

Incontro Studio NOVEMBRE 2013

BERGAMO

LA DIFESA CONTRO GLI ACCERTAMENTI DA
REDDITOMETRO/SINTETICO (VECCHIO E NUOVO); ALTRE
TEMATICHE DIFENSIVE ATTUALI.

dott. Alvisè Bullo

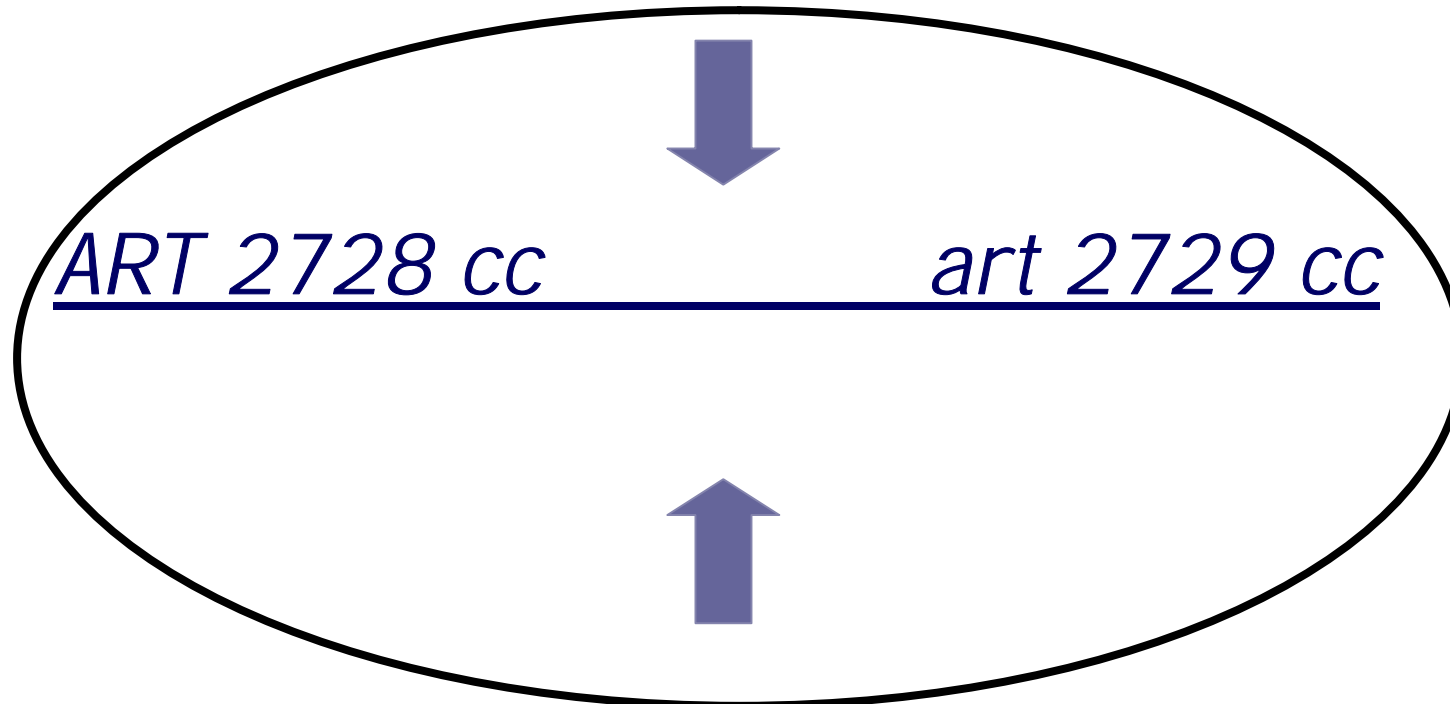
Ordine dei Dottori Commercialisti EC di Venezia

Docente SSEF

Pubblicista & Convegnaista, membro Commissione accertamento e
contenzioso tributario CNDCEC ROMA

San Polo 2237, 30125 Venezia, Tel 041.5205054; fax 041.722326; bulloalvisè@virgilio.it

ART 53 COSTITUZIONE



Art. 115, co 2 c.p.c.

**Art. 2728 C.C.: PRESUNZ.
LEG. REL.:**

Non abbisogna della **PROVA**
di un FATTO sul quale possa
fondarsi e giustificarsi

Se RILEVATA

Trasferisce a colui contro il quale
essa dispone l'onere della PROVA
CONTRARIA

MA

E' **AFFIEVOLITA**, perchè il risultato
potrebbe cadere se lo stesso fatto
IGNOTO, risulti **INVEROSIMILE:**

**Art. 115 co 2 cpc e/o
ABUSO DEL DIRITTO**

Art. 53 COST.: CAPACITA' CONTRIBUTIVA

Non è ammesso che il reddito venga determinato in modo
AUTOMATICO. Viceversa, si deve individuare (provare) la
REALE capacità contributiva

(anche) attraverso

I cui
effetti

Non possono essere AUTOMATICI ma vanno
CONFRONTATI con la SITUAZIONE CONCRETA

CASSAZIONE 19163/2003

Risultato corretto

CTR Puglia, n. 4, 20.01.2009

Nel caso di accessi e verifiche fiscali l'art. 52, comma 1, del D.P.R. n.633/72, richiamato dall'art. 33 del D.P.R. n. 600/73 , non prevede la delegabilità del potere autorizzativo che, quindi, resta sempre di competenza del capo dell'Ufficio, come avviene nel caso degli altri atti amministrativi. Pertanto, un accesso ispettivo a firma del capo area controllo, anche se autorizzato dal capo Ufficio, e' sempre nullo.

Né la volontà del legislatore sembra essere diversa da quella risultante dal significato letterale delle parole usate nell'art. 52 del D.P.R. 633/72; tanto emerge chiaramente dal raffronto di detta disposizione con quella contenuta nell'art. 42 del D.P.R. n. 600/72, che testualmente prescrive: "Gli accertamenti in rettifica o gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell 'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato"

Gli avvisi di accertamento dunque possono legittimamente promanare da un funzionario a ciò delegato dal direttore dell'ufficio tributario, in quanto ciò è espressamente previsto dalla norma al riguardo; analoga possibilità di delega non è stata espressa dal legislatore in riferimento all'autorizzazione per l'accesso nei locali del contribuente.

Art 191 cpp, art 70 DPR 600/1973; art 75 DPR 633/'72. Cass 9320 11.6.2003.

Articolo 31 DPR 600/1973 - Attribuzioni degli Uffici delle imposte.

Co 2 La competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione e' il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa e' stata o avrebbe dovuto essere presentata.

