

Sentenza n. 41 del 21 marzo 2013 (ud 11 ottobre 2012) - della Commiss. Trib. Prov., Rimini, Sez. II
- Pres. Ottavio Ferrari Acciajoli - Rel. Celio Piccioni

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIAE DI RIMINI

SECONDA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

FERRARI ACCIAJOLI OTTAVIO - Presidente

PICCIONI CELIO - Relatore

CHECCHI MARIO - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 346/12

depositato il 15/05/2012

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

contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI RIMINI

proposto dai ricorrenti:

P.P.M.A.

P. S. M. 9 47921 R.

difeso da:

COMANDUCCI MAURO

STUDIO PROTTI E VALCAMONICI

VIA TIBERIO 11 47900 RIMINI RN

difeso da:

PROTTI ROBERTO

STUDIO PROTTI E VALCAMONICI

VIA TIBERIO 11 47900 RIMINI RN

difeso da:

VALCAMONICI MARCO

STUDIO PROTTI E VALCAMONICI

VIA TIBERIO 11 47900 RIMINI RN

- sul ricorso n. 347/12

depositato il 15/05/2012

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THU01T402270/2011 IRPEF-ADD.REG. 2008

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THU01T402270/2011 IRPEF-ADD.COM. 2008

contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI RIMINI

proposto dai ricorrenti:

P.P.M.A.

P. S. M. 9 47921 R.

difeso da:

COMANDUCCI MAURO

STUDIO PROTTI E VALCAMONICI

VIA TIBERIO N.11 47900 RIMINI RN

difeso da:

PROTTI ROBERTO

STUDIO PROTTI E VALCAMONICI

VIA TIBERIO N.11 47900 RIMINI RN

difeso da:

VALCAMONICI MARCO

STUDIO PROTTI E VALCAMONICI

VIA TIBERIO 11 47900 RIMINI RN

FATTO E DIRITTO

Trattasi dei ricorsi rubricati ai numeri 346/12 e 347/12 poi riuniti.

L'atto impugnato riguarda gli avvisi di accertamento per il periodo d'imposta 2007 e 2008.

Tributo: II.DD. + IVA.

Valore economico della controversia: Euro 79.000,00.

Ricorrente: P.P.M.A.. Domicilio eletto: RIMINI, VIA TIBERIO N. 11.

Con gli avvisi di accertamento notificati il 28.11.2011 ed il 24.11.2011, l'Agenzia delle Entrate - ha determinato sinteticamente il reddito della Sig. P.P. per gli anni d'imposta 2007 e 2008 ai sensi dell'art. 38, comma 4 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Precedentemente, in data 08.08.2011, l'Ufficio aveva notificato alla contribuente il questionario n. Q00857/2011 ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973, invitandola ad indicare la disponibilità di residenze, autoveicoli, imbarcazioni ed altri beni, nonché la provenienza degli importi spesi per gli incrementi patrimoniali dal 2007 al 2011.

Sulla scorta dei dati forniti dalla parte in risposta al predetto questionario, nonché dalle risultanze dell'Anagrafe Tributaria, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato, per i periodi considerati, i seguenti beni:

1) Appartamento adibito a residenza principale di mq 115 sito in Rimini alla Piazzetta S. Martino n. 9, per il quale la ricorrente ha dichiarato di sostenere per intero le spese relative al mutuo fondiario acceso ai fini dell'acquisto dell'immobile pari a due rate semestrali di Euro 10.500,00 ciascuna;

2) Residenza secondaria di mq 80 sita in Gambellara (RA) oltre a garage, acquistata il 05.10.2007 per Euro 100.000,00 per la quale la ricorrente ha dichiarato di sostenere per intero le spese relative al mutuo fondiario acceso ai fini dell'acquisto dell'immobile pari a 4 rate trimestrali di Euro 1.744,32 ciascuna;

3) Altra residenza secondaria di mq 80 sita in Gambellara (RA) oltre a garage, acquistata il 05.10.2007 per Euro 100.000,00 per la quale la ricorrente ha dichiarato di sostenere per intero le spese relative al mutuo fondiario acceso ai fini dell'acquisto dell'immobile pari a 4 rate trimestrali di Euro 1.744,32 ciascuna;

