aprile 2013 / no.54
ISSN 2039-540X

# Press

Professione Economica e Sistema Sociale

## Si riparte

# Il nuovo redditometro, prospettive e criticità

**Maurizio Villani, Francesca Giorgia Romana Sannicandro**
*Avvocati in Lecce*

Ben venga la lotta all'evasione, ma il Fisco non può perdere di vista i principi in base ai quali sono state istituite fino ad oggi tutte le norme regolatrici del diritto tributario

Nonostante i passi in avanti rispetto alla disciplina datata 2010, la nuova formulazione del redditometro, così come introdotta dal decreto ministeriale del 24 dicembre 2012, ha suscitato notevoli ed aspre polemiche che mettono seriamente a rischio la legittimità e l'applicabilità dell'istituto.

Ciò che balza subito all'occhio è il quantitativo di voci che sono inserite nel decreto (100 voci) e la significatività delle spese prese in considerazione che vengono associate alla tipologia di nucleo familiare e all'area geografica di appartenenza. Pur garantendo, differentemente da quanto avveniva con la disciplina previgente, il contraddittorio obbligatorio e, alla luce della recente sentenza della Corte di Cassazione - n. 23554 del 2012 - che ha qualificato le presunzioni da redditometro come "semplici", sembra, tuttavia, che ci sia ancora qualcosa che non torna.

È importante, infatti, soprattutto nella materia tributaria, stabilire un punto di partenza comune per tutte le tipologie di accertamenti che l'ufficio può effettuare nei confronti dei contribuenti.

Possiamo affermare con assoluta certezza che le fonti del diritto tributario sono contenute nella Costituzione italiana, che appunto fissa i principi oltre i quali nessun ramo giuridico si deve esporre, ai fini della legittimità delle norme applicate.

Ci riferiamo, in particolare, alle due norme fondamentali di cui agli artt. 53 e 23 della Costituzione che, rispettivamente, recitano: (art. 53): "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"; (art. 23): "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

L'indagine che si sta svolgendo, in relazione alle due citate norme costituzionali - in quanto fonti primarie del diritto tributario, e dunque, dell'istituto del redditometro - è volta a verificare, appunto, la natura giuridica dei testi di legge nei quali si inseriscono le regole di condotta degli uffici chiamati a svolgere le loro funzioni "impositive", e dei contribuenti, ai quali è garantito il diritto di difesa, spesso connotato di "armi" non adatte al tipo di accertamento subìto.

Invero, andando a ritroso nel tempo, non può non osservarsi come, fino al 1993 - ovvero nella formulazione originaria della norma istitutiva del redditometro - l'art. 38 comma 4 recitava così: "*L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'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 agli elementi indicativi di capacità contributiva di cui al secondo e terzo comma dell'articolo 2, quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi d'imposta*".
È importante notare come, nell'ultimo

periodo, è stabilito che gli elementi indice di capacità contributiva sono inseriti nel comma 2 dell'art. 2 del d.P.R. 600/73 e che il decreto ministeriale stabiliva solo le modalità operative dello strumento accertativo.

Questo ha permesso, fino al 1993, il legittimo utilizzo del redditometro, in base al principio di cui all'art. 23 della Costituzione, che tassativamente regola il principio della riserva di legge.

Negli anni, la norma ha subìto svariate modifiche, fino ad arrivare alla formulazione odierna che indica, quale unica fonte sia di natura operativa che di natura contenutistica, gli elementi di capacità contributiva e il metodo secondo cui vengono applicati ai fini della determinazione dello scostamento.

A ben vedere, infatti, l'odierno decreto ministeriale, contiene un grave ampliamento delle voci - elementi indice di capacità contributiva (quelle attuali sono ben 100), non supportate da nessuna regola normativa né fiscale né costituzionale.

Infatti, occorre precisare che i decreti ministeriali sono spesso dei veicoli attraverso i quali introdurre delle nuove discipline o estendere quelle già in vigore, ma non hanno natura regolamentare e, pertanto, non possono costituire fonti di rango primario.

Nel caso di specie, il decreto del 24 dicembre 2012, oltre ad estendere immotivatamente le voci elementi indici di capacità contributiva - violando il principio costituzionale di riserva di legge - pretende di determinare: "*Il contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva, indicato nella tabella A, è determinato tenendo conto della spesa media, per gruppi e categorie*

*di consumi, del nucleo familiare di appartenenza del contribuente; tale contenuto induttivo corrisponde alla spesa media risultante dall'indagine annuale sui consumi delle famiglie compresa nel Programma statistico nazionale, ai sensi dell'art. 13 del decreto legislativo 6 settembre 1989, n. 322, effettuata su campioni significativi di contribuenti appartenenti ad undici tipologie di nuclei familiari distribuite nelle cinque aree territoriali in cui è suddiviso il territorio nazionale. Le tipologie di nuclei familiari considerate sono indicate nella tabella B, che fa parte integrante del presente decreto.*" (art. 1, comma 3 del d.m. 24 dicembre 2012).

