



# Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Corso Interregionale Puglia e Basilicata  
Aggiornamento Professionale per i Giudici Tributari

Taranto – 30/31 maggio 2014



# Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Corso Interregionale Puglia e Basilicata  
Aggiornamento Professionale per i Giudici Tributari

Taranto – 30/31 maggio 2014

Gli accertamenti standardizzati:  
Redditometro, Spesometro, Studi di Settore

GIOVANNI FABIO AIELLO

# Le nuove linee di indagine e accertamento

**Redditometro**



Oltre ad essere un valido strumento di accertamento, serve a selezionare contribuenti sospetti

**Spesometro**  
(e Comunicazione beni ai soci)



Adempimento degli esercenti l'impresa e/o l'arte e professione mirante a acquisire dati utili per il redditometro

**Studi di settore**



Le anomalie segnalate dallo studio di settore riguardano specifici controlli

**Ogni accertamento privilegia, parallelamente, le indagini finanziarie**



# Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Corso Interregionale Puglia e Basilicata  
Aggiornamento Professionale per i Giudici Tributari

Taranto – 30/31 maggio 2014

## IL REDDITOMETRO

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73



**Normativa  
in vigore  
sino al 31 dicembre 2008  
(Termine di decadenza  
«naturale» per l'accertamento il  
31 dicembre 2013)**



**D.M. 21/07/1983  
DD.MM. 10/09 e 19/11/1992  
D.M. 29/04/1999  
Cadenza biennale  
Ultimo: DM 11/02/09**



**Normativa  
in vigore per gli accertamenti  
riguardanti il periodo d'imposta  
2009 e quelli seguenti**



**D.L. n. 78 del 31 maggio 2010**



**D.M. 24 dicembre 2012**

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## 2 tipologie di accertamento

**Art. 38, comma 4**

**Accertamento  
sintetico  
«PURO»**



**Tiene conto di spese sostenute dal  
contribuente e non comprese nel  
redditometro**

**Art. 38, comma 5**

**Accertamento basato sul  
*redditometro*, che del primo  
rappresenta una fattispecie  
particolare**



**Si basa su beni-indice e spese  
stabiliti *ex lege***

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

CORTE COSTITUZIONALE, 23 LUGLIO 1987, n. 283



*«l'articolo 38 prevede due diversi metodi di accertamento induttivo. Il primo metodo (sintetico “puro”) è imperniato sull'acquisizione da parte degli uffici di elementi e circostanze di fatto certi i quali, da un lato, rendono inattendibile la quantificazione del reddito risultante dalla determinazione analitica e, dall'altro, giustificano la quantificazione, in via induttiva, in una determinata maggiore misura.*

*Il secondo metodo (redditometro), è imperniato sulla identificazione di una serie di elementi, che lo stesso legislatore ha ritenuto indicativi di capacità contributiva, in relazione ai quali il Ministro delle finanze é investito del potere (ed ora anche dell'obbligo) di stabilire indici e coefficienti presuntivi di reddito».*

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## «Vecchia formulazione» art. 38

4. L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente il reddito complessivo netto del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze.

## «Nuova formulazione» art. 38

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

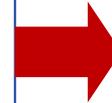
D  
I  
F  
F  
E  
R  
E  
Z  
Z  
E

- Collegamento temporale tra sostenimento della spesa e periodo d'imposta
- Eliminazione della bipartizione tra spese correnti e spese per incrementi patrimoniali
- Rapporto alla pari tra spesa sostenuta e reddito ricostruito

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## «Vecchia formulazione» art. 38

4. L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può, in base ad elementi e circostanze di fatto certi, determinare sinteticamente **il reddito complessivo netto** del contribuente in relazione al contenuto induttivo di tali elementi e circostanze.

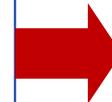


## «Vecchia formulazione» art. 38

7. Dal reddito complessivo determinato sinteticamente **non sono deducibili** gli oneri di cui all'art. 10 del decreto indicato nel secondo comma.

