



Guida Normativa n.94 mercoledì 20 maggio 2009

ACCERTAMENTO

Indice di risparmio legato all'induttivo solo se il Fisco si basa su elementi certi

Corte di cassazione - Sezione tributaria - Sentenza 17 aprile-4 maggio 2009 n. 10178

(Presidente: Cicala; Relatore: Bernardi; Pm - difforme - Fedeli; ... contro Ministero dell'Economia e delle Finanze)

Il testo della sentenza

di Paola Rizzelli e Maurizio Villani

Con il commento si vogliono mettere in luce due importanti punti della sentenza della Corte di cassazione 10178/09, sui quali, peraltro, la stessa si è già pronunciata. Il fatto attiene alla rettifica delle dichiarazioni Irpef di un contribuente, relative agli anni 1986 e 1987, in applicazione del comma 4 dell'articolo 38 del Dpr 600/1973, che ha portato l'Ufficio a ritenere, per due anni consecutivi, il reddito dichiarato incongruo rispetto ai dati presuntivi ricavabili dai decreti ministeriali 10 settembre 1992 e 19 novembre 1992.

Vicenda. La questione, in appello, si è conclusa con la sentenza della Ctr della Lombardia, che ha apportato un'ulteriore diminuzione, rispetto a quella già disposta dalla Ctp di Como, ai redditi accertati, dato che uno degli immobili il cui acquisto era stato considerato come indice della capacità di risparmio nel quinquennio precedente era stato acquistato dal contribuente soltanto per la metà. Avverso tale sentenza il contribuente ha, poi, proposto ricorso per cassazione, adducendo tre motivi d'impugnazione, dei quali il secondo e il terzo catturano particolarmente l'attenzione del lettore. Difatti, in merito al secondo, appare interessante rilevare come la Suprema corte, sebbene, nella sentenza in esame, abbia fatto presente che la possibilità di applicare gli indici di reddito, dei decreti ministeriali del 1992, emanati ai sensi del comma 4 dell'articolo 38 del Dpr 600/1973, agli anni anteriori alla loro pubblicazione sia stata costantemente considerata legittima e non in contrasto col principio di irretroattività delle disposizioni tributarie, atteso che quelle disposizioni non prevedono fattispecie impositive, ma disciplinano il potere di accertamento degli uffici in funzione di garanzia dell'uniformità e della trasparenza dell'azione amministrativa, tuttavia, con la (di poco) precedente sentenza 29 aprile 2009 n. 10028, la stessa Corte ha ritenuto il redditometro non sempre retroattivo. Questo, in effetti, è quanto si evince dalla pronuncia n. 10028 citata, secondo cui non è valido il calcolo induttivo del reddito se, in base ai nuovi parametri, indicati dai decreti ministeriali del 1992, è più alto di quello che sarebbe risultato seguendo i vecchi coefficienti. Statuendo in tal senso, la Suprema corte ha condiviso la decisione della Ctr della Sicilia nella parte in cui ha disposto che «i decreti ministeriali del '92 rappresentano una modifica rispetto alla normativa precedente, sia sul piano sostanziale sia sul piano procedurale, non solo perché prendono in considerazione indici di capacità contributiva prima ininfluenti, come la residenza principale, ma soprattutto perché, lungi dal rappresentare un semplice aggiornamento Istat delle tabelle precedenti, stabiliscono una normativa diversa di calcolo, con differenti parametri di base e con nuovi coefficienti di valutazione, oltreché con diverso sistema di abbattimento progressivo delle voci reddituali, successive a quella di maggiore importo: il tutto con incidenza sull'ammontare del contributo richiesto». La Corte ha, altresì, condiviso la conclusione della Ctr, secondo cui l'applicazione retroattiva del redditometro a questi casi viola anche «il principio di irretroattività della normativa tributaria, riaffermato dall'articolo 3 della legge 212/2000 quale principio informatore dell'ordinamento tributario, da valere in ogni caso quale principio di interpretazione delle sue disposizioni anche pregresse». La diversa posizione, assunta dalla Suprema corte nelle due pronunce, emesse a pochi giorni di distanza, è quindi palese.

