

Fatto e Diritto

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 DM 10/09/1992, 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, dpr 600/73 dovrebbe essere contenuta in disposizione normativa primaria e non in un decreto ministeriale. Tali disposizioni 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. 546/1992.

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, dpr 600/73, sia il decreto ministeriale sarebbe in contrasto sotto vari profili con la L. 27.7.2000 n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente). In particolare sostiene che in tema di redditometro 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 DM 10/09/92.

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 del'art. 23 Cost. non ha fondamento.

La Cassazione ha stabilito che "le norme introdotte con il DPCM 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, dpr 600/73 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 (07/04/2008 n. 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.