

SEZIONE N.3

99
R.G.R. 162/07

UDIENZA DEL 13/3/2008

SENTENZA N. 35/3/08
PRONUNCIATA IL 13/3/2008DEPOSITATA IN SEGRETERIA OGGI 26 GIU. 2008
IL SEGRETARIO *[firma]*

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA
PROVINCIALE DI VERCELLI
SEZIONE III

RIUNITA il giorno 13 marzo 2008 con l'intervento dei signori:

ADINOLFI Ugo

Presidente

CATANIA Antonio

Giudice/Relatore

GHISIO Giuseppe

Giudice

in pubblica udienza e con l'assistenza del segretario sig.ra Pasquino Giovanna, ha pronunciato la seguente

Per copia conforme
all'originale.18/7/08 IL SEGRETARIO *[firma]*

SENTENZA

nella causa promossa da E -Ricorrente
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO VERCELLI
RITENUTO IN FATTO

Con ricorso presentato 6/3/2007 il sig. impugnava avviso di
accertamento IRPEF anno 2003.

OSSERVA

Il contribuente si oppone avverso avviso di accertamento, chiedendone l'annullamento, con il quale l'Agenzia delle Entrate di Vercelli in applicazione degli studi di settore ha accertato relativamente all'anno 2003 di euro 30154,00 per IRPEF, euro 1059,00 per addizionale regionale ed euro 31213,00 per sanzioni. A seguito di segnalazione della Direzione Centrale Accertamento, per avere acquistato un'auto superiore a 2100 c.c. nell'anno 2003, il ricorrente riceveva un questionario con il quale venivano richieste informazioni i merito ad una serie di beni rilevanti ai fini della determinazione del reddito in via sintetica ex art.38 DPR 600/73. Il contribuente presentava all'Agenzia una dettagliata e documentata memoria.

L'Agenzia non riteneva sufficienti le spiegazioni ricevute e pertanto, avvalendosi degli elementi indicativi di capacità contributiva previsti dai DM 10/9/92 e 19/11/92, rettificava il reddito dichiarato per l'anno 2003.

Il ricorrente ha eccepito l'illegittimità dell'accertamento in diritto per:

-VIOLAZIONE E MANCATA APPLICAZIONE ART.49 c.p.c- ART. 3 L.890/1982.

Inesistenza giuridica della notificazione. Nella fattispecie la relata non è stata compilata e, oltre a mancare un elemento essenziale dell'atto amministrativo, non è nemmeno possibile stabilire quale sia il funzionario che ha eseguito la notifica e se lo stesso aveva i poteri e la qualifica per eseguirla. Secondo parte della giurisprudenza, la costituzione in giudizio del ricorrente sanerebbe il difetto della notifica. Sul punto si è recentemente pronunciata la Cassazione statuendo il principio della sanatoria della notifica ex art.156 e 160 cpc si

applica esclusivamente agli atti processuali, mentre l'avviso di accertamento, al momento della notifica non è ancora un atto processuale e pertanto, essendo atto amministrativo di natura sostanziale, deve essere perfetto in tutti i suoi elementi essenziali e quindi anche nella notifica, pena la sua illegittimità. (Cassazione- Sez. Tributaria, Sentenza 5924/2001.

VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE ART.38 DPR 600/73.

L'accertamento è illegittimo in quanto l'ufficio non ha dimostrato che esista uno scostamento tra reddito imponibile e reddito sintetico per un biennio.

L'Agenzia, a pag.4 dell'avviso, confronta il reddito sinteticamente determinato per l'anno 2003 sia con il reddito dichiarato nel 2003 che nel 2004 e deduce che, essendoci uno scostamento in entrambi i periodi, il redditometro è applicabile.

L'errore in cui è incorso l'Ufficio è evidente. Anziché confrontare il reddito sintetico 2003 con il dichiarato 2003 ed il sintetico 2004 con il dichiarato 2004, l'Agenzia ha "semplificato" la procedura confrontando il reddito sintetico 2003 sia con il dichiarato 2003 che con il dichiarato 2004. Si ritiene pertanto illegittimo l'accertamento dell'anno 2003 in quanto non è provato che il contribuente abbia avuto uno scostamento reddituale, tra reddito dichiarato e reddito accertato sinteticamente, almeno al 25% e per almeno biennio, dal momento che i conteggi per l'anno 2004 non ci sono.

