



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE  
DI REGGIO EMILIA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<b>CROTTI</b>	<b>MASSIMO</b>	<b>Presidente e Relatore</b>
<input type="checkbox"/>	<b>REGGIONI</b>	<b>MARA</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>	<b>TOSI</b>	<b>LUIGI</b>	<b>Giudice</b>
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

**IN PUBBLICA UDIENZA**

- sul ricorso n. 922/12  
depositato il 03/12/2012

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THS051401158 IRPEF-ALTRO 2007  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA

**proposto dai ricorrenti:**

PEDRONI LUCIANO  
VIA BOLOGNA 4/ 42123 REGGIO NELL'EMILIA RE

**difeso da:**

DOTT. LUCA GUIDOTTI E DOTT. MAURO MACCHIAVERNA  
VIA EMILIA SAN PIETRO 34 42100 REGGIO NELL'EMILIA RE

**difeso da:**

DR. MACCHIAVERNA MAURO  
VIA EMILIA S. PIETRO N. 34 42100 REGGIO NELL'EMILIA RE

- sul ricorso n. 923/12  
depositato il 03/12/2012

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° THS051401159 IRPEF-ALTRO 2008  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI REGGIO EMILIA

**proposto dai ricorrenti:**

PEDRONI LUCIANO  
VIA BOLOGNA 4/ 42123 REGGIO NELL'EMILIA RE

**difeso da:**

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 922/12 (riunificato)

UDIENZA DEL

18/04/2013 ore 09:00

SENTENZA

N°

**74.02.13**

PRONUNCIATA IL:

**18 APR. 2013**

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

**18 APR. 2013**

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE  
(Sergio Cima)



(segue)

**SEZIONE**

**N° 2**

**REG.GENERALE**

**N° 922/12 (riunificato)**

**UDIENZA DEL**

**18/04/2013**

**ore 09:00**

**DOTT. LUCA GUIDOTTI DOTT. MAURO MACCHIAVERNA  
VIA EMILIA SAN PIETRO 34 42100 REGGIO NELL'EMILIA RE**

**difeso da:**

**DR. MACCHIAVERNA MAURO  
VIA EMILIA S. PIETRO N. 34 42100 REGGIO NELL'EMILIA RE**

RGR 922

Avverso avvisi di accertamento THS051401158/2012 (periodo d'imposta: 2007) e THS051401159/2012 (periodo d'imposta: 2008) ricorre Pedroni Luciano.

La Commissione riunisce i ricorsi al fascicolo RGR 922 per connessione oggettiva ex art. 29 del D.Lgs 546/92

FATTO

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Reggio Emilia, a seguito di un controllo fiscale effettuato nei confronti del Sig. Pedroni Luciano, relativamente all'anno d'imposta 2007 e 2008 rilevava la presenza di elementi indicatori di capacità contributiva incongruenti con i redditi personali dallo stesso dichiarati. La parte, pertanto, veniva convocata con apposito invito n. 100060/2012 del 29/02/2012 al fine di documentare debitamente la sussistenza e l'effettivo utilizzo di eventuali altre fonti di reddito secondo quanto previsto dall'art. 38, comma 6, del D.P.R. 600/73.

In assenza di documentazione idonea a giustificare il possesso di elementi indicativi di capacità contributiva e tenuto conto che il reddito complessivo netto accertabile si discostava per più di due periodi d'imposta consecutivi di oltre 14 da quello dichiarato, questo Ufficio - ai sensi dell'art. 38 del DPR 600/1973 - emetteva l'avviso di accertamento in oggetto con cui ha determinato per l'anno di imposta 2007 un reddito sintetico pari ad € 70.827,43 contro un reddito imponibile dichiarato di € 18.896,00.

Ai fini dell'applicazione del "redditometro" si è tenuto conto delle spese correnti sostenute per la gestione e il mantenimento dei seguenti beni:

Auto Targata CF278AD: Cavalli fiscali 17 - Anno immatricolazione 2003 - Periodo di possesso (12 mesi) e sostenimento spese 100%;

- Residenza Principale : Reggio Emilia, via Bologna n. 4 - Superficie convenzionale rilevata in A.T. 140 mq - (da visura catastale risulta - Foglio 236 Particella 921 Sub 68 Cat. A/2, sub 25 cat. C/6, sub 26 cat. C/6) - sostenimento spese 50 %;

- Imbarcazione a motore denominata "Letizia" - HP 60 - mt. 11 - Anno immatricolazione 2006 - Periodo di possesso (12 mesi) e sostenimento spese 100%.