4) Autovettura Micra Nissan, alimentata a diesel, 16 HP, immatricolata nel 2004, acquistata il 07.05.2004 per il prezzo di Euro 13.694,26, disponibile al 60%;

5) Autovettura Smart For Four, immatricolata nel 2006, alimentata a benzina, 15 HP, acquistata l'08.02.2006 per il prezzo di Euro 16.250,00, disponibile sino al 17.12.2008 al 60%;

6) Autovettura Fiat Punto, immatricolata nel 2006, alimentata a diesel, 15 HP, acquistata il 28.02.2006 per il prezzo di Euro 14.640,00, disponibile al 60%;

7) Autovettura BMW Z4, immatricolata nel 2006, alimentata a benzina, 20 HP, acquistata il 26.04.2006 per il prezzo di Euro 34.500,00, disponibile sino al 23.05.2008 al 60%;

8) Autovettura Smart For Two Coupé, immatricolata nel 2007, alimentata a diesel, 15 HP, acquistata l'08.06.2007 al costo di Euro 13.300,00, disponibile sino al 16.07.2007 al 60%;

9) Collaboratore familiare per un totale di 1.300 ore nel 2007 e di altre 1.300 ore nel 2008 con sostenimento delle relative spese per intero.

Con riferimento alle spese per incrementi patrimoniali sostenute dal 2007 al 2011 - come indicato dalla parte - le stesse risultano costituite dall'acquisto dell'autovettura di cui al n. 8 per l'importo di Euro 13.300,00.

Dalle interrogazioni effettuate tramite il sistema informativo A.T., è emerso chela Sig.ra P. ha dichiarato redditi imponibili pari ad Euro 23.165,00 per l'annualità 2007 e pari ad Euro 30.217,00 per l'annualità 2008.

In virtù dei poteri conferitigli dall'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, l'Ufficio, considerato il possesso di beni indici di capacità contributiva da parte della ricorrente, ha proceduto a determinare sinteticamente il reddito della stessa. L'attività di controllo ha evidenziato in capo alla Sig.ra P. un reddito netto presunto pari ad Euro 113.326,00 per l'anno 2007 e pari ad Euro 139.375,39 per il 2008, delineando uno scostamento superiore al quarto tra reddito dichiarato e reddito presunto per due periodi d'imposta.

L'Ufficio ha sostenuto che la parte non ha documentato ai sensi dell'art. 38, comma 6 del D.P.R. n. 600 del 1973 il possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte tali da giustificare il maggior reddito sinteticamente determinato e quindi ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973, ha emesso i provvedimenti impugnati, accertando in capo alla ricorrente un reddito complessivo netto superiore di almeno un quarto rispetto a quello dichiarato per gli anni 2007 e 2008.

A seguito della notifica degli avvisi di accertamento in data 20.01.2012, la contribuente ha presentato per entrambi gli atti istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 218 del 1997. Successivamente, l'Ufficio ha invitato la Sig.ra P. a comparire per l'instaurazione del contraddittorio a seguito dell'istanza di definizione dalla stessa avanzata.

In data 14.03.2012 la contribuente si è presentata al contraddittorio, chiedendo che le autovetture fossero integralmente escluse dal calcolo del reddito presunto in quanto utilizzate al 100% dai dipendenti della ditta individuale della P.; l'Ufficio ha chiesto l'esibizione di documentazione probatoria in proposito.

Nel successivo contraddittorio, svoltosi il 26.03.2012, la contribuente ha prodotto le dichiarazioni scritte rilasciate da tre dipendenti. Nel medesimo contraddittorio, poi, la P. ha chiesto una riduzione delle ore annuali effettuate dalla colf, producendo, anche in tal caso, la dichiarazione scritta resa dalla stessa colf. Al riguardo l'Ufficio ha fatto presente che le ore lavorate dalla colf non potevano essere oggetto di riduzione in quanto trattavasi di dato ufficiale comunicato dall'INPS di Rimini sulla base di quanto allo stesso dichiarato dal datore di lavoro.