-VIOLAZIONE E MANCATA APPLICAZIONE ART.42 DPR.600/73.

L'Ufficio ha omissso di spiegare perché la memoria fornita dal contribuente in risposta al questionario, non sia stata considerata nel calcolo del reddito sintetico. A tal proposito si porta a conoscenza la decisione 394/01 del 8/11/95 della Commissione Tributaria di I Grado di Benevento che ha dichiarato illegittimo l'accertamento fondato sui coefficienti presuntivi di ricavi ex L.154/89, in quanto l'Ufficio ha omissso di indicare i motivi per cui le argomentazioni di parte sono state considerate insufficienti.

NEL MERITO si fa presente:

ILLOGICITA' A PRIORI DEL REDDITOMETRO.

La prima illogicità è con riferimento ai coefficienti moltiplicatori utilizzati nel redditometro e contemplati nell'art.3, comma 3, DM10/9/92. Nulla è detto su come sia stato determinato il costo annuo di ogni bene indice e per quale motivo l'importo deve essere moltiplicato per i coefficienti delle tabelle.

La seconda illogicità è con riferimento alle percentuali di abbattimento utilizzate nel redditometro nell'art.3, comma 4, DM 10/9/92. Non si comprende perché debba essere considerato al 100% il valore più elevato, al 60% il secondo valore, al 50% il terzo valore ed al 20% i successivi valori.

La terza illogicità è quella di vedere, una volta stabilita la correlazione tra reddito e spesa, quali possono essere le variabili da utilizzare.

La quarta illogicità riguarda l'applicazione del redditometro, e l'assurdità dei risultati, cui porta la determinazione sintetica del reddito.

La quinta illogicità riguarda l'adeguamento del costo della vita del valore del redditometro, poiché tale metodo potrà sicuramente rispondere ad un criterio di comodità, ma non certo ad un criterio di obiettività, atteso che l'Indice Istat è un dato statistico e quindi astratto, che prescinde dall'effettiva incidenza di una spesa o di un costo relativo ai beni e servizi di cui all'art.2 DPR600.

IL CONTRIBUENTE HA DIMOSTRATO DI DISPORRE UNA CAPACITA' DI SPESA SUPERIORE AL REDDITO IMPONIBILE.

Il ricorrente aveva dimostrato all'Ufficio, in sede di contraddittorio, una memoria molto dettagliata, nella quale dava ampie spiegazioni su ogni singolo bene posseduto, sugli investimenti e sui disinvestimenti.

La famiglia del ricorrente negli anni precedenti al 2003 ha avuto numerose entrate finanziarie extra-reddito.

a) Eredità

lire 20.000.000.

b) Abitazioni di _____ : cessione di una parte del fabbricato per lire 42.000.000 e un secondo fabbricato per euro 15.000,00.

c) Abitazioni di _____ cessione di abitazione per lire 27.000.000.

d) Abitazione in _____ : cessione per lire 52.000.000.

e) Capannone in _____ : cedeva una parte di sua proprietà per lire 230.000.000.

f) Eredità _____ a (mamma): Il sig. (_____), alla morte della mamma otteneva la piena disponibilità dei conti correnti contestati. Il denaro (lire 89.000.000) ed i titoli venivano poi "girati" sui propri conti.

g) La moglie del ricorrente, signora _____ riceveva in eredità dalla madre un terzo di due abitazioni, un terzo del terreno e una somma di denaro (circa 70.000.000).

