

ACCERTAMENTO SINTETICO

CRITICITA' E STRATEGIE DIFENSIVE

A cura di Dott. Carlo Ferrari

ASPETTI PECULIARI

ACCERTAMENTO SINTETICO

La **logica sottostante** può essere così sintetizzata: ad ogni spesa corrisponde, di norma, un reddito; se è difficile identificare direttamente il reddito, si può, tuttavia, risalire ad esso dall'ammontare (stimato) di alcune spese connesse alla disponibilità di determinati beni e servizi.

La nuova disciplina stabilisce una **presunzione relativa** secondo cui tutto quanto è stato speso nel periodo d'imposta è stato finanziato con redditi del periodo medesimo, ferma restando la possibilità per il contribuente di provare che le spese sono state finanziate con altri mezzi, ivi compresi i redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

Per **elemento indicativo di capacità contributiva** si intende la spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento:

- spesa risultante dai dati disponibili;
- spesa presente in Anagrafe tributaria;
- spesa induttiva, ricavabile dalla spesa media Istat della tipologia di nucleo familiare di appartenenza oppure dalla spesa rilevata di analisi e studi socio economici, anche di settore (per imbarcazioni, aeromobili, e cavalli).

ACCERTAMENTO SINTETICO

Il "nuovo" **art. 38 - DPR 600/73** prevede che:

- l'ufficio possa sempre determinare in via sintetica il reddito del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta, salva la prova, fornita dal contribuente, che le stesse sono state sostenute grazie a proventi non imponibili;
- la determinazione sintetica del reddito può essere eseguita in virtù di specifici "fatti indice", individuati con apposito decreto ministeriale, differenziati in funzione del nucleo familiare e dell'ambito territoriale di appartenenza;
- l'utilizzo della rettifica sintetica postula che il reddito complessivo accertabile si discosti di almeno un quinto da quello dichiarato;
- prima dell'emanazione dell'accertamento, occorre la previa instaurazione del contraddittorio con il contribuente;
- dal reddito determinato sinteticamente sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del TUIR, e spettano le detrazioni d'imposta per le spese previste dalla legge.

Nella *Gazzetta Ufficiale* del 4.1.2013 n. 3 è stato pubblicato il **DM 24.12.2012**, attuativo del "nuovo" redditometro, proprio in ottemperanza a quanto sancito dal richiamato **art. 38 del DPR 600/73**.

NATURA GIURIDICA

Presunzione legale «vecchio» redditometro

IL NUOVO REDDITOMETRO E' STATO DEFINITO UNA SORTA DI “STUDIO DI SETTORE” PER FAMIGLIA

A seguito della Cass. SS.UU. n. 26635/2009 i giudici accomunano il redditometro agli studi di settore.
PRESUNZIONE SEMPLICE: Relazione n. 94/2009 Uff. Massimario; Cass., ord. 24 gennaio 2014, n. 2015; ord. 22 ottobre 2010, n. 21661; Cass., sent. 17 giugno 2011, n. 13289; Cass., sent. 20 dicembre 2012, n. 23554; C.T.R. Bari, sent. 27.05.2014, n. 1205; C.T.R. Perugia, sent. n. 32/04/14; C.T.R. Torino, sent. 24 novembre 2011, n. 76

Cass., sent. 20 dicembre 2012, n. 23554

“D'altra parte, proprio l'accertamento sintetico disciplinato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, già nella formulazione anteriore a quella successivamente modificata dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 22, convertito in L. n. 122 del 2010, tende a determinare, attraverso l'utilizzo di presunzioni semplici, il reddito complessivo presunto del contribuente mediante i c.d. elementi indicativi di capacità contributiva stabiliti dai decreti ministeriali con periodicità biennale”.

Il giudice tributario:

- data la natura regolamentare dei decreti attuativi ha poteri di disapplicazione - art. 7, co. 5 - D.lgs. n. 546/92: *“le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente”.*

IL DATO NORMATIVO:
Art. 38, co 4 e ss. - Dpr. n. 600/73

IL TESTO NORMATIVO

CO. 4 – “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”. ACCERTAMENTO SINTETICO

CO. 5 – “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”. REDDITOMETRO

CO. 6 – “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”.*

* Lo scostamento può risultare pari ad un terzo quando il contribuente risulta “congruo e coerente” rispetto ai risultati degli studi di settore - art. 10, co. 9 - D.L. n. 201/2011

IL TESTO NORMATIVO

CO. 7 – *“L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di 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 ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.”.*

CO. 8 – *“Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge”.*

PRINCIPALI CARATTERISTICHE

LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

L'ART. 38 CONSENTE UNA PIU' NETTA DISTINZIONE TRA ACCERTAMENTO SINTETICO E REDDITOMETRO:

- al **comma 4** si fa riferimento all'accertamento sintetico attraverso il quale la determinazione del reddito complessivo accertabile avviene "SULLA BASE DELLE SPESE DI QUALSIASI GENERE SOSTENUTE NEL CORSO DEL PERIODO D'IMPOSTA";

- al **comma 5** si fa riferimento al nuovo redditometro attraverso il quale la determinazione sintetica può avvenire "SUL CONTENUTO INDUTTIVO DI ELEMENTI INDICATIVI DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA INDIVIDUATO MEDIANTE L'ANALISI DI CAMPIONI SIGNIFICATIVI DI CONTRIBUENTI, DIFFERENZIATI ANCHE IN FUNZIONE DEL NUCLEO FAMILIARE E DELL'AREA TERRITORIALE DI APPARTENENZA" la cui individuazione è demandata ad apposito decreto ministeriale;

-INTRODUZIONE DI NUOVI INDICATORI DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA:

DECRETO MINISTERIALE 24 dicembre 2012 - G.U. n. 3 del 4 gennaio 2013

Segue - LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

- PRESUPPOSTI PER L'APPLICAZIONE DELL'ACCERTAMENTO SINTETICO:

“RIDUZIONE DELLO SCOSTAMENTO SOGLIA TRA REDDITO ACCERTABILE E REDDITO DICHIARATO”: condizione essenziale affinché l'ufficio possa procedere alla determinazione sintetica del reddito complessivo è che il **REDDITO COMPLESSIVO ACCERTABILE ECCEDA DI ALMENO UN QUINTO QUELLO DICHIARATO**.

Tale scostamento non è più richiesto che si verifichi per due o più esercizi (vecchia normativa), è necessario che si verifichi per un **UNICO PERIODO D'IMPOSTA**.



Esempio: reddito accertato è pari a €. 50.000,00, lo scostamento da calcolare è di €. 10.000,00 e, quindi, il redditometro può essere applicato nel caso in cui il reddito dichiarato sia inferiore ad €. 40.000,00

Segue - LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

- SPESE DI QUALSIASI GENERE :

L'accertamento sarà condotto sulla base delle “**spese di qualsiasi genere**” sostenute, a qualsiasi titolo, nel corso del periodo d'imposta accertato e l'ammontare delle stesse concorrerà, integralmente, alla formazione del reddito complessivo del contribuente nell'esercizio di sostenimento delle spese stesse. Non ci si riferisce più ad “elementi e circostanze di fatto certi” (vecchia normativa)



SPESE EFFETTIVAMENTE SOSTENUTE



DECRETO MINISTERIALE 24 dicembre 2012 - G.U. n. 3 del 4 gennaio 2013



PRESUNZIONE LEGALE RELATIVA (? giurisprudenza contrastante)



Tutto quanto è speso nel periodo d'imposta accertato è da ricollegare a redditi prodotti nel periodo medesimo, salvo la possibilità di dimostrare che le stesse sono state sostenute con redditi conseguiti in altri periodi d'imposta, redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ovvero liberalità.

Segue - LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

- SPESE DI QUALSIASI GENERE :

- ✓ “**spese certe**” e “**spese per investimenti sostenuti nell’anno**” - appartengono alla stessa specie: si tratta di uscite finanziarie attribuibili, almeno in prima istanza, al contribuente siccome risultanti dall’Anagrafe Tributaria a seguito di “incroci” o di disponibilità di informazioni di vario genere, ad esempio, per i beni mobili il dato potrebbe essere desunto dagli elenchi clienti e fornitori o dallo “spesometro”; per i beni immobili dagli atti registrati e per alcuni servizi direttamente dalle comunicazioni obbligatorie previste a carico dei fornitori degli stessi.
- ✓ “**spese per elementi certi**” - sono riferibili alle spese di mantenimento derivanti dalla concreta disponibilità di un bene del quale il fisco possiede tutte le informazioni relative alle specifiche caratteristiche tecniche.



