'accertamento quanto l'onere della prova gravante sull'Ufficio. L'adito giudice tributario, esaminata la documentazione in atti e sottesa ai contraddittori, nel caso *de quo*, regolarmente instaurati e ritualmente costituiti ritiene inoltre accertare, in fatto e sul punto, che gli standard adottati non siano applicabili al caso concreto, in quanto insufficienti a dimostrare un'effettiva evasione fiscale da parte dell'appellato.

Applicando il principio enunciato al giudizio in esame, il giudice di merito non può non considerare come il ricorso in appello sia palesemente infondato sia in quanto lo stesso è in contraddizione con i presupposti posti a fondamento dell'azione accertativa e impositiva dell'A.F., secondo la quale il "redditometro" integrerebbe *ex se* una presunzione legale in grado di assolvere tanto la motivazione dell'accertamento quanto l'onere della prova gravante sull'Ufficio, sia alla luce delle prove documentali prodotte dall'appellato, le quali dimostrano la capacità di gestione dei beni posseduti da parte del nucleo familiare. L'adito giudice tributario, esaminata la documentazione in atti e sottesa ai contraddittori, nel caso *de quo*, regolarmente instaurati e ritualmente costituiti, ritiene le presunzioni adottate dall'A.F. insufficienti a sorreggere in sé la legittimità dell'accertamento, operante la ricostruzione dei ricavi presumibilmente attribuibili al contribuente, nonché alla coniuge e alla figlia, sulla base della sola applicazione di coefficienti presuntivi relativi esclusivamente a beni primari (abitazione principale e vettura), il cui utilizzo, a parer dell'adita Commissione, non sembra essere sufficiente al fine di svelare il tenore di vita di un contribuente in un contesto, quale quello dell'accertamento sintetico, ove l'indice utilizzato dovrebbe, invece, essere un rilevatore sicuro, dotato di un elevato grado di convincimento in merito alle potenzialità reddituali del soggetto sottoposto all'accertamento.

Il giudice di seconde cure, nella libera valutazione delle risultanze probatorie, ritiene accertare, in fatto e sul punto, che gli standard adottati non siano applicabili:

a) caso concreto e che le affermazioni rese dall'ufficio in merito all'eventualità che il contribuente possa aver svolto attività, senza averne dichiarato i proventi, risultino palesemente infondate, non corroborate da prove documentali, il cui onere, costituendo il ricorso al reddiometro presunzione semplice, resta a carico dell'Ufficio, il quale, già, peraltro, accertata la situazione fiscale della Società "Carrozzeria M.G.C. di Ma. e G. SNC" per i periodi d'imposta 2003 e 2004, non ha rilevato alcuna sorta di evasione Irpef.

Per le motivazioni sinora esposte, l'adito giudice, constatata l'inammissibilità del ricorso in appello, liquida le spese a carico del soccombente come quantificate in dispositivo.

P.Q.M.

Respinge l'appello dell'ufficio che condanna al pagamento delle spese processuali che liquida in €1.000,00, oltre accessori di legge.