

Redditometro: la sostituzione dell'indice reddituale. L'Ufficio può inserire un nuovo elemento oppure deve necessariamente annullare il primo atto ed emanarne uno nuovo?

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 28 agosto 2009

il fondamento normativo dell'accertamento sintetico risiede nel principio che consente all'ufficio finanziario, in base ad elementi e circostanze di fatto certi ed indipendentemente da una previa rettifica analitica, di determinare sinteticamente il reddito complessivo netto delle persone fisiche, tutte le volte che tale reddito accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato e tale situazione permane per due o più periodi d'imposta...

Il fondamento normativo dell'accertamento sintetico risiede nell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, che consente all'ufficio finanziario, in base ad elementi e circostanze di fatto certi ed indipendentemente da una previa rettifica analitica, di determinare sinteticamente il reddito complessivo netto delle persone fisiche, tutte le volte che tale reddito accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato e tale situazione permane per due o più periodi d'imposta.

Il contribuente ha facoltà di dimostrare (comma 6 del citato art. 38), anche prima della notificazione dell'accertamento, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta: ovviamente l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione.

Con appositi decreti ministeriali sono state 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:

- il D.M. 29 aprile 1999 per i bienni 1994-1995 e 1996-1997;
- il D.M. 10 settembre 1992, successivamente modificato dal D.M. 19 novembre 1992, e sostituito dal D.M. 21 settembre 1999 per il biennio 1998 - 1999;
- il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 7 gennaio 2005, per l'aggiornamento del biennio 2000 - 2001;
- il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 aprile 2005, per l'aggiornamento del biennio 2002-2003;
- il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 maggio 2005, per l'aggiornamento del biennio 2004-2005;
- il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2007, per

l'aggiornamento del biennio 2006-2007.

Gli elementi indicativi di capacità contributiva, inclusi nella Tabella allegata al D.M. 10 settembre 1992, e a quella aggiornata con il Provvedimento direttoriale del 14 febbraio 2007, rilevano come *disponibilità* da parte del contribuente persona fisica.

L'art. 1 del D.M. fa, infatti, riferimento alla *"disponibilità di beni e servizi di cui all'art. 2, secondo comma del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, e descritti nella tabella allegata che fa parte integrante del presente decreto"*, restando *"ferma la facoltà dell'ufficio di utilizzareanche elementi e circostanze di fatto indicativi di capacità contributiva diversi da quelli menzionati nel comma 1"*.

I beni e servizi si considerano *"nella disponibilità della persona fisica che a qualsiasi titolo o anche di fatto utilizza o fa utilizzare i beni o riceve o fa ricevere i servizi ovvero sopporta in tutto o in parte i relativi costi"*, restando *"esclusi i beni ed i servizi relativi esclusivamente ad attività di impresa o ad attività professionale che, pertanto, non rilevano ai fini della valutazione della capacità contributiva della persona fisica che ne ha la disponibilità"* (art. 2, comma 1, del D.M. 10.9.1992).

Le indicazioni di prassi

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 49/2007 invita gli uffici a *"valutare la complessiva posizione reddituale dei componenti il nucleo familiare essendo evidente come, frequentemente, gli elementi indicativi di capacità contributiva rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico possano trovare giustificazione nei redditi degli altri componenti il nucleo familiare"*.

Infatti, *"nell'ambito della valutazione della complessiva situazione economica della famiglia frequentemente gli elementi indicativi di capacità contributiva rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico possono trovare spiegazione nella potenzialità di spesa degli altri componenti il nucleo familiare; in tal caso, sussistendone i presupposti, si procederà al controllo delle posizioni soggettive cui, di fatto, sono ascrivibili le manifestazioni di spesa"*.

Nella selezione dei soggetti *"particolare attenzione deve essere posta sul nucleo familiare, sotto un duplice aspetto:*

- la manifestazione di ricchezza o la posizione reddituale dei componenti del nucleo familiare

possono consentire di valutare non proficua l'azione di accertamento sintetico nei confronti della persona indagata che sulla base della valorizzazione di elementi a suo carico presenta una capacità contributiva non coerente con la posizione fiscale personale ricostruita;

- per converso, attraverso l'analisi e la valutazione fiscale del nucleo familiare, anche a seguito di ulteriori elementi acquisiti, è possibile individuare il/i soggetti verso cui dirigere l'accertamento, cioè i soggetti che intestando ad altri familiari beni e servizi non sembrano rappresentare posizioni fiscali a rischio".