Segue - LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

ABROGAZIONE DELLA SPESA PER INCREMENTI PATRIMONIALI:

Il legislatore nella nuova formulazione dell'art. 38 non ha più fatto menzione della “spesa per incrementi patrimoniali”:

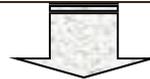
EFFETTI:

POSITIVI - i beni ricompresi nell'accertamento non rilevano due volte nella determinazione del reddito sintetico;

NEGATIVI - sono ricompresi tra le “spese di qualsiasi genere” sostenute nel corso del periodo d'imposta, quindi, anche la spesa sostenuta per l'acquisto del bene durevole concorre per intero nell'anno



Esempio: acquisto nell'anno 2010 di un immobile del valore di €. 100.000,00, con la vecchia normativa avrebbe concorso alla determinazione del reddito accertabile per 1/5 ossia per €. 20.000,00, con l'introduzione della nuova normativa l'importo di €. 100.000,00 concorre integralmente alla formazione del reddito sintetico complessivo attribuibile al contribuente



SALVO PROVA CONTRARIA

GIURISPRUDENZA

SPESA PER INCREMENTI PATRIMONIALI – PROVA CONTRARIA

Cass., sent. 19 marzo 2014, n. 6396

«Occorre a questo punto rammentare ... Cass. n. 6813 del 20/03/2009; conf. Cass. n. 23785/2010 e Cass. n. 4183/2013 ... In definitiva, secondo l'indirizzo appena espresso, sembra implicita al sistema normativo l'esistenza, accanto all'onere di dimostrare l'esistenza di redditi esenti capaci di sostenere le spese per incrementi patrimoniali anche di altro - aggiuntivo - onere di tenere i propri conti in modo di ricostruire i movimenti finanziari per fornire giustificazioni in merito al sostenimento delle proprie spese in caso di accertamento. ... **Ma a tale indirizzo non ritiene di aderire questa Corte. A ben considerare, il testo della norma ... nel testo vigente all'epoca, non impone affatto la dimostrazione dettagliata dell'impiego delle somme per la produzione degli acquisti o per le spese di incremento, semmai richiedendo al contribuente di vincere la presunzione - semplice o legale che sia - che il reddito dichiarato non sia stato sufficiente per realizzare gli acquisti e gli incrementi. Il che, a ben considerare, significa che nessun'altra prova deve dare la parte contribuente circa l'effettiva destinazione del reddito esente o sottoposto a tassazione separata agli incrementi patrimoniali se non la dimostrazione dell'esistenza di tali redditi. Né dalla disciplina normativa anzidetta pare potersi evincere un onere di dimostrazione, aggiuntivo, circa la provenienza oltre che l'effettiva disponibilità finanziaria delle somme occorrenti per gli acquisti operati dal contribuente.**

- SEGUE -

- SEGUE -

Se, infatti, l'Ufficio ha desunto dagli incrementi un maggior reddito rispetto a quello dichiarato e il contribuente ha dedotto e dimostrato attraverso il prospetto di gestione titoli di Stato, azionari e obbligazionari l'esistenza di disponibilità finanziarie sottoposte a tassazione separata capaci di consentire detti incrementi, il fatto presuntivo esposto dall'Ufficio non può continuare a produrre i propri effetti in ragione della condotta del contribuente, ove la stessa sia idonea a comprovare l'esistenza di redditi non dichiarati capaci di realizzare gli incrementi o le spese correlate al possesso di beni. **Una diversa interpretazione, in nessun modo correlata al tenore testuale del ricordato art. 38 comma 6 ult. cit., determinerebbe in definitiva, una sorta di trasfigurazione del presupposto impositivo, non più correlato all'esistenza di un reddito ma, piuttosto, all'esistenza di una spesa realizzata da redditi imponibili ordinari e congrui o da redditi esenti o da redditi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta.**

GIURISPRUDENZA

SPESA PER INCREMENTI PATRIMONIALI - PROVA CONTRARIA **ATTENZIONE**

Cass., sent. 18 aprile 2014, n. 8995

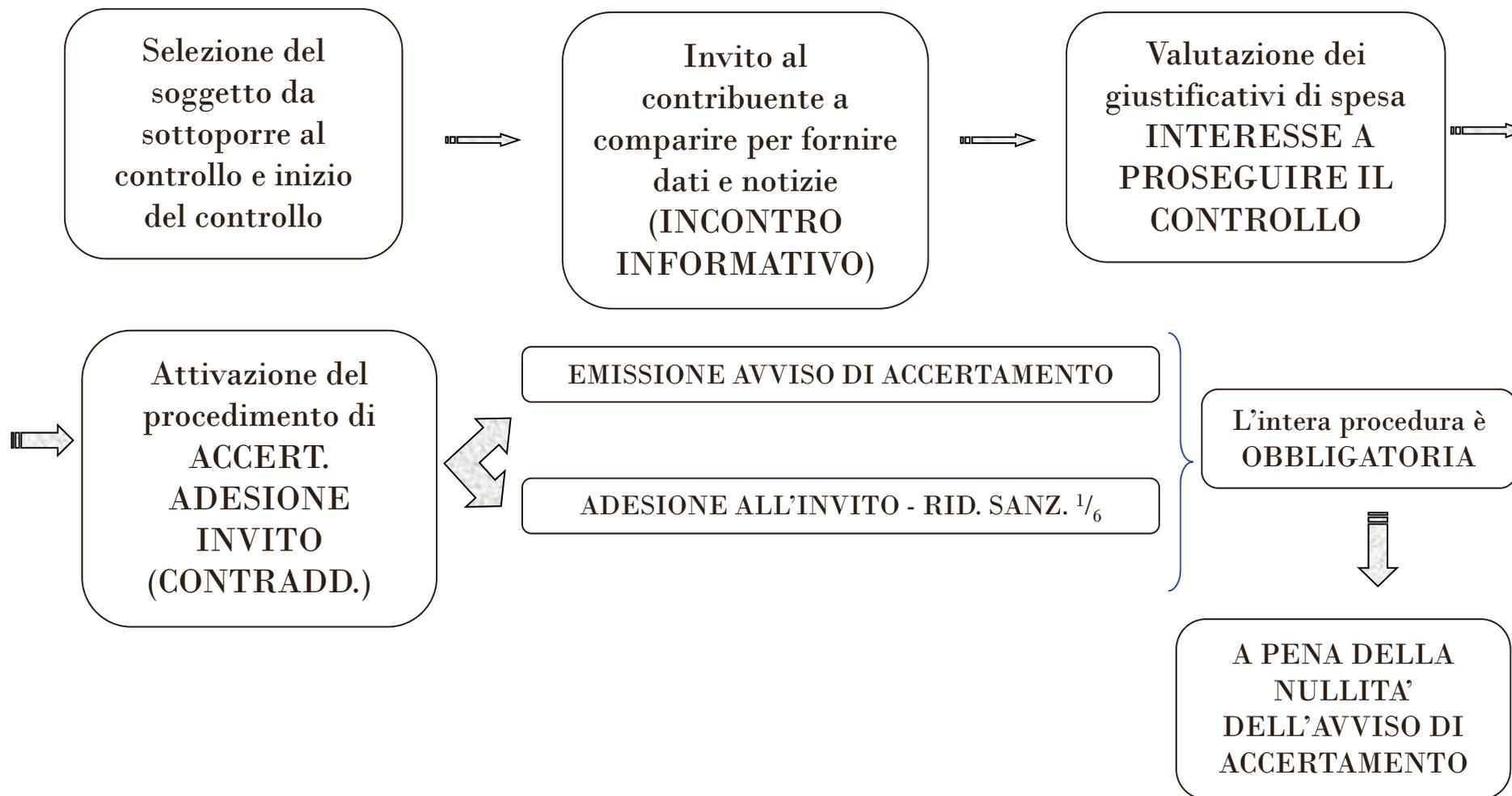
I giudici di legittimità statuiscono che il contribuente, che sostiene di aver utilizzato dei disinvestimenti o somme non tassate per sostenere spese che lasciano presumere un maggior reddito, deve dimostrare la permanenza delle disponibilità sui propri conti correnti. A tal fine è sufficiente l'esibizione dell'estratto conto da cui desumere che non si sia trattato di un semplice transito delle somme.

Segue: LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

- OBBLIGATORIETA' DEL CONTRADDITTORIO - ACCERTAMENTO CON ADESIONE:

Al **comma 7** il legislatore ha espressamente previsto l'obbligo, da parte degli Uffici finanziari, di *“invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati ed informazioni rilevanti ai fini dell'accertamento”*, successivamente, qualora, l'Ufficio sulla base delle informazioni raccolte, a seguito dell'invito, decide di proseguire il controllo del soggetto, ha l'obbligo di *“avviare il procedimento di accertamento con adesione ex art. 5 - Dlgs. n. 218/97”*.

Segue: LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE



Segue: LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

- OBBLIGATORIETA' DEL CONTRADDITTORIO E DIFESA DEL CONTRIBUENTE :

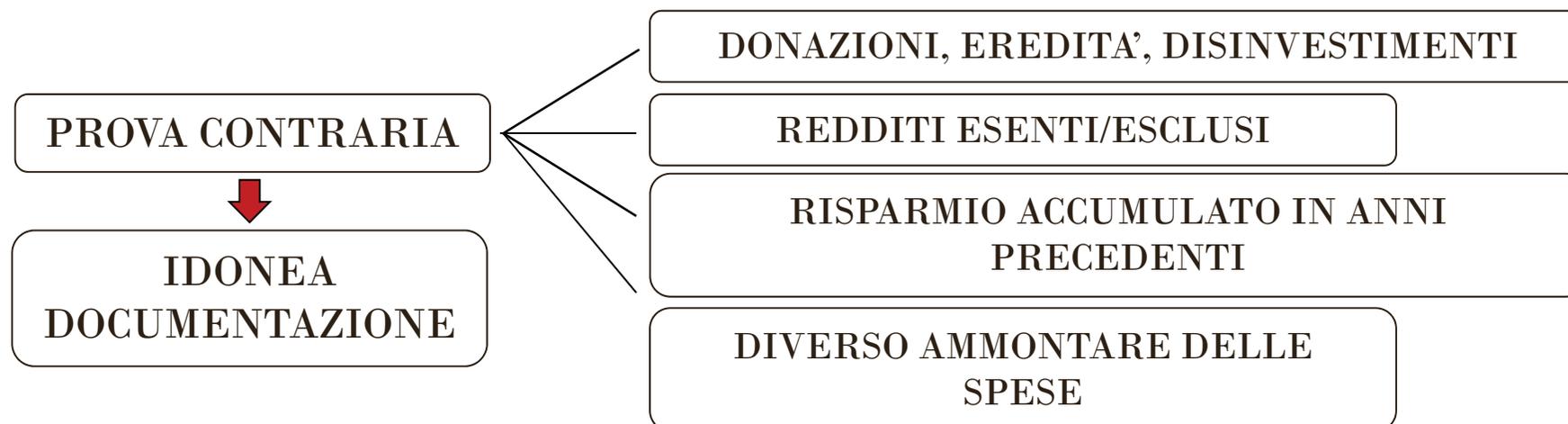


Il contribuente è tenuto a giustificare le spese effettivamente sostenute ovvero, con quali fonti di finanziamento sono state realizzate, se la stessa sia stata finanziata con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile (redditi provenienti da periodi precedenti, indebitamento; eredità, donazioni, vincite, somme elargite dal coniuge, parenti o amici - si rammenta di garantire in questi casi la tracciabilità del denaro - ecc.)

