

CIRCOLARE N. 20
28 SETTEMBRE 2013

L'accertamento sintetico per le persone fisiche

Il nuovo "redditometro"

© Copyright 2013 Acerbi & Associati®

L'accertamento cd. "sintetico" sta assumendo sempre maggiore rilievo tra gli strumenti di accertamento utilizzati dall'amministrazione finanziaria.

L'accertamento sintetico consente all'amministrazione fiscale di determinare il **reddito complessivo della persona fisica** sulla base di fatti ritenuti certi in base ai quali si presume l'esistenza di un reddito superiore rispetto a quello dichiarato, prescindendo quindi dalla individuazione della categoria reddituale.

Con riferimento all'accertamento sintetico applicabile ai periodi di imposta dal 2009, i nuovi commi 4 e 5 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 individuano e disciplinano le procedure:

1. dell'accertamento cd. "sintetico puro", o "spesometro" (comma 4),
2. e dell'accertamento cd. "redditometro" (comma 5),

di seguito brevemente commentate.

L'art. 22 D.L. 31 maggio 2010 n. 78, conv. con modif. dalla L. 30 luglio 2010 n. 122, ha apportato significative modifiche all'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, con il dichiarato scopo, come si legge nella norma stessa, «*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*».

Anche nella nuova versione dell'art. 38 sono previste due metodologie di accertamento:

- il **sintetico «puro»**, che costituisce la tipologia di accertamento, che si basa sulle spese di qualsiasi genere sostenute dal contribuente;
- il **«redditometro»**, quale «sottoinsieme» della precedente tipologia di accertamento, in quanto fondato su alcune fattispecie di spesa «tipizzate» dal Legislatore e individuate successivamente con il D.M. 24 dicembre 2012.

I primi chiarimenti in merito al nuovo redditometro sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. 31 luglio 2013, n. 24/E, che sarà commentata di seguito.

1. Vecchio e nuovo redditometro

Dalla lettura dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973, prima e dopo le modifiche apportate dal D.L. n. 78/2010, emergono sia delle analogie, posto che la **filosofia di fondo** è sempre quella di **ricostruire il reddito sintetico del contribuente** in base alla capacità di spesa di quest'ultimo, sia delle differenze, giustificate anche dall'esperienza maturata negli anni e tenendo conto di quanto espresso dalla giurisprudenza. In linea generale, le modifiche riguardano sia aspetti sostanziali sia aspetti procedurali, ed in particolare:

- la definizione di **nuovi indici redditometrici**;
- la modifica del **concetto di incremento patrimoniale**;
- l'ampliamento della possibilità di fornire la **prova contraria**;
- l'**obbligo di contraddittorio preventivo** con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento;
- l'introduzione di **correttivi territoriali** in funzione del nucleo territoriale e dell'area geografica in cui il contribuente risiede.

2. Ricostruzione sintetica del reddito

Il processo di ricostruzione sintetica del reddito indicato nel decreto è stato oggetto di analisi da parte dell'Agenzia delle Entrate nella C.M. 24/E/2013, in cui si distingue in funzione della tipologia di spesa attribuibile al contribuente, e più precisamente:

- **spese certe**, ossia spese oggettivamente riscontrabili, e come tali conosciute sia dal contribuente sia dal Fisco;
- **spese per elementi certi**, risultanti da elementi presenti in Anagrafe tributaria o comunque nella disponibilità del soggetto, la cui valorizzazione avviene tuttavia sulla base dei dati Istat ovvero dell'analisi degli operatori economici appartenenti ai settori di riferimento. Rientrano in questa categoria, ad esempio, le auto e le imbarcazioni, la cui presenza è certa, ma le cui spese sono determinate su base presuntiva;
- **spese Istat**, riferite a beni e servizi di uso corrente (si pensi, ad esempio, agli alimentari ed al vestiario), presuntivamente attribuite al contribuente;
- **investimenti patrimoniali**, ossia spese sostenute nell'anno per l'acquisto di beni e servizi durevoli;
- **quota di risparmio** formatasi nell'anno.

CAPACITÀ di SPESA del CONTRIBUENTE	
Tipologia	Caratteristiche
Spese certe	Spese oggettivamente riscontrabili
Spese per elementi certi	Risultano da elementi presenti in Anagrafe tributaria o comunque nella disponibilità del soggetto, valorizzate in base ai dati Istat
Spese Istat	Spese per beni e servizi di uso corrente (alimentari, vestiario, ecc.), presuntivamente attribuite al contribuente
Investimenti patrimoniali	Spese sostenute nell'anno per l'acquisto di beni e servizi durevoli
Quota di risparmio	Quota di risparmio formatasi nell'anno

3. Elementi di spesa indicativi di capacità contributiva

L'art. 1 comma 1 del D.M. 24 dicembre 2012 (di seguito anche «decreto») dispone, in linea generale, che con lo stesso decreto si individuano gli **elementi di spesa che costituiscono gli indicatori di capacità contributiva del contribuente**, sui quali può essere fondata la determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 38 comma 5 del D.P.R. n. 600/1973. Secondo tale norma, infatti, *«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»*.

Il successivo comma 2 dell'art. 1 precisa che cosa si debba intendere per «**elemento indicativo di capacità contributiva**», definendolo come «**spesa sostenuta dal contribuente per l'acquisizione di servizi e di beni e per il relativo mantenimento**». Tali elementi sono stati individuati nella Tabella A allegata al decreto stesso, in cui si suddividono in 11 gruppi i predetti elementi, di cui 10 riferiti ai «consumi» ed 1 relativo agli «investimenti». Le 10 categorie di **consumi** sono suddivise, a loro volta, in funzione della natura degli stessi, e più precisamente:

- consumi di 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.