Con tempestivo ricorso è stato impugnato il predetto atto sulla base dei motivi di seguito illustrati.

La difesa contesta la legittimità del metodo di accertamento sintetico, affermando che gli indici indicatori di capacità contributiva sarebbero posti da regolamenti in materia coperta da riserva di legge. Denuncia inoltre un contrasto di tale metodologia con i principi posti dallo statuto del contribuente.

Lamenta inoltre la mancata motivazione in sede di avviso in ordine alle ragioni che hanno portato all'utilizzo del metodo sintetico.

## **La Commissione osserva**

### In via del tutto preliminare

Questa Commissione ed in particolare questa sezione con sentenza 172/2013 ebbe a statuire che al reddiometro antecedente alle recenti modificazioni del

2010, andavano applicate, per l'istituto del favor rei, le ultime norme in materia. La revisione (più che l'aggiornamento) dell'accertamento sintetico, operata con il D.L. n. 78/2010, non può rappresentare un intervento di natura sostanziale, perché non introduce nuove fattispecie impositive, sicché, per chi condivide l'impostazione, attuata più volte dalla giurisprudenza e dalla prassi dell'Agenzia delle entrate, della distinzione tra norme sostanziali e procedurali, l'intervento operato con il D.L. n. 78/2010 va catalogato tra quelli riguardanti norme procedurali, con la conseguenza che il contribuente può sostenere l'applicazione retroattiva delle nuove disposizioni, se più favorevoli, anche per le annualità precedenti al 2009. Situazione analoga a quella degli studi di settore, per i quali la Corte di cassazione a Sezioni Unite (sentenze 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638), le quali hanno precisato che gli studi rientrano nel genus degli accertamenti standardizzati, sicché la forma più evoluta delle varie tipologie di accertamento appartenenti a tale genus prevale sulle precedenti.

#### In diritto

In data 21.2.2013 il Tribunale di Napoli, Sezione civile distaccata di Pozzuoli, estensore Lepre, ha emesso ordinanza assai motivata, con la quale, nel dichiarare anticostituzionale il c.d. "redditometro" ha imposto all'Agenzia delle Entrate, di non intraprendere alcuna ricognizione, archiviazione, o comunque attività di conoscenza e utilizzo dei dati relativi a quanto previsto dall'art. 38, 4° e 5° comma dpr 600/1973 e di cessare, ove iniziata, ogni attività di accesso, analisi, raccolta dati di ogni genere relativi alla posizione del ricorrente; ha altresì ordinato alla Agenzia delle entrate di distruggere tutti i

relativi archivi.

Questo Collegio, in piena sintonia con l'ordinanza citata (e che nelle seguenti motivazioni la recepisce de plano), ritiene che "che il decreto ministeriale non solo sia illegittimo, ma radicalmente nullo ai sensi dell'art. 21 septies legge n. 241/1990 per carenza di potere e difetto assoluto di attribuzione in quanto emanato del tutto al di fuori del perimetro disegnato dalla normativa primaria e dei suoi presupposti e al di fuori della legalità costituzionale e comunitaria, atteso che il c.d. redditometro utilizza categorie concettuali ed elaborazioni non previste dalla norma attributiva, che richiede la identificazione di categorie di contribuenti, laddove — per come si vedrà — il d.m. non individua tali categorie ma altro, sottoponendo indirettamente - visto l'ampiezza dei controlli e il riferimento ai nuclei familiari - a controllo anche le spese riferibili a soggetti diversi dal contribuente e per il solo fatto di essere appartenenti al medesimo nucleo familiare; che, in particolare, il regolamento del potere esecutivo non fa alcuna differenziazione tra cluster di "contribuenti" così come imposto dall'art. 38, dpr 600/1973 e dall'art. 53 Cost., bensì del tutto autonomamente opera una differenziazione di tipologie familiare suddivise per cinque aree geografiche, ricollocando, quindi, all'interno di ciascuna delle tipologie figure di contribuenti del tutto differenti tra loro; non può, cioè, non rilevarsi come l'art. 38 parli esplicitamente di "contribuenti" e non già di famiglie (non potendo peraltro fare altro essendo ciò è imposto dall'art. 53 Cost.); contribuenti che vanno differenziati "anche" in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza; in definitiva, il riferimento al nucleo familiare e all'area territoriale sono criteri