L'Ufficio, al fine di definire in adesione la posizione fiscale della contribuente, ha predisposto una proposta di accertamento con adesione in relazione a ciascun atto impositivo notificato. In particolare, l'Ufficio si è offerto di rideterminare il reddito presunto imputabile alla P. in considerazione della particolare attività d'impresa svolta dalla stessa (agenzia investigativa) che, per sua natura, richiede ai dipendenti di effettuare spostamenti, appostamenti e pedinamenti di terze persone, e, dunque, rende necessario l'utilizzo di un mezzo di trasporto. Ammesso, pertanto, che la P. non potesse da sola utilizzare cinque veicoli, l'Ufficio ha proposto di espungere dal calcolo

quattro autovetture, mantenendo tuttavia in capo alla ricorrente l'utilizzo per uso personale di almeno un autoveicolo e cioè la Micra Nissan. In relazione alle ore lavorate dalla colf, per quanto già premesso, l'Amministrazione ha ritenuto di confermare il proprio operato.

In data 30.04.2012, poiché la contribuente non ha accettato la proposta di adesione dichiarando, per vie informali, di non avere liquidità per pagare gli importi risultanti dalla stessa, la Sig.ra P. ha proposto distinti ricorsi avverso gli avvisi di accertamento de qui bus, eccependo, tra le altre, la violazione dell'art. 12 della L. n. 212 del 2000 per carenza di contraddittorio col contribuente, nonché l'illegittima applicazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 e, dunque l'infondatezza della pretesa erariale. I due ricorsi sono stati riuniti.

Tutte le eccezioni preliminari vanno rigettate.

Segnatamente:

1) Il ricorrente lamenta l'inesistenza giuridica della notificazione dell'avviso di accertamento perché consegnato all'agente postale da un messo privo del potere di svolgere attività notificatoria.

Dai documenti in atti risulta che il Sig. M.M. è stato designato con ordine di servizio n. 5/2009 del 06.04.2009, come messo notificatore speciale della Direzione Provinciale di Rimini.

2) Il contribuente lamenta che l'atto notificato non presenta i timbri di legatura dei fogli. Dai documenti in atti risulta che le pagine sono numerate e la relata di notifica reca l'indicazione del numero delle pagine che compongono l'atto (cfr. Cass. 2354/2009, sul punto).

3) Il ricorrente deduce l'inesistenza dell'atto siccome emesso in violazione dell'art. 29 del D.L. n. 78 del 2010.

Risulta invece che l'atto contiene al punto 9 delle avvertenze, lettere a-b-c, l'intimazione ad adempiere entro il termine di 60 giorni con avvertimento che in caso di mancato pagamento, decorsi altri 30 giorni, le somme pretese verranno affidate all'esecuzione forzata dell'Agente di riscossione.

4) La ricorrente eccepisce la nullità e/o l'inesistenza dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione dell'atto perché firmato dal Capo Area e non dal Direttore.

Risulta agli atti che un atto interno ha formalizzato la delega di funzioni dal Direttore al Capo Area.

5) Il contribuente censura la mancata indicazione del responsabile del procedimento esecutivo accanto a quella del responsabile del procedimento di accertamento.

L'indicazione del responsabile di procedimento esecutivo - rectius del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo - era un requisito espressamente richiesto dalla legge in ordine alla vecchia cartella di pagamento la quale doveva contenere, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione del ruolo nonché di emissione e notificazione della cartella medesima (v. art. 36, comma 4 ter, del D.L. n. 248 del 2007, convertito con modificazioni dalla L. n. 31 del 2008, secondo cui: "La cartella di pagamento, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella.").

L'eliminazione del "ruolo" per la riscossione coattiva delle principali imposte comporta, dunque, la soppressione della fase dell'emissione e quella della notifica della cartella di pagamento con tutte le conseguenze che ne derivano in termini di osservanza delle formalità ascrivibili al contenuto minimo essenziale della cartella stessa, come ad esempio quelle riferibili alla data di esecutività del ruolo o all'indicazione del responsabile del procedimento esecutivo.

Dunque, l'avviso di accertamento impugnato è legittimo sia sotto il profilo di atto amministrativo in quanto reca il nominativo del responsabile del procedimento di accertamento ex artt. 4, 5, 6 L. n. 241 del 1990, che sotto il profilo di atto impositivo in quanto emesso dall'organo competente a manifestare all'esterno la pretesa tributaria.

Per quanto concerne l'efficacia di titolo esecutivo, l'avviso di accertamento acquisisce tale forza non in virtù di un'iscrizione a ruolo effettuata dal creditore che richiederebbe per la normativa previgente la sua indicazione quale responsabile del procedimento, ma per espressa previsione normativa col decorso del termine di 60 giorni dalla notifica.

6) Sull'eccezione di illegittimità dell'atto per assenza dell'intimazione ad adempiere e sull'omessa indicazione degli interessi la Commissione osserva che la valenza di titolo esecutivo del nuovo accertamento è ottenuta mediante inserimento nel corpo dell'avviso della cd. intimazione ad adempiere: il contribuente è invitato al pagamento degli importi indicati nell'avviso (per intero ovvero per un terzo, a titolo provvisorio) entro il termine di proposizione del ricorso.

Nel caso che si occupa e contrariamente a quanto sostenuto dal contribuente, l'intimazione ad adempiere è riportata non solo in cima all'atto opposto (pag. 2: "Questo avviso di accertamento ha valore di intimazione ad adempiere ma anche in fondo allo stesso nelle "avvertenze per il contribuente" (pagg. 12-20) cui si è già accennato al punto 2 delle difese.

Per quanto attiene agli interessi, l'atto impositivo emesso in conformità ai dettami dell'art. 29 del D.L. n. 78 del 2010 deve recare l'intimazione ad adempiere al pagamento, oltre che degli importi a titolo di tributi e sanzioni, anche di quelli dovuti a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo che, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 602 del 1973, vengono calcolati dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento non effettuato e sino alla data del possibile versamento.

Occorre tenere presente che, tuttavia, il termine ultimo per versare non è fisso, coincidendo con quello per ricorrere. Detto termine, oltre ad essere mobile, è anche eventuale, in quanto il contribuente potrebbe decidere di non ottemperare all'intimazione di cui alla lettera a), comma 1, dell'art. 29. In tale caso, sono dovuti anche gli interessi di mora di cui all'art. 30 del D.P.R. N. 602/7381. Questi sono citati alla lettera f), comma 1, dell'art. 29, ove viene statuito che, a decorrere dal primo giorno successivo al termine ultimo per impugnare l'atto, le somme con lo stesso richieste sono maggiorate degli interessi di mora ex art. 30 cit., calcolati dal giorno successivo a quello di notifica dell'atto e fino al giorno del pagamento: il calcolo di questi interessi verrà effettuato dall'Agente della riscossione.

7) Il contribuente lamenta la violazione del principio del contraddittorio nell'attività di accertamento mediante uno strumento presuntivo.

Ma in atti è versato il verbale di contraddittorio del 06.10.2011: inoltre in data 30.04.2012 l'attuale ricorrente convocata in Ufficio per firmare l'adesione già predisposta, non ha accettato la proposta, dichiarando di non avere disponibilità economica.

Esaminate le eccezioni preliminari occorre entrare nel merito della questione. Il contribuente eccepisce che è stato applicato nella specie il vecchio redditometro invece che il nuovo redditometro, disponibile all'A.F.

In effetti la relazione introduttiva al D.L. n. 78 del 31 maggio 2010 art. 22 in merito alle modifiche degli indici posti a base del software redditometrico: precisa che "L'attuale impostazione non tiene conto dei cambiamenti, connessi ai mutamenti sociali, verificatisi nel tempo in ordine alle tipologie di spesa sostenute dai contribuenti ed alle preferenze nella propensione ai consumi.

Le modifiche proposte intendono pertanto innovare profondamente questo importante strumento di contrasto alla evasione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche..."

Dunque nel caso che si occupa è stato applicato uno strumento anacronistico che non tiene conto dei mutamenti sociali; tale realtà mutata necessita di un nuovo strumento "profondamente innovato" e quindi le risultanze dell'avviso di accertamento impugnato sono prive di pregio.