Un'abitazione è stata venduta per lire 43.000.000, di cui 1/3 di spettanza della sig.ra _____

La seconda abitazione è stata venduta per euro 31.900,00, di cui 1/3 di spettanza della sig.ra _____

Nel corso dell'anno 2003, il ricorrente ha avuto:

h) Redditi soggetti a ritenuta alla fonte per euro 2.750,00, riconosciuti dall'Agenzia.

i) Redditi da disinvestimenti immobiliari per euro 10.633,00, riconosciuti dall'Agenzia.

j) Assicurazioni BNL Vita: nell'anno 2003 veniva riscattata una polizza Vita BNL percependo la somma per euro 5900,18. Tale importo non è stato riconosciuto dall'Agenzia.

k) Assicurazione Fondiaria: nell'anno 2003 percepiva una liquidazione parziale per euro 6.887,18. Tale importo non è stato riconosciuto dall'Agenzia.

l) Redditi da locazioni immobiliari: Nell'anno 2003, il ricorrente ha percepito euro 13965,00 di locazioni. Tali importi sono entrati nel reddito imponibile per l'85% ma, ai fini della capacità di spesa, rilevano per l'intero. L'Agenzia non ha quindi considerato, illegittimamente, euro 2.095,00.

L'Agenzia delle Entrate considera i seguenti elementi di capacità contributiva, in ordine di peso sul calcolo del reddito sintetico. Abitazione in _____ 1. Questa abitazione è

stata acquistata in data 27/9/2000 per la somma di lire 180.000.000 accendendo un mutuo (mensile di lire 1703.219 - euro 879,63) per il quale sono stati dati in pegno dei titoli alla banca. L'Ufficio considera un mutuo di euro 12240,00, mentre l'importo esatto è di euro 879,63 e pertanto vi è un maggior reddito errato per euro 6.736,00.

Autoveicolo Mercedes CLK (acquistato nel 2003): trattasi di una vettura acquistata cedendo in permuta una Ford Mondeo, valutata euro 14.300,00 (supervalutazione usato euro 2.400,00, più valutazione eurotax euro 11900,00). L'importo di euro 14300,00 andrebbe considerato come disinvestimento e dovrebbe ridurre il reddito sinteticamente accertato.

INAPPLICABILITA' DEL REDDITOMETRO AL RICORRENTE.

Sulla base di quanto esposto, il redditometro non sia applicabile, in quanto, su un presunto scostamento di euro 44328 (70969-26641), il contribuente ha giustificato redditi per euro 35.918. Se si considera la sproporzione della presunzione derivante dal possesso del fabbricato di _____, è evidente come lo scostamento sia giustificato al 100%.

L'Agenzia delle Entrate di Vercelli nelle controdeduzioni chiede il rigetto del ricorso con pagamento delle spese.

Le questioni attinenti la lamentela della nullità dell'avviso di accertamento per (presunta) irritalità della notifica sono destituite di ogni fondamento. Infatti, la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione civile n.19854 del 5/10/2004 ha statuito che la notificazione dell'avviso di accertamento tributario affetta da nullità rimane sanata, con effetto ex tunc, della tempestiva proposizione del ricorso del contribuente avverso tale avviso, atteso che, da un lato, l'avviso di accertamento ha natura di provocatio ad opponendum, la cui notificazione è preordinata all'impugnazione e, dall'altro all'art.60 del DPR 600/7, richiama espressamente, in tema di notificazione degli avvisi e degli atti per legge devono essere notificati al contribuente, le norme stabilite dagli artt. 137 e segg. Del codice di procedura civile, e quindi dell'art.160, il quale attraverso il rinvio al precedente art.156, prevede

appunto che la nullità non possa mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto il suo scopo.

L'accertamento impugnato appare chiaro ed esplicitamente motivato con riferimento agli studi di settore. L'Ufficio tenuto conto degli elementi presi in considerazione e degli indici e coefficienti fissati dai richiamati DD.MM, appare coerente con il condiviso principio, secondo cui "ai fini dell'accertamento sintetico dei redditi di cui all'art.38 del DPR 29/9/73, n.600, è sufficiente che l'Ufficio Finanziario che procede all'accertamento abbia acquisito elementi e circostanze di fatto certi, senza che abbia l'onere di indicare i singoli cespiti dai quali derivi il reddito accertato, purché questo sia tratto da situazioni indicative di una capacità di spesa di natura reddituale" (Cass,8665/2002; n.8552/2002; n.1178/2002).

Il Collegio fa presente che:

Il ricorrente lamenta che l'Agenzia abbia effettuato l'accertamento in assenza dei relativi presupposti, operando unicamente un acritico e generico richiamo allo studio di settore.