## «Nuova formulazione» art. 38

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



## «Nuova formulazione» art. 38

7. 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

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## «Vecchia formulazione» art. 38

4. L'ufficio, ... può determinare sinteticamente ... quando il reddito complessivo netto accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato

## «Vecchia formulazione» art. 38

**BASE= reddito accertabile**

Reddito accertabile: 1.000

(1/4 di 1.000 = 250)

Reddito per evitare  
l'accertamento: **750**

## «Nuova formulazione» art. 38

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

## «Nuova formulazione» art. 38

**BASE= reddito dichiarato**

Reddito dichiarato: 750

(1/5 di 750 = 150)

Reddito accertabile: **900**

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## «Vecchia formulazione» art. 38

4. Qualora l'Ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per incrementi patrimoniali, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, **in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti.**

## «Vecchia formulazione» art. 38

**BASE= reddito accertabile**

Reddito accertabile: 1.000

(1/4 di 1.000 = 250)

Reddito per evitare  
l'accertamento: **750**

## «Nuova formulazione» art. 38

4. ....

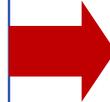
## «Nuova formulazione» art. 38

Non è prevista alcuna ripartizione in quote costanti per gli incrementi patrimoniali.

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## **«Vecchia formulazione» art. 38**

4. .... l'ufficio può determinare induttivamente il reddito o il maggior reddito in relazione ad elementi indicativi di capacità contributiva individuati con lo stesso decreto, **quando il reddito dichiarato non risulta congruo rispetto ai predetti elementi per due o più periodi di imposta.**



## **«Vecchia formulazione» art. 38**

Originariamente:

2 Periodi di imposta consecutivi

**Dopo sentenza Cass. n. 237/09:**

Periodi anche non consecutivi

Posizione AE: Circ. 49/E 9.8.2000

«scostamento è verificato per due annualità consecutive». Dopo Sent. 237

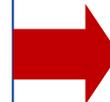
«Il tenore letterale dell'art. 38, 4° comma, del D.P.R. 600/73, non impone che lo scostamento debba riguardare

periodi d'imposta consecutivi»

(Circ.12/E del 12.3.2010)

## **«Nuova formulazione» art. 38**

4. ....



## **«Nuova formulazione» art. 38**

Non è prevista alcun riferimento a più annualità

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## **«Vecchia formulazione» art. 38**

4. *Il contribuente ha facoltà di dimostrare, ..., che il maggior reddito ... è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.*



## **«Vecchia formulazione» art. 38**

**Solo le tipologie di reddito indicate dalla norma:**

Cass. 6813/2009

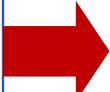
**Anche altre tipologie:**

Cass. 16472/2008

Circolare A.E. n. 49/2007

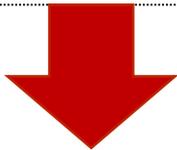
## **«Nuova formulazione» art. 38**

4. *...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.*



## **«Nuova formulazione» art. 38**

**Molto più ampia la prova che il contribuente può fornire**



# LA PROVA CONTRARIA: La Circolare 49/07

- Redditi esenti;
- Redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (es. dividendi da partecipazioni non qualificate tassati al 12,50%, 20%);
- Somme riscosse a titolo di disinvestimento patrimoniale (es. vendita di beni che non danno luogo a plusvalenze tassabili);
- Utilizzo di somme di denaro derivanti da eredità, donazioni, vincite, scudo fiscale ecc.;
- Utilizzo di redditi effettivi a fronte di importi fiscali convenzionali (es. redditi agrari tassati come redditi fondiari (imp. IRAP), dividendi da partecipazioni qualificate dichiarati al 40%, 49,72%, ecc.);
- Utilizzo di somme riscosse, fuori dall'esercizio di impresa, per risarcimento patrimoniale (es. risarcimento danni per lucro cessante con funzione non sostitutiva di reddito);
- Beni nella disponibilità di altri soggetti che ne sostengono in tutto o in parte le spese;
- Beni e servizi utilizzati nell'esercizio di impresa o dell'arte o professione;
- Beni non posseduti per l'intero periodo d'imposta;
- Sostentimento delle spese con finanziamenti o prestiti derivanti da altri soggetti, anche non appartenenti al nucleo familiare.

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## «Vecchia formulazione» art. 38

8. Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano **anche** quando il contribuente non ha ottemperato agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 2), 3) e 4).

