



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI E. ROMAGNA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-------------------|--------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | BLOCK | MAURIZIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | PETRAGNANI GELOSI | DR GIAN LUCA | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | LABANTI | SANDRO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1469/2014
depositato il 28/05/2014

- avverso la pronuncia sentenza n. 419/2013 Sez:2 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di MODENA

contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE MODENA

proposto dall'appellante:

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n°
AVVISO DI ACCERTAMENTO
AVVISO DI ACCERTAMENTC

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 1469/2014

UDIENZA DEL

27/06/2017 ore 14:00

N°

2571/3/17

PRONUNCIATA IL:

27/6/17

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

27/6/17

Il Segretario

Il segretario

Finzia De Lucia



[Handwritten signature]



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

Emilia Romagna – sezione II – via A. Da Formigine 3.

Udienza del 27 giugno 2017 ore 14

Pratica R.G.A. N. 1469/14

Sentenza impugnata N. 419/02/2013 DEL 28/10/2013 emessa dalla

Commissione Tributaria Provinciale di Modena

Contribuente:

Oggetto: IRPEF – add. comm. - anno di imposta 2006

ATTO: avviso di accertamento n.

FATTO e DIRITTO

Premesso che il presentava dichiarazione dei redditi pari a zero per gli anni di imposta 2005 e 2006 mentre per il 2007 indicava la sola somma di euro 8.843, in data 16/10/2010 l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Modena notificava a un questionario con richiesta di voler giustificare e documentare le spese sostenute per la gestione dei beni di cui all'articolo 1 del decreto ministeriale 21/9/99 con riferimento agli anni di imposta 2005 - 2007, nonché le spese sostenute per gli incrementi patrimoniali nel periodo 2007-2011. Poiché il rispondeva solo parzialmente al questionario, l'ufficio, ai sensi dell'art. 38 commi 4 e 5 del DPR 600/73, gli notificava l'avviso di accertamento n. accertava sinteticamente il reddito attribuibile al contribuente per l'anno di imposta 2007 in € 125.865,61 e non di € 8.843,00 come da questi indicato, con conseguente ricalcolo di Irpef, Addizionale Regionale, Addizionale Comunale oltre a sanzioni ed interessi per euro 97.046,00. L'ufficio precisava di avere ricostruito il reddito sia sulla base



dei beni acquisiti al patrimonio dal ai sensi dell'art. 38 comma 5 d.p.r. n. 600 del 1973¹, sia in relazione alle spese di gestione di beni che l'ufficio calcolava in euro 117.325,61 ai sensi dell'art. 38 comma 4 d.p.r. n. 600 del 1973².

Il contribuente proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento n. sostanzialmente per tre motivi: criticando, in relazione all'accertamento sintetico, l'utilizzo del metodo dei quinti posticipati; asserendo di avere usufruito dell'aiuto monetario del padre; assumendo l'illegittimità della richiesta di ricostruzione analitica della contabilità della persona fisica a fronte di un accertamento avente natura induttiva.

La Commissione Tributaria adita respingeva il ricorso e condannava il ricorrente al pagamento delle spese processuali a favore dell'Agenzia delle Entrate liquidate in euro 1.000,00 con sentenza n. 419/02/13 del 28/10/2013 in quanto riteneva affidabile ed attendibile la determinazione sintetica del reddito effettuata ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 600/73. Il giudice di primo grado osservava che il contribuente non aveva fornito la prova contraria per confutare la quantificazione redditometrica del reddito (Cass. 3316/2009) effettuata in sede di avviso di accertamento, posto che il contribuente nel 2006 aveva tra l'altro acquistato un'autovettura alimentata a gasolio e che quindi risultava possessore di beni indice di capacità contributiva ai sensi del DD.MM. 10-9-1992 e 21-9-1999.