La Corte Costituzionale con la sentenza dell'8 giugno 2005, n. 225 stabilì quanto segue: "l'assunto del rimettente, relativo alla indeducibilità delle componenti negative dal maggior reddito d'impresa accertato in base alla norma impugnata, non solo è apodittico, ma risulta altresì smentito dalla più recente giurisprudenza di legittimità, secondo cui, in caso di accertamento induttivo, si deve tenere conto - **in ossequio al principio di capacità contributiva** - non solo dei maggiori ricavi ma anche della incidenza percentuale dei costi relativi, che vanno, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati.

Così interpretata, la norma si sottrae alla censura di violazione dell'art. 53 della Costituzione..."

Anche l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 32 del 19.10.2006 secondo la quale al paragrafo 5.5, significativamente rubricato <<Incidenza dei costi occulti>>:" Pertanto, in caso di ricostruzione del reddito d'impresa sulla base del predetto metodo (induttivo) l'ufficio non può non tenere conto, soprattutto in assenza di documentazione certa, di un'incidenza percentuale di costi presunti a fronte dei maggiori ricavi accertati; regola che, ovviamente, vale anche se in tutto o in parte i maggiori ricavi siano stati assunti tramite indagini bancarie.

Si ipotizzi il caso di un commerciante di che abbia (nel conto corrente bancario) acquisti per 990 e vendite per 1000 e che per detti movimenti non siano stati "giustificati" dal contribuente. Ciò premesso deve operare la presunzione legale relativa di cui all'art. 32 del DPR 600/1973 secondo la quale $990 + 1.000 = 1.990$ rappresentano (ASSERITI) maggiori ricavi.

Non si potrà però ritenere che la reale tassazione possa avvenire su 1.990 anziché sulla reale capacità contributiva pari a 10 (1000-990). La differenza (e quindi l'errore) su importi bassi è, però, in termini percentuali elevatissima!

Infatti, il commerciante dise viene tassato sulla vera capacità contributiva significa che sarà tassato su di una ricarica pari all'1%; viceversa se fosse tassato sulla non vera e quindi errata ed errata nuova capacità contributiva di 1.990 sarebbe tassato su di una ricarica inesistente pari a: **199.000%** (IN ASSENZA DI ALTRI DATI DICHIARATI). Tutto ciò violerebbe sia l'art. 53 Cost, sia l'art. 115, co 2 cpc

I Supremi Giudici con la sentenza n. 3995 del 19 febbraio 2009 hanno stabilito che: " ..le norme in materia di accertamento richiedono che gli uffici accertino l'imponibile e quindi il reddito effettivo dei contribuenti e non solo i ricavi, tanto è vero che anche in caso di accertamento induttivo l'ufficio nell'accertare il reddito effettivo (non anche nell'accertare i ricavi come nel caso che ci occupa, n.d.A.), qualora per determinati proventi non sia possibile addivenire ai costi, questi possono essere determinati induttivamente...". Di più, gli stessi Giudici Supremi continuano nel seguente modo: "se così non fosse, se cioè si facesse coincidere a titolo di sanzione... il profitto lordo con quello netto (come sostenuto dalla difesa erariale –sono sempre parole dei Supremi Giudici, n.d.A.) si andrebbe addirittura al di là della ratio sanzionatoria della disposizione, in quanto si assoggetterebbe ad imposta, come reddito d'impresa quanto, secondo lo stesso accertamento dell'Ufficio, reddito non è: risultato questo, collidente con il parametro costituzionale della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, co 1 (cfr Corte Costituzionale n. 143/1982)."

1. Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.
2. L'avviso di accertamento **deve** recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, **e deve essere motivato** in relazione ai **presupposti di fatto** **e le ragioni giuridiche** che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie **e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici** e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.
3. L'accertamento **e' nullo** se l'avviso non reca **la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione** di cui al presente articolo e ad esso non e' allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma.
L'omessa indicazione nell'avviso di accertamento dell'aliquota d'imposta sancisce la nullità dell'atto (Corte di Cassazione n. 1645 del 24 gennaio 2013)

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti **sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.**

Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere **integrato o modificato in aumento** mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, **a pena di nullità**, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.

E' una tipologia accertativa rivolta alle persone fisiche e si basa sul fatto che una spesa è indice dell'esistenza di una capacità reddituale per pagarla e per il relativo mantenimento, prescindendo dall'individuazione delle effettive fonti di produzione di tale reddito.

L'accertamento sintetico determina un reddito in funzione della spesa. Risulta, perciò, evidente che, al fine di giungere ad una corretta quantificazione del reddito –art. 53 Cost-, bisognerà previamente quantificare correttamente la spesa posto che una spesa non corretta determinerà un altrettanto non corretto reddito e una conseguente non corretta tassazione con conseguenti possibili lesioni per violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione[1]. E' del tutto evidente che la determinazione di una spesa non corretta potrebbe qualificare l'imposta che scaturisce dal redditometro come un'imposta patrimoniale, anziché sul reddito[2].

[1] A. Bullo, "Sulla natura della presunzione che scaturisce da redditometro", in Finanza e Fisco, n. 43/2011, pag. 3779.

[2] A. Bullo, F. Dominici, "L'accertamento da redditometro e il potere del giudice tributario di disapplicare l'atto amministrativo", in Finanza & Fisco n. 34, pag. 2944.

Il valore che viene associato ad ogni bene è calcolato al 100% per l'importo più elevato, al 60% per il secondo, al 50% per il terzo, al 40% per il quarto e i valori successivi al 20% operando pertanto una stratificazione del calcolo.

Le sanzioni, non si ritengono applicabili per mancanza di dolo e/o colpa.

Infatti, **la CTP di Bologna, sez XII, n. 385 del 18 dicembre 2006**, ritiene inapplicabili le sanzioni, ad es. nel caso di accertamenti da Studi di Settore in quanto alle sanzioni tributarie-amministrative risultano applicabili i principi propri di quelle penali che non possono essere irrogate qualora non sia ravvisabile una connotazione psicologica di condotta colposa o dolosa che certamente non può essere insita in una presunzione non qualificata quale quella degli Studi di Settore.

Tanto più che in tema di illeciti amministrativi non esiste alcuna presunzione di colpevolezza (cfr **C.T.P. di Torino, sent. n. 33 del 25 settembre 2008** : “Infatti non può l'Ufficio sostenere essere sufficiente per l'applicazione di sanzioni, un semplice accertamento in base ad un banale studio di settore –in ogni caso anche lo strumento accertativo portato dal redditometro altro non è se non uno strumento basato su mere presunzioni inferenziali- non corroborato da argomentazioni inerenti la specifica situazione di fatto). **Infatti, la Corte di Cassazione, Sezione III penale, con sentenza 5430/09** ha stabilito che le presunzioni fiscali non rilevano in sede penale con la conseguenza che il giudice non può applicare nè presunzioni legali, né qualsivoglia criterio di valutazione. Deve essere l'accusa a seguire gli accertamenti del caso per provare la colpevolezza del contribuente.