## «Vecchia formulazione» art. 38

Nessun obbligo di preventivo contraddittorio

## «Nuova formulazione» art. 38

7. L'ufficio ... 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..

## «Nuova formulazione» art. 38

- Non è più una facoltà ma un obbligo quello del contraddittorio;
- E' obbligatorio procedere dell'accertamento con adesione
- Non è più presupposto per l'accertamento sintetico la mancata risposta ad un invito a fornire chiarimenti da parte dell'ufficio

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *«Vecchia formulazione» art. 38*

*4. ...con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità in base alle quali l'ufficio può determinare induttivamente il reddito*

## *«Nuova formulazione» art. 38*

*5. ... 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.*

Sono stati abbandonati gli indici contenuti nei «vecchi» DD.MM.,

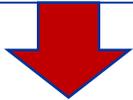
## **NUOVO STRUMENTO**

- campioni significativi di contribuenti
- differenziati in funzione del nucleo familiare;
- Differenziati in base all'area territoriale di appartenenza

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *Le Aree geografiche*

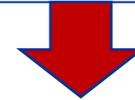
DM 24.12.2012



1. Nord Ovest
2. Nord Est
3. Centro
4. Sud
5. Isole

## *I nuclei familiari*

DM 24.12.2012



1. Single con meno di 35 anni
2. Single con età compresa tra 35 e 64 anni
3. Single con 65 anni o più
4. Coppia con meno di 35 anni senza figli e/o altri familiari;
5. Coppia con età compresa tra 35 e 64 anni, senza figli e/o altri familiari;
6. Coppia con 65 anni o più, senza figli e/o altri familiari;
7. Coppia con un figlio;
8. Coppia con due figli;
9. Coppia con tre o più figli;
10. Monogenitore;
11. Altri casi.

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *Le voci di spesa*

DM 24.12.2012



Allo stato vengono prese in considerazione **oltre 100 voci**, rappresentative di tutti gli aspetti della vita quotidiana, indicative di capacità di spesa, che contribuiscono congiuntamente alla stima del reddito

## 7 grandi categorie



1. **Abitazioni** (Ristrutturazioni, elettrodomestici, arredi, energia elettrica, gas, telefonia, ecc.);
2. **Mezzi di trasporto** (Autovetture, moto, natanti ed imbarcazioni, aeromobili, ecc.);
3. **Assicurazioni e contributi** (R.C., Incendio e furto, Vita, danni, Infortuni, malattia, contributi obbligatori, contributi volontari, ecc.);
4. **Istruzione** (Autovetture, moto, natanti ed imbarcazioni, aeromobili, ecc.);
5. **Attività sportive, ricreative e cura della persona** (Asili, scuole, corsi di lingue, soggiorni all'estero, master, locazioni per studenti universitari, Pay TV, viaggi, Circoli, ecc.);
6. **Altre spese significative** (Oggetti d'arte, gioielli, assegni al coniuge, donazioni, ecc.);
7. **Investimenti immobiliari e mobiliari netti.**

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *La determinazione del reddito da redditometro*



**Spese certe:** si tratta di spese tracciate e già conosciute dal fisco, ad esempio, affitti, mutui, polizze;



**Spese per elementi certi:** sono tali quelle spese che, anche se non esattamente riscontrate, il contribuente non può non avere sostenuto, in quanto derivano da elementi di cui dispone;



**Incrementi patrimoniali:** sono gli investimenti, al netto di eventuali disinvestimenti, effettuati nell'anno



**Quota di risparmio formatasi nell'anno:** tale elemento è considerato in concomitanza con le informazioni finanziarie sui movimenti e sui saldi bancari, già reperibili dall'A.E.

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *La comunicazione dell' Agenzia delle Entrate*

Geniale Contribuente.

la ricostruzione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche (articolo 22 del Dl 78/2010) si basa su spese certe e su spese collegate al possesso di beni, tenendo conto anche della composizione del nucleo familiare e del luogo di residenza (decreto del Ministero dell' Economia e delle Finanze del 24 dicembre 2012).

Sulla base dei dati presenti in Anagrafe tributaria, le spese che Lei ha sostenuto nel 2009 risultano apparentemente non compatibili con il reddito dichiarato.