Proponeva appello il contribuente ritenendo illegittimo l'accertamento sintetico (metodo dei quinti posticipati) ai sensi dei commi 4 e 5 del sostituto art.38 del DPR 600/73 e richiamando la sentenza n.456/2011 della Commissione Tributaria Regionale di Roma secondo la quale il Fisco può valutare la capacità contributiva solo per il periodo che precede l'anno di imposta che forma oggetto di accertamento, mentre non vanno prese in considerazione le spese determinanti un incremento del patrimonio sostenute in anni successivi a quello dell'accertamento. Venivano inoltre citate le decisioni della Cassazione (sentenza n. 13289/2011 e 23554/2012) con cui veniva attribuito all'accertamento da redditometro un carattere di presunzione semplice con riferimento al "nuovo" redditometro". Sottolineava inoltre che la scrittura privata attestante l'intervento del padre a sostegno del figlio non poteva essere considerata come ininfluyente ai fini della determinazione della disponibilità di liquidità nei periodi considerati. In conclusione l'appellante chiedeva l'annullamento dell'atto opposto.

Si costituiva in appello l'Agenzia delle Entrate con proprie controdeduzioni. L'Ufficio affermava che:

- l'appellante aveva limitato la propria doglianza in riferimento al solo profilo patrimoniale dell'accertamento (ovvero € 8.540);

¹ Trattasi dell'acquisto effettuato il 28/5/2010 di un'autovettura targata DC642SP per euro 41.200 nonché del conferimento in piena proprietà di una partecipazione del 30 giugno 2008 di euro 1500, per un totale di € 42.700

² Spese inerenti alla gestione di due auto a gasolio, di un'auto a benzina, di una residenza principale, di una residenza secondaria oltre alla nuda proprietà di due immobili.

- l'appellante non aveva contestato la quota di reddito pari a € 177.325,61 determinata ex art. 38/4 dpr 600/73 in relazione alle spese per il mantenimento e la gestione dei beni;
- nel 2007 era vigente la disciplina prevista dall'art. 38 comma 5 dpr 600/73 che riteneva valido, fino a prova contraria, il reddito netto ricostruito sulla base della spesa per incrementi patrimoniali: spesa sostenuta in quote costanti nell'anno in cui la spesa è stata effettuata e nei 4 anni precedenti;
- le spese e gli altri indicatori di capacità contributiva ex art. 38 comma 4 non erano delle semplici presunzioni semplici in quanto, un conto erano gli accertamenti che si basavano su studi di settore standardizzati, altro erano gli accertamenti sintetici, prevedendo la legge solo nel primo caso l'obbligatorietà di un previo contraddittorio con il contribuente;
- il giudice una volta constatata la ricorrenza di una situazione idonea a concretizzare un indicatore di capacità contributiva (cfr. disponibilità di autoveicoli o di residenze principali o secondarie) non poteva disattenderlo potendo solo valutare la prova offerta dal contribuente in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma;

In riferimento alla contestazioni specifiche, l'ufficio obiettava che:

- Le dichiarate liberalità effettuate dal padre a favore del contribuente per € 230.658,28 effettuate tra il 2000 e il 2007 risultavano da una scrittura privata non autenticata;
- Che le liberalità comprovate del 21.09.2007 per € 100.000 e del 17.05.2007 per € 50.000 non dimostravano altresì che queste fossero state utilizzate per gli incrementi patrimoniali e per le spese di gestione relative al 2007;
- Che la disponibilità di particolari categorie di beni giustificava la ricorrenza di una presunzione legale ex art. 2778 c.c. fondata sul fatto che oltre l'esborso il reddito deve essere idoneo a mantenere e gestire i beni;
- Che la presunzione iuris tantum prevista dal legislatore poteva essere superata solo da elementi concreti idonei a comprovare che le spese erano state sostenute con redditi esenti o di redditi di soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

L'ufficio concludeva chiedendo il rigetto dell'appello e la condanna dell'appellante alle spese di giudizio.

L'appello è fondato

L'anno di imposta oggetto di ricostruzione dei redditi del contribuente, secondo il metodo sintetico, è il 2007.

