

## CONTENZIOSO

---

### ***Limiti al potere sostitutivo del giudice sui profili del redditometro***

di Luigi Ferrajoli

Lo scorso 21 ottobre la CTP di Udine ha depositato la sentenza n. 334/03/2015 in cui è stato sollevato nuovamente il tema della possibilità di applicazione retroattiva dei nuovi parametri del redditometro.

La decisione dei giudici friulani offre interessanti spunti di riflessione anche in merito ai **limiti imposti al giudice tributario con particolare riferimento al cosiddetto “potere sostitutivo”** di cui lo stesso si è auto-investito nella decisione in commento. Il dispositivo della sentenza, difatti, non si limita ad annullare l'atto impositivo, ma dispone che l'Agenzia delle Entrate *“provveda a modificarlo rideterminando i tributi, gli interessi dovuti dalla ricorrente e le sanzioni utilizzando – tra gli indicatori di reddito presi in considerazione – solo quelli utilizzabili sulla base dei criteri stabiliti dal D.M. 24.12.2012 emanato in attuazione del novellato art. 38 D.P.R. n. 600 del 1972”*.

Nondimeno, sarà interessante verificare quale comportamento assumeranno le parti di fronte al provvedimento di **accoglimento parziale del ricorso** cui è stato collegato il dispositivo innanzi riportato, trattandosi di statuizione che non individua la parte della pretesa annullata e che semplicemente ordina un nuovo fare all'Ufficio.

La vicenda trae origine da un accertamento sintetico del reddito per il periodo d'imposta 2008 derivante dal “vecchio” redditometro, prima ancora che intervenisse la riforma dei parametri redditometrici del 2010 introdotta con l'art.22 del D.L. n.78/10 successivamente convertito dalla L. n.122/10.

Nelle more del giudizio venivano riformati gli indicatori per l'accertamento sintetico del reddito e, di conseguenza, i giudici di merito hanno ritenuto che, a fronte della novella legislativa, l'Ufficio dovesse procedere **alla rideterminazione del reddito applicando le nuove disposizioni**.

In sostanza, la decisione sembra condividere la posizione della giurisprudenza di merito che si esprime in favore dell'applicazione retroattiva dei nuovi parametri redditometrici senza tenere in considerazione **l'interpretazione di prassi** che ha da tempo avuto modo di precisare come in tale occasione non sia stata introdotta dal Legislatore alcuna *“clausola di salvaguardia”* e che il dato normativo dell'art.22 del D.L. n.78/10 ha previsto espressamente che il “nuovo” redditometro si applica solo a partire dal periodo d'imposta 2009.

Invero, la decisione della CTP sarebbe in linea con la posizione di chi sostiene la **retroattività del nuovo redditometro**, se più favorevole, anche ad annualità ante-2009, sulla base essenzialmente del presupposto che l'art.22 del D.L. n.78/10 avrebbe natura di norma procedimentale e, come tale, possiederebbe efficacia retroattiva.

In particolare, i giudici hanno in questo caso ritenuto che *“qualora esistesse un consolidato diritto vivente nel senso dell'irretroattività del nuovo redditometro [...] sarebbe inevitabile dubitare della legittimità costituzionale dell'art. 22, ma siccome un siffatto diritto non esiste [...] è precipuo dovere del giudice procedere direttamente all'interpretazione costituzionalmente orientata”*.

Secondo la sentenza in commento, una diversa interpretazione porterebbe inevitabilmente **alla violazione dei principi costituzionali**, *in primis* quello d'uguaglianza ex art.3 e, soprattutto, quello della capacità contributiva ex art.53 Cost..

Il descritto presupposto, favorevole al contribuente, **avrebbe dovuto tuttavia portare ad un annullamento totale della pretesa** ove possa applicarsi la disciplina previgente più favorevole: i giudici hanno invece disposto che l'Agenzia delle Entrate si adegui alla loro statuizione, modificando la propria pretesa impositiva e rideterminando i tributi dovuti sulla base dei criteri stabiliti dall'art.22 del D.L. n.78/10.

È facilmente comprensibile il fatto che il ricorrente si trova di fronte ad una decisione abnorme poiché essa testualmente **“in parziale accoglimento, annulla l'avviso impugnato”**, anziché annullare totalmente l'atto gravato con un accoglimento pieno fondato sulla più favorevole lettura giurisprudenziale circa l'applicazione retroattiva del nuovo redditometro sostenuta.

Un annullamento pieno non può evidentemente essere definito “parziale accoglimento”, ma deve porre l'Amministrazione nella condizione di dover rimettere l'atto impositivo se del caso computando il dovuto in forza dei principi espressi, sempre che sia possibile emanare un nuovo atto nei termini di legge.

Poiché nel caso di specie un nuovo atto di accertamento sostitutivo del precedente per il 2008 sarebbe stato impossibile da emanare, in quanto spirati i termini di decadenza ordinari dell'azione accertatrice, si è “tentata” una soluzione “pratica” non condivisibile.

Essa impatta infatti sui **limiti dei poteri del giudice** e, nondimeno, sulla funzione del processo tributario. Può la Commissione tributaria sostituirsi all'Amministrazione finanziaria per correggere l'accertamento illegittimo o tale sostituzione è *contra legem*?

La Corte di Cassazione, con un consolidato orientamento (cfr. Cassazione n. 19593/ 2006, n. 22453/2008, n. 6364/2009, n. 19079/2009, n. 10396/2011 e n. 19750/2014), ha ritenuto che, sul presupposto che il processo tributario non sarebbe qualificabile quale procedimento di “impugnazione-annullamento”, bensì tra quelli di “impugnazione-merito”, i poteri del giudice tributario non sarebbero più limitati alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma si

estenderebbero anche alla possibilità di sostituirsi alla valutazione dell'Ufficio.

Tuttavia, nella fattispecie trattata dalla sentenza in esame, **il sindacato del giudice tributario non ha riguardato la rideterminazione né dell'imposta né dell'imponibile**, ma si è esteso, del tutto arbitrariamente, ai profili costitutivi dell'accertamento.

È evidente come tale provvedimento contenga profili d'illegittimità, **non potendo il giudice ordinare all'Amministrazione di rinnovare l'accertamento ritenuto dallo stesso meritevole di annullamento**.

In ogni caso, la decisione deve essere nitida circa le parti su cui dispone accoglimento, onde consentire a chi debba proporre impugnazione di comprendere se sia legittimato ed in quale misura, il che nel caso di specie appare davvero arduo definire.

Se l'avviso è stato annullato, non v'è possibilità di appello; ma se si scrive contestualmente che è stato accolto parzialmente il ricorso allora è necessario definire il perimetro di tale parziale accoglimento.

La terza via adottata rimette invece alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria un ricalcolo che sarebbe insindacabile da parte di chi abbia già ottenuto l'annullamento dell'avviso impugnato.