Per questo motivo, come prevede l' art. 32 del DPR n. 600/1973, La invitiamo a presentarsi presso questo ufficio, di persona o tramite un rappresentante.

Il Suo intervento è particolarmente importante per acquisire dati e notizie che possono permettere di chiarire la Sua posizione e, quindi, di non procedere a ulteriori fasi del controllo, tenendo conto del principio di collaborazione e buona fede su cui sono improntati i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria (art. 10 comma 1 Statuto del contribuente).

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *La comunicazione dell’Agenzia delle Entrate*

Durante l’incontro potrà documentare l’esistenza di redditi che non era obbligato a dichiarare e dimostrare che le spese sostenute per investimenti sono state finanziate con disponibilità provenienti da altre fonti (disinvestimenti, risparmi accumulati negli anni precedenti, altro).

Per facilitare il confronto, nel prospetto allegato sono riepilogate le spese che risultano da Lei sostenute: la prima colonna contiene le spese certe, presenti in Anagrafe tributaria; la seconda, le spese basate su dati certi (possessione di abitazione, mezzo di trasporto, ecc.); la terza è a Sua disposizione per integrare o modificare gli importi indicati.

La sezione successiva del prospetto Le consente di indicare i saldi iniziali e finali dei Suoi conti correnti bancari e postali nonché dei conti titoli, relativi all’anno 2009, utilizzando le risultanze degli estratti conto.

Se Lei fornisce chiarimenti esaustivi in merito agli elementi indicati nel prospetto allegato, così da rendere compatibili le spese da Lei sostenute con il reddito dichiarato, l’attività di controllo ai fini della ricostruzione sintetica del reddito si chiude in questa fase.

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *La comunicazione dell'Agenzia delle Entrate*

Nelle banche dati dell'Agenzia non risulta che nel Comune di residenza Lei abbia un immobile in proprietà o in locazione. Pertanto, qualora non fornisca chiarimenti in merito, Le sarà attribuito un "fitto figurativo", sulla base dei valori dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare, secondo le modalità previste dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 24 dicembre 2012.

Qualora Lei non si presenti o, pur presentandosi, non fornisca, in tutto o in parte, le informazioni richieste, l'Agenzia delle Entrate potrà valutare la possibilità di adottare più penetranti poteri di indagine (previsti dal citato art. 32) e, come stabilito dall'art. 11, comma lett. c) del Dlgs n. 471/1997, potrà altresì valutare se irrogare la sanzione per mancata comparizione e per omessa o incompleta risposta (da un minimo di 258 a un massimo di 2.065 euro).

Per una migliore gestione degli appuntamenti, La invitiamo a presentarsi il giorno alle ore **11.45** rivolgendosi al funzionario

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *La comunicazione dell'Agenzia delle Entrate*

ANNO D'IMPOSTA 2009

CF:

Nato il:

Zona geografica SUD

Tipologia famiglia - Coppia con un figlio

REDDITO DICHIARATO: 0

REDDITO FAMILIARE DICHIARATO: 14.167

Spesa Certa	32.973
Spese per elementi certi	2.393
Investimenti dell'anno 2009	600

### SPESE PER L'ABITAZIONE E ALTRI IMMOBILI

Tipologia della spesa	Spesa Certa	Spese per elementi certi	Dati da fornire a cura del contribuente
Immobile di Proprieta'	-	-	-
Immobile in Locazione	-	-	-
Importo rate pagate per mutuo	0	-	-
Non risulta nel comune di residenza abitazione in proprieta' o in locazione o in uso gratuito da familiare. In attesa di chiarimenti si attribuirà un fitto convenzionale	-	0	-
Canone di leasing immobiliare	-	-	-
Acqua e condominio	-	0	-
Manutenzione ordinaria	-	0	-
Intermediazione immobiliare	0	-	-
TOTALE	0	0	-

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *La comunicazione dell'Agenzia delle Entrate*

### COMBUSTIBILI ED ENERGIA

Tipologia della spesa	Spesa Certa	Spese per elementi certi	Dati da fornire a cura del contribuente
Energia elettrica	45	-	-
Gas	0	-	-
TOTALE	45	0	-