L'ONERE PROBATORIO GRAVANTE SUL SOGGETTO PASSIVO NON PUO' ESSERE TALE DA RENDERE ECCESSIVAMENTE DIFFICOLTOSA LA PROVA, SI' DA RENDERLA PRESSOCCHÉ IMPOSSIBILE OVVERO SPROPORZIONATA RISPETTO AGLI OBBLIGHI STRUMENTALI CHE LA LEGGE FISCALE IMPONE ALLO STESSO CONTRIBUENTE; PENA, DIVERSAMENTE, L'INCOMPATIBILITA' CON GLI ARTT. 3, 24, 53 E 117, CO. 1 (per la rilevanza del principio Comunitario di proporzionalità) COST. .

Segue: LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

«Il soggetto passivo può assolvere al proprio onere della prova anche tramite presunzioni, e non solo con mezzi di prova diretta. Sarà sufficiente dimostrare induttivamente che la capacità di consumo del periodo d'imposta è congrua rispetto alle spese effettivamente sostenute, ad esempio tenuto conto delle pregresse disponibilità non imponibili o già tassate, di eredità o donazioni ricevute, ecc. Non sarà invece necessario che il soggetto passivo provi il nesso causale tra, ad esempio una somma di denaro ricevuta per via ereditaria o per dismissione patrimoniale ed una certa spesa occorsa nel periodo» (Cfr. G. Andreani - G. Ferrara, *La prova contraria nel nuovo accertamento sintetico*, Corriere Tributario, 5/2013)



GIURISPRUDENZA

C.T.R. Bari, sent. 1 dicembre 2014, n. 2462

STRUMENTO PRESUNTIVO DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO - OBBLIGO DELL'UFFICIO DI ANALIZZARE LA SITUAZIONE CONCRETA DEL CONTRIBUENTE

«Il redditometro è uno strumento presuntivo di determinazione del reddito dove il fatto noto sarebbe la spesa individuata anche attraverso il possesso di determinati beni indice, e quello ignoto, evidentemente da ricostruire, il reddito da tassare; è uno strumento, cioè, che mira a ricostruire il reddito delle persone fisiche, muovendo dall'analisi del loro tenore di vita ed ha come obiettivo quello di determinare il reddito del contribuente attraverso parametri che devono, però, essere il più possibile aderenti alla realtà. A parere di questa Commissione, l'applicazione del redditometro rappresenta però solo un possibile indizio, uno spunto alla indagine che deve essere invece approfondita e sostenuta e corroborata da altri elementi prima di poter essere tradotta, con l'avviso di accertamento, nella rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente. La Commissione ritiene, pertanto, che l'Ufficio, per arrivare ad una quantificazione del reddito attendibile e non ipotetico e sproporzionato, ha l'obbligo di analizzare la situazione concreta del contribuente».

GIURISPRUDENZA

Cass., sent. 10 ottobre 2014, n. 21442

CONTRATTO SIMULATO - RILEVANZA

«Resta salva, in ogni caso, ai sensi del sesto comma dell'art. 38 cit., la prova contraria, consistente nella dimostrazione documentale della sussistenza e del possesso, da parte del contribuente, di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ... **Tra le prove contrarie è ammessa, per quanto qui direttamente rileva, anche quella che il versamento degli importi contestati non è avvenuto e che, quindi, non sussiste una reale disponibilità economica, essendo questa meramente apparente, per avere l'atto in questione natura simulata: questa Corte ha già affermato, al riguardo, in fattispecie di spese per acquisto di immobili, che è consentito al contribuente dimostrare che manca una disponibilità patrimoniale in quanto il contratto stipulato, in ragione della sua natura simulata, ha una causa gratuita, anziché quella onerosa apparente (Cass. nn. 8665 del 2002 e 5991 del 2006)».**

GIURISPRUDENZA

Cass., sent. 20 giugno 2014, n. 14063

ELARGIZIONI DEI FAMILIARI – IRRILEVANZA

«...la ricorrente deduce l'errore commesso dalla C.T.R. campana nell'aver qualificato la donazione del padre in favore della figlia come fatto notorio pur a fronte della contraria interpretazione, fornita da questa Corte, dell'art. 115 c.p.c. **Il ricorso alle nozioni di comune "esperienza (fatto notorio)**, comportando una deroga al principio dispositivo ed al contraddittorio, in quanto introduce nel processo civile prove non fornite dalle parti e relative a fatti dalle stesse non vagliati né controllati, va inteso in senso rigoroso, e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire indubitabile ed incontestabile; di conseguenza, **non si possono reputare rientranti nella nozione di fatti di comune esperienza, intesa quale esperienza di un individuo medio in un dato tempo e in un dato luogo, quegli elementi valutativi che implicano cognizioni particolari, o anche solo la pratica di determinate situazioni, né quelle nozioni che rientrano nella scienza privata del giudice, poiché questa, in quanto non universale, non rientra nella categoria del notorio** (così, con orientamento costante, questa Corte: tra le tante, Cass. n. 2808 del 2013; id. n 23978 del 19/11/2007). Va, pertanto, escluso da tale nozione un evento o una situazione soltanto probabile (Cass, n. 16881 del 05/07/2013) quale, nel caso in esame, la mera "prassi familiare" di liberalità da parte dei genitori in favore dei figli».

Segue: LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

- CONTRADDITTORIO E MOTIVAZIONE DELL'ATTO IMPOSITIVO SUCCESSIVO:

SUSSISTE UN LEGAME INSCINDIBILE TRA CONTRADDITTORIO E MOTIVAZIONE DELL'EVENTUALE AVVISO DI ACCERTAMENTO EMESSO SUCCESSIVAMENTE, RICHIEDENDOSI UNA MOTIVAZIONE PIU' AMPIA CHE TENGA CONTO DEGLI ELEMENTI ACQUISITI.

In particolare, l'AdE deve enunciare le ragioni per cui, alla luce delle risultanze del contraddittorio e nonostante le deduzioni del contribuente, ritiene che gli indici di spesa acclarati ed a costui riferiti svelino in maniera univoca, concordante e precisa, l'esistenza di un reddito complessivo superiore a quello dichiarato e tale da legittimare la rettifica sintetica. Se, invece, il contribuente è rimasto inerte e, quindi, il contraddittorio non si è attivato, l'Ufficio può limitarsi a giustificare il recupero a tassazione del maggiore reddito solo sulla base delle informazioni in proprio possesso.

(Cfr. Cass., SS.UU., sent. 26635/2009; Cass., ord. n. 9712/2014; sent. n. 4624/2008; C.T.P. Reggio Emilia, sent. n. 57/2013; n. sent. Circ. A.E., n. 24/2013)

MOTIVAZIONE

Ragioni del rigetto delle prove fornite in sede di contraddittorio

Modalità attraverso cui il calcolo è stato eseguito

**GIURISPRUDENZA
IMPORTANTE**

**Cass., sent. 17 ottobre 2014, n. 22003
ATTO IMPOSITIVO - MOTIVAZIONE – NECESSITÀ**

«...l'avviso di accertamento - comunque composto nella sua motivazione (a differenza di quanto invece ritenuto dalle meno recenti sentenze di questa corte) - non può essere qualificato alla stregua di mezzo semplicemente finalizzato a indurre il destinatario ad avvalersi dei rimedi processuali oppositori. ... Di contro l'avviso di accertamento, nella combinazione dei dati normativi appena citati [art. 7 - Lg. n. 212/2000; art. 3 - Lg. n. 241/90 - n.d.r.], è oggi costruito come atto terminale di un ben preciso procedimento amministrativo, l'esito del quale deve trovare riscontro nella motivazione dell'atto stesso, mediante indicazione dei presupposti di fatto acquisiti e delle ragioni giuridiche della pretesa fiscale. Tenuto conto dell'importanza che il profilo riveste anche in prospettiva futura (essendo il sistema fiscale oramai orientato nel senso dell'immediata esecutorietà dell'avviso di accertamento), reputa il collegio di soffermarsi ulteriormente in ordine a esso, precisando quanto segue.