Indice di capacità di risparmio. Ritornando, invece, alla sentenza in esame, rilevante è anche il terzo motivo d'impugnazione, fatto valere dal contribuente e ritenuto fondato dalla Suprema corte, in quanto la Ctr, avendo accolto la difesa del contribuente che aveva rilevato di aver acquistato non la proprietà dell'intero immobile, ma della metà, il cui acquisto era stato considerato come indice di capacità di risparmio e quindi di reddito, avrebbe dovuto chiarire il conteggio in base al quale ha ritenuto che la correzione non incideva sulla ricorrenza della condizione, posta dall'articolo 1 della legge 413/1991, per la quale l'accertamento sintetico è consentito qualora il reddito accertato superi di almeno un quarto quello dichiarato per due anni consecutivi, dato che, dalla motivazione della sentenza non si rilevano i dati numerici posti a base della verifica che si afferma di aver positivamente compiuto. In questo caso, la pronuncia della Suprema corte si presenta coerente con altre precedenti (come la 12671/05), dal momento che dalla motivazione della sentenza si ricava che il contribuente aveva contestato la ricorrenza della condizione, ma non si rilevano i dati numerici posti a base della verifica che si afferma di aver positivamente compiuto. Per cui, correttamente, la sentenza è stata cassata e rimessa la causa a altra sezione della Ctr della Lombardia, che darà conto della ricorrenza della suindicata condizione di legittimità dell'accertamento sintetico.

10178 09

Oggetto

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

SANZIONI AMMINISTRATIVE IN MATERIA FINANZIARIA E TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 17016/2001

Dott. MARIO CICALA - Presidente - Cron. 10178
Dott. SALVATORE BOGNANNI - Consigliere - Rep.
Dott. SERGIO BERNARDI - Rel. Consigliere - Ud. 17/04/2009
Dott. EUGENIA MARIGLIANO - Consigliere - PU
Dott. ACHILLE MELONCELLI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 17016-2001 proposto da:

, elettivamente domiciliato in ROMA
, presso lo studio dell'avvocato
, rappresentato e difeso dall'avvocato
, giusta delega a margine;

- *ricorrente* -

contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE;

- *intimato* -

avverso la sentenza n. 138/2000 della COMM.TRIB.REG. di
MILANO, depositata il 09/05/2000;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica

udienza del 17/04/2009 dal Consigliere Dott. SERGIO
BERNARDI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. MASSIMO FEDELI, che ha concluso per il
rigetto del ricorso.

FATTO

... impugnò gli avvisi coi quali l'Ufficio delle ILDD. di Menaggio aveva rettificato le sue dichiarazioni Irpef relative agli anni 1986 e 1987 avendo rilevato, in applicazione del quarto comma dell'art. 38 del DPR 600/73, che per due anni consecutivi il reddito dichiarato risultava incongruo rispetto ai dati presuntivi ricavabili dai DD.MM. 10.09.1992 e 19.11.1992. La Commissione Tributaria Provinciale di Como riunì i ricorsi e li accolse parzialmente, riducendo gli imponibili determinati dall'Ufficio. Su appello del ..., la CTR della Lombardia apportò una ulteriore diminuzione ai redditi accertati. Il contribuente ricorre con tre motivi avverso la decisione della CTR. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze non si è difeso.

MOTIVI

La CTR ha accertato che uno degli immobili il cui acquisto era stato considerato come indice della capacità di risparmio nel quinquennio precedente era stato acquistato dal contribuente soltanto per la metà. La quota di risparmio annuale, calcolata dall'Ufficio in lire 10.000.000, andava pertanto anch'essa ridotta della metà. "Pur così ridotti, i redditi accertati, per i due consecutivi anni dell'86 e dell'87, si discostano dai dichiarati in percentuale superiore al 25% (come da conteggi verificati anche nel contraddittorio dell'udienza)...". Su tale premessa, respinti gli ulteriori argomenti di impugnazione, la sentenza impugnata "determina i redditi imponibili per il 1986 in lire 48.259.000 e per l'anno 1987 in lire 48.447.000".

Il ricorrente spiega tre motivi di impugnazione.