La dottrina (vedasi R. Acierno, Sole 24 Ore del 18.11.2011) ha ritenuto che in relazione al nuovo redditometro su casa, auto e colf, ha evidenziato che "Il possesso di un immobile, ad esempio, ubicato in un qualunque paesino di montagna dell'Italia centrale, era simile, sotto il profilo del calcolo redditometrico, ad un immobile delle medesime dimensioni posto al centro storico di Roma o, ancora, il discrimine per gli autoveicoli era rappresentato dalla loro potenza, senza considerare la loro marca o il loro prezzo. Ed è proprio con riferimento a questo ultimo aspetto che il vecchio redditometro sembra presentare non poche incongruenze: nella determinazione del costo redditometrico di gestione dell'autovettura emergevano casi paradossali.

In altre parole, a seguito dell'applicazione dei vecchi coefficienti si determinavano importi uguali o addirittura superiori a quanto necessiterebbe per acquistare una nuova autovettura dello stesso tipo e marca. Ciò anche inconsiderazione del fatto che il costo di gestione delle auto veniva abbattuto forfettariamente del 10% soltanto a partire del quarto anno di immatricolazione (e quindi fino al terzo anno di vita la vettura era considerata nuova). Da notare ancora che il provvedimento, che aggiorna ogni due anni i coefficienti del vecchio redditometro, si riferisce agli HP (Horse Power), destando non pochi dubbi, anche se di fatto (si spera) si dovrebbe riferire ai cavalli fiscali (che è cosa ben diversa). A dirimere ogni perplessità, il nuovo redditometro sembra invece considerare, almeno da quanto è desumibile dai primi tre esempi forniti dalle Entrate alla potenza delle autovetture espressa in Kw.....

...Per quanto riguarda la colf, invece, ogni ora lavorata nell'anno 2008 doveva essere moltiplicata per 38,52 Euro.

Senza poi dimenticare la possibilità che ha l'ufficio, in base al vecchio redditometro, di sommare i risultati derivanti dall'applicazione dei coefficienti redditometrici alle altre spese sostenute dal contribuente nel corso dell'anno d'imposta (fino al 2008), come, ad esempio, quelle per la cura della persona o per l'istruzione dei figli.

Le differenze rispetto al nuovo redditometro sembrano dunque rilevanti.

Tanto che, in considerazione del fatto che ci sono ancora molti accertamenti fondati sui calcoli relativi ai periodi di imposta 2006, 2007, 2008, il contribuente, una volta disponibile il software della nuova metodologia, potrebbe ben far valere queste circostanze dimostrando la scarsa precisione delle precedenti elaborazioni a base della rettifica.

Vi è poi un'ulteriore considerazione: varie volte la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto "indiscutibili" i parametri utilizzati dagli uffici. Ora è abbastanza evidente, invece, che questi parametri dovevano forse essere oggetto di maggiore riflessione e approfondimento prima di decretarne la loro intangibilità."

Appare dunque giusto richiedere all'ufficio l'applicazione del nuovo strumento.

Ne deriva che le risultanze dell'avviso di accertamento sono infondate e pertanto appare evidente l'assoluta illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato.

Due parole anche sulla illegittimità ed inapplicabilità delle sanzioni irrogate, secondo la tesi del ricorrente.

La Commissione ritiene che i provvedimenti irrogativi siano immotivati, in aperta violazione di quanto prescritto dall'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (che richiede a pena di nullità che i provvedimenti sanzionatori siano motivati) mentre nella specie nessuna motivazione è stata data, non contenendo i provvedimenti stessi che mere formule ripetitive delle espressioni contenute nei dati normativi, senza alcuna attinenza alla realtà.

Nella specie, per contro, l'Ufficio ha irrogato sanzioni facendo solo stereotipo ed astratto richiamo ai motivi indicati nell'art. 7 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Non è configurabile inoltre l'elemento soggettivo, in ordine alla ricorrenza del quale, peraltro, l'Ufficio non fornisce alcuna motivazione.

In definitiva questo accertamento va annullato e l'Ufficio dovrà tenere conto delle osservazioni che la Commissione ha effettuato.

La reciproca soccombenza delle parti, consiglia la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

- Accoglie il ricorso.

- Spese compensate.

Rimini, il 11 ottobre 2012.