- SEGUE -

- SEGUE -

Ebbene, in questo senso, non è casuale che l'art. 7 della L. n. 212 del 2000, richiamando l'art. 3 della legge n. 241 del 1990, abbia imposto all'amministrazione erariale di motivare i suoi provvedimenti indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche "della decisione" in concreto assunta. **Il legislatore ha così chiaramente manifestato l'intento di costruire la motivazione, non come enunciazione mera di una pretesa soggetta a verifica processuale (id est, quale causa petendi del futuro giudizio inteso a valutarla, come in sostanza ritenuto dall'amministrazione nel suo ricorso), ma come ratio di una decisione assunta all'esito di una istruttoria (potremmo dire) primaria, svolta nella fase procedimentale e finalizzata, per il principio di buona amministrazione, ad assicurare la realizzazione di un'azione (amministrativa) efficiente e congrua. Di un'istruttoria, cioè, che appunto in vista di tale obiettivo deve precedere l'emissione dell'atto, e di cui, quindi, l'atto finale deve dar conto, seppure in relazione agli esiti finali del procedimento, compendiabili nei presupposti di fatto riscontrati e nella enunciazione delle ragioni giuridiche da cui l'azione possa dirsi sostenuta.** In questa prospettiva generale, l'atto impositivo disvela il nesso corrente tra la norma tributaria e l'obbligazione affermata esistente nella situazione concreta, onde circoscrivere la materia del contendere che, invece, sarà oggetto di prova nel processo. Invero - e anche questo va precisato - nel processo l'amministrazione deve riversare, ex artt. 23 e 32 del d.lgs. n. 546 del 1992, gli elementi di prova richiamati nell'atto impositivo e può dedurne di nuovi nei limiti del principio di consequenzialità in rapporto agli avversi motivi di ricorso.

- SEGUE -

- SEGUE -

Tutto quanto esposto costituisce la ragione di fondo per cui non è accettabile, neppure per comodità descrittiva, l'equazione da cui la ricorrente ha preso avvio nel caso di specie, secondo la quale la motivazione dell'atto dovrebbe adempiere alla ben più limitata funzione della provocatio ad opponendum. ... **L'avviso, infatti, non è un atto processuale, bensì appunto - un atto amministrativo (v. ex plurimis Cass. n. 9536-13; n. 8312-13). E la legittimità del medesimo è necessariamente integrata dalla motivazione dei presupposti di fatto e dalle ragioni giuridiche poste a suo fondamento**». (ID. Cass., sent. 16 gennaio 2015, n. 693)

Segue: LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

- DEDUCIBILITA' DEGLI ONERI DI CUI ALL'ART. 10 Dpr. n. 917/86:

La nuova disciplina non effettua più un richiamo al “reddito complessivo netto” del contribuente ma fa riferimento solamente al “reddito complessivo” accertabile, il legislatore ha poi previsto al co. 8 la possibilità di detrarre dal reddito complessivo determinato sinteticamente i soli oneri previsti dall'articolo 10 del Dpr. n. 917/86; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge, vale a dire le detrazioni per i familiari a carico di cui all'art. 12, le detrazioni previste ai successivi artt. 13, 15 e 16 del TUIR nonché le detrazioni contenute in altre disposizioni normative, per cui il reddito accertato sinteticamente è un reddito lordo.

Segue: LE PRINCIPALI CARATTERISTICHE

- POTENZIAMENTO DEL RUOLO DEI COMUNI NEL SISTEMA DI ACCERTAMENTO ART. 18 DL. n. 78/2010:

Il suddetto articolo ha modificato in più parti l'art. 44 - Dpr. n. 600/73

I FASE: “SEGNALAZIONE AL COMUNE”	“gli Uffici dell'Agenzia delle entrate, prima della emissione degli avvisi di accertamento, ai sensi dell'articolo 38, quarto comma e seguenti, inviano una segnalazione ai comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi”
II FASE: “INTERVENTO DEL COMUNE”	Il comune “comunica entro sessanta giorni da quello di ricevimento della segnalazione ogni elemento utili alla determinazione del reddito complessivo”
III FASE: “EMISSIONE DELL'ATTO”	Ricevute le informazioni dal comune o trascorsi inutilmente i 60 giorni, l'ufficio procede all'emissione dell'atto

La norma prevede, inoltre, che *“la partecipazione dei comuni all'accertamento fiscale e contributivo e' incentivata mediante il riconoscimento di una quota pari al 33 per cento delle maggiori somme relative a tributi statali riscosse a titolo definitivo nonche' delle sanzioni civili applicate sui maggiori contributi riscossi a titolo definitivo, a seguito dell'intervento del comune che abbia contribuito all'accertamento stesso”*.

IN SINTESI

INDICATORI DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA IN FUNZIONE DEL NUCLEO FAMILIARE E DELL'AREA TERRITORIALE

“SPESE DI QUALSIASI GENERE” – SOSTENUTE CON REDDITI CONSEGUITI NEL MEDESIMO PERIODO

ABROGAZIONE DELLE “SPESE PER INCREMENTI PATRIMONIALI”

ATTIVAZIONE OBBLIGATORIA: DELL'INVITO A FORNIRE DATI E INFORMAZIONI UTILI ALL'ACCERTAMENTO E DELL'AVVIO DELLA PROCEDURA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE (art. 5 – D.lgs. n. 218/97)

IL CONTRIBUENTE PUO' PROVARE CHE NON HA SOSTENUTO IN TUTTO O IN PARTE LE SPESE O VICERVERSA CHE LE STESSO SONO STATE SOSTENUTE CON REDDITI DIVERSI DA QUELLI DICHIARATI

RIDUZIONE DELLO SCOSTAMENTO AD $\frac{1}{5}$ PER UN UNICO PERIODO

DEDUZIONE DAL REDDITO SINTETICO ACCERTATO DEGLI ONERI DEDUCIBILI E DEGLI ONERI DETRAIBILI



D.M. 24 dicembre 2012
G.U. n. 3 del 4 gennaio 2013

D.M. 24 dicembre 2012

Contenuto induttivo degli elementi indicativi di capacità contributiva sulla base dei quali può essere fondata la determinazione sintetica del reddito.

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visti i commi quarto, quinto, sesto, settimo e ottavo dell'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, come sostituiti dall'art. 22, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 ... introdotto con la finalità di adeguare l'accertamento sintetico al contesto socio-economico mutato nel corso dell'ultimo decennio, rendendolo più efficiente e dotandolo di garanzie per il contribuente, anche mediante il contraddittorio;

D.M. 24 dicembre 2012

Art. 1

ELEMENTI DI SPESA INDICATIVI DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA E CONTENUTO INDUTTIVO

1. Con il presente decreto è individuato il contenuto induttivo degli **elementi indicativi di capacità contributiva** sulla base del quale ... può essere fondata la determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche.
2. Ai fini del presente decreto, per elemento indicativo di capacità contributiva si intende la spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento. ...
3. 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 e' suddiviso il territorio nazionale.

D.M. 24 dicembre 2012

4. Il contenuto induttivo degli elementi di capacità contributiva indicati nella tabella A è, altresì, determinato considerando le risultanze di analisi e studi socio economici, anche di settore.

5. Fatto salvo quanto previsto dall'art. 4 del presente decreto, ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, in presenza di spese indicate nella tabella A, si considera l'ammontare più elevato tra quello disponibile o risultante dalle informazioni presenti in Anagrafe tributaria e quello determinato considerando la spesa media rilevata dai risultati dell'indagine sui consumi dell'Istituto nazionale di statistica o da analisi e studi socio economici, anche di settore.

6. Ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, resta ferma la facoltà dell'Agenzia delle entrate di utilizzare, altresì:

- elementi di capacità contributiva diversi da quelli riportati nella tabella A, qualora siano disponibili dati relativi alla spesa sostenuta per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento;
- quota di risparmio riscontrata, formatasi nell'anno.

D.M. 24 dicembre 2012

Art. 2

SPESE PER BENI E SERVIZI

1. Fatto salvo quanto previsto dall'art. 4 del presente decreto, le spese relative ai beni e servizi si considerano sostenute dalla persona fisica cui risultano riferibili sulla base dei dati disponibili o delle informazioni presenti in Anagrafe tributaria. Si considerano, inoltre, sostenute dal contribuente, le spese relative ai beni e servizi effettuate dal coniuge e dai familiari fiscalmente a carico.
2. Non si considerano sostenute dalla persona fisica le spese per i beni e servizi se gli stessi sono relativi esclusivamente ed effettivamente all'attività di impresa o all'esercizio di arti e professioni, sempre che tale circostanza risulti da idonea documentazione.

D.M. 24 dicembre 2012

Art. 3

UTILIZZO DEI DATI RELATIVI AGLI ELEMENTI INDICATIVI DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA AI FINI DELLA DETERMINAZIONE SINTETICA DEL REDDITO COMPLESSIVO ACCERTABILE.

1. Fatto salvo quanto previsto dall'art. 4 del presente decreto, l'Agenzia delle entrate determina il reddito complessivo accertabile del contribuente sulla base:
 - a) dell'ammontare delle spese, anche diverse rispetto a quelle indicate nella tabella A che, dai dati disponibili o dalle informazioni presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, risultano sostenute dal contribuente;
 - b) della quota parte, attribuibile al contribuente, dell'ammontare della spesa media ISTAT riferita ai consumi del nucleo familiare di appartenenza, determinata: nella percentuale corrispondente al rapporto tra il reddito complessivo attribuibile al contribuente ed il totale dei redditi complessivi attribuibili ai componenti del nucleo familiare; in assenza di redditi dichiarati dal nucleo familiare, nella percentuale corrispondente al rapporto tra le spese sostenute dal contribuente ed il totale delle spese dell'intero nucleo familiare, risultanti dai dati disponibili o dalle informazioni presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria;
 - c) dell'ammontare delle ulteriori spese riferite ai beni e servizi, presenti nella tabella A, nella misura determinata considerando la spesa rilevata da analisi e studi socio economici;
 - d) della quota relativa agli incrementi patrimoniali del contribuente imputabile al periodo d'imposta, nella misura determinata con le modalità indicate nella tabella A;
 - e) della quota di risparmio riscontrata, formatasi nell'anno.

D.M. 24 dicembre 2012

Art. 4

**SPESE ATTRIBUITE AL CONTRIBUENTE IN SEDE DI
DETERMINAZIONE SINTETICA DEL REDDITO COMPLESSIVO
DELLE PERSONE FISICHE E PROVA CONTRARIA**

1. In presenza delle condizioni indicate al sesto comma dell'art. 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al verificarsi delle quali è ammessa la determinazione sintetica del reddito complessivo, il contribuente ha facoltà di dimostrare:
 - a) che il finanziamento delle spese è avvenuto: a1) con redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta; a2) con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile; a3) da parte di soggetti diversi dal contribuente;
 - b) il diverso ammontare delle spese attribuite al medesimo.



D.M. 24 dicembre 2012

Art. 5

EFFICACIA

1. Le disposizioni contenute nel presente decreto si rendono applicabili alla determinazione sintetica dei redditi e dei maggiori redditi relativi agli anni d'imposta a decorrere dal 2009.

FUNZIONAMENTO

RICOSTRUZIONE REDDITO

- Informazioni risultanti dall'Anagrafe Tributaria
- Spese medie derivanti dalle indagini ISTAT
- Risultanze di analisi e studi socio economici, anche di settore

ELEMENTI DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA

CONSUMI:

- Consumi generi alimentari, bevande, abbigliamento e calzature
- abitazione
- Combustibili ed energia
- Mobili, elettrodomestici e servizi per la casa
- Sanità
- Trasporti
- Comunicazioni
- Istruzione
- Tempo libero, cultura e giochi
- Altri beni e servizi

STERILIZZAZIONE DEI COEFFICIENTI MOLTIPLICATIVI

INVESTIMENTI:

Incremento patrimoniale: ammontare degli investimenti effettuati nell'anno, MENO ammontare dei disinvestimenti effettuati nell'anno e dei disinvestimenti netti dei quattro anni precedenti all'acquisto dei beni, risultante da dati disponibili o presenti in A.T.

FUNZIONAMENTO

NUCLEO FAMILIARE

TIPOLOGIA:

- Persona con meno di 35 anni
- Coppia senza figli con meno di 35 anni
- Persona sola con età compresa tra 35 e 64 anni
- Coppia senza figli con età compresa tra 35 e 64 anni
- Persona sola con 65 anni o più
- Coppia senza figli con 65 anni o più
- Coppia con un figlio
- Coppia con tre o più figli
- Monogenitore
- Altre tipologie

ZONA GEOGRAFICA DI APPARTENENZA

- Nord – ovest
- Nord – est
- Centro
- Sud
- Isole

SCOSTAMENTO

20%

ANNUALITA' “ANOMALE”

1

FUNZIONAMENTO

MECCANISMO

Si considera l'ammontare più elevato tra quello disponibile o risultante dalle informazioni presenti in Anagrafe tributaria e quello determinato considerando la spesa media rilevata dai risultati dell'indagine sui consumi dell'Istituto nazionale di statistica o da analisi e studi socio economici, anche di settore.

STRATIFICAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO

-SPESE PER CONSUMI effettive e sostenute e spese anche diverse dalla TAB. A purchè conosciute dal Fisco, e spese virtuali

-INVESTIMENTI incrementi patrimoniali al netto dei disinvestimenti effettuati nell'anno e nei quattro precedenti

-RISPARMIO DI FORMAZIONE INFRANNUALE quota di reddito non spesa nel periodo in cui viene percepito

TIPOLOGIA DI REDDITO ACCERTATO

LORDO. Ammesse deduzioni e detrazioni IRPEF

CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

OBBLIGATORIO



FUNZIONAMENTO

GIUSTIFICAZIONI DEL CONTRIBUENTE

- FINANZIAMENTO DELLE SPESE AVVENUTO:

- Redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta
- Redditi esenti soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta
- Finanziamenti da parte di terzi

- PROVA DEL DIVERSO AMMONTARE DELLE SPESE ATTRIBUITO

**L'INTERPRETAZIONE DELL'AGENZIA
DELLE ENTRATE:**

CIRCOLARE 31 luglio 2013, n. 24/E



I principali chiarimenti dell'A.E.

- FASI DELL'ACCERTAMENTO

FASE 1 SELEZIONE DEI CONTRIBUENTI

- Nella selezione non avranno valenza le spese per beni di uso corrente che fanno riferimento alla spesa media risultante dall'indagine annuale ISTAT sui consumi delle famiglie.
- Saranno, di conseguenza, selezionati coloro che presentano scostamenti significativi tra reddito dichiarato e capacità di spesa manifestata, avendo cura di evitare situazioni di marginalità economica e categorie di contribuenti che, sulla base dei dati conosciuti, legittimamente non dichiarano, in tutto o in parte, i redditi conseguiti.
- In sede di selezione si terrà conto, altresì, del reddito complessivo dichiarato dalla famiglia, per evitare di intraprendere attività di controllo nei confronti di coloro le cui spese risultano coerenti a livello di reddito familiare.

- FASI DELL'ACCERTAMENTO

FASE 2 ATTIVITA' ISTRUTTORIA

L'Ufficio invita il contribuente a fornire chiarimenti sugli elementi di spesa individuati e sul proprio reddito.

Il contraddittorio avrà ad oggetto:

- le "spese certe";
- la concreta disponibilità di un bene;
- le spese per investimenti sostenute nell'anno;
- il risparmio

Se il contribuente non risponde è soggetto ad una sanzione amministrativa da €. 258 a €. 2.065 (art. 11 D.Lgs. n. 471/97).

Se il contribuente fornisce chiarimenti esaustivi ... l'attività di controllo ... si esaurisce nella prima fase del contraddittorio.

In caso contrario saranno oggetto del contraddittorio anche le spese medie rilevate dall'ISTAT ("spese ISTAT"),

... Per ogni incontro viene redatto un verbale in cui è riportata sinteticamente la documentazione prodotta dal contribuente e le motivazioni addotte.

Se il contribuente fornisce chiarimenti esaustivi l'attività di controllo si esaurisce.

Se continuano a sussistere elementi di incoerenza o il contribuente non si presenta, l'ufficio valuta l'opportunità di adottare più penetranti poteri di indagine conferiti all'Amministrazione, adeguati al caso concreto

- FASI DELL'ACCERTAMENTO

FASE 3 ACCERT. CON ADESIONE

Ai sensi dell'art. 5 - D.Lgs. n. 218/97 l'Ufficio attiva l'accertamento con adesione.

- il contribuente riceverà un nuovo invito al contraddittorio con la quantificazione del maggior reddito accertabile e delle maggiori imposte e la proposta di adesione ai contenuti dell'invito;
- Tale invito può essere definito, ai sensi del comma 1-bis del citato articolo 5, mediante il versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, con la riduzione alla metà della misura delle sanzioni previste dall'articolo 2, comma 5, del medesimo decreto legislativo;
- Se al termine del contraddittorio si perviene al perfezionamento dell'accertamento con adesione, si fruisce del beneficio dell'applicazione delle sanzioni ridotte ad un terzo del minimo previsto dalla legge

ATTENZIONE

Art. 32, co. 4 – Dpr. n. 600/73

“Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta”

GIURISPRUDENZA: Cass., sent. n. 16352/2013; n. 28049/2009; n.- 21665/2009; 7269/2013; 21968/2013; 21770/2009; 22765/2009

- FASI DELL'ACCERTAMENTO

FASE 3 ACCERT. CON ADESIONE

-Nel caso in cui il contribuente non si presenti ovvero al termine del procedimento non si pervenga al perfezionamento dell'adesione, l'ufficio emette l'avviso di accertamento.

-Nella motivazione devono essere evidenziate le vicende dell'intero iter accertativo risultante dalle verbalizzazioni dei momenti di confronto con il contribuente ed, in particolare, i motivi del mancato accoglimento delle proposte avanzate dalla parte.

Dopo aver illustrato i tratti significativi del nuovo strumento accertativo, l'A.E. fornisce alcuni indirizzi operativi per la relativa gestione che tengono conto delle principali novità a seguito dell'entrata in vigore del D.M. 24.12.2012. (Vd. Circ. n. 24/E/2013)



L'INTERPRETAZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE:

CIRCOLARE, 11 marzo 2014, n. 6/E

Con la Circolare dell'11 marzo 2014, n. 6/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune precisazioni in ordine al nuovo accertamento sintetico dopo le indicazioni di prassi diramate con la Circolare n. 24/E del 31 luglio 2013 -, per adeguare lo strumento dell'accertamento sintetico al parere reso dal Garante della privacy del 21 novembre 2013, secondo cui *«la ricostruzione sintetica può essere effettuata tenendo conto, oltre che della quota di incremento patrimoniale imputabile al periodo d'imposta e della quota di risparmio formatasi nell'anno, delle spese certe (es. spese per mutuo o canone di locazione, altre spese indicate nelle dichiarazioni per usufruire di deduzioni o detrazioni d'imposta e altre spese per beni e servizi), delle spese per elementi certi (in quanto ancorate all'esistenza di elementi oggettivamente riscontrabili, quali, ad es. i metri quadrati effettivi delle abitazioni, la potenza degli autoveicoli, la lunghezza dei natanti) e del fitto figurativo»*

È stata esclusa la ricostruzione sulla base delle spese desumibili dalle tabelle ISTAT, le quali verranno utilizzate solo se connesse ad elementi certi.