### TRASPORTI

Tipologia della spesa	Spesa Certa	Spese per elementi certi	Dati da fornire a cura del contribuente
Autovettura targa: <input type="text"/> mesi di possesso: 12, percentuale di possesso: 100%	-	-	-
- Assicurazione RC	726	-	-
- Bollo	382	-	-
- Pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione e riparazione	-	2.393	-
Altre Assicurazioni Veicoli	0	-	-
Nessuna Imbarcazione	-	-	-
Nessun Aeromobile	-	-	-
Canone di leasing o noleggio di mezzi di trasporto:			
TOTALE	1.108	2.393	-

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *La comunicazione dell'Agenzia delle Entrate*

Tipologia della spesa	Spesa Certa	Spese per elementi certi	Dati da fornire a cura del contribuente
Cavalli	-	31.820	-
TOTALE	0	31.820	-

	Spesa Certa	Spese per elementi certi	Dati da fornire a cura del contribuente
TOTALI	32.973	2.393	-

### ALTRE TIPOLOGIE DI SPESE

	Spesa Certa	Dati forniti dal Contribuente
	-	-
	-	-
	-	-
	-	-
	-	-
TOTALI	-	-

### DATI FINANZIARI ( da compilare a cura del contribuente come risultante da estratto conto)

	Saldo Iniziale 01/01/2009)	(al	Saldo finale (al 31/12/2009)
C/C Bancari o Postali	-	-	-
Conto Titoli	-	-	-
TOTALE	-	-	-

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

## *I problemi*

**1. La natura procedimentale o meno del nuovo strumento**

**2. La natura della prova generata dal nuovo strumento**

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

***Il «nuovo» strumento ha natura procedimentale ?***

**Posizione della Cassazione sull'applicabilità dei DDMM emanati in momenti successivi ai periodi d'imposta accertati  
(Cass. 6 agosto 2008, n. 21171)**

*«In tema di imposte sui redditi, il potere dell'ufficio impositore di determinare sinteticamente il reddito (ai sensi dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. 600/1973) sulla base dei coefficienti presuntivi – c.d. redditometro – consente il riferimento anche ad indici contenuti in decreti ministeriali emanati successivamente al periodo di imposta da verificare, senza che si pongano problemi di retroattività».*

Conformi: Cass. 06/03/2009, n. 5478; 19/06/2008, n. 16745; 18/6/2008, n. 16778, 23/04/2008, n. 10491; 08/02/2008, n. 3065; 11/10/2007, n. 21417; 08/01/2007, n. 114; 28/07/2006, n. 17207, 30/06/2006, n. 15124; 23/06/2006, n. 14692; 11/01/2006, n.328; 05/10/2005, n. 19403; 30/09/2005, n. 19252; 3/11/2003, n. 16420, 24/10/2003, n. 14161, 30/08/2002, n. 12731

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

*La natura della prova generata dal nuovo strumento*

*Presunzione legale relativa*

*o*

*Presunzione semplice ?*

**Presunzione legale relativa**

**Presunzione semplice**

Non dotata dei requisiti di gravità,  
precisione e concordanza

**Onere della prova  
a carico  
Del contribuente**

**Onere della prova  
a carico  
Del contribuente**

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

*La natura della prova generata dal nuovo strumento*

*Presunzione legale relativa*

o

*Presunzione semplice ?*

**Presunzione legale relativa**

**Presunzione semplice**

Non dotata dei requisiti di gravità,  
precisione e concordanza

Cass., 30 giugno 2006, n. 15134;  
Cass. 26 gennaio 2006, n. 1598,  
Cass., 24 settembre 2003, n. 14161,  
2002, n. 12731, Cass. 15 novembre  
2000, n. 14788

**Da ultimo:** Cass., 29 aprile 2011, n.  
9549, Cass., 25 febbraio 2011, n.  
4646

Cass. 20 dicembre 2012, n. 23554  
*«l'accertamento sintetico disciplinato  
dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, già nella  
formulazione anteriore a  
quella successivamente modificata dall'art.  
22, tende a determinare, attraverso l'utilizzo  
di presunzioni semplici, il reddito  
complessivo presunto del contribuente»*  
Conf. Cass. 11 settembre 2013, n. 20800

