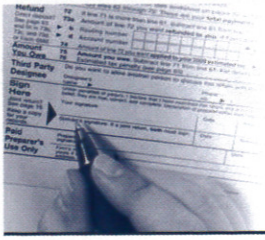

Redditometro: nessuna norma stabilisce la retrodatazione degli scostamenti ad annualità prescritte

Non era difficile immaginare che le problematiche sottese al redditometro si moltiplicassero alla luce delle nuove disposizioni che non sono mai state connesse con la vecchia disciplina, ancora applicabile per le annualità ante 2009.

La vecchia formulazione dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/73 (ovvero quella in vigore fino al periodo 2008), prevedeva che:

"L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dell'articolo 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato. A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta.".

Il D.L. 31.05.2010, n. 78, art. 22, conv. con modif. con L. 30.07.2010, n. 122, ha modificato la citata norma ai commi 4,5,6,7 ed 8; infatti la nuova formulazione della norma prevede che:

"L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile. La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma.

La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato."

Dette modifiche entrano in vigore per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore del D.L. 78/2010 (cioè per le annualità dal 2009 in poi). Vi è, pertanto, un periodo di necessaria coesistenza delle due discipline. Dal 2005, (annualità in scadenza ai fini accertativi, salvi i casi di raddoppio dei termini e l'ipotesi dell'aumento di un anno in caso di omessa dichiarazione, al 31/12/2010) al 2008 compreso troverà applicazione l`articolo 38 del D.P.R. 600/73 nella versione precedente, dal 2009 in poi invece il redditometro e l'accertamento sintetico verranno disciplinati sulla base delle nuove disposizioni.

Fatta questa necessaria premessa, si vuol prendere spunto dall'articolo riportato sul quotidiano "Il sole24ore" del 03.09.2013, a firma di Dario Deotto, per formulare alcune osservazioni ed eccepire il grossolano errore in cui si incorrerebbe prendendo per effettivo quanto in esso riportato.

Infatti, risulta evidente che, a seconda delle annualità che saranno oggetto di accertamento da parte dell'amministrazione, ci troveremo a dover seguire una diversa disciplina sia in termini di calcolo che in termini di vero e proprio funzionamento dello strumento.

Il problema sollevato nell'articolo in questione riguarda la ricostruzione induttiva del reddito relativamente agli anni d'imposta 2007 – 2008, anni che seguono la vecchia disciplina, sia in termini di calcolo dello scostamento (pari al 25%) sia in relazione alla tempistica che segue questo scostamento (nella vecchia formulazione la norma dice: *"quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta").*

E' importante subito chiarire che, per quanto riguarda il 2007, il periodo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per effettuare un accertamento sulle dichiarazioni presentate si è prescritto nel 2012, mentre per quanto riguarda il 2008 potranno ancora essere esperiti gli accertamenti fino al 31.12.2013.

Quello che lascia perplessi è che nella nota divulgata dal Sole 24 Ore, non si tenga conto del dettato normativo, ovvero della consecutività prevista dalla norma di cui all'art. 38, così come formulata ante 2010; infatti, nell'articolo si paventa l'idea di un legittimo accertamento relativo all'anno 2008, sulla base di presupposti presenti in una dichiarazione presentata nel 2007, anno orami prescritto ai fini dell'accertamento

e, pertanto, non più sindacabile fiscalmente.
Questo per tre ordini di motivi:

- La consecutività richiesta ai fini dell'accertamento effettuato con la vecchia disciplina, prevede, nel caso *de quo*, il verificarsi, per due o più annualità, di uno scostamento; nel caso di specie ci si riferisce al 2007, che ormai fiscalmente è chiuso;
- In mancanza di tale consecutività e con riferimento alla vecchia disciplina (applicabile esclusivamente fino al 2008), non vi possono essere accertamenti induttivi il cui presupposto riguardi uno scostamento di un solo anno d'imposta (perché di questo si tratterebbe, visto che soltanto al 2008 è applicabile la vecchia disciplina);
- Non da ultimo, non vi è nessuna norma che disciplini il raccordo tra la vecchia e la nuova disciplina, anzi, la circolare 24/E del 31 luglio 2013, ribadisce e scandisce il momento applicativo della nuova formulazione del redditometro: *"ai fini dell'applicazione delle nuove regole è sufficiente uno scostamento più ridotto rispetto a quello previsto dalla disciplina applicabile fino agli accertamenti relativi alle annualità precedenti al 2009 (pari al 25%); è, inoltre, sufficiente lo scostamento per un solo periodo d'imposta e non più biennale".*