Per cui:

- le **spese per beni e servizi di uso corrente**, il cui contenuto induttivo si sarebbe dovuto determinare con esclusivo riferimento alla media ISTAT della tipologia di nucleo familiare ed area geografica di appartenenza (voci della tabella A del DM 24.12.2012, definite nella circ. 24/E "spese ISTAT" ovvero: alimentari e bevande, abbigliamento e calzature, riscaldamento centralizzato, medicinali e visite mediche, tram, autobus, taxi ed altri trasporti, acquisto per apparecchi per telefonia, spese per telefono, libri), **NON** concorreranno nè alla selezione dei contribuenti, come già precisato nella circ. 24/E, nè formeranno oggetto del contraddittorio;
- Le spese per elettrodomestici ed arredi e altri beni e servizi per la casa, seppure ancorate al possesso di uno o più immobili, non saranno determinate in base alle caratteristiche degli stessi. Pertanto, l'Agenzia ha precisato che anche tali spese concorreranno alla ricostruzione sintetica del reddito esclusivamente in presenza di importi corrisposti per spese effettivamente risultanti dai dati disponibili in anagrafe tributaria.

NELLA CIRCOLARE, L'AGENZIA HA CONCLUSO AFFERMANDO CHE, SE IL CONTRIBUENTE FORNISCE CHIARIMENTI ESAUSTIVI IN ORDINE ALLE "SPESE CERTE", ALLE "SPESE PER ELEMENTI CERTI", AGLI INVESTIMENTI ED ALLA QUOTA DI RISPARMIO DELL'ANNO, L'ATTIVITÀ DI CONTROLLO BASATA SULLA RICOSTRUZIONE SINTETICA DEL REDDITO SI ESAURISCE NELLA PRIMA FASE DEL CONTRADDITTORIO.

CRITICITA' DEL NUOVO REDDITOMETRO



ALCUNE CRITICITA'

IL REDDITOMETRO HA UN FINE STATISTICO?

Art. 1, co. 3 - D.M. 24/12/2013: “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 e' suddiviso il territorio nazionale”.

Art. 9, co. 1 - D.Lgs. n. 322/1989: “I dati raccolti nell’ambito di rilevazioni statistiche comprese nel programma statistico nazionale da parte degli uffici di statistica non possono essere esternati se non in forma aggregata, in modo che non se ne possa trarre alcun riferimento relativamente a persone identificabili, e possono essere utilizzati solo per scopi statistici”.

D.M. 24.12.2012



VIOLAZIONE

Art. 9, co. 1 - D.Lgs. n.
322/1989



DISAPPLICAZIONE

Art. 7 - D.Lgs. n. 546/1992

ALCUNE CRITICITA'

SPESE PER BENI E SERVIZI

Sono attribuite al contribuente:

- le spese relative all'acquisizione di beni/servizi, risultanti dai dati disponibili o dalle informazioni presenti in Anagrafe tributaria;
- le spese relative all'acquisizione di beni/servizi effettuati dal coniuge e dai familiari fiscalmente a carico;
- non sono attribuite al contribuente le spese relative all'acquisizione di beni/servizi effettuati esclusivamente per l'attività d'impresa/lavoro autonomo "sempre che tale circostanza risulti da idonea documentazione".

LE SUDDETTE SPESE SI CONSIDERANO SOSTENUTE DALLA PERSONA FISICA CUI RISULTANO RIFERIBILI SULLA BASE DEI DATI DISPONIBILI O DELLE INFORMAZIONI PRESENTI IN ANAGRAFE TRIBUTARIA.

FAMIGLIA FISCALE

Sono attribuite al contribuente le spese relative all'acquisizione di beni/servizi effettuati dal coniuge e dai familiari fiscalmente a carico

(Cass., sent. 17.10.2012, n. 17805; C.T.P. Lodi, sent. 18 marzo 2014, n. 71; C.T.R. Genova, sent. 25.05.2012, n. 66; C.T.R. Milano, sent. 24.01.2011, n. 6; C.T.P. Cuneo, sent. 9.05.2011, n. 59; CONCETTO DI NUCLEO FAMILIARE: Cass., sent. 28.07.2006, n. 172020; C.T.P. Milano, sent. 11.09.2012, n. 271(famiglia di fatto))

GIURISPRUDENZA

Cass., sent. 9 aprile 2014, n. 8299

ACCERTAMENTO SINTETICO - REDDITOMETRO - DOCUMENTAZIONE GIUSTIFICATIVA - FAMIGLIA FISCALE

«Deve inoltre rilevarsi che si verte in ambito di accertamento delle imposte sui redditi e di determinazione sintetica del reddito complessivo netto in base ai coefficienti presuntivi individuati dai decreti ministeriali previsti dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (c.d. redditometri), ragione questa per cui la prova contraria, ammessa dal sesto comma di tale disposizione, richiedendo la dimostrazione documentale non solo della sussistenza di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, **ma anche del possesso di tali redditi da parte del contribuente, implica comunque un riferimento alla complessiva posizione reddituale dell'intero nucleo familiare, per tale intendendosi la famiglia naturale, costituita dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori (Cass. 17202/2006)».**

GIURISPRUDENZA

Cass., sent. 7 marzo 2014, n. 5365

REDDITOMETRO - REDDITI DEI FAMILIARI - RILEVANZA

«...dall'art.38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (c.d. redditometri), la prova contraria ammessa dal sesto comma di tale disposizione, richiedendo la dimostrazione documentale non solo della sussistenza di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche del possesso di tali redditi da parte del contribuente, implica un riferimento alla complessiva posizione reddituale dell'intero nucleo familiare, per tale intendendosi esclusivamente la famiglia naturale, costituita dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori; la presunzione del concorso di tali soggetti alla produzione del reddito, che può fornire giustificazione agli indici rivelatori di maggiore capacità contributiva concretamente adoperati dall'Ufficio ai fini dell'accertamento sintetico, trovando fondamento nel vincolo che lega le predette persone, e non già nel mero fatto della convivenza, esclude infatti la possibilità di desumere da quest'ultima il possesso di redditi prodotti da un parente diverso o da un affine, in quanto tale estraneo al nucleo familiare».



GIURISPRUDENZA

Cass., sent. 18 giugno 2014, n. 13819

ACCERTAMENTO SINTETICO - CONVIVENZA CON IL PADRE

«...osservava che la prova anagrafica della residenza del contribuente nel medesimo edificio del padre NON esimeva altresì all'onere di provare la convivenza con questi, nè l'autonoma disponibilità da parte del genitore di mezzi sufficienti a coprire tutti i costi di gestione della residenza, che perciò correttamente andavano attribuiti al ricorrente come altrettanti indici di capacità contributiva».

ALCUNE CRITICITA'

GIUSTIFICAZIONI

**IL NUOVO REDDITOMETRO SEMBRA IMPORRE UNA RIGIDA “CONTABILITA’ FAMILIARE”,
MA SARA’ DAVVERO NECESSARIO?**

Il contribuente deve dimostrare che il FINANZIAMENTO è avvenuto:

- con redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d’imposta;
- con redditi esenti/soggetti a ritenuta a titolo d’imposta/esclusi;
- da parte di soggetti diversi dal contribuente;

e il DIVERSO AMMONTARE DELLE SPESE ATTRIBUITE al medesimo.

**E’ OPPORTUNO MONITORARE LE SPESE IN FUNZIONE DELLA PROPRIA DISPONIBILITA’
FINANZIARIA E PRECOSTITUIRSI LE PROVE.**

**ATTENZIONE: LE MEDIE ISTAT E/O LE ANALISI E GLI STUDI SOCIO-ECONOMICI ENTRANO
IN GIOCO SOLO IN UN SECONDO MOMENTO, QUANDO, ALL’AMMINISTRAZIONE
FINANZIARIA RISULTA UNA SPESA EFFETTIVA ESORBITANTE RISPETTO AL REDDITO
DICHIARATO. (CIRC. N. 24/E/2013)**

ALCUNE CRITICITA'

- ACCERTAMENTO SINTETICO E VALENZA AI FINI PENALI

I funzionari appartenenti agli Uffici finanziari, nell'esercizio delle loro funzioni, rivestono la qualifica di pubblici ufficiali.

Questi, qualora accertino con l'ausilio della determinazione sintetica, violazioni che comportino l'obbligo di denuncia ex art. 331 C.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, possono adempiere all'obbligo di farne denuncia agli organi giudiziari.

SI PONE IL PROBLEMA DELL'UTILIZZABILITA' DEI RISULTATI DI TALE TIPO DI ACCERTAMENTO NELL'AMBITO DEL PROCEDIMENTO PENALE.