Ctp Rimini n. 41, sez. 2 del 21 marzo 2013 (cfr. A. Bullo, F. Dominici, “Sanzioni tributarie, attenuanti ed esimenti”, in *Il Fisco* n. 19/2012 da pag. 2947).

PROVA CONTRARIA:

La presunzione da redditometro pare debba identificarsi come una presunzione legale ex art. 2728 del Codice Civile? Non proprio: pare possa parlarsi, "tappandosi il naso" in diritto di presunzione legale relativa AFFIEVOLITA. Le Cass. 23554/2012, Cass. 13289/2011, Cass., ordinanza 22 ottobre 2010, n. 21661 hanno definito l'accertamento da redditometro quale accertamento da presunzione SEMPLICE.

EVENTUALE CONTRADDITTORIO

Anche negli accertamenti da redditometro non è espressamente prevista l'obbligatorietà del contraddittorio, esso è indirettamente richiamato dal comma 6 dell'articolo 38 del D.P.R. 600/73. Anche la C.M. n. 27 del 14 agosto 1981 ritiene opportuno instaurare un dialogo preventivo con il contribuente e lo stesso dicasi per la recente C.M. 47/E del 9 agosto 2007 .

Nel c.d. nuovo redditometro, invece, è previsto il contraddittorio (ATT.NE CHE IL CONTRADDITTORIO PARE OBBLIGATORIO ANCHE NEL C.D. "VECCHIO" REDDITOMETRO – Corte Cassazione 13289/2011; CTP Torino n. 132 del 01.7.2011). Da ultimo, la circolare 24/E del 31.7.2013 ha puntualizzato che il nuovo redditometro <<si caratterizza da significative innovazioni di carattere PROCEDURALE...>>.

Per un approfondimento: A. Bullo e F. Dominici, "L'accertamento da redditometro e il potere del Giudice tributario di disapplicare l'atto amministrativo", in Finanza & Fisco n. 34/2011, da pag. 2944. A. Bullo, "Accertamento sintetico, principali difese procedurali", in La Settimana Fiscale n. 40 del 02.11.2012.

DA NON DIMENTICARE

Ordinanza Corte Costituzionale n. 227/2005 è necessario che le categorie poste a confronto rivestano il carattere di omogeneità necessario ai fini di una comparazione da effettuarsi con riferimento al principio di eguaglianza.

Quindi, come si potrà mai ipotizzare di paragonare (sul valore dell'auto che scaturisce dal redditometro) due soggetti (possessori della medesima auto) ma con percorrenze chilometriche totalmente differenti (si pensi al caso del contribuente A) con percorrenza di 3.000 Km annui e al caso del contribuente B) con percorrenza di 85.000 Km annui!!!).

Inoltre, per la Corte Costituzionale n. 120/1972: "il precetto enunciato nell'art. 53, primo comma, della Costituzione, per cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva, va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza (art. 3 Cost., n.d.A.), nel senso che **a situazioni uguali** devono corrispondere **uguali regimi impositivi** e, correlativamente, a **situazioni diverse un trattamento tributario diseguale**".

La circolare n. 101/E del 30/04/1999 specifica che:

“Particolare rilievo, al fini dell'applicazione dell'accertamento sintetico, assumono le spese per incrementi patrimoniali (acquisti di immobili, investimenti finanziari) che, secondo quanto stabilito dal quinto comma del citato articolo 38, si presumono sostenute, salvo prova contraria, con redditi conseguiti in quote costanti nell'anno in cui sono state effettuate e nei cinque precedenti”.

La circolare n. 49/E del 09/08/2007 prevede che sotto l'aspetto patrimoniale “la spesa rileva come esborso, in quota, solo nell'anno di acquisto del bene e nei quattro anni precedenti.”

Risoluzione del 16/04/1981 n. 421842 (art. 2729 cc)

Il fondamento delle presunzioni semplici non deve essere il risultato di un'induzione arbitraria di sospetto o di semplici indizi concorrenti, **bensi'** la valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi certi che, dando luogo alla presunzione stessa, permettono di risalire dal fatto noto al fatto ignorato. Pertanto, nel caso in cui **il fatto ignorato** che si vuole porre a base dell'accertamento non si presenta **come la conseguenza necessaria**, e quindi **univoca e sicura**, emergente **da tutti i** dati in possesso dei verbalizzanti l'accertamento non potrà ritenersi fondato.

Giova sottolineare che: “nell’atto di accertamento vi deve essere la specificata (si **sottolinea specifica**) indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi sintetici”. Quindi i fatti e le circostanze devono essere specifici. In assenza di detta puntuale previsione, ebbene il terzo co dell’art. 42 citato prevede la nullità (quindi non c’è bisogno della prova di resistenza dell’atto come potrebbe avvenire nell’annullabilità) dell’avviso di accertamento (Cfr Corte Cassazione n. 1905/2007)..

Non a caso, la Circolare n. 07 del 30.4.1977 stabilì quanto segue:
“**Il ricorso all’accertamento sintetico assume nel nuovo ordinamento tributario carattere di procedimento eccezionale**”.

Cass. 31.8.1992, n. 9315: ..**la prova può essere desunta a mezzo di presunzioni anche semplici, purchè fondate su dati precisi e concordanti, in termini di non assoluta certezza bensì di ragionevole probabilità**.

Attenzione ai casi di notifica di un solo anno nel vecchio redditometro
(Cass. 26541/’08, CTP Venezia n. 221, sez. 14 dep il 25.10.2010 e CTP Rimini 18/’08)

Corte di Cassazione n. 4624 del 22.2.2008: L'atto emesso é altresì viziato da violazione di legge, dato che l'ufficio, in spregio a quanto disposto dall'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), ha completamente ignorato le osservazioni prodotte dall'interessato nella fase interlocutoria per giustificare i minori compensi percepiti .. Di conseguenza, la motivazione dell'atto impositivo doveva contenere una adeguata replica tale da superare le deduzioni, peraltro chiare e sottolineate con l'inciso "e in particolare"..., del contribuente. In difetto é coerente l'affermazione secondo cui l'atto risulta nullo per difetto di motivazione. (Cfr CTR Lazio n. 160 del 23.4.2008).

Corte di Cassazione n. 8116 del 15.6.2001: In tema di accertamento delle imposte sui redditi, quel che rileva, ai fini dell'accertamento induttivo ai sensi del D.M. 10 settembre 1992, e' la **disponibilita'** del bene, intesa come potere di fatto e come fruizione della cosa, **indipendentemente dalla formale intestazione della proprieta'**.