Per quanto riguarda, invece, gli **investimenti**, ne sono elencati una serie effettuati in differenti categorie di beni, e più precisamente:

- immobili (fabbricati e terreni);
- beni mobili registrati (autoveicoli, caravan, motoveicoli, minicar, natanti e imbarcazioni, aeromobili);
- polizze assicurative (investimento, previdenza, vita);
- contributi previdenziali volontari;
- azioni, obbligazioni, conferimenti, finanziamenti, capitalizzazioni, quote di partecipazione, fondi d'investimento, derivati, certificati di deposito, pronti contro termine, buoni postali fruttiferi, conti di deposito vincolati, altri titoli di credito, altri prodotti finanziari, valuta estera, oro, numismatica e filatelia;
- oggetti d'arte o antiquariato;
- manutenzione straordinaria delle unità abitative;
- donazioni ed erogazioni liberali;
- altro.

Come anticipato, la Tabella A allegata al decreto, individua 10 categorie di consumi, all'interno delle quali sono indicate delle voci specifiche di consumi, che in totale sono pari a 56. L'Amministrazione finanziaria, per la ricostruzione sintetica del reddito del contribuente, si avvarrà delle predette voci di spesa, per la cui valorizzazione sono adottabili differenti criteri in funzione della presenza, o meno, di dati disponibili presso l'Anagrafe tributaria.

STRUTTURA del D.M. 24 dicembre 2012	
Articolo	Contenuto
Articolo 1	<p><i>Elementi di spesa indicativi di capacità contributiva e contenuto induttivo</i></p> <p>Nella nozione di elementi indicativi di capacità contributiva rientrano le spese sostenute dal contribuente per l'acquisizione di beni e servizi e per il relativo mantenimento, individuate nella Tabella A allegata al decreto (co. 2). Tali elementi sono valorizzati tenendo conto della spesa media, per gruppi e categorie di consumi e del nucleo familiare di appartenenza del contribuente,</p>

	<p>risultante dall'indagine annuale sui consumi della famiglie effettuata dall'Istat (co. 3).</p> <p>La valorizzazione dei suddetti elementi può avvenire pure «<i>considerando le risultanze di analisi e studi socio-economici, anche di settore</i>» (co. 4).</p> <p>Ai fini della determinazione sintetica del reddito, si deve prendere in considerazione l'ammontare più elevato tra quello disponibile in Anagrafe tributaria e quello determinato in base ai dati Istat o ad analisi e studi socio-economici, anche di settore (co. 5).</p> <p>Per la determinazione sintetica del reddito, l'Agenzia può comunque utilizzare anche elementi di capacità contributiva diversi da quelli riportati nella Tabella A, nonché tenendo conto della quota di risparmio (co. 6).</p>
Articolo 2	<p><i>Spese per beni e servizi</i></p> <p>Le spese relative ai beni e servizi sono imputate al contribuente cui risultano riferibili sulla base dei dati e delle informazioni presenti in Anagrafe tributaria. Al medesimo contribuente sono imputate altresì le spese effettuate dal coniuge e dai familiari fiscalmente a carico (co. 1).</p> <p>Non si considerano sostenute dalla persona fisica le spese relative a beni e servizi utilizzate esclusivamente ed effettivamente nell'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo, debitamente documentate (co. 2).</p>
Articolo 3	<p><i>Utilizzo dei dati relativi agli elementi di capacità contributiva ai fini della determinazione sintetica del reddito complessivo accertabile</i></p> <p>Il reddito complessivo accertabile è determinato sulla base della somma dei seguenti elementi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • spese, anche diverse da quelle indicate nella Tabella A, valorizzate in base ai dati presenti in Anagrafe tributaria; • quota parte attribuibile al contribuente delle spese Istat; • ulteriori spese riferite ai beni e servizi indicati nella Tabella A, valorizzate in base ai dati rilevati da analisi e studi socio-economici; • incrementi patrimoniali imputabili al periodo d'imposta; • quota di risparmio formatasi nell'anno.
Articolo 4	<p><i>Spese attribuite al contribuente in sede di determinazione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche e prova contraria</i></p> <p>Il contribuente ha la possibilità di dimostrare che il finanziamento delle spese è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nel periodo d'imposta ovvero con redditi esenti, esclusi o soggetti a tassazione alla fonte a titolo d'imposta ovvero da parte di soggetti diversi dal contribuente. Il contribuente può altresì dimostrare il diverso ammontare delle spese attribuite al medesimo.</p>
Articolo 5	<p><i>Efficacia</i></p> <p>Le disposizioni contenute nel decreto si applicano a partire dai redditi del periodo d'imposta 2009.</p>

4. Incrementi patrimoniali

Il nuovo accertamento sintetico prevede **importanti novità per quanto riguarda l'impatto degli incrementi patrimoniali (o investimenti)**, per i quali non sussiste più la presunzione secondo cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito (che si presume sia

stato posseduto per il sostenimento della spesa) per quote costanti nell'anno in cui la spesa è stata effettuata e nei quattro precedenti.

Nel nuovo strumento di accertamento sintetico, il «**correttivo**» descritto **non** trova più **applicazione**, con la conseguenza che anche gli incrementi patrimoniali, al pari dei consumi, sono **considerati per intero** come maggior reddito nell'anno in cui viene sostenuta la spesa.

5. Aspetti procedurali

Con la C.M. 24/E/2013 l'Agenzia delle Entrate ha fornito interessanti chiarimenti in merito alla procedura che gli Uffici devono seguire **prima di notificare** l'eventuale **avviso di accertamento sintetico**.

Nel paragrafo 2.3 della predetta C.M., dedicato all'attività istruttoria ed al contