

## PERCORSO AD OSTACOLI PER IL NUOVO ACCERTAMENTO SINTETICO

DI CARLO NOCERA

Con il nuovo accertamento sintetico in dirittura di arrivo, a breve dovrebbe essere emanato il decreto ministeriale attuativo della versione rivisitata e corretta dell'articolo 38 del Dpr n. 600/1973, non pochi sono gli aspetti legati al nuovo strumento di controllo forieri di perplessità: cerchiamo di fare il punto e, ove possibile, di prospettare qualche soluzione in ordine a quanto evidenziato nel grafico.

### Metodi alternativi e discrezionali

#### **Procedimenti alternativi per la ricostruzione del reddito**

*La legge prevede due distinte modalità di ricostruzione del reddito sintetico, una fondata sull'ammontare delle spese e una, ulteriore, basata sulla valorizzazione dei nuovi elementi-indice di capacità contributiva. L'Agenzia delle entrate ha fornito una prima interpretazione riguardo l'alternatività dei due metodi e, quindi, sulla discrezionalità quanto al relativo utilizzo*

Secondo l'Agenzia delle entrate i due metodi di ricostruzione del reddito sono del tutto alternativi tra di loro e ad utilizzo discrezionale da parte dell'ufficio: quindi, a seconda dei casi, sarà applicato il quarto comma – ricostruzione che poggia sulle spese sostenute – oppure sul successivo quinto comma – che contempla il ricorso ai nuovi elementi indice di capacità contributiva.

Se certamente l'adozione del metodo di ricostruzione è insindacabile, come l'utilizzo di qualsiasi strumento di indagine, va però sottolineato il fatto che per economicità dell'azione amministrativa sarebbe opportuno che questa scelta fosse già definita “prima”

dell'avvio del contraddittorio obbligatorio con il contribuente: anche per consentire a quest'ultimo di predisporre adeguatamente la relativa linea difensiva.

## Incrementi patrimoniali e prova contraria

Sentiremo la mancanza della presunzione secondo cui un incremento patrimoniale si riteneva sostenuto per quinti, salvo prova contraria del contribuente, nell'anno di sostenimento della spesa e nei quattro precedenti: con i nuovi accertamenti la spesa sarà computata per intero nel periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'incremento patrimoniale, ferma restando la prova contraria del contribuente.

Sul punto l'Agenzia ritiene che le modalità attraverso le quali si riterrà assolto l'onere della prova da parte del contribuente saranno valutate volta per volta in ragione della fattispecie concreta ma, soprattutto, che non potrà comunque considerarsi sufficiente l'astratta riferibilità della spesa alla capienza reddituale degli anni precedenti.

Il che potrebbe significare, per la giustificazione dell'incremento patrimoniale, il dover sopportare una sorta di *probatio diabolica*, comunque esposta alla discrezionalità della parte avversa.

### Incrementi patrimoniali e prova contraria

*Il nuovo strumento non prevede più la presunzione secondo cui una spesa per incremento patrimoniale generava reddito presunto, per quinti, nell'anno di sostenimento e nei quattro precedenti. Pertanto, l'Agenzia delle entrate ha fornito una prima interpretazione riguardo la sua intera rilevanza nel periodo d'imposta di sostenimento, salvo la prova contraria del contribuente.*

### Il rango delle presunzioni

*L'efficacia probatoria dello strumento può presentarsi duplice: da un lato il calcolo fondato sulla spesa e, dall'altro, la valorizzazione degli elementi-indice di capacità contributiva. Nel primo caso si tratta di elementi caratterizzati dalla certezza, mentre per quanto riguarda i beni e i servizi del nuovo paniere, la stessa norma fa riferimento al loro contenuto "induttivo".*

### Il rango delle presunzioni

La nuova struttura dello strumento sembra profilare due diversi tipi di presunzioni, non casualmente correlabili alle diverse specie di ricostruzione sintetica.

Infatti, se appare decisamente pacifico che il sostenimento di una spesa costituisce una presunzione corredata da gravità, precisione e concordanza, altrettanto non può dirsi per i nuovi elementi indice di capacità contributiva di prossima emanazione.

In proposito, va sottolineata la circostanza che la stessa normativa riferisce per questi ultimi il loro "contenuto induttivo" ma, soprattutto, non può

trattarsi che di elaborazioni matematico-statistiche le quali, per dirla con le parole delle Sezioni Unite della Cassazione pronunciate con riferimento agli studi di settore (26625/2009), non possono rappresentare altro che “una elaborazione statistica, il cui frutto è una ipotesi probabilistica, che, per quanto seriamente approssimata, può solo costituire una presunzione semplice”.

### **Il quoziente familiare**

Seppure la riforma dello strumento non potesse contemplare normativamente le posizioni assunte dalla giurisprudenza e anche dall'Amministrazione finanziaria, circa la necessaria valutazione del reddito dell'intero nucleo familiare, è auspicabile che nella pratica operativa i nuovi controlli tengano conto della valutazione della complessiva capacità reddituale e patrimoniale espressa dal nucleo familiare.

Va dato atto all'Agenzia delle entrate che già dal 2007, con la circolare n. 49/E, sono state fornite istruzioni agli uffici riguardo la necessità che nella fase di selezione tra i diversi criteri guida occorre valutare e tenere conto anche della situazione fiscale ed economica dei componenti il nucleo familiare di ciascuna posizione soggettiva selezionabile.

Per i contribuenti, sarà comunque opportuno avere riguardo a documentazione e accadimenti di interesse per l'intero nucleo familiare: qui inteso, ovviamente, nella sua più ampia accezione.

#### **Il “quoziente familiare”**

*Il Legislatore, con la riforma dell'articolo 38 del Dpr 600/73, ha perso l'occasione per contemplare normativamente la rilevanza del reddito proveniente dal nucleo familiare quale parametro di riferimento per riscontrare eventuali non congruità del reddito rispetto alle spese o al tenore di vita. Il “quoziente familiare” potrà quindi assumere rilevanza nel contraddittorio tra ufficio e contribuente.*

**La partecipazione dei Comuni**

*La prevista partecipazione dei Comuni al nuovo accertamento sintetico rappresenta una fase del procedimento di controllo. La normativa, tuttavia, non prevede espressamente che il contribuente interessato sia posto a conoscenza di eventuali segnalazioni che lo riguardano e che possono assumere rilevanza nell'ambito dell'accertamento che lo riguarda.*

**Il ruolo dei Comuni**

Con il nuovo accertamento sintetico ci si trova di fronte all'eccezione che conferma la regola: ossia la segnalazione dell'avvio del controllo partirà dall'Ufficio procedente nei confronti del Comune e non viceversa, come stabilisce la regola per la "partecipazione" degli enti locali all'accertamento (33% delle maggiori imposte erariali definitivamente incassate).

La lacuna normativa, ravvisabile nella mancata individuazione circa il momento del procedimento in cui verrà interessato il Comune, necessariamente dovrà essere

colmata con la previsione che il tutto dovrà avvenire in anticipo rispetto all'avvio del contraddittorio: diversamente, ci si troverebbe dinanzi ad una lesione del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo, sancito obbligatoriamente, con inevitabile ricaduta sulla legittimità dell'atto.

5 aprile 2011  
Carlo Nocera