

# Il commercialista telematico

## ***L'AVVISO DI ACCERTAMENTO PRIVO DEL PROSPETTO RIEPILOGATIVO DI CALCOLO DEL REDDITO SINTETICO È NULLO***

A cura Carmela Lucariello

### **Premessa**

L'articolo 38 del dpr n. 600/73 statuisce, che l'ufficio può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi o circostanze, quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. Nel caso in cui la differenza tra il reddito determinato sinteticamente con il redditometro e quello effettivamente dichiarato è superiore al 25% per un periodo di almeno due anni, l'ufficio può procedere all'accertamento sintetico del maggior reddito calcolato. La determinazione induttiva del reddito può essere effettuata dall'ufficio, quando il reddito dichiarato non risulta congruo per due o più periodi d'imposta. Procediamo al calcolo del reddito sintetico attribuibile a un contribuente che nell'anno 2006 ha avuto a sua disposizione i seguenti beni e servizi:

- ✓ abitazione principale di mq. 150 a Roma
- ✓ abitazione secondaria di mq. 130 in Campania acquistata nell'anno 2006, conseguendo un incremento patrimoniale pari a 180mila euro
- ✓ autovettura a benzina, 20 HP, immatricolata da 3 anni
- ✓ autovettura nuova a benzina di 12 HP
- ✓ collaboratore domestico a tempo pieno e convivente.

<b>Bene o servizio</b>	<b>Importo</b>	<b>Coefficiente</b>	<b>Ammontare</b>	<b>%</b>	<b>Reddito lordo attribuibile</b>
Abitazione principale di mq. 150 (per 21,39)	3.208,50	5	16.042,50.	50	8.021,25
Residenza secondaria di mq. 130 (per 10,69)	1.389,70	6	8.338,20	40	3.335,28

# Il commercialista telematico

Autovettura a benzina, 20 Hp, immatricolata da 3 anni	3.960,49	6	23.762,94	60	14.257,76
Autovettura a benzina, 12 Hp	1.808,01	4	7.232,40	20	1.446,48
Collaboratore familiare convivente a tempo pieno	15.429,56	4	61.718,24	100	61.718,24
Incremento patrimoniale dell'anno (1/5 di 180.000)	36.000,00				36.000,00
Totale reddito sintetico attribuibile					124.779,01
Soglia di reddito minimo da dichiarare per evitare di incorrere in un eventuale accertamento sintetico					93.584,26

Giova precisare che resta a carico del contribuente l'onere di provare l'inesistenza della capacità reddituale ed, in particolare, della base da cui è stata tratta (Cassazione sez. v sentenza n. 10350 del 1/07/2003); grava sul contribuente, che contesti l'applicazione di tali coefficienti l'onere di dimostrare in concreto che il proprio reddito effettivo è diverso ed inferiore a quello scaturente dalle presunzioni adottate dall'ufficio (Cassazione sez. sentenza n. 14161 del 24/09/2003). L'applicazione del cd. redditometro dispensa il fisco da qualunque ulteriore prova rispetto ai fatti indici di maggiore capacità contributiva, individuati dal redditometro stesso e posti a fondamento della pretesa fatta valere, e pone a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

Gli indici di capacità contributiva ex art. 38, comma quarto, DPR n. 600 del 1973 hanno valenza di prova relativa, poiché incombe al contribuente l'onere di provare la mancata disponibilità dei beni o servizi sui quali si basa l'accertamento cd. sintetico del reddito. È legittimo l'avviso di accertamento motivato sulla base dell'applicazione del redditometro, che ha un'efficacia presuntiva di tipo relativo e determina l'onere per il contribuente di fornire elementi in senso contrario, dimostrando che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (Sent. n. 20519 del 1° giugno 2006 dep. il 22 settembre 2006 della Corte Cass. sez. tributaria). Il ricorso ai parametri contenuti nei cosiddetti "redditometri", previsti dalla legge ed emanati dall'Autorità amministrativa,

# Il commercialista telematico

esonera l'Amministrazione da qualunque ulteriore prova e le consente di emettere un valido avviso di accertamento ricorrendo ad un mero calcolo matematico; resta onere del contribuente fornire in sede giudiziaria la prova contraria a quanto dedotto attraverso il "redditometro" (Sent. n. 19403 del 15 giugno 2005 dep. il 5 ottobre 2005 della Corte Cass. sez. tributaria).

## *Redditometro senza calcolo*

E' corollario dei postulati sopra affermati che l'applicazione da parte del fisco del redditometro senza calcolo ovvero senza il cd. prospetto riepilogativo del calcolo del reddito sintetico rende nullo l'avviso di accertamento poiché:

1) La motivazione dell'avviso di accertamento deve indicare, a pena di nullità, non solo le ragioni giuridiche, ma anche i presupposti di fatto, posti a base della maggiore pretesa impositiva avanzata nei confronti del contribuente, come è stato ora definitivamente chiarito dall'art. 7, comma 1, della l. 27 luglio 2000, n. 212, sullo Statuto del contribuente, recependo un principio enunciato in via generale, con riferimento ad "ogni provvedimento amministrativo, dall'art. 3, comma 1, della l. 7 agosto 1990, n. 241 e che, comunque, era già desumibile, in materia di accertamento imposte sui redditi, dal testo originario dell'art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale, dopo aver stabilito che l'accertamento doveva essere "motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni ... applicate", richiedeva l'indicazione "dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni o detrazioni" (Sent. n. 3861 del 31 maggio 2001 dep. il 15 marzo 2002 della Corte Cass. sez. tributaria).