Corte di Cassazione n. 19163 2003: c'e' da rilevare che la flessibilita' degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'art. 53 della Costituzione, non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che e' la capacita' contributiva del soggetto sottoposto a verifica. **Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacita' contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che puo' derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono pero' avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta**

Con la sentenza n. **57/3/2013** la **CTP di Reggio Emilia** ha confermato che è nullo l'avviso di accertamento nel quale non si accoglievano le argomentazioni del contribuente, senza darne alcun cenno^[1]. La soluzione è in linea con i principi della giurisprudenza internazionale e interna, che sottolinea come il contraddittorio debba essere **effettivo** e tale effettività si debba controllare anche attraverso la **motivazione** (**Corte di Giustizia UE, causa 349/07 e SSUU Cassazione 26635/21009**). Tratto da Eutekne info 06.3.2013

^[1] In questo senso: A. Bullo, F. Dominici, "Dal PVC all'avviso di accertamento: brevi note sul processo di formazione dell'atto impositivo", in Finanza & Fisco, n. 34/2008 da pag. 3010; A. Bullo, "Avviso di accertamento e memorie del contribuente", in La Settimana Fiscale n. 14 del 16.4.2010, da pag. 39.

CTR Lombardia n. 46/45/2013

È illegittimo l'avviso di accertamento la cui motivazione faccia riferimento a criteri ed elementi tipici di differenti metodologie d'accertamento. Per esempio, un accertamento induttivo non può basarsi sulla circostanza che i redditi dichiarati dal contribuente non sono plausibili e sufficienti al mantenimento del nucleo familiare, elemento tipico dell'accertamento sintetico. Ogni tipologia di accertamento deve essere motivato secondo i canoni previsti da quella stessa modalità accertativa.

(tratto da Focus Fiscale 2013).

L'abitazione principale non è idonea ad essere utilizzata come indice di riferimento nel caso che ci occupa.

(cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXIII, Sent. 16 maggio 2000, n. 178; CTP di Alessandria, sez. III. N. 35 del 21.4.2009)

Del resto è la stessa **Circolare n. 101 del 30.4.1999** che sul punto così si esprime: " Tuttavia, considerata l'inevitabile imprecisione dello strumento presuntivo attualmente in vigore.. si sottolinea l'esigenza di un suo attento e ponderato utilizzo da parte degli uffici, soprattutto nei casi in cui la ricostruzione presuntiva del reddito sia essenzialmente fondata su fatti-indice che costituiscono soddisfacimento di bisogni primari o che sono caratterizzati da elevata rigidità (in particolare, spese per l'abitazione e spese per mutui immobiliari)."

Gli investimenti post 2008 possono rilevare efficacia per 1/5 nel vecchio redditometro? Si ritiene di no (CTR Lazio 456/1/2011 ; CTR Trieste 50/10/2013)

ASSENZA di richiesta al contribuente di chiarimenti

La Corte di Cassazione n. 4624 del 22.2.2008 statuì che: "E' infatti pacifico che l'accertamento in questione sia avvenuto con il metodo dell'accertamento induttivo basato sul così detto "redditometro" (D.P.C.M. 23 dicembre 1992) e che quindi fosse applicabile il disposto del D.L. n. 69 del 1989, art. 12, comma 1, convertito in L. n. 154 del 1989, nel testo secondo cui (legge 413/1991): l'accertamento induttivo basato sul così detto "redditometro" (D.P.C.M. 23 dicembre 1992) in applicazione del D.L. n. 69 del 1989, art. 12, comma 1, convertito in L. n. 154 del 1989, (legge 413/1991) e' effettuato, **a pena di nullità**, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro sessanta giorni".

Conforme: **CTR Lombardia n. 308/29 del 12 gennaio 2001.**

Inoltre per la Corte di Cassazione n. 2411 del 03.2.2006: "E' illegittimo per difetto di motivazione l'avviso di accertamento dei redditi che faccia esclusivo riferimento ai criteri prescritti previsti dal DPCM 22 dicembre 1989 senza indicare gli ulteriori elementi che confortino l'utilizzo del redditometro e permettono di ritenere prive di pregio le argomentazioni del redditometro".

CTP di Torino n. 39 del 18.3.2013 : << nel valutare le prove giustificative addotte al contribuente occorre attenersi ai necessari principi di **ragionevolezza** al fine di pervenire a determinazioni reddituali convincenti e sostenibili, secondo gli ordinari canoni probatori.... Così operando ogni preteso prelievo fiscale non trova giustificazione negli indici rilevatori di ricchezza, ma solo in quelli presunti, e ciò, non assicura la **ragionevolezza** dell'effettiva idoneità del prelievo al soggetto che, ai sensi dell'art. 53 della Costituzione, deve contribuire in base alle proprie capacità contributive e non in riferimento a presunzioni statistiche di tipo rigido. Conseguentemente, il sistema di valutazione previsto dal D.M. sul redditometro, esprime un **abuso del diritto**^[1], poiché impone l'uso di indici e coefficienti astrattamente applicati (previsti nelle tabelle preconfezionate) al fine di far scaturire un presunto valore di reddito non supportato da ragionevolezza e duttilità, che invece deve essere esaminato volta per volta e caso per caso, così come il contribuente lo prospetta ed avvalora attraverso la documentazione prodotta a difesa>>. **Simile CTR Trieste 1/11/2013 secondo la quale il redditometro è disapplicato dalla ricostruzione analitica delle spese.**

^[1] rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio (ndA).

Negli accertamenti da "redditometro", la presunzione è superata se il contribuente fornisce la prova della disponibilità di redditi esenti o disinvestimenti che giustificano la capacità di spesa presunta dall'Ufficio senza la necessità di dover fornire la prova di come è stata effettuata la spesa. **Non può essere accolta la pretesa dell'Ufficio che richiede anche l'ulteriore prova di come la somma disinvestita è stata utilizzata nel 2007**". (**CTP di Vicenza n. 115/9/12**)

CTP di Reggio Emilia 18 aprile 2013 n. 74 << ...viola il diritto alla difesa ex art. 24, il principio di ragionevolezza ex art. 3 Cost. e l'art. 38 D.P.R. 600/1973 in quanto rende impossibile fornire la prova di aver speso di meno di quanto risultante dalle predette media Istat: ed, infatti, non si vede come si possa provare ciò che non si è fatto, ciò che non si è comprato, atteso che - anche a voler prevedere una conservazione di tutti gli scontrini e una ... analitica contabilità domestica - è chiaro che tale documentazione non dimostrerà che non è stata sopportata altra concreta spesa; si arriva così all'irragionevole ricostruzione di spese artificialmente imposte dall'autorità governativa, mercé le quali si può di fatto intensificare il prelievo fiscale in violazione dell'art. 53, 1° e 2° comma, della Costituzione>>. **Accoglimento questione art. 7, co 5 D.Lgs 546/1992.**

La **CTP di Rimini n. 41, sez. 2 del 21 marzo 2013** ha correttamente, si ritiene, [\[1\]](#), escluso l'elemento soggettivo della colpevolezza (in termini di sanzioni da reddiometro) e, vieppiù, statuito che per l'Ufficio non è sufficiente motivare le conseguenti irrogazioni delle sanzioni, ex art 17 D.Lgs 472/1997, "facendo solo stereotipo ed astratto richiamo ai motivi indicati nell'art. 7 del D.Lgs n. 472/1997" [\[2\]](#).