LA PRESUNZIONE RELATIVA A BASE DELL'ACCERTAMENTO SINTETICO NON PUO' AVERE NEL GIUDIZIO PENALE VALORE DI PROVA, MA PUO' COSTITUIRE VALIDO INDIZIO. (Cass., sez. III pen. sent. n. 24811/2011; n. 1904/1999; n. 8536/1998; Cass., sez. III pen. sent. 19/01/1998)



ALCUNE CRITICITA'

- NUOVA PROCEDURA ACCERTATIVA

L'ufficio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento deve:

1. inviare una segnalazione al comune;
2. invitare il contribuente a comparire per fornire dati e notizie ai fini dell'accertamento;
3. avviare il procedimento di cui all'art. 5 - Dlgs. n. 218/97 (accertamento con adesione).

La OMESSA OSSERVAZIONE:

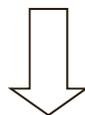
VIZIO DEL PROCEDIMENTO

“la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti ... l'omissione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità consequenziale dell'atto notificato” (Cfr. Cass., SS.UU., sent. 25/07/2007, n. 16412 - SS.UU., sent. 18.09.2014, n. 19667)

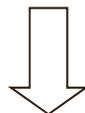
NULLO AVVISO DI ACCERTAMENTO

STRUTTURA DELL'ACCERTAMENTO SINTETICO

INDIVIDUAZIONE DELL'INDICE DI TENORE DI VITA



QUANTIFICAZIONE DELLA SPESA CORRELATA
(Decreto 24 dicembre 2012)



IMPUTAZIONE DELLA SPESA A REDDITO

DETERMINAZIONE SINTETICA DEL REDDITO

Spese, anche se diverse da quelle della Tabella A, desumibili dai dati disponibili o dalle informazioni presenti in Anagrafe tributaria

Quota parte riferita al contribuente della spesa media ISTAT del nucleo familiare di appartenenza *

Ulteriori spese riferite ai beni/servizi di cui alla Tabella A desunte da analisi e studi socio economici

Quota degli incrementi patrimoniali netti dell'anno (al netto dei disinvestimenti dell'anno stesso e nei 4 precedenti)

Quota di risparmio formatasi nell'anno



Reddito sintetico accertabile in capo al contribuente

* Attenzione - Intervento Garante della privacy del 21.11.2013

NUOVO REDDITOMETRO: DIFESA

Il contribuente deve passare in rassegna i seguenti elementi:

**CORRETTA DETERMINAZIONE
DEL REDDITO PRESUNTO**



-Corretto inquadramento del
“cluster”;

-Corretta determinazione della spesa
sostenuta;



PRESUNZIONE SEMPLICE?

Il contribuente potrà contestare:

- Che **NON** sia stata fornita la prova del fatto indice di spesa;
- La quantificazione di tale indice;
- Che da esso possa risalirsi al reddito imponibile;
- La quantificazione del reddito.



NUOVO REDDITOMETRO: DIFESA

**LEGITTIMITA'
DELL'ACCERTAMENTO:
SUSSISTENZA DELLE
CONDIZIONI**



- Scostamento del 20% tra reddito dichiarato e complessivo;
- Rispetto della procedura: questionario e invito;

**GIUSTIFICAZIONE DEL
FINANZIAMENTO DELLA
SPESA OGGETTO DI
DETERMINAZIONE
PRESUNTIVA DEL REDDITO**



- Redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta;
- Redditi esenti, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile;
- Disinvestimenti patrimoniali effettuati nell'anno e nei quattro precedenti;
- Utilizzo di finanziamenti;
- Somme riscosse a titolo di risarcimento, eredità, donazioni, vincite, ecc..

TABELLA RIEPILOGATIVA: Vecchia e nuova normativa a confronto

NUOVA NORMATIVA

**Periodi d'imposta di
applicazione**

2009 e successivi

**Determinazione sintetica
del reddito**

**Spese di qualsiasi genere
sostenute nel periodo
accertato - contenuto
induttivo di elementi indicativi
di capacità contributiva -
possibilità di dedurre oneri
deducibili art. 10 TUIR e
detraibili**

**Spese per incrementi
patrimoniali**

**Nessuna menzione nella
nuova formulazione dell'art.
38 - inserite nelle "spese di
qualsiasi genere"**

Segue - TABELLA RIEPILOGATIVA: Vecchia e nuova normativa a confronto

NUOVA NORMATIVA

Presupposti applicativi	Scostamento di 1/5 per un solo periodo d'imposta
Invito del contribuente	L'Ufficio ha l' <u>obbligo</u> di invitare il contribuente a comparire per fornire dati e notizie utili ai fine dell'accertamento
Prova contraria	Redd. esenti o sogg. a ritenuta alla fonte a tit. d'imp. o comunque legalmente esclusi dalla base imponibile - Redd. diversi da quelli dichiarati conseguiti anche in periodi precedenti (es. smobilizzi patrimoniali)
Accertamento con adesione	Qualora l'ufficio intende proseguire il controllo ha l' <u>obbligo</u> di avviare la procedura ex art. 5 – Dlgs. n. 218/97

ACCERTAMENTO SINTETICO E ALTRI STRUMENTI ACCERTATIVI

ACCERTAMENTO SINTETICO & STUDI DI SETTORE

- **CIRCOLARE A.E. n. 13/E/2009:**

L'Agenzia delle entrate ritiene possibile l'accostamento tra Studi di settore e accertamento sintetico, muovendo dal presupposto che:

- 1) La ricchezza occultata nel circuito imprenditoriale può trasformarsi in spese per consumi o spese per investimenti riferibili a soggetti privati;
- 2) La stessa ricchezza può essere investita o consumata da persone le quali possono vantare, rispetto al citato imprenditore, un particolare rapporto partecipativo, di parentela, di congiunto, ecc., che in qualche misura giustifichi il passaggio di denaro tra i due soggetti

OCCORRE TUTTAVIA

Che l'atto impositivo, facente leva sugli Studi di settore, ponga riferimento a spese per consumi, oppure a spese per investimenti le quali possano reputarsi:

- A) Congrue sul piano quantitativo, dato che la cifra complessivamente investita deve essere compatibile con i maggiori ricavi desumibili dagli studi di settore;
- B) Congrue sul piano cronologico;
- C) Congrue da punto di vista del legame tra il soggetto che esercita l'attività economica e il consumatore/investitore.

ACCERTAMENTO SINTETICO & ACCERTAMENTO PARZIALE

L'accertamento sintetico non può essere emesso a norma dell'art. 41/bis - Dpr. n. 600/1973 "Accertamento Parziale", in quanto:

1. INDIVIDUAZIONE PRESUNTIVA DEL REDDITO COMPLESSIVO DEL CONTRIBUENTE;

2. RIGUARDA IL REDDITO COMPLESSIVO DEL CONTRIBUENTE E NON UNA SINGOLA CATEGORIA.

Dopo aver proceduto ad un accertamento sintetico, l'Amministrazione finanziaria potrà tornare sulla posizione del contribuente solamente per fatti assolutamente nuovi.

VIZI DELL'ACCERTAMENTO:
—
STRATEGIE DIFENSIVE

VALUTAZIONE DEL CASO

VALUTARE SEMPRE (preventivamente) LA DIFENDIBILITA' DELLA POSIZIONE DEL CONTRIBUENTE



**-DEFINIZIONE DELL'ACCERTAMENTO ex art. 15 - D.lgs. n. 218/97
sanzioni ridotte ad 1/3**

**-DEFINIZIONE DELLE SOLE SANZIONI ex art. 17 - D.lgs. n. 472/97
sanzioni ridotte ad 1/3**

- PRESENTAZIONE DEL RICORSO

ATTENZIONE

ACCERTAMENTO SINTETICO

≠

ACCERTAMENTO PARZIALE



**RIGUARDA IL REDDITO
COMPLESSIVO DEL
CONTRIBUENTE**



**DEROGA AL PRINCIPIO DI
UNICITA' DELL'ACCERTAMENTO**

Ex art. 41/bis - Dpr. n. 600/73



**IL FISCO PUO' ESEGUIRE ALTRI
ACCERTAMENTI SOLO SE VIENE
A CONOSCENZA DI ELEMENTI
NUOVI CHE NON POTEVA
CONOSCERE AL MOMENTO
DELL'ACCERTAMENTO**



IN DIRITTO

I. NULLITÀ DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO IMPUGNATO - EMESSO AI SENSI DELL'ART. 29 - D.L. N. 78/2010, PER INESISTENZA GIURIDICA DELLA NOTIFICA, IN VIOLAZIONE DELL'ART. 42 - D.P.R. N. 600/1973, NONCHÉ DEGLI ARTT. 148 E 149 C.P.C..

II. NULLITÀ DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO OPPOSTO PER DIFETTO DI LEGITTIMAZIONE ATTIVA, QUALE CONSEGUENZA DEL DIFETTO DI SOTTOSCRIZIONE, IN VIOLAZIONE DELL'ART. 42 - DPR. N. 600/73.

IN DIRITTO

- IN CASO DI INVITO A FORNIRE INFORMAZIONI CIRCA LE SPESE SOSTENUTE:

III. NULLITÀ DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO IMPUGNATO, PER VIOLAZIONE DEGLI ARTT. 10, CO. 1 E 12, CO. 4 E 7 - LEGGE N. 212/2000, DELL'ART. 24 - LEGGE N. 4/1929, NONCHÉ DELL'ART. 24 DELLA COSTITUZIONE (DIRITTO DI DIFESA).

