



Lunedì 15/11/2010

TRA VECCHIO E NUOVO REDDITOMETRO: CONSEGUENZE DELLA COESISTENZA DI DUE DISCIPLINE

A cura di: Studio Dott. Alvise Bullo

Il redditometro, come strumento di accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, è regolato dall'articolo 38 del D.P.R. 600 del 1973.

Detto articolo ha subito numerose ed interessanti modifiche ai commi 4,5,6,7 ed 8 dell'art. 38 del D.P.R. 600/1973, ad opera dell'art. 22 del D.L. 31.05.2010 n. 78, conv. con modif. con L. 30.07.2010, n. 122. 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). Esiste 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.

E' chiaro pertanto che ci troviamo in un periodo di "interregno", nel quale, 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. Questa convivenza forzata tuttavia non è detto che sarà così agevole. Vediamo il perché sotto alcuni particolari aspetti.

Vecchia e nuova disciplina: una convivenza difficile

Il fatto che le annualità fino al 2008 incluso seguano una diversa disciplina rispetto alle annualità a partire dal 2009, non ha conseguenze soltanto dal punto di vista del calcolo matematico da effettuare per capire quale sarà il reddito che eventualmente l'amministrazione potrà accertare sinteticamente in capo al contribuente, ma ha implicazioni più profonde essendo il metodo totalmente differente proprio già dalle regole di funzionamento.

Ad oggi ancora non sappiamo quale sarà il paniere di beni che verrà incluso nel nuovo redditometro, né quindi abbiamo ancora ben idea di quale sarà la funzione matematica in grado di tenere in considerazione, una volta presi in esame "campioni significativi di contribuenti"[1], il nucleo familiare e l'area territoriale di appartenenza del contribuente[2]. Quello che però viene da pensare è che, qualunque sia il risultato che troveremo, esso sarà sempre e comunque un dato statistico (che tanto ricorda gli Studi di Settore scesi definitivamente, di fatto, al rango di non in grado pertanto di essere posti a base di un accertamento[4] e di conseguenza valutati dal giudice[5]) e che potremo trovare per assurdo che ad una medesima situazione reddituale su due annualità, corrispondano diversi risultati. Il che si ritiene comporti, anche per il principio del favore rei[6] per l'ambito sanzionatorio, una evidente distorsione del sistema tributario. Si pensi infatti



ancora una volta agli accertamenti da Studi di Settore[7], nei confronti dei quali il contribuente potrebbe difendersi utilizzando lo Studio "evoluto" qualora esso sia in grado di rispecchiare meglio la situazione del contribuente. In tale ipotesi infatti si potrebbe avere una congruità utilizzando sugli anni precedenti uno strumento successivo[8].

Dovendo invece, da come risulta dal testo letterale della norma, guardare ogni annualità con occhi (e soprattutto regole) diversi a seconda se ci troviamo prima o dopo il 2009, ci potremo trovare ad un caso limite proprio sul finire del periodo di convivenza delle due discipline. Si pensi infatti per esempio all'annualità 2008, i cui termini ordinari per l'accertamento spireranno il 31/12/2013. Ebbene, per detta annualità saranno ancora applicabili le disposizioni del vecchio art. 38 del DPR 600/1973 e pertanto sarà richiesto che il contribuente non risulti "congruo (rispetto agli elementi indicativi di capacità contributiva, ndr) per due o più periodi d'imposta". Come conciliare la nuova norma con la vecchia norma in questo caso? In sostanza l'anno 2008 potrebbe rimanere isolato una volta che saranno spirati i termini per l'accertamento dell'annualità 2007. Infatti si ritiene che potrebbe non essere più possibile, a quel punto, associare al 2008 alcuna annualità accertabile in base alle vecchie regole, né potrebbe essere immaginabile poter creare un biennio formato da un anno calcolato con un metodo e un altro calcolato con un metodo differente. Se il legislatore del 1992, ha imposto che lo scostamento dovesse essere riferito a due annualità, è evidente che avrà ritenuto che una sola annualità di scostamento non potesse essere sufficiente per l'attendibilità del calcolo[9].

Quindi in conclusione si ritiene che per l'annualità 2008 l'Ufficio potrebbe avere nella sostanza un anno in meno di tempo per effettuare un accertamento ai fini del redditometro, in caso contrario non porrebbe ad un risultato attendibile ed utilizzabile ai fini accertativi.