[\[1\]](#) Conforme: A. Bullo, F. Dominici, "Sanzioni tributarie, attenuanti ed esimenti", in *Il Fisco* n. 19/2012 da pag. 2947.

[\[2\]](#) A. Zappi, in *Eutekne info* 26.4.2013.

Il nuovo redditometro ha portata retroattiva?

In senso favorevole:

CTP Rimini 41/2/2013 e CTP Reggio Emilia n. 74/2/2013

In senso sfavorevole:

CTP Alessandria 60/3/2013 del 24 settembre 2013

CTP Bari n. 146/1/13 ha stabilito che il mero scostamento dal redditometro non è sufficiente.

CTP Campobasso n. 117/1 del 2/5/2013: "l'analisi di ogni tipo di spesa, la richiesta di giustificare le modalità di investimento dei propri risparmi sino alla grottesca pretesa di conservare tutti gli scontrini fiscali **sono elementi che mortificano la libertà del cittadino, imponendogli un'indebita ed illecita compressione che non trova giustificazione né nelle norme nazionali (cfr. violazione artt. 2, 3, 13 e 24 Cost.), tanto meno in quelle europee sinora descritte** (cfr. violazione artt. 1, 7 e 8 Carta dei diritti fondamentali UE), né nei principi fondamentali dell'economia".

L'accertamento sintetico non si può utilizzare per determinare induttivamente i maggiori ricavi o compensi di un titolare di reddito d'impresa o di lavoro autonomo (Ctr Liguria 47/05/2013).

Il redditometro non basta da solo per contestare redditi non dichiarati. Sono necessarie, infatti, altre prove per supportare la pretesa. I risultati del redditometro rappresentano, infatti, presunzioni semplici al pari di parametri e studi di settore (CTR Lombardia 209/63/2013).

CTI di Bolzano n. 103/02/2013 del 07.10.2013, stabilì che :<<Invero, se l'inclusione della suddetta abitazione è espressamente contemplata nel paniere dei benialla voce Residenze principali o secondarie, non può il Collegio, nella determinazione del reddito dell'anno 2008, **non rinvenire incongrua**, rispetto a quanto agli atti, l'incidenza assunta dal pagamento da parte del contribuente della rata del mutuo contratta per l'acquisto dell'abitazione, ovvero E. 105.512,00 che conduce ad una voce **di mantenimento mensile di oltre E. 8.500,00**. Il Collegio non può, al riguardo non ravvisare in tale dato un'applicazione **matematica meccanica**, la quale, **rispetto a quanto documentato in atti**, appare difforme...>>

Un anno solo:

CTP di Rimini n. 18, del 12 marzo 2008 secondo la quale “Nell’avviso di accertamento l’Ufficio si è soffermato sulla situazione reddituale del ricorrente per il solo anno 2002 (ossia l’anno rettificato), senza offrire alcuna specifica indicazione riguardo ad altre annualità. ... **“Senza contare peraltro che quand’anche l’Ufficio avesse provveduto alla prova in sede di memoria istruttoria, ciò comunque non avrebbe consentito di ritenere “sanata” la carenza di motivazione, la quale, notoriamente, rappresenta un vizio di natura preliminare...”**.

Inoltre, la **CTP di Venezia n. 221/14/2010**, secondo la quale: <<..non è sufficiente, in alcun modo, una contestazione riferita ad un solo periodo d’imposta. Questo perché.. l’applicazione di un metodo così fortemente induttivo deve giustificarsi con una rilevazione che non sia occasionale ma sufficientemente stabilizzata nel tempo. Non rileva, in proposito quanto chiarito dall’ufficio in merito ad una irregolarità riscontrata anche nel periodo d’imposta successivo e non ancora definita Infatti lo scostamento **deve essere rilevato nell’atto medesimo di accertamento** in modo che l’esame della questione possa essere correttamente riferita ad almeno due periodi d’imposta, così come stabilita dalla norma>>. **(cfr. Corte di Cassazione n. 26541 del 05.11.2008).**

CTP Pistoia 16.4.2013 n. 100 : il riferimento al possesso di automobili, contenuto nel c.d. redditometro non può determinare risultati palesemente irragionevoli, quando in particolare, l'autovettura, indice di capacità contributiva, è datata e per fatto notorio è priva di valore commerciale.

INOLTRE: L'accertamento redditometrico non può basarsi solo su un bene indice e anche per questo deve dichiararsi illegittimo/infondato l'atto in questione.

E' appena il caso di ricordare, come a tutti noto, che per l'applicazione del redditometro, è necessaria la disponibilità di almeno 2 beni-indice.

Con il D.M. 10.09.1992 (art. 4), infatti, gli Uffici sono stati richiamati a "non procedere all'accertamento qualora tale reddito sia stato determinato sulla **base di uno soltanto** degli indicatori considerati dal presente decreto e risulti palesemente incongruente per eccesso con quello determinabile sulla base di altri elementi in suo possesso o successivamente acquisiti".

In diritto non si può condividere che – in ipotesi di acquisto “con mutuo” – si debba avere una (eventuale) maggior capacità contributiva che non sia ancorata esclusivamente alla reale spesa (delle rate di mutuo e delle spese certificate da bollette e dall’amministratore di condominio, se presente), ma ad astratti e non reali (se come tali provati) coefficienti.

In matematica (che peraltro non offre spazio ad opinioni) si dimostrerà, con un banale esempio, le tesi già espresse al punto precedente (diritto).

E dall’unione della matematica e del diritto emerge la possibile censura di incostituzionalità nel caso di specie e, precisamente, per violazione quantomeno degli art. 3, 41 e 53 della Costituzione.

Infatti, si consideri il seguente esempio:

Acquisto, nel 2008 (annualità per la quale trova ancora applicazione il “vecchio” redditometro), di un appartamento di 130 mq, situato nel nord-est dell’Italia e adibito ad abitazione principale. L’acquisto, per € 300.000,00, viene finanziato mediante mutuo decennale. Le rate annuali (comprehensive di interessi) ammontano complessivamente a € 33.600,00.