I PROFILO

- OMESSA REDAZIONE P.V.C. VIOLAZIONE ART. 12, CO. 4 - LG. N. 212/2000 -
(Cfr. C.T.R. Sardegna, sent. 9.07.2013, n. 83 - all. sub n. 11; C.T.R. Lombardia, sent. 22.03.2013, n. 32; C.T.R. Toscana, sent. 26.09.2012, n. 117; C.T.R. Liguria, sent. 24.08.2012, n. 97; C.T.R. Umbria, sent. 26.03.2012, n. 55; C.T.P. Enna, sent. 6.04.2014, n. 305; C.T.P. Catania, sent. 16.10.2013, n. 867; C.T.P. Reggio Emilia, sent. 185/2013; C.T.P. Parma, sent. 15.11.2013, n. 212)

Cass., sent. 14 gennaio 2015, n. 575 - INDAGINI A TAVOLINO - ALLE SEZIONI UNITE

«Il presente ricorso ripropone a questa Corte la questione se le garanzie endoprocedimentali fissate nella L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, (formazione di un verbale di chiusura delle operazioni e rilascio di copia del medesimo al contribuente; facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste, che l'Ufficio ha il dovere di valutare, entro il termine di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale; divieto di emanazione dell'avviso di accertamento prima della scadenza di detto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza)

- SEGUE -

- SEGUE -

si applichi soltanto agli accessi, alle ispezioni ed alle verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività aziendale o professionale del contribuente, come sostiene la difesa erariale, oppure anche alle verifiche c.d. "a tavolino" vale a dire alle verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio in base alle notizie (ed alla relativa documentazione di supporto) acquisite presso altre pubbliche amministrazioni o presso terzi o fornite dallo stesso contribuente mediante la compilazione di questionar: o in sede di colloquio presso l'Ufficio. ... Non si tratterebbe di una interpretazione estensiva della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, (la quale presupporrebbe una inammissibile interpretatio ahrogans delle parole: "nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali... etc." contenute nel primo comma dello stesso articolo) ma di un'interpretazione analogica tendente a colmare la lacuna di regolazione del contraddittorio endoprocedimentale nelle verifiche "a tavolino", utilizzando la norma dettata per il diverso (ma analogo) caso delle verifiche in loco. In tal modo le verifiche "a tavolino" risulterebbero equiparate, quanto a garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, alle verifiche presso i locali del contribuente. ... Ciò posto, qualora le Sezioni Unite confermino i principi espressi nella sentenza n. 19668/14 e condividano l'opzione interpretativa secondo cui tali principi si attuano nel campo delle verifiche "a tavolino" mediante l'applicazione analogica della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, resteranno da definire le conseguenze della violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale, ossia del mancato rispetto di un termine dilatorio di sessanta giorni, per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dalla consegna del verbale contenente la contestazione delle violazioni accertate dall'Ufficio.

- SEGUE -

- SEGUE -

In particolare, si dovrà stabilire - e, si ribadisce, si tratte di questione di particolare importanza per le sue evidente ricadute pratiche - se all'applicazione analogica della ripetuta L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, consegua necessariamente che anche nel campo delle verifiche "a tavolino" si applichino i principi fissati nella sentenza n. 18184/13 - e quindi l'atto emanato senza essere stato preceduto dalla consegna di un verbale di contestazione, o prima dello spirare del termine di sessanta giorni dalla data di tale consegna, debba essere in ogni caso giudicato invalido (salvo il caso di urgenza di cui all'ultima parte del suddetto comma 7) - o se invece, in applicazione dei principi sul contraddittorio procedimentale di matrice Eurounitaria, l'atto emanato in violazione del diritto del contribuente al contraddittorio debba essere giudicato invalido soltanto se, in mancanza di tale violazione, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso».

IN DIRITTO

Nel caso in cui l'Ufficio non rispetti i termini di cui all'art. 12, co. 7 - Lg. n. 212/2000 decorrenti dalla data dell'ultimo incontro alla data di notifica dell'Avviso di accertamento:

II PROFILO

- AVVISO DI ACCERTAMENTO EMESSO “ANTE TEMPUS” IN VIOLAZIONE DELL'ART. 12, CO. 7 - LG. N. 212/2000, STANTE L'IMPOSSIBILITÀ, PER IL CONTRIBUENTE, DI FRUIRE DEL TERMINE DI 60 GIORNI PREVISTO DALLA NORMA IN PAROLA -

Cass., SS.UU., sent. 29.07.2013, n. 18184; Cass., sent. 14 gennaio 2015, n. 406; Cass., sent. 24.09.2014, n. 20074; Cass., ord. 1.04.2014, n. 8482; Cass. sent. 22.01.2014, n. 1264; C.T.R. Toscana, sent. 9.07.2014, n. 1396; C.T.R. Lazio, sent. 19.06.2014, n. 3307; C.T.R. Puglia, sent. 4.12.2013, n. 84; Cass., sent. 11.09.2013, n. 20770; sent. n. 6088/2011; Cass., sent. 5 ottobre 2012, n. 16992; Cass., sent. 23 marzo 2012 n. 4687; CTR Sardegna, sent. 18 giugno 2012, n. 27; C.T.P. Milano, sent. 10 maggio 2010, n. 126; C.T.P. Reggio Emilia, sent. n. 173/01/10; C.T.R. Puglia, sent. 11.07.2008, n. 67; C.T.R. Friuli Venezia Giulia, sent. 26.03.2008, n. 9; Cass., sent. 15.12.2003, n. 19163; C.T.P. di Torino, sent. 16.07.2009, n. 96; C.T.P. Brescia, sent. 7.03.2002, n. 12; C.T.R. Veneto, sen. 11.03.2009, n. 16

ATTENZIONE

Cass, ord. 2 luglio 2014, n. 15010

OPERATIVITA' TERMINE DILATORIO - DECORRENZA DA QUALUNQUE ATTO - SUSSISTE

“Questa Corte ha affermato (Sent. n. 5374 del 7 marzo 2014) che l'articolo 12, 7° comma dello Statuto del contribuente si riferisce, in generale, ai verbali di chiusura delle operazioni di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali, muove nella direzione dell'ampliamento e del potenziamento del diritto al contraddittorio nella fase d'indagine. E **non ha rilievo la denominazione formale dei verbali redatti dai verificatori**, di guisa che **il termine dilatorio di sessanta giorni deve essere rispettato anche qualora il verbale, non denominato formalmente come «pvc», sia un verbale meramente descrittivo delle operazioni di verifica. L'impiego di una locuzione generica come «verbale di chiusura delle operazioni, contenuta nel 7° comma della norma in esame, difatti comprende tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto.**

- SEGUE -

- SEGUE -

Ciò consegue dall'impiego nel 7° comma dell'articolo 12 dello statuto dei diritti del contribuente, pure a fronte di più tipologie di verbali, di una locuzione meramente descrittiva, che ascrive rilievo, di per sé, alla circostanza che il verbale concluda la fase istruttoria di accesso, verifica o ispezione nei locali. Una tale scelta è d'altronde coerente con l'evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi, in cui le situazioni soggettive dell'erario possono esaurirsi nell'esercizio imparziale di un potere ad imperatività mitigata, che si arresta all'acquisizione delle informazioni utilizzabili ed al mero controllo dell'osservanza degli obblighi strumentali dei contribuenti. **Riconoscere l'esercizio del diritto al contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio che chiuda le operazioni di accesso, verifica o ispezione significa, appunto, determinare le condizioni affinché l'amministrazione possa valutare il proprio interesse non soltanto alla luce degli elementi raccolti, ma anche in base alle osservazioni su di essi rese dal contribuente.**

- SEGUE -

- SEGUE -

La circostanza che, **nel caso in esame**, sia stato redatto un verbale di accesso in data 8/1/2010 - come assunto dalla ricorrente, 8/1/2008- come affermato in sentenza- , e che l'avviso di accertamento sia stato notificato alla società il 17/3/2010, oltre il termine di cui all'art. 12 comma 7 cit., a seguito dell'esame della documentazione in tale fase acquisita, porta ad escludere la sussistenza dell'assunta violazione, pur in assenza di un successivo processo verbale di constatazione”.

IN DIRITTO

- DIFETTO DI MOTIVAZIONE:

MOTIVAZIONE A SEGUITO DI CONTRADDITTORIO:

L'AdE deve enunciare le ragioni per cui, alla luce delle risultanze del contraddittorio e nonostante le deduzioni del contribuente, ritiene che gli indici di spesa acclarati ed a costui riferiti svelino in maniera univoca, concordante e precisa, l'esistenza di un reddito complessivo superiore a quello dichiarato e tale da legittimare la rettifica sintetica. Se, invece, il contribuente è rimasto inerte e, quindi, il contraddittorio non si è attivato, l'Ufficio può limitarsi a giustificare il recupero a tassazione del maggiore reddito solo sulla base delle informazioni in proprio possesso.

(Cfr. Cass., SS.UU., sent. 26635/2009; Cass., sent. 17 ottobre 2014, n. 22003; Cass., ord. n. 9712/2014; sent. n. 4624/2008; C.T.P. Reggio Emilia, sent. n. 57/2013; n. sent. Circ. A.E., n. 24/2013)

NEL MERITO



“gli strumenti di accertamento presuntivo forniscono indicazioni che vanno applicate con esclusione di ogni automatismo, posto che la previsione dell’art. 53 Cost., non consentendo che il reddito venga determinato, a prescindere da quella che è l’effettiva capacità contributiva del soggetto sottoposto a verifica, rende preminente l’esigenza del raffronto con i dati concreti ed impone la “flessibilità” degli strumenti presuntivi”. (Cfr. Cass., sentenza 3 febbraio 2009 n. 2625 ID. Cass., n. 2411/2006; n. 19163/2003)