2) L'avviso di accertamento privo del cd. prospetto riepilogativo del calcolo del reddito sintetico non soddisfa - in linea generale - l'obbligo della motivazione, poiché non pone il contribuente nella condizione di conoscere l'esatta pretesa dell'Amministrazione finanziaria nei suoi elementi essenziali, in guisa da rendergli possibile di verificarne e, se del caso di contestarne il can e il quantum (Cass. 16 agosto 1993, n. 8685). La motivazione deve mettere il contribuente in condizioni di ricostruire l'iter logico giuridico seguito dall'ufficio nella determinazione della pretesa; la natura di *provocatio ad opponendum* (Cass. sez. V, sent. n. 12394 del 2 agosto 2002) dell'avviso d'accertamento comporta che la motivazione deve porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e quindi di contestare efficacemente l'*an* e il *quantum debeat*. La funzione della motivazione è quella di mettere in condizione il contribuente di conoscere la pretesa tributaria e di sviluppare le proprie deduzioni difensive. La giurisprudenza di legittimità ha costantemente affermato, che l'obbligo di motivazione deve ritenersi soddisfatto sempre che il

# Il commercialista telematico

contribuente sia posto in condizioni di conoscere la pretesa fiscale in tutti i suoi elementi essenziali, ai fini di un'efficace contestazione sull'*an* e sul *quantum debeatur* (*ex pluribus*, Cass. 10 gennaio 2002, n. 213; Cass. 28 gennaio 2002, n. 1034). Il contribuente nei confronti del quale è avanzata la pretesa tributaria, ha nella motivazione lo strumento principe per comprendere l'operato del Fisco ed, eventualmente, per agire in giudizio al fine di difendersi da pretese infondate o illegittime.

3) Sussiste l'obbligo per gli uffici di indicare, all'interno dell'atto di accertamento, non solo le cause che hanno giustificato il ricorso al metodo suddetto, ma anche gli elementi presuntivi ed i metodi di calcolo che hanno portato alla rideterminazione del reddito nella misura riportata nell'atto stesso.

Va precisato che nella disciplina del contenzioso tributario il processo è strutturato come impugnazione di specifici provvedimenti dell'Amministrazione ed il giudizio concerne la legittimità formale e sostanziale di tali atti, mentre l'indagine sul rapporto d'imposta è consentita nei limiti in cui si debba accertare la ricorrenza dei presupposti della pretesa fiscale.

Pertanto, qualora il provvedimento impugnato risulti viziato da carenza di motivazione tale da non consentire l'identificazione degli elementi materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria, la tutela giurisdizionale nella predetta sede contenziosa può consistere unicamente nell'invalidazione del provvedimento, senza che il giudice tributario possa sostituirsi all'Amministrazione finanziaria nell'accertamento della sussistenza del debito d'imposta (Cass. ss. 2 aprile 1986, n. 2246), dovendo in tale ipotesi il giudice tributario limitarsi ad una pronuncia d'annullamento (Cass., SS.UU., 26 ottobre 1988, n. 5782). Qualora il provvedimento impugnato risulti viziato da carenza di motivazione, il giudice tributario deve limitarsi ad una pronuncia di annullamento, senza proseguire ulteriormente l'indagine sull'effettiva sussistenza del debito di imposta e sostituirsi quindi all'Amministrazione finanziaria nell'attività di accertamento (Sent. n. 11461 del 6 giugno 1995 (dep. il 3 novembre 1995) della Corte Cass. sez. I civ.).

L'atto immotivato e quindi nullo è assoggettato al breve termine di impugnazione (sessanta giorni); inoltre la nullità non è rilevabile d'ufficio e il vizio non è eccepibile in ogni stato e grado ma è proponibile, a pena di decadenza, solo in primo grado (in tal senso si veda l'art. 61 del D.P.R. 600/73).

**La motivazione dell'atto circoscrive la latitudine delle difese del fisco in sede giurisdizionale; non è possibile che il fisco in sede giurisdizionale offra la prova di fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria non evidenziati nell'avviso d'accertamento (si pensi alla produzione in giudizio del cd prospetto riepilogativo del calcolo del sintetico).**

**Non è superfluo precisare che la parte resistente, a seguito della produzione in giudizio di documenti non può modificare o integrare la motivazione dell'atto**

# Il commercialista telematico

**impositivo (cd. divieto della motivazione successiva nel corso del processo): gli elementi che non risultano nel provvedimento impugnato non sono idonei ad integrare la motivazione atteso che il provvedimento stesso deve recare in se la propria motivazione la quale non può seguire cronologicamente la determinazione assunta dall'ufficio.**

## Decadenza del fisco

La proposizione del ricorso avverso l'avviso di accertamento nullo in quanto immotivato non determina il venir meno della decadenza - eventualmente verificatasi medio tempore - della Amministrazione dal potere sostanziale di accertamento.