# IL REDDITOMETRO

## Il raffronto tra le due discipline

	<b>Disciplina previgente</b>	<b>Nuova Disciplina</b>
<b>Applicazione temporale</b>	<b>Sino al 2008</b>	<b>Dal 2009</b>
<b>Scostamento tra reddito dichiarato ed accertabile</b>	<b>2 o più periodi d'imposta</b>	<b>Un solo periodo d'imposta</b>
<b>Indicatori di capacità contributiva</b>	<b>D.M. 21/7/83 e seguenti</b>	<b>DM 24 dicembre 2012</b>
<b>Spese per incrementi patrimoniali</b>	<b>Rilevanza nel periodo d'imposta e nei 4 precedenti</b>	<b>Rilevanza nel periodo d'imposta di sostenimento della spesa</b>
<b>Deduzioni e detrazioni d'imposta</b>	<b>Non riconosciute</b>	<b>Riconosciute</b>
<b>Procedura di accertamento</b>	<b>Facoltà per l'A.E. del contraddittorio preventivo</b>	<b>Obbligo per l'A.E. del contraddittorio preventivo</b>



# Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Corso Interregionale Puglia e Basilicata  
Aggiornamento Professionale per i Giudici Tributari

Taranto– 30/31 maggio 2014

## LO SPESOMETRO

(Cenni)

# LO SPESOMETRO – ART. 21, D.L. n. 78/2010

## *Le Fonti normative*

- Art. 21 del D.L. 31/5/2010, n. 78 (convertito, con mod. dalla legge 30/7/2010, n. 122)
- Provvedimento Agenzia Entrate del 22/12/2010
- Provvedimento Agenzia Entrate del 21/6/2011
- Provvedimento Agenzia Entrate del 16/9/2011
- Circolare Agenzia Entrate del n. 24 del 30/5/2011 (estensione ai curatori fallimentari)
- Documento Agenzia Entrate del dell'11/10/2011 (risposte a quesiti).

# LO SPESOMETRO – ART. 21, D.L. n. 78/2010

*Obbligo di comunicare telematicamente all’Agenzia delle Entrate - entro il 10/20 aprile di ogni anno - i dati di tutte le operazioni che superano una certa soglia*



Spia segnaletica di “*spesa di qualsiasi genere*” a carico di ogni contribuente



Informazione che consentirà all’Ufficio di sviluppare un’importante attività anche sugli indici di spesa

# LO SPESOMETRO – ART. 21, D.L. n. 78/2010

## *Le differenze con gli elenchi «clienti e fornitori»*

- La comunicazione non è cumulativa, ma **dettagliata per operazione**;
- Non coinvolge solo le operazioni con controparti titolari di partita Iva o **codice fiscale** (*privati*) in Italia ma sono potenzialmente coinvolte le **operazioni sopra soglia con i non residenti** siano esse persone fisiche o non fisiche (salvo quelle espressamente escluse dal punto 2.4 del Provvedimento);
- Non coinvolge solo le operazioni per le quali sono state emesse fatture ma **ricomprende anche** quelle (sempre sopra soglia) **non soggette ad obbligo di fatturazione** (es. scontrini e ricevute) oppure **non soggette a certificazione.**

# LO SPESOMETRO – ART. 21, D.L. n. 78/2010

## *La misura della soglia*

### **PRIMA APPLICAZIONE (per il solo periodo d'imposta 2010)**

- **€ 25.000,00** al netto dell'IVA per le operazioni soggette a fatturazione (sono escluse le operazioni non soggette ad obbligo di fatturazione)

### **A REGIME (dal periodo d'imposta 2011)**

- **€ 3.000,00** al netto dell'IVA per le operazioni soggette a fatturazione
- **€ 3.600,00** al lordo dell'IVA per le operazioni NON soggette all'obbligo di fatturazione

**Contraddizione:** Se un ristoratore emette fattura per 3.410 € (€ 3.100 + IVA 10% € 310) è soggetto all'obbligo.

Se invece – come è ammesso dall'art. 22 del DPR 633/72 – emette ricevuta fiscale al lordo IVA di 3.410,00 € non sarà soggetto all'adempimento.