Agendo in tal modo, a parere del ricorrente, l'Agenzia non avrebbe congruamente motivato il proprio operato, in quanto il solo discostamento del reddito dichiarato rispetto a quello risultante dallo studio di settore rappresenterebbe un puro dato aritmetico, astratto e meramente presuntivo, disancorato dalla singola realtà economica esaminata.

Sempre secondo il ricorrente, i risultati dello studio di settore avrebbero una valenza di presunzione relativa e non potrebbero da se soli, senza il concorso di altri fatti e indizi, giustificare la pretesa tributaria.

Sarebbe necessario, secondo la tesi di parte ricorrente, per l'Agenzia delle Entrate dimostrare l'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dagli studi di settore.

Occorre, preliminarmente, osservare che la norma di riferimento per gli studi di settore è l'art. 62-sexies del D.L. 33/93, che dispone che gli accertamenti effettuati in base al primo comma dell'art. 39 DPR 600/73 *"possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero gli studi di settore"*.

Viene, in tal modo, fatto espresso riferimento alla possibilità di accertamento ex art. 39, 1° comma, DPR 600/73, sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti; la norma prevede, inoltre, la sussistenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore.

Proseguendo oltre nell'indagine, occorre stabilire se gli studi di settore rappresentino di per sé un elemento presuntivo particolarmente grave, che giustifichi da solo l'accertamento.

Sul punto la giurisprudenza di merito si è espressa con soluzioni variegata, ma con netta prevalenza della tesi che lo studio di settore non basta, da solo, a legittimare l'accertamento, essendo onere dell'Agenzia provare anche l'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi dichiarati e quelli desumibili dallo studio di settore.

Anche la giurisprudenza di legittimità appare schierata su queste posizioni, poiché nelle sentenze in materia sono stati espressi questi principi:

- necessita, in primo luogo, la verifica della sussistenza delle condizioni che legittimino, in presenza di contabilità formalmente regolare, l'adozione dello strumento delle presunzioni semplice, purché gravi, precise e concordanti;
- occorre, in secondo luogo, verificare se la pretesa fiscale che poggia su tali basi sia condivisibile o meno, nel senso che è necessario verificare il grado di affidabilità delle presunzioni utilizzate;
- non è, comunque, ammissibile che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere dalla concreta e reale capacità contributiva del singolo contribuente assoggettato a verifica;
- ne consegue la necessità di compiere ogni sforzo per individuare la reale capacità contributiva del soggetto, valendosi anche di strumenti presuntivi, che però non possono essere utilizzati con effetti automatici (ciò che violerebbe il dettato

costituzionale), ma che debbono essere rapportati alla situazione concreta;

La conseguenza conclusiva e di sintesi può essere espressa coll'affermare che è compito dell'Amministrazione finanziaria quello di adeguare alla fattispecie singola e concreta la fattispecie generica ed astratta fornita dallo studio di settore, elemento meramente indiziario e presuntivo (*praesumptio hominis*).

A questo punto l'indagine si sposta sulla concreta correttezza e congruità dell'operato dell'Agenzia, per verificare se l'applicazione dello studio di settore sia stata effettuata in aderenza alla specifica situazione di riferimento, attraverso l'adattamento dello strumento presuntivo (studio di settore) alle caratteristiche individuali del contribuente, apportando i necessari correttivi ritenuti confacenti alla peculiare fattispecie concreta.

Si deve affermare, in conclusione, che l'Agenzia ha omesso di valutare le osservazioni fatte dal contribuente, così come ha omesso di motivarne il rigetto, venendo in tal modo meno al proprio dovere di adeguare il risultato dello studio di settore alla concreta e particolare situazione del contribuente.

Sotto tale profilo il ricorso proposto dal sig. _____ risulta fondato e meritevole di accoglimento, con conseguente declaratoria di annullamento dell'avviso di accertamento impugnato.

La particolarità e la novità delle questioni trattate, l'attuale dissidio giurisprudenziale in atto e ragioni di equità portano a dichiarare integralmente compensate tra le parti le spese di causa.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

Vercelli, 13/3/2008

IL RELATORE

IL PRESIDENTE