È necessario distinguere la disciplina applicabile per gli accertamenti sino al periodo d'imposta 2008 (come per il caso in esame) da quelli riguardanti gli anni successivi. L'articolo 22 del Decreto Legge



numero 78 del 2010, infatti, ha modificato profondamente la disciplina dell'accertamento sintetico ("redditometro" e "sintetico puro") contenuta nei commi 4 e seguenti dell'articolo 38 del D.P.R. n. 600 del 1973. Le modifiche si applicano per gli accertamenti riguardanti il periodo d'imposta 2009 e i successivi. Per gli accertamenti relativi agli anni anteriori e che siano ancora accertabili (nel caso in esame, anno 2007) continua ad applicarsi la vecchia disciplina³. La normativa in esame prevede che le spese per l'acquisto di beni "durevoli" (immobili, autovetture, strumenti finanziari, quote di partecipazione in società, etc.), denominati dalla normativa "incrementi patrimoniali", si presumono finanziate in quote costanti con il reddito conseguito nel periodo d'imposta di effettuazione della spesa e con quello dei quattro anni precedenti. È posto a carico del contribuente l'onere di provare che la spesa sia stata sostenuta utilizzando risparmi accumulati in un arco di tempo maggiore ai quattro anni precedenti a quello di effettuazione della spesa o altre fonti di entrata.

La peculiarità del caso in esame è che gli incrementi patrimoniali risalgono non all'anno di imposta oggetto di accertamento, ma rispettivamente al 2010 (l'autovettura targata acquistata per euro 41.200) e al 2008 (conferimento in piena proprietà di una partecipazione del 30 giugno 2008 di euro 1500), ovvero in relazione ad annualità d'imposta non sottoposte ad accertamento.

Questa Commissione ritiene di dover aderire a quell'orientamento espresso in sede di legittimità alla luce del quale "Il principio della effettività della capacità contributiva (posto dall'art. 53 cost.) esclude la legittimità non solo di un principio di «supposizione della costanza del reddito» in anni diversi da quello per il quale è stata accertata la produzione di un determinato reddito, ma anche della mera operazione logica di supposizione materiale di tale costanza (o «presunzione di equivalenza»). In caso di determinazione induttiva del reddito, sulla base di «dati e notizie comunque raccolti» (ai sensi dell'art. 39, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973), pertanto, tali «dati» e «notizie» devono essere relativi all'anno di accertamento In tema di accertamento induttivo ex art.39, secondo comma, del d.P.R. n.600 del 1973, l'irrelevanza della fonte di acquisizione e notizie non consente all'Ufficio di prescindere dall'inerenza di questi ad un determinato specifico periodo d'imposta, attesa l'autonomia di ciascun periodo d'imposta, con la conseguente illegittimità della presunzione della costanza di reddito in anni diversi da quello per il quale è stata accertata la produzione di un determinato reddito"⁴.

Il principio affermato minoritariamente nel 2008 è stato successivamente ripreso da:

- Sez. 6 - 5, **Ordinanza n. 24709 del 02/12/2016** (Rv. 641762 - 01) In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'adozione del criterio induttivo di cui all'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 impone all'Ufficio l'utilizzazione di dati e notizie inerenti al medesimo periodo d'imposta al quale l'accertamento si riferisce, sicché non è censurabile l'affermazione del giudice tributario, il quale abbia annullato l'accertamento escludendo la possibilità di desumere il reddito relativo ad un'annualità d'imposta da quello conseguito in anni precedenti, in quanto incombe all'Amministrazione finanziaria l'onere di fornire elementi in

³ L'art. 38/5° d.p.r. nn. 600 del 1973 prevedeva che "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 quattro precedenti".

⁴ Cfr. Cassazione civile, sez. trib., 21/12/2007, n. 27008

senso contrario, risultando insufficiente, a tal fine, la mera affermazione secondo cui l'accertamento è sorretto da "criteri ragionevoli".

- Sez. 5, *Sentenza n. 6579 del 12/03/2008* (Rv. 602737 - 01) In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'adozione del criterio induttivo di cui all'art. 39, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 impone all'Ufficio l'utilizzazione di dati e notizie inerenti al medesimo periodo d'imposta al quale l'accertamento si riferisce: non è pertanto censurabile l'affermazione del giudice tributario, il quale abbia annullato l'accertamento, escludendo la possibilità di desumere il reddito relativo ad un'annualità d'imposta da quello conseguito in anni precedenti, in quanto incombe all'Ufficio l'onere di fornire elementi in senso contrario, risultando insufficiente a tal fine la mera affermazione secondo cui l'accertamento è sorretto da "criteri ragionevoli".