aggiuntivi che in tutta evidenza devono servire a ulteriormente specificare e, per così dire, concretizzare, il cluster di riferimento già di per sé individuato in base a caratteristiche proprie. Il decreto ministeriale invece utilizza tali due criteri di complemento come principali ed esaustivi; utilizza come parametro per determinare le spese medie delle famiglie (peraltro, anche difficilmente armonizzando con Corte Cost. 15.7.1976, n. 179 che aveva escluso la cumulabilità dei redditi dei coniugi) e quelle di cui al programma statistico nazionale predisposto ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 6.9.1989, n. 322; si utilizza, cioè, l'attività dell'ISTAT che nulla ha a che vedere con la specificità della materia tributaria che deve indirizzare la sua indagine alla ricostruzione specifica di individualizzati profili di contribuenti e non già alla ricostruzione di macro categorie funzionali ad analisi macroeconomiche e sociologiche che proprio per questo sono del tutto eterogenee rispetto al concetto di contribuente; è infatti appena il caso di osservare che il predetto programma statistico nazionale è il piano predisposto per legge dall'ISTAT, nel quale vengono esposte le attività statistiche di interesse pubblico che l'ISTAT e altri enti si impegnano a realizzare nel corso di un triennio, al fine di offrire ai cittadini un'immagine non distorta della società e dell'economia nel suo complesso; viola l'art. 2, 13 Cost., gli articoli 1, 7 e 8 Carta dei diritti fondamentali della UE, nonché l'art. 38 dpr 600/1973 poiché prevede la raccolta e la conservazione non già di questa o quella voce di spesa diverse tra loro per genere (come previsto dall'art. 38) ma, a ben vedere, di tutte le spese poste in essere dal soggetto (rectius: dalla famiglia), che viene, quindi, definitivamente privato del diritto ad avere una vita privata, di poter gestire

autonomamente il proprio denaro e le proprie risorse, ad essere quindi libero nelle proprie determinazioni senza dover essere sottoposto all'invadenza del potere esecutivo e senza dover dare spiegazioni dell'utilizzo della propria autonomia e senza dover subire intrusioni anche su aspetti delicatissimi della vita privata quali quelli relativi alla spesa farmaceutica, al mantenimento e all'educazione impartita alla prole e alla propria vita sessuale; soppressione definitiva di ogni privatezza e dignità riguardante, peraltro, non solo il singolo contribuente ma in realtà tutti i componenti di quel nucleo familiare; ed, infatti, appena si legge la tabella A del d.m. si deve prendere atto che l'autorità governativa a titolo meramente semplificativo: saprà di ciascuna famiglia quante e quali calzature, pantaloni, biancheria intima etc. utilizzano i suoi componenti; se questi ultimi preferiscono il vino, la birra o analcolici e di che tipo; quanta acqua si utilizza, se sono state eseguite riparazioni di manutenzione ordinaria relative alla rottura della caldaia o del fornello; quanta energia elettrica, gas è stato utilizzato; quali elettrodomestici, arredi sono stati comprati o comunque usati con relative spese di gestione; quali e quanta "biancheria, detersivi, pentole, lavanderia e riparazioni" consuma questa o quella famiglia; addirittura, in manifesta violazione della dignità umana di cui all'art. 1 Carta dei diritti fondamentali della UE di quali e quanti "medicinali e visite mediche" ha necessitato il nucleo familiare e quindi i suoi singoli componenti; quale carburante, lubrificante si utilizza per la propria auto; quanti tram, autobus, taxi e trasporti sono utilizzati; e in violazione di ogni diritto dei minori anche quali libri scolastici e spese assimilabili sono state sopportate (ad esempio, quindi, se quella famiglia necessità di materiale