# LO SPESOMETRO – ART. 21, D.L. n. 78/2010

## *Le scadenze*



Per il **2012**, i soggetti obbligati che effettuano la liquidazione Iva mensile dovevano trasmettere la comunicazione entro il 12 novembre 2013; per gli altri, il termine era il 21 novembre 2013

## **ATTENZIONE**



La comunicazione delle operazioni Iva relative all'anno 2012 **poteva essere validamente effettuata** tramite i servizi telematici Fisconline o Entratel **fino al 31 gennaio 2014**. Entro lo stesso termine si potevano inviare anche gli eventuali file che annullavano o sostituivano i precedenti invii.

A regime, (comunicazioni relative **al 2013**), i termini sono:

- il **10 aprile** dell'anno successivo a quello di riferimento per i soggetti obbligati che effettuano la liquidazione Iva mensile;
- il **20 aprile**, per gli altri



# Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

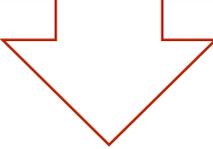
Corso Interregionale Puglia e Basilicata  
Aggiornamento Professionale per i Giudici Tributari

Taranto– 30/31 maggio 2014

**GLI STUDI DI SETTORE**

# GLI STUDI DI SETTORE

GLI STUDI DI SETTORE  
DEVONO INTENDERSI  
**SOLO**



Uno strumento di selezione, di controllo di accertamento ma non di determinazione «*automatica*» del reddito attraverso la quantificazione presuntiva dei ricavi o compensi.

# GLI STUDI DI SETTORE

## L'eliminazione del “*due su tre*”

Con il D.L. 223/2006 (C.d. Decreto Bersani) e con effetto dal periodo di imposta 2005, è stata eliminata la possibilità per i soggetti in contabilità ordinaria e per i professionisti, di essere congrui solo per due anni su tre.



Analogia con le modifiche del DL 78/10 in tema di «redditometro».

# GLI STUDI DI SETTORE

Obbligo di contraddittorio  
Art. 10 comma 3-bis della legge 146/1998



Gli effetti del contraddittorio ed i **riflessi sulla prova e sulla motivazione** sono evidenti e conducono a seguire questa fase con estrema attenzione valutando tutti gli elementi posti dal contribuente in sua difesa.

Relazione 9 luglio 2009 n. 94 del Massimario della Corte di Cassazione



L'atto deve contenere, nella parte motivazionale, **un'adeguata replica a quanto sostenuto dal contribuente nella precedente fase di contraddittorio** (in assenza di ciò, il provvedimento deve ritenersi nullo per carenza di motivazione).

# GLI STUDI DI SETTORE

Obbligo di contraddittorio  
Art. 10 comma 3-bis della legge 146/1998



Circolare Agenzia Entrate n. 19 del 14 aprile 2010



*«...L'onere probatorio è validamente formato se, anche essendo assenti nella motivazione dell'avviso di accertamento le indicazioni: “**delle ragioni, per le quali sono stati disattesi i puntuali rilievi del contribuente**”, le stesse ragioni siano “**comunque state esplicitate dall'ufficio in sede di contraddittorio e riportate nel relativo verbale ovvero siano comunque desumibili dal medesimo verbale, consegnato al contribuente e quindi da questi conosciuto**»*

**Cass. 37312 del 27/03/1993:** la nullità dell'avviso **non è rilevabile d'ufficio** e la relativa eccezione, **se non formulata nel giudizio di primo grado**, non è ammissibile, qualora venga proposta per la prima volta nelle successive fasi del giudizio.

# GLI STUDI DI SETTORE

## *La presunzione contenuta negli studi di settore*

Posizione  
dell'A.E.  
ormai  
superata

«Costituisce *presunzione grave, precisa e concordante*, su cui fondare l'accertamento, lo scostamento dei ricavi o compensi dichiarati rispetto a quelli attribuibili al contribuente sulla base dello studio di settore» (Circolare A.E. n. 21 del 7/6/2004).