Risulta, pertanto, oltremodo temerario, da parte dell'autore, dare una interpretazione di questo tenore – in termini di contenuti e di assenza di riferimenti normativi – in relazione alla "non congruità retrodatata", perché non può essere effettuato un accertamento sulla base di un presupposto relativo ad un anno d'imposta fiscalmente prescritto e che, per di più, non preveda la possibilità per il contribuente di potersi difendere, come previsto dalla normativa.
Infatti, soprattutto nei casi degli accertamenti da redditometro (e lo vediamo con l'introduzione del contraddittorio obbligatorio nella nuova formulazione), il contribuente deve essere sempre messo nella condizione di poter dimostrare la provenienza dei redditi presuntivamente accertati; se l'accertamento sull'anno 2008, si basasse (come scritto nell'articolo in questione) sui presupposti di un annualità prescritta, vi sarebbe una grave lesione del diritto di difesa del contribuente, che non potrebbe usufruire dell'unico potere che ha a disposizione in un sistema impositivo ormai continuamente invasivo e anticostituzionale.
Per completezza, si fa presente che, l'unico caso in cui, il presupposto potrebbe allinearsi con la vecchia disciplina, e quindi nel caso del 2008 risulterebbe accertabile induttivamente unitamente al 2007, riguarda il solo caso di omessa presentazione della dichiarazione, diversamente non sarà esperibile il redditometro sulla base di una normativa che non ha mai espresso nulla in relazione al passaggio tra vecchia e nuova disciplina.
Al fine di non creare ulteriori questioni di incostituzionalità, è importante ribadire che la non congruità per il 2007, in quanto anno prescritto, non potrà e non dovrà consentire l'accertamento anche per il 2008, perché nessuna norma lo prevede e perché sarebbe grossolanamente leso il diritto di difesa del contribuente costituzionalmente garantito.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Francesca Giorgia Romana Sannicandro

Il nuovo redditometro in sintesi

COSA PREVEDE LA NORMA	l'ufficio potrà sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta. È fatta salva la prova contraria del contribuente, il quale potrà dimostrare che il finanziamento delle spese effettuate è avvenuto: • con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta • con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta • con redditi che non concorrono alla formazione del reddito imponibile
QUANDO È AMMESSO	l'accertamento sintetico sarà ammesso solo quando il reddito complessivo accertabile - reddito presunto - risulterà superiore di almeno il 20% di quello dichiarato (nella versione precedente del redditometro, tale percentuale era pari al 25% e l'accertamento era ammesso quando il reddito dichiarato non risultava congruo, rispetto agli elementi indicativi di capacità contributiva, per almeno due periodi d'imposta)
NUOVI INDICI	la determinazione sintetica del reddito potrà essere fondata, inoltre, sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza. Gli indici utilizzati per la ricostruzione induttiva del reddito saranno determinati con appositi decreti ministeriali che verranno pubblicati nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale.
OBBLIGATORIETA DEL CONTRADDITTORIO	sarà obbligatorio per l'ufficio 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.
RICONOSCIMENTO DEGLI ONERI DEDUCIBILI E DELLE DETRAZIONI D'IMPOSTA	dal reddito complessivo determinato sinteticamente sarà possibile dedurre gli oneri di cui all'art. 10 del Dpr n. 917/1986 (contributi previdenziali, erogazioni liberali, eccetera). La maggior imposta lorda accertata sarà diminuita delle detrazioni previste dalla legge (per familiari a carico, per tipologia di reddito, spese mediche, eccetera).