didattico specifico per il proprio figlio affetto da una certa patologia, l'Agenzia delle entrate lo verrà a sapere) e così egualmente per i giochi, giocattoli; in violazione dell'art. 18 e dell'alt. 21 Cost. l'autorità governativa saprà quali associazioni culturali, quali manifestazioni culturali sono preferite dal nucleo familiare; infine, l'Agenzia delle entrate può considerare in ogni caso anche tutte le altre spese non elencate nella predetta Tabella A; norma di chiusura che esplicita l'auto attribuzione da parte dell'Esecutivo del potere di raccogliere e immagazzinare ogni singolo dettaglio dal più insignificante al più sensibile della vita di ciascun componente di un nucleo familiare; conferisce all'Agenzia governativa un potere che va, quindi, manifestamente oltre quello della ispezione fiscale consentito astrattamente dall'art. 14, 3° comma Cost. che in via eccezionale e manifestamente tassativo non richiede la riserva di giurisdizione; infatti, è previsto dal regolamento ministeriale un potere di acquisizione, archiviazione e utilizzo di dati di ogni genere che nulla ha a che vedere con la mera ispezione, rappresentando un potere di cui non gode persino l'autorità giudiziaria penale che pure è destinataria di potere non di controllo generalizzato e indiscriminato ma sempre con riferimento ad indagini riferite a specifici reati ipotizzati; viola il diritto alla difesa ex art. 24, il principio di ragionevolezza ex art. 3 Cost. e l'art. 38 dpr 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 grottesca conservazione di tutti gli scontrini e una altrettanto grottesca 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.; ed è pure rilevante osservare che la ipotesi di spese minori di quelle presuntivamente ancorate alle medie non sono improbabili ma, invece, assolutamente certe: ed, infatti, se vi è una media di spesa, significa che sono state registrate nella realtà economica fasce di oscillazione da un minimo a un massimo, sicché è certo che coloro i quali si ritroveranno al di sotto di tale media si vedranno attribuire automaticamente consumi non sostenuti; accomuna situazioni territoriali differenti in quanto altro è la grande metropoli altro è il piccolo centro e altro ancora è vivere in questo o quel quartiere; viola i principi di eguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità in quanto, a ben vedere, non è strumento idoneo a raggiungere in modo adeguato i prefissi obiettivi di repressione dell'evasione fiscale, pur sacrificando del tutto - come visto — il diritto alla dignità, alla autodeterminazione e alla privatezza della propria vita individuale, associativa, culturale e relazionale non solo del singolo contribuente ma di tutto il suo nucleo familiare; ed, infatti, lo strumento induttivo è tanto più severo quanto più il presunto evasore è economicamente meno robusto; al soggetto, infatti, meno abbiente, si impone fittiziamente una spesa anche maggiore di quella reale presumendo, quindi, una evasione fiscale in caso di acquisto di taluni beni di valore eccedenti il range di tolleranza; il contribuente (rectius: il nucleo familiare) più economicamente benestante, invece, ne trae beneficio, in quanto sarà sufficiente evitare di

acquistare la merce con sistemi tracciabili telematicamente e potrà, quindi, spendere nella realtà molto di più di quanto, invece, in assenza di costi tracciabili, gli sarà presuntivamente imputato: in definitiva, più è benestante l'evasore potenziale, più è agevolato nel sottrarsi a tale controllo, anche perché, anche a voler tracciare i pagamenti, proprio in ragione del suo benessere per così dire "ufficiale", potrà giustificare tutta una serie di spese che vanno oltre il range di tolleranza e continuare ad accumulare reddito non dichiarato; sotto altro profilo, è poi evidente che la evasione economicamente più significativa viene realizzata nell'ambito delle attività di impresa in specie societarie, così come è pacifico che i singoli contribuenti fortemente evasori normalmente si industriano al fine di creare soggetti giuridici fittizi intestatari e beneficiari delle maggiori ricchezze, di cui quindi possono godere indirettamente attraverso tali artifici giuridici e contabili; accentua le predette discriminazioni, anche in considerazione della insufficiente differenziazione geografica effettuata, anch'essa modellata - coerentemente con indagini di tipo statistico funzionali a riflessioni macroeconomiche e a ricostruzioni di tendenze di massima della società - su ampie categorie, posto che si è tenuto conto di cinque aree territoriali: ebbene, è noto che all'interno della medesima Regione e, anzi, della medesima Provincia vi sono fortissime oscillazioni del costo concreto della vita, così come altrettanto forti oscillazioni vi possono essere all'interno di una medesima area metropolitana a seconda del quartiere in cui si vive; anche sotto tale profilo, lo strumento presuntivo approntato dal d.m. tende a pregiudicare fatalmente proprio la fascia della popolazione economicamente meno forte in favore di quella più forte; la media, infatti,