Circ. A.E.  
n. 5 del 23  
gennaio  
2008

### ***CENTRALITA' DEL CONTRADDITTORIO***

«Qualora il contribuente abbia formulato eccezioni, ....., *la motivazione dovrà ovviamente spiegare le ragioni* che hanno indotto a ritenere infondate, in tutto o in parte, le argomentazioni addotte.

# GLI STUDI DI SETTORE

Cass. SS.UU. nn. 26635, 26636, 26637 e 26638  
del 18 dicembre 2009



**5 Principi cardine** (conf., da ultimo: per certi aspetti, da Cass. 29/11/13, n. 26731, Cass. 12/12/13, n. 27822)

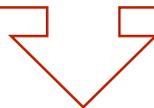


1. L'avviso è nullo se non preceduto da contraddittorio;
2. Gli studi evoluti prevalgono su quelli temporalmente precedenti;
3. Trattandosi di «*medie standardizzate*» lo scostamento deve essere grave;
4. Gli studi di settore costituiscono presunzioni semplici e, come tali, devono essere supportati da ulteriori elementi;
5. Il raccordo tra studi di settore e redditometro non consente ai risultati degli studi stessi l'acquisizione delle caratteristiche di gravità, precisione e concordanza.

# GLI STUDI DI SETTORE

Nota Agenzia delle Entrate 4 giugno 2009

prot. 2009/68125 (confermata da circ. 20/2010)



Nei casi di **non congruità** agli studi di settore è necessaria l'analisi della complessiva situazione del contribuente, facendo riferimento a:

- Incongruenza dei ricavi o compensi nel tempo, oppure anomalie ripetute;
- Antieconomicità;
- Per le persone fisiche, anche se soci, costi personali (familiari, spese di gestione beni, spese ulteriori – in sostanza «*redditometro*»).

# GLI STUDI DI SETTORE

**Cass., 28 novembre 2011, n. 26731 (1/2)**

«.....la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un **sistema di presunzioni semplici**, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sè considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, **senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto**, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli "standards" o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello "standard" prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente.

# GLI STUDI DI SETTORE

**Cass., 28 novembre 2011, n. 26731 (2/2)**

*«..... L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli "standards" al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, restando inerte.*

*In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli "standards", dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito".*

# GLI STUDI DI SETTORE

## *La formazione progressiva*



L'Ufficio procede all'emissione dell'avviso di accertamento indicando, in motivazione, gli esiti del contraddittorio.



Il contribuente, anche in presenza di contraddittorio regolarmente instaurato, potrà impugnare l'avviso sostenendo le proprie ragioni, motivando ulteriormente rispetto a quanto avvenuto in sede di contraddittorio



I Giudici chiamati a pronunciarsi valuteranno liberamente sia l'applicabilità degli standard al caso concreto, sia gli elementi che il contribuente ha addotto a sostegno delle sue doglianze.

## Ulteriori informazioni

- nel **rigo D38**, va indicato il numero delle prestazioni non retribuite forfetariamente, svolte nel 2010 o in anni precedenti, anche se non ultimate nel corso dell'anno, per le quali sono stati percepiti compensi, anche parziali, nel 2010. Il numero delle prestazioni indicate in questo rigo deve essere uguale al totale delle prestazioni indicate nella prima colonna dei rigi da D01 a D19 e da D21 a D28 e di quelle indicate nella seconda colonna del rigo D20 (numero delle unità di personale per le quali vengono elaborate paghe e stipendi);

QUADRO D Elementi specifici dell'attività	ULTERIORI INFORMAZIONI	
		Numero
D38	Totale prestazioni	
D39	- di cui iniziate in anni precedenti e non ancora completate	
D40	- di cui iniziate in anni precedenti e completate nell'anno	
D41	- di cui iniziate e completate nell'anno	
D42	- di cui iniziate nell'anno e non ancora completate	

# IL REDDITOMETRO – ART. 38 DPR n. 600/73

*Al superamento dei limiti di rilevanza penale*

**Redditometro**

Nessuna norma consente al verificatore di ritenere il risultato da «*redditometro*» escluso da conseguenze penali

**Studi di settore**

La determinazione del reddito mediante il ricorso agli studi di settore esclude la rilevanza penale  
Art. 10, comma 6, L. 146/98