Acquisto, sempre nel 2008, del medesimo immobile mediante pagamento integrale del prezzo (di € 300.000,00). Detta spesa contribuirà, pertanto – quale incremento patrimoniale – a determinare il reddito presunto del 2008 nella misura di 1/5 (€ 60.000,00).

Tratto da Il Commercialista Veneto n. 212 marzo/aprile 2013 (al quale di rinvio per un approfondimento): <<Alvise Bullo, Arianna Rossi-L’accertamento sintetico/redditometrico, possibili censure di incostituzionalità e altri aspetti di riflessione>>, da pag. 17

Le spese effettive di mantenimento ammontano a € 1.500,00 per le bollette (luce, acqua, gas, rifiuti), € 2.000,00 (per spese condominiali) ed € 33.600,00 (per le rate annuali del mutuo), per complessivi € 37.100,00.

Per semplicità, si tralascia ogni valutazione in merito al “contributo” (nella determinazione del reddito presuntivo) di ulteriori altri beni nella disponibilità del contribuente (ricordando che, per l’applicazione del redditometro, è necessaria la disponibilità di almeno 2 beni-indice) e si suppone, in ogni caso, che l’abitazione sia il bene che incide maggiormente (in termini di presunte spese di mantenimento), per cui non è prevista l’applicazione di percentuali di abbattimento

Con il D.M. 10.09.1992 (art. 4), infatti, gli Uffici sono stati invitati a “non procedere all'accertamento qualora tale reddito sia stato determinato sulla base di uno soltanto degli indicatori considerati dal presente decreto e risulti palesemente incongruente per eccesso con quello determinabile sulla base di altri elementi in suo possesso o successivamente acquisiti”.

REDDI TOMETRO Vecchio e censure di incostituzionalità (segue 2) Studio Alvisè Bullo

Appare oltremodo chiaro che nell'esempio dell'acquisto (di un appartamento) con mutuo verrebbe richiesto al contribuente di avere una maggior capacità contributiva (rispetto all'ipotesi di acquisto, del medesimo ed uguale appartamento, senza mutuo): più che doppia nel 2008 (dal momento che la determinazione del reddito presuntivo risente anche della quota di incremento patrimoniale calcolata sul valore dell'acquisto dell'immobile) e ben oltre 8 volte tanto nelle annualità successive. E' evidente, però, che le due ipotesi devono divergere solo in riferimento alle spese del mutuo che, come provato, non rappresentano di certo detto "lunare" quanto irrealmente differenziale[1].

L'attribuzione di una "spesa" così assurda (ed inverosimile) determina un risultato del tutto inaccettabile (oltre che insostenibile), contrario all'intendimento di rapportare la tassazione delle persone fisiche alla loro effettiva capacità contributiva[2].

Gioco forza, allora che il giudice potrà applicare la previsione di cui all'art. 7, co 5 D.Lgs. n. 546/1992, oppure, se ritiene, rimettere la questione di presunta violazione costituzionale alla stessa Corte.

Un tanto è stato riconosciuto dalla giurisprudenza, quando ha affermato che, in caso di disponibilità di immobili, l'effettiva capacità contributiva deve essere individuata "(...) valutando (...) le spese sostenute a vario titolo per il loro mantenimento, quali presupposto della disponibilità di un corrispondente reddito"; cfr. Cass., Sent. del 19 luglio 2002, n. 10603.

Per i redditi 2005-2008 vale il «vecchio» redditometro

Le novità introdotte saranno applicate dal periodo d'imposta 2009 .

Per lo scostamento dal dichiarato, basterà un solo periodo d'imposta, e la misura passa dall'attuale 25% al 20%

Il nuovo articolo fa riferimento al "reddito complessivo del contribuente", e non più al "reddito complessivo netto", con la conseguenza che lo scostamento dovrà essere computato considerando il reddito del contribuente al lordo degli oneri deducibili.

Infine, a differenza della disciplina attuale, viene specificato che dal reddito complessivo determinato sinteticamente possono essere dedotti gli oneri di cui all'art. 10 del TUIR, e che "competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge".

L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (DOPPIA FASE).

Il "nuovo" redditometro fa esclusivo riferimento alle "spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta

La natura delle modifiche normative introdotte dall'art. 22 del DL 31.5.2010 n. 78, conv con mod dalla L 30.7.2010 n. 122 pare abbiano portata interpretativa della disciplina anteriore, quando, estendono, mediante l'obbligatorietà del contraddittorio, le garanzie a favore del contribuente.

Quindi, se si condivide detto assunto, le nuove disposizioni di natura procedimentale, sull'obbligo del contraddittorio dovranno essere considerate non innovative, ma solo ricognitive di un principio generale dell'ordinamento e quindi applicabili, vista l'indubbia portata interpretativa della disciplina anteriore, anche agli accertamenti per i periodi d'imposta precedenti l'anno 2009 (in questo senso: A. Bullo, L. Paggi, "Nuovo accertamento sintetico e redditometro, profili descrittivi e brevi riflessioni", in Finanza & Fisco n. 38/2010 da pag. 3343).

La mancanza di contraddittorio non può che determinare la nullità dell'avviso di accertamento da "redditometro". Lo hanno sostenuto la Commissione Tributaria Provinciale di Torino, nella recente sentenza n. 3/4/13 ed anche la CTP Lecco 87/02/2013, CTR Bari n. 9/11/2012.

Vediamo alcuni “chiarimenti” forniti da A.E. sul nuovo redditometro. Agenzia ha confermato che lo stesso bene non avrà più valenza sia **gestionale** sia **patrimoniale**, a differenza dell’attuale situazione.

Inoltre, per il c.d. “spesometro” vale il criterio di “cassa”: quindi, a titolo di es se nel 2010 si paga un acconto per l’acquisto di un bene di 80.000 euro e nel 2011 si paga il saldo di 90.000 euro, la spesa patrimoniale utile per il sintetico sarà di **80.000** euro per il 2010 e di **90.000** euro per il 2011.

Con il comunicato stampa dell’8 novembre scorso, l’Agenzia ha reso noto che il **20 novembre** sarà presentato il **Redditest**, ossia il nuovo strumento di compliance che permetterà ai contribuenti persone fisiche di valutare la coerenza tra il reddito dichiarato e le spese sostenute nello stesso periodo d’imposta. Quindi, il software serve a **verificare preventivamente** se il reddito dichiarato è coerente con le spese sostenute dal nucleo familiare (su Eutekne info 16.11.2012)

Il 31.7.2013 AE ha diramato la circolare n. 24/E sul nuovo redditometro. La stessa appare per lo più priva di sistematicità e confessoria per il vecchio redditometro.