come detto, è la risultante di valori opposti tra loro: ebbene, è noto che il costo della vita è inferiore nelle zone economicamente meno sviluppate, mentre, invece, è più alto nelle zone economicamente più robuste; se ciò è vero, allora i contribuenti delle zone più disagiate perderanno anche, per così dire, il vantaggio di poter usufruire di un costo della vita inferiore in quanto gli sarà imputato in ogni caso il valore medio ISTAT delle spese; i contribuenti agiati delle zone economiche più forti, invece, potranno addirittura utilizzare il redditometro a proprio vantaggio, mentre il contribuente economicamente meno agiato che però vive nell'area economicamente più costosa, ove utilizzi mezzi di pagamento tracciabili, sarà quello fatalmente più esposto al controllo da parte della Agenzia delle entrate; situazione analoga si verificherà per il contribuente economicamente agiato che viva in zone col costo della vita inferiore alla media: ed, invero, in ragione di ciò egli potrà più agevolmente di altri accantonare i risparmi; ma — poiché la quota risparmio è anch'essa considerata ai fini della ricostruzione del reddito — tale risparmio, se non compatibile con la spesa media presunta, sarà inevitabilmente attribuito a reddito illecitamente sottratto al fisco; si pone — per quanto anche appena detto - in contrasto con l'art. 47 Cost. secondo cui la Repubblica incoraggia e tutela il risparmio in tutte le sue forme: non v'è chi non veda che, per come impostato il c.d redditometro, sarà considerato lecito esclusivamente il risparmio che sia compatibile con tali criteri di spesa del tutto astratti e avulsi dalla realtà, in quanto scontano il fatto di aver mutuato elaborazioni statistiche nate per tutt'altri fini; è in contrasto coi principi fondamentali di imparzialità, buon andamento dell'Amministrazione, nonché con i

conseguenti corollari di cui alla legge n. 241/1990 dei principi di leale collaborazione procedimentale volta ad assicurare uno scambio di informazioni in una logica non di antitesi ma collaborativa, in quanto il diritto al contraddittorio assicurato al contribuente è in gran parte svuotato di effettività appena si ponga mente alla circostanza che: a) si è in presenza di un procedimento di tipo eminentemente inquisitorio e sanzionatorio; b) i soggetti a confronto (contribuente e Agenzia) si trovano in posizione di fortissima asimmetria, in quanto l'Agenzia delle entrate è anche socia della società di riscossione forzata, che gode di poteri di autotutela esecutiva anch'essi del tutto inusuali per la loro incisività sulla proprietà privata, asimmetria che potrebbe essere colmata solo in un confronto innanzi ad un organo terzo; c) la Agenzia si trova in situazione di oggettivo conflitto di interessi, poiché essa è normalmente vincolata al raggiungimento di obiettivi e di risultati, sicché ha filologicamente interesse alla conferma della propria ipotesi, anche in ragione della sua partecipazione alla società di riscossione; d) proprio in ragione di ciò, cioè della fisiologica previsione di obiettivi di evasione da recuperare, è evidente che l'accertamento presuntivo mercé il c.d. redditometro poiché non più ancorato — come nella vecchia disciplina — a dati certi ma sempre invece possibile porta seco il rischio che l'Agenzia delle entrate, anziché intensificare i controlli sulla realtà ai fini della ricostruzione reale dei redditi, tende a privilegiare l'accertamento mercé il redditometro: strumento meramente burocratico, meno dispendioso in tempo di costi e di energia e soprattutto strutturato in modo tale da rendere non sempre praticabile un reale ed efficace contraddittorio, tanto da escludere, anzi, per certi aspetti e in una

certa misura, la stessa possibilità di una prova liberatoria; pone in evidente pericolo l'integrità morale della sfera privata nella sua completezza con potenzialità pregiudizievoli irreparabili e imprevedibili nelle loro evidenti proiezioni in danno della dignità umana e della relativa libertà e vita privata".

Quanto sopra impone al Collegio di disapplicare, relativamente all'oggetto dedotto in giudizio, il regolamento alla base dell'art. 38 DPR 600/73, visto l'art. 7 del D.Lgs 546/92.

Le spese seguono la soccombenza

### **PQM**

La Commissione accoglie il ricorso annulla gli avvisi di accertamento previa riunificazione dei ricorsi al fascicolo RGR 922 per connessione oggettiva ex art. 29 del D.Lgs 546/92, disapplica, relativamente all'oggetto dedotto in giudizio, il regolamento del c.d. redditometro, visto l'art. 7 del D.Lgs 546/92.

Condanna l'Agenzia alle spese di lite quantificate in euro 1.000,00 (mille).

Reggio Emilia 18.4.2013

Il Presidente estensore