Giova osservare che i risvolti processuali della decadenza del fisco dal potere impositivo possono così essere riassunti, alla luce delle statuizioni del giudice di legittimità:

a) La decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, non rilevabile d'ufficio in quanto rimessa alla disponibilità della parte, non può essere eccepita dal contribuente mediante la presentazione di motivi aggiunti, in quanto l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita, ex art. 24, comma 2, D.lg. n. 546/1992, soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti e comunque entro 60 giorni dalla data in cui si è avuta notizia di tali documenti( Cassazione civile sentenza del 10/09/2007 n. 19000).

b) l'eccezione di decadenza del fisco dal potere impositivo deve essere formulata necessariamente con un motivo specifico nel ricorso introduttivo di primo grado, poiché non è possibile in riferimento all'eccezione stessa, la possibilità dell'integrazione dei motivi del ricorso ex articolo 24, secondo comma , del dlgs 546/92.

c) E' necessario sollevare in primo grado l'eccezione di decadenza de qua in modo non generico ma tramite motivi specifici poiché la CT Provinciale che si faccia carico di prendere in considerazione motivi generici incorre nel divieto dell'ultra petizione ex articolo 112 del cpc mentre la CT Regionale che prenda in esame tale eccezione generica incorre nella violazione del divieto dello ius novorum di cui all'articolo 57 del Dlgs 546/92: la CT Regionale non può esaminare ed accogliere d'ufficio un'eccezione rilevabile solo ad istanza di parte ma da questa sollevata in modo generico nel ricorso di primo grado.

d) L'eccezione di decadenza non può essere proposta per la prima volta in appello ex articolo 57 del dlgs 546/92. Il divieto dello ius novorum si estende alle eccezioni nuove; peraltro, oggetto della preclusione in esame sono le eccezioni in senso proprio ossia

# Il commercialista telematico

quelle che la CT Regionale può esaminare se non ad istanza di parte. L'eccezione di merito de qua, che non abbia formato oggetto di esame della CT Provinciale in quanto non proposta, è inammissibile in sede di appello; viceversa, le eccezioni processuali o di merito in senso largo (es. difetto di giurisdizione) possono essere prospettate come motivi di gravame, anche se non sono state proposte in primo grado, poiché trattasi d'eccezioni rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del processo. La sentenza di gravame che viola siffatto divieto, per aver posto a fondamento della pronuncia anche l'eccezione nuova de qua, che doveva essere dichiarata inammissibile d'ufficio, è nulla per error in procedendo.

e) Allorquando con la sentenza di primo grado sia respinta l'eccezione di decadenza dal potere impositivo e avverso tale capo non sia proposta impugnazione l'eccezione deve ritenersi rinunciata e sul relativo capo si forma il giudicato parziale interno, con la conseguenza che l'eccezione è definitivamente preclusa (in tal senso Cassazione sez. 3 sentenza 750 del 24/01/2000).

Per effetto del giudicato interno si forma una preclusione processuale interna che incide sui limiti oggettivi del giudice del gravame, che è investito della cognizione di altri capi della domanda espressamente riproposti; resta precluso al giudice del gravame il riesame di questioni decise o assorbite dal giudice di primo grado e non riproposte in modo specifico in sede di gravame con le forme previste.

La CT Regionale che decide sul capo di merito non impugnato ovvero passato in giudicato interno incorre nel vizio di ultrapetizione ex articolo 112 del CPC, rilevabile anche d'ufficio nel giudizio di legittimità; viceversa, non può essere tacciata di omessa pronuncia la CT Regionale che non decide su una questione prospettata in primo grado ma passata in giudicato interno per non essere stata riproposta in sede di gravame.

f) Il contribuente pienamente vittorioso nel merito in primo grado per avere la CT Provinciale accolto nel merito il ricorso non ha l'onere di proporre, in ipotesi di gravame formulato dal soccombente ufficio, appello incidentale specifico per richiamare in discussione l'eccezione di decadenza dell'ufficio dal potere impositivo che risulti superata o assorbita, difettando di interesse al riguardo, ma è soltanto tenuta a riproporla espressamente nel nuovo giudizio in modo chiaro e preciso, tale da manifestare, in forma non equivoca, la sua volontà di chiederne il riesame, al fine di evitare la presunzione di rinuncia derivante da un comportamento omissivo, ai sensi dell'art. 346 cod. proc. civ. (Cassazione .sezione tributaria, sentenza 27 gennaio 2003 n. 1161).

Carmela Lucariello

7 Dicembre 2007