La Corte di Cassazione n. 13289 del 16.6.2011 ha stabilito che anche per gli accertamenti da c.d. vecchio redditometro costituiscono un sistema di presunzioni semplici e pertanto diventa **obbligatorio il contraddittorio** tra le parti, pena la nullità dell'accertamento.

Sull'obbligo del contraddittorio : Il contraddittorio coerentemente con i principi del giusto processo, è un elemento essenziale del procedimento tributario, esso è necessario per contestualizzare la pretesa dell'amministrazione finanziaria alla realtà fattuale del contribuente (cfr. Commissione della Comunità Europea causa C-349/07, meglio nota come causa Sopropè).

Secondo la Corte di Cassazione n. 455 del 10 gennaio 2013

I dati e i documenti non forniti all'AE entro il termine indicato nel questionario inviato al contribuente possono essere utilizzati dal contribuente nel contenzioso se l'Ufficio non lo ha informato degli effetti preclusivi legati all'inottemperanza

I TEOREMI nella difesa e i "condimenti" da portare in "tavola":

Questo solo per l'autovettura:

Art. 2697 cc; art. 7, co 4 Dlgs 546/92;
art. 7, co 5 Dlgs 546/92; art. 115, co 1
cpc, art. 115 co 2 cpc; abuso diritto (111
Costituzione); art. 53 Costituzione;
imposta patrimoniale e non sul reddito;
tariffe ACI; Corte Cost. 120/1972 e Corte
Cost. Ord. 227/2005.

Poteri delle commissioni tributarie.

1. Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

2. Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.

3. (Comma abrogato)

4. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

5. Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

AD ES ESEMPIO AUTOVETTURA: "passaggi di un ricorso"

Si è a richiedere all'On. Commissione tributaria la dichiarazione di illegittimità del regolamento che è alla base del redditometro (sull'autovettura) limitatamente al caso di specie dal momento che il contribuente ha provato (art. 2697 cc) che ha percorso solo 7.288 km (all'02) nell'anno e, pertanto, è del tutto inverosimile poter ipotizzare che lo stesso possa aver speso (per il solo mantenimento annuale dell'automobile) l'inverosimile cifra asseritamente richiesta nell'avviso di accertamento e pari ad E. 40.802,58.

Pertanto, il regolamento attuativo del redditometro e riferito all'autovettura, in generale ed astratto, potrebbe anche andare bene, viceversa, se calato nel caso di specie e con totale onere probatorio in capo al contribuente (come accaduto) di dimostrare la propria reale situazione DEVE necessariamente dichiararsi ILLEGITTIMO posto che una spesa di mantenimento pari ad E. 40.802,58 per una percorrenza appena 7.288 km annui è del tutto non ipotizzabile, errata, inverosimile e, vieppiù, violativa degli artt 3 e soprattutto 53 della Costituzione. Tanto più che un'altra fonte oggettiva (e non certamente di parte) conferma totalmente le tesi del ricorrente allorquando le tariffe ACI determinano (in riferimento agli oggettivi km percorsi dal contribuente) un importo di spesa per il mantenimento dell'auto (c.d. costo 4 ruote) di appena 3.959, E. (cfr CTP Padova n. 31/6/2010).

AD ES ESEMPIO AUTOVETTURA: “passaggi di un ricorso” 2)

Del resto è lo stesso Ministero delle Finanze a confermare l'assunto espresso con la **Circolare Ministeriale del 14 agosto 1981 n. 27/7/2648** stabilì che il possesso di un'autovettura è da considerare talmente generalizzato da non consentire una presunzione di maggiore reddito fondata sulla sua disponibilità.

Non solo, più di recente la **Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria (documento n. XVII adottato nella seduta del 15 luglio 2009)** ha affermato che la categoria delle autovetture necessita di modifiche perché poco idonea allo scopo.

Giocoforza che l'illegittima determinazione quantitativa di asserito maggior reddito (nel caso di specie –e assieme alle altre illegittimità) derivante dai conteggi dell'auto deve cadere con conseguente dichiarazione di illegittimità dell'atto di accertamento posto che la caduta di detta questione fa venir meno il c.d. superamento di soglie genetiche dell'avviso di accertamento in questione.

Infatti, per un Signore che ha percorso pochissimi chilometri in un anno (8.880 km- pari quindi a circa SOLI 24 chilometri al giorno!!), il redditometro chiederebbe in termini di mantenimento più di 50.000, E. (pertanto per Controparte per percorrere 24 chilometri al giorno si dovrebbero spendere E. 137,00. Infatti $50.511,44/8.880 = 5,69 \times 24 = 136,56$!! Chiunque è in grado di comprendere che nessuna autovettura al mondo abbisogna di E. 137 per percorrere 24 km e che i numeri licenziati da Controparte non sono solo errati ma macroscopicamente errati nel caso di specie siccome provato dal contribuente (art. 2697 c.c.)!! Per il mantenimento dell'auto si poteva spendere non più di poche migliaia di Euro ma su detta questione si è già provato l'assunto difensivo fattualmente indiscutibile.

L'asettico ed impersonale dato emergente dal redditometro per l'autovettura in questione (maggior reddito per più di 50.000,00 E) è del tutto inverosimile e contrasta, viepiù con l'assunto dei Supremi Giudici (Corte di Cassazione n. 19163 2003) allorquando gli stessi (sempre in riferimento al redditometro/accertamenti standardizzati) così scrivono: " c'e' da rilevare che la flessibilita' degli strumenti presuntivi trova origine e fondamento proprio nell'art. 53 della Costituzione, non potendosi ammettere che il reddito venga determinato in maniera automatica, a prescindere da quella che e' la capacita' contributiva del soggetto sottoposto a verifica. Ogni sforzo, quindi, va compiuto per individuare la reale capacita' contributiva del soggetto, pur tenendo presente l'importantissimo ausilio che puo' derivare dagli strumenti presuntivi, che non possono pero' avere effetti automatici, che sarebbero contrastanti con il dettato costituzionale, ma che richiedono un confronto con la situazione concreta .

La convivenza “more uxorio” per molti anni con anche la nascita di figli, è equiparabile, ai fini fiscali, alla famiglia “classica”.

Lo ha stabilito **la sentenza** n. 271/01/12, pubblicata il 10 settembre 2012 dalla CTP di Milano.

In definitiva, l’Organo accertatore avrebbe dovuto tenere conto anche dei redditi e le spese sostenute dal convivente del soggetto accertato, così come avrebbe fatto se si fosse trovato in un rapporto di coniugio. Pertanto, l’accertamento da redditometro è caduto per non superamento di soglia.