In un'ottica diversa, rispetto alle pronunzie menzionate si segnalano Cass. 1° luglio 2003 n. 10371, nonché Cass. 21 giugno 2002 n. 9099; Cass. 22 dicembre 1995 n. 13089 e Cass. 2 giugno 1992 n. 6714, in *Comm. trib. centr.*, 1992, II, 1841, secondo le quali in tema di accertamento delle imposte sui redditi, gli elementi e le circostanze di fatto utilizzate per l'accertamento sintetico di cui all'art. 38, comma 4, d.P.R. 29 settembre n. 600, non debbono necessariamente riferirsi all'anno in contestazione, ma possono essere accaduti in anni diversi, allorché si riflettano sul periodo fiscale interessato, traducendosi in ulteriori ed autonomi indici contributivi. In questo ultimo senso, e, in particolare, per il rilievo che se ordinariamente una percentuale di ricarico vale in relazione ad un solo periodo di imposta, ciò non impedisce di ritenere che, ai fini di una **ricostruzione** induttiva del **reddito**, possano essere presi in considerazione vicende e fatti economici verificatisi in anni diversi da quello di riferimento, purché idonei a costituire validi indici reddituali e ciò può accadere per situazioni riguardanti una impresa che non abbia presentato, nel corso del tempo, turbolenze od altre anomalie economiche e che abbia fatto registrare, invece, un costante grado di redditività, per i giudici di merito, *Comm. trib. rg. Potenza, sez. I, 2 dicembre 1999 n. 300, in Fisco, 7059*.

L'elemento dirimente a favore del primo orientamento citato pare essere, secondo questa C.T.R., lo strumento dell'interpretazione letterale alla luce del quale l'incremento patrimoniale da considerare non può non riferirsi all'anno di imposta oggetto di accertamento e solo a quel punto la spesa relativa è sorretta da una presunzione alla luce della quale "la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti".

L'ufficio per rideterminare sinteticamente il reddito del _____ del 2007 non avrebbe dovuto prendere in esame incrementi patrimoniali acquisiti in anni di imposta successivi e il giudice di primo grado avrebbe dovuto, per ciò solo, annullare l'avviso di accertamento.

Quanto alle spese inerenti alla gestione di due auto a gasolio, di un'auto a benzina, di una residenza principale, di una residenza secondaria oltre alla nuda proprietà di due immobili che hanno indotto l'Ufficio a ricostruire sinteticamente il reddito 2007 in ulteriori € 117.325,61, si osserva che l'accertamento di tipo sintetico è legittimo, ai sensi dell'**art.38 comma 4 d.P.R. 29 settembre n. 600**

del 1973, ogni qualvolta consente di rettificare il reddito imponibile del contribuente alla luce dei fatti che presuppongono una certa disponibilità reddituale. Le spese personali e per il sostentamento della famiglia sostenute dal contribuente, ad esempio, costituiscono un presupposto certo per la rettifica in aumento del reddito dichiarato, ogni qualvolta la loro entità sia incompatibile con la capacità reddituale del dichiarante. Ne consegue che in sede di ricorso spetti al contribuente fornire prova certa e contraria che i proventi per sostenere un simile volume di spesa derivano da altre fonti di reddito; ma, ove ciò non avvenga, il ricorso all'accertamento sintetico resta perfettamente lecito e può procedersi al recupero della maggiore imposta dovuta. Cassazione civile, sez. trib., 13/11/2000, n. 14691

Per l'appunto, ritiene questa C.T.R. che il _____ abbia fornito utile prova contraria nella misura in cui, non è controverso tra le parti la circostanza che, il padre del contribuente ebbe a donare al figlio, nel corso del 2007, ben 150.000 € rispettivamente € 100.000 in data 21.09.2007 e € 50.000 il 17.05.2007.

Stando così le cose, l'onere probatorio contrario a carico del contribuente pare ragionevolmente assolto mentre l'ulteriore dimostrazione, richiesta dall'ufficio, che il contribuente abbia impiegato le liberalità di cui aveva usufruito per le spese di gestione relative al 2007 si risolve in una prova sinceramente diabolica e non esigibile.

Tanto premesso, la complessità delle questioni di diritto affrontate e la compresenza di orientamenti giurisprudenziali di segno diverso impongono la compensazione delle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie l'appello del contribuente e compensa le spese del presente grado di giudizio.

Bologna il 27 giugno 2017

Il Giudice Estensore

Il Presidente