Conclusioni

Concludendo si ritiene che la disamina qui brevemente condotta metta già in luce alcuni aspetti tecnici di criticità dello strumento redditometrico. Per non parlare poi delle potenziali ripercussioni che un'altra disposizione della manovra estiva (D.L. 78/2010) in tema di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva, potrebbe avere per il contribuente/consumatore in collegamento con la metodologia sintetica di accertamento. Se infatti dovesse essere confermato l'obbligo, per gli operatori Iva, di segnalare all'amministrazione ogni operazione rilevante ai fini Iva di importo superiore ad euro 3.000,00, posta in essere anche nei confronti dei privati; certamente sarebbe enorme la mole di dati in possesso dell'amministrazione a fronte di nessun dispiego di forze ed energie sul territorio. Dati freschi ed immediatamente utilizzabili per il sintetico e/o il redditometro, ma, forse, a prezzo di un potenziale (devastante) calo dei consumi. In un periodo di crisi come questo, ci sia permesso: il gatto che si morde la coda.

di Alvisè Bullo e Lia Paggi

Dottori commercialisti in Venezia e Chiavari

NOTE:



[1] Si veda art. 38, comma 5 del DPR 600/1973.

[2] Si veda sempre art. 38, comma 5 del DPR 600/1973.

[3] Tra tutte perché definitivamente dirimenti la questione si citano Sentenze 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite.

[4] Ai sensi dell'articolo 39, comma 1, lett. d)

[5] Si veda art. 2729 c.c.

[6] In proposito si veda, fra le tante, Cass.n. 9217 del 09/04/2008 secondo la quale "le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute devono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio e, quindi, pure in sede di legittimità, atteso che, nella valutazione del legislatore, in ogni altro caso, la natura e lo scopo squisitamente pubblicistici del principio del favor rei devono prevalere sulle preclusioni derivanti dalle ordinarie regole in tema d'impugnazione".

[7] Per maggiori approfondimenti si rinvia a A.Bullo, L.Paggi ne "Il Commercialista Veneto", n. 191, settembre/ottobre 2009 "Accertamento da Studi di Settore e difesa del Contribuente", da pag. 17 e seg.; A. Bullo e F. Dominici: La rilevanza del contraddittorio come strumento di difesa dagli studi di settore in Finanza & Fisco 6/2009; A. Bullo, "Accertamenti da studi di settore verso i professionisti e divieto di presunzioni di secondo grado, in Il Fisco n. 40/2008, da pag. 7183.

[8] Si veda in questo senso C.M. n.23 del 22.06.2006 e n. 32 del 21.06.2004, CTP Torino del 19.12.2007 n. 148 e CTP Bari del 06.02.2009 n. 12. Detta previsione rimane esclusa, secondo CM 29/2009 par.6 e 34/2010 par.5, per le annualità nelle quali gli Studi di Settore siano stati integrati dai correttivi congiunturali disposti in attuazione del DL 29/11/2008 n. 185 poi confermati anche per l'annualità 2009.

[9] Si ricorda che secondo un filone interpretativo le due annualità previste dalla previgente disciplina, dovevano essere consecutive (si veda in tal senso C.M. 9 agosto 2007 n.49/E: "per procedere con l'accertamento sintetico è necessario verificare la sussistenza delle condizioni previste dal predetto quarto comma dell'art.38, cioè che il reddito complessivo netto sinteticamente accertabile si discosta per almeno un quarto dal reddito imponibile dichiarato e che tale scostamento è verificato per due annualità consecutive"). In senso contrario Cass. n. 237 del 09/01/2009: "a norma del citato art.38, l'Ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con decreto del Ministero delle Finanze, "quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta" e che dall'interpretazione letterale della norma non si ricava che i "due o più periodi d'imposta" devono essere consecutivi, né che essi devono essere necessariamente anteriori a quello per il quale si effettua l'accertamento, essendo sufficiente, secondo la disposizione in esame, che il reddito dichiarato non risulti congruo rispetto ai precedenti elementi per due o più periodi d'imposta?". La C.M. 12/E del 2010, al punto 8.4 recepisce, cambiando orientamento rispetto a quanto affermato nella citata C.M. 49/E del 2007, quest'ultimo orientamento della Corte di Cassazione.

Dott. Alvise Bullo