Apporto dei FAMILIARI:

La Commissione tributaria provinciale di Isernia che, con la sentenza n. 134/2/2010, depositata il 20 ottobre 2010, ha affermato la necessità di tenere conto “del contributo finanziario proveniente dalla moglie” (in specie si trattava di redditi esenti) “e degli altri componenti della famiglia”. La C.T. Reg. Torino 15 novembre 2010 n. 83, ha stabilito che: anche se non sussiste la prova documentale delle singole elargizioni effettuate dai familiari al contribuente, la prova contraria può ritenersi integrata ove appaia estremamente probabile (art. 115, co 2 cpc) che siano intervenute varie elargizioni di fatto da parte dei familiari, posto che “appare **eccessivo** pretendere una prova **documentale** di tali **singole elargizioni**”. Non solo, secondo gli stessi Giudici di Torino si può leggere: Si ritiene che il contribuente ha fornito un valido indizio di prova che la famiglia abbia concorso in maniera sostanziale alle sue necessità di vita, che è massima di esperienza comune (art. 115 co 2) che i familiari concorrono alle spese di gestione della vita familiare.

Corte Cass., SS.UU., 25-02-2000, n. 45

Di conseguenza, il contrasto giurisprudenziale deve essere composto nel senso (seguito dalla giurisprudenza prevalente) che, a norma dell'art. 52, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, perché la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere i libri, registri, scritture e documenti - compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie - richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorre: la sua non veridicità, più in generale, il suo strutturarsi quale sostanziale rifiuto di esibizione, evincibile anche da meri indizi; **la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; ed il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento.**

Cass 22765 28.10.2009: ...esige, però, che sussista **una specifica richiesta** degli agenti accertatori, non potendo costituire "rifiuto" la mancata esibizione di un qualcosa che non venga richiesto.

Lo scudo fiscale può bloccare sia gli accertamenti da redditometro che quelli analitici - induttivi. È quanto si evince da due recenti pronunce dei giudici tributari di merito (CTI grado Bolzano, con la sentenza n. 14/02/13)

La “copertura” dello scudo. La contribuente si è difesa deducendo, per quanto qui interessa, l’illegittimità dell’atto impositivo, poiché in sede di accesso erano state presentate quattro dichiarazioni riservate delle attività emerse durante lo scudo fiscale per un importo complessivo superiore di quasi cinque volte l’imponibile accertato. Dal canto suo l’Ufficio ha difeso il proprio operato eccependo che l’invocato scudo fiscale avrebbe potuto trovare applicazione solo nel caso di accertamento da redditometro (sintetico) e non anche di accertamento di tipo analitico -induttivo, come nella specie

Per i Giudici di Bolzano la legge va interpretata nel senso precisato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella propria circolare 43 del 2009, dove è scritto che “**la preclusione degli accertamenti per effetto dell’adesione allo scudo fiscale - opera automaticamente - senza necessità di prova specifica da parte del contribuente, in tutti i casi in cui sia possibile, anche astrattamente, ricondurre gli imponibili** accertati alle somme o alle attività costituite all’estero e oggetto di rimpatrio”. (cfr. CTP Milano 261/47/12). Tratto da Focus Fiscali 2013

Il redditometro è doppio – Secondo quanto chiarito, innanzitutto, il redditometro sarà in realtà doppio, ovvero costruito in modo tale che siano due i software di riferimento: quello per l'autodiagnosi del reddito prodotto dal nucleo familiare, compilabile dal contribuente, che sarà presentato il prossimo 20 novembre dall'amministrazione finanziaria e uno ad uso esclusivamente a uso interno degli uffici per l'attività di ricostruzione sintetica del reddito.

Da Redazione Fiscal Focus del 12.11.2012

INOLTRE: I soggetti che dichiarano, anche a seguito di adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori a quelli risultanti dagli studi di settore, beneficiano delle seguenti misure (portata retroattiva??)

.....

Aumento ad 1/3 della soglia che consente di procedere ad accertamento sintetico (per i redditi del 2011).

Se non si presenta il Mod Unico (si pensi ad un dipendente che ha solo il CUD) l'annualità 2007 può ancora essere accertata nell'anno 2013? Si ritiene di NO.

L'accertamento da "redditometro" è valido anche se riferito ai mod Unici presentati in epoca antecedente l'emanazione dei decreti attuativi (Corte di Cassazione –n. 13776/13 DEL 31.5.2013).

CTP Vicenza n. 115/2012: è possibile opporre, per vincere la presunzione "redditometrica", anche la somma "del reddito dichiarato integrata con redditi esenti e con disinvestimenti che hanno portato una disponibilità di liquidità", mentre "non può essere accolta la pretesa dell'ufficio che richiede anche l'ulteriore prova di come la somma disinvestita è stata utilizzata.

Per la **Suprema Corte n. 19403 del 5.10.2005**: la costante giurisprudenza della Suprema Corte (**ex plurimis**: Cass. n. 12842/1995; n. 15045/2000; n. 5794/2001; n. 8372/2001; n. 11607/2001; n. 11611/2001; n. 12731/2002; n. 10350/2003; n. 14161/2003) ritiene legittima la rettifica con metodo sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche, mediante l'applicazione agli anni anteriori dei coefficienti di reddito adottati ai sensi dell'art. 1 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, attesa la natura esclusivamente procedimentale dei decreti ministeriali 10 settembre e 19 novembre 1992, la cui emanazione era stata prevista dall'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 a fini esclusivamente accertativi e probatori, e non sostanziali, essendo tali norme **secondarie** preposte a fornire indici presuntivi di reddito, contrastabili mediante prova contraria.

L'applicazione retroattiva di tali norme **secondarie** è dunque consentita dal disposto di una norma **primaria**, quale il citato art. 38 del D.P.R. n. 600/1973.

Per la stessa: **E' esclusa comunque l'applicazione delle sanzioni per l'impossibilità di conoscenza da parte del contribuente dei predetti fattori-indice in anni anteriori alla loro entrata in vigore**

Cass., Sezioni Unite, n. 30055/2008 e 30057/2008

Hanno "creato" l'abuso del diritto, ancorchè non normato, quale principio immanente presente nel nostro ordinamento in ossequio all'art. 53 Cost.

CTP Udine n. 26, sez. 03, dep 09 marzo 2012 ha rilevato l'abuso del diritto a favore del contribuente.

Rilevabilità d'ufficio delle eventuali cause di invalidità o di inopponibilità del negozio stesso

Cass., Sez. Unite Civili, n. 30057/2008

Anche la CTR Toscana, Sez. XXVI, Sentenza del 1° aprile 2009, n. 26, ritiene non applicabili le sanzioni in considerazione di «*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria*».

Questione non pacifica.