In buona sostanza, in assoluta violazione dell'art. 53 - principio di capacità contributiva - gli accertamenti da redditometro saranno basati sulle indagini Istat effettuate sul territorio nazionale, senza minimamente tenere conto dell'effettiva capacità contributiva di ogni soggetto che, in realtà, "partecipa alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva".

Senza contare gli altri due elementi dissonanti: il nucleo familiare e l'area geografica.
Sembra totalmente assurdo che uno strumento come il redditometro, che, come gli altri mezzi a disposizione del Fisco, è impegnato nella lotta all'evasione fiscale, possa perdere di vista *sic et simpliciter* i principi in base ai quali, fino ad oggi, sono state istituite tutte le norme regolatrici del diritto tributario.

Forse il momento critico e l'aria tesa che si respira negli ultimi due anni ha completamente offuscato le menti che hanno istituito la riforma di questo strumento.
Prevedere uno screening selettivo

sulla base di un indice Istat configura una illegittima, oltre che anticostituzionale, applicazione delle norme fiscali, il cui compito - ricordiamo - è garantire la partecipazione di tutti i contribuenti alla spesa pubblica e non entrare in casa degli Italiani a dire quanti caffè si debbano bere in base al numero dei familiari e alla zona di residenza.
I tecnici del settore sono da sempre tenuti a svolgere funzioni di filtro tra contribuenti e Amministrazione finanziaria; in base alla nuova normativa, un buon professionista dovrebbe comunicare al proprio cliente una sorta di tabella comportamentale per cercare di non essere catturato dalle ganasce fiscali.

Ma come? In quale modo?
Di certo non è possibile scendere in lunghe spiegazioni dottrinali e specifiche relative alle gravi odierne violazioni delle misure accertative attualmente in vigore, né tantomeno si può discernere dei metodi di difesa del contribuente, che, ad oggi, sono pressoché inesistenti in materia di redditometro.

Già, inesistenti; il contraddittorio obbligatorio che è stato inserito nella nuova formulazione della norma, sicuramente apre uno spiraglio comunicativo con il Fisco, ma non dimentichiamoci che il contraddittorio è solo una conseguenza di un accertamento basato sulla violazione di norme costituzionali costituenti fonti di rango primario.

Anche la Cassazione, con una recente sentenza (n. 23554/2012) - tra l'altro un procedimento a cura degli scriventi- , ha finalmente cambiato orientamento circa la natura delle presunzioni da redditometro stabilendo che si tratta di presunzioni semplici, dunque gravi precise e concordanti.

Tocca dunque al fisco, in qualità di organo esercente attività di controllo delle posizioni contributive, corredare gli accertamenti con prove certe, elementi precisi, dati circostanziati relativi a ciascuna posizione da verificare; elementi dai quali possa inequivocabilmente desumersi una reticenza contributiva totale o parziale.

Fatta salva questa rilevante pronuncia, è importante che venga rispettato l'iter di determinazione delle posizioni da accertare, in quanto il ricorrente è spesso costretto ad effettuare delle prove diaboliche relative alla dimostrazione di non capacità contributiva e, in moltissimi casi, di non sostenimento della spesa (il che è assurdo, perché se una spesa non si è sostenuta, non si può dimostrare!).

Ai fini della correttezza legislativa e, di conseguenza, di una legittima difesa, si rende necessario, come già accaduto in alcune sedi di merito (come la Commissione tributaria provinciale di Torino con la sentenza n. 39/04/13) disapplicare il redditometro in quanto incostituzionale e illegittimo.

Nella recente sentenza, spiccatamente e minuziosamente motivata, si legge che: "*il sistema di valutazione previsto dal DM sul redditometro, esprime un abuso del diritto, poiché impone l'uso di indici e coefficienti astrattamente applicati (previsti in 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*".

Come sottolineano i giudici piemontesi, il redditometro non può avere la pretesa di dimostrare la capacità contributiva del ricorrente mediante l'applicazione di indici astratti riferibili ad una indagine di mercato nazionale; altrimenti, per par condicio, sarebbe anche opportuno che le imposte fossero versate sulla base degli stessi indici, in relazione anche all'area geografica e al nucleo familiare, tradotto: ci spostiamo tutti nelle zone con più alta densità e disoccupazione!.

Infine, sorvolando su noiose disquisizioni tecniche sulla formazione dei decreti ministeriali e sulla valenza - regolamentare o no - degli stessi, come può un contribuente mantenere la documentazione relativa ad ogni singola spesa effettuata dal 2009 ad oggi?

Perché, a fronte di un nucleo familiare non regolarizzato mediante un matrimonio civile dovrebbe considerarsi contribuente da accertare colui che convive con una donna disoccupata?

In base a cosa è garantito l'effettivo prelievo fiscale?

Quali strumenti di difesa ha a disposizione il contribuente sottoposto ad un avviso di accertamento da redditometro basato su elementi di capacità contributiva riferibili ad indagini Istat?
Domande ancora senza risposta... o forse, come sempre, ci si aspetta che siano le domande a cambiare?!

Una cosa è certa, i contribuenti hanno diritto alla trasparenza e alla correttezza dell'applicazione delle norme che gravano sui loro patrimoni; intanto la risposta che viene garantita al momento è: "Le faremo sapere". ■