Col primo deduce violazione dell'art. 38 del DPR 600/73, come novellato dall'art. 1, c. 1, lett. b Legge 413/91, ovvero la sua illegittimità costituzionale qualora dovesse interpretarsi nel senso di consentire - come nella specie sarebbe

accaduto - l'accertamento sintetico del reddito imponibile in presenza di una verifica negativa della Guardia di Finanza. La formula legislativa ("indipendentemente dalle disposizioni recate nei precedenti commi e nell'art. 39") starebbe chiaramente a significare, secondo il ricorrente, che l'accertamento ex art. 38 quarto comma non sarebbe consentito al di fuori delle ipotesi particolari contemplate, quindi non sarebbe possibile in presenza di una verifica negativa della Guardia di Finanza.

La tesi non è perspicua. Non spiega, in specie, perché alla locuzione "indipendentemente dalle disposizioni recate nei precedenti commi e nell'art. 39" (intesa chiaramente ad estendere l'ambito applicativo del metodo sintetico di accertamento) dovrebbe viceversa attribuirsi portata restrittiva delle possibilità di applicazione del metodo induttivo. Né spiega perché la non ricorrenza delle ipotesi di cui al terzo comma dell'art. 38 ovvero dell'art. 39 (casi nei quali è espressamente consentito l'accertamento sintetico) dovrebbe viceversa escluderlo qualora fosse stata verificata da parte della Guardia di Finanza. La legittimità dell'art. 38 quarto comma DPR 600/73 è stata del resto già positivamente vagliata dal giudice delle leggi.

Il secondo motivo pone anch'esso una questione numerose volte esaminata e risolta da questa corte nel senso opposto a quello sostenuto dal ricorrente. La possibilità di applicare gli indici di reddito indicati nei decreti ministeriali emanati ai sensi del quarto comma dell'art. 38 DPR 600/73 agli anni anteriori alla loro pubblicazione è stata costantemente considerata legittima e non in contrasto col principio di irretroattività delle disposizioni tributarie, atteso che quelle disposizioni non prevedono fattispecie impositive, ma disciplinano il potere di accertamento degli uffici in funzione di garanzia della uniformità e della trasparenza dell'azione amministrativa.

E' viceversa fondato il terzo motivo, col quale si lamenta omesso esame di punto decisivo. Avendo accolto la difesa del contribuente che aveva rilevato di aver acquistato non l'intera proprietà ma soltanto la quota della metà dell'immobile il cui acquisto era stato considerato come indice di capacità di risparmio e quindi di reddito, la CTR avrebbe dovuto chiarire il conteggio in base al quale ha ritenuto che la correzione non inciderebbe sulla ricorrenza della condizione, posta dall'art. 1 della legge 413/91, per la quale l'accertamento sintetico è consentito qualora il reddito accertato superi di almeno un quarto quello dichiarato per due anni consecutivi. Dalla motivazione della sentenza si ricava che il contribuente aveva contestato la ricorrenza della condizione, ma non si rilevano i dati numerici posti a base della verifica che si afferma di aver positivamente compiuto. La motivazione sul punto è pertanto carente ed incomprensibile.

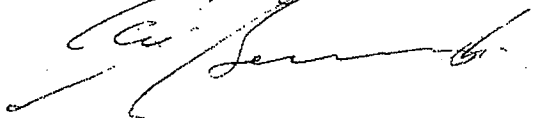
Va dunque accolto il ricorso, cassata la sentenza impugnata e rimessa la causa, per nuovo esame, ad altra sezione della CTR della Lombardia, che darà conto della ricorrenza della suindicata condizione di legittimità dell'accertamento sintetico e deciderà anche sulle spese di questo giudizio di legittimità.

Pqm

Accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della CTR della Lombardia.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione - tributaria, il 17 aprile 2009.

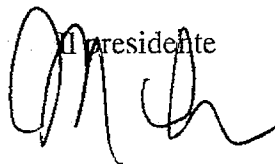
Il consigliere relatore



DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 4 MAG. 2009

IL CANCELLIERE
Marcello Baragona

Il presidente



IL CANCELLIERE
Marcello Baragona