In conclusione, "non si tratta di mettere in atto un redditometro sulla famiglia, bensì di individuare nell'ambito delle c.d. famiglie fiscali, quali sono i componenti che non dichiarano redditi o che dichiarano redditi irrisori rispetto alla manifestazione di ricchezza loro riconducibile e, quindi, quali sono i soggetti di effettivo interesse fiscale ai fini del contrasto all'evasione".

In ordine alla prova, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 101/E del 30 aprile 1999, aveva rilevato che "in sede di valutazione delle prove giustificative addotte dal contribuente" occorre attenersi "ai necessari principi di ragionevolezza, al fine di pervenire a determinazioni reddituali convincenti e sostenibili, secondo gli ordinari canoni probatori.

Sempre in merito alla cd. prova contraria, la citata circolare n. 101/1999 evidenzia che il contribuente, al fine di modificare, ridurre o annullare la pretesa impositiva, può dimostrare che il bene o il servizio è nella disponibilità di altri soggetti titolari di reddito, ovvero che la disponibilità del bene o del servizio non si è avuta per l'intero anno di imposta, ovvero che il reddito o il maggior reddito accertato sinteticamente è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o già assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, ovvero da regalie o prestiti comunque documentati (attraverso assegni o bonifici bancari, per esempio), ovvero da disinvestimenti patrimoniali.

La circolare n. 49/2007, nel riprendere sostanzialmente le precedenti istruzioni operative, invita gli Uffici ad esaminare esaminare "la documentazione prodotta dal contribuente, valutandone la probatorietà in relazione al possesso ed effettivo utilizzo nello specifico periodo d'imposta, nell'ambito del biennio oggetto di controllo, di:

- redditi esenti;*
- redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta;*
- somme riscosse a titolo di disinvestimenti patrimoniali nonché vagliare eventuali diverse giustificazioni, anche riferibili ai componenti il nucleo familiare, dello stesso tenore documentale, che pur non essendo espressamente considerate nel sesto comma dell'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 sono tuttavia suscettibili di apprezzamento, quali ad esempio: - utilizzo di finanziamenti; - utilizzo di somme di denaro derivanti da eredità, donazioni, vincite, ecc.; - utilizzo di effettivi redditi conseguiti a fronte di importi fiscali*

convenzionali (ad esempio, i redditi agrari tassati non in base al reddito effettivamente prodotto, bensì alle rendite catastali aggiornate); - utilizzo di somme riscosse, fuori dall'esercizio dell'impresa, a titolo di risarcimento patrimoniale".

Ipotesi di lavoro

Ragioniamo su una particolare ipotesi di lavoro.

A Tizio viene notificato un accertamento sintetico con il quale si contesta un maggior reddito, derivante dal possesso di una autovettura, tre immobili, e una barca.

In particolare, l'accertamento evidenzia la presenza di una autovettura di grossa cilindrata (Porsche di 4000 di cilindrata).

Il contribuente presenta una istanza di autotutela chiedendo il ricalcolo del reddito, esponendo che nell'anno in questione lui non possedeva il Porsche.

L'ufficio, fatti i debiti riscontri, verifica che effettivamente nell'anno in questione il contribuente non possedeva quell'autovettura ma una diversa auto di 2000 cilindrata.

A questo punto, preso atto di ciò, l'ufficio ridetermina il reddito, tenendo conto della nuova autovettura.

E' corretto tale comportamento?

Se da un punto di vista morale è da ritenere corretto va valutato se l'ufficio abbia tale potere di inserire un nuovo elemento ovvero debba necessariamente annullare il primo atto ed emanarne uno nuovo.

Salvo riaffrontare la questione, noi riteniamo corretta la *compensazione* operata dall'ufficio, poiché in fase di autotutela è possibile rivedere l'atto complessivamente e pertanto definire l'esatto contorno dell'atto di accertamento.

Roberta De Marchi

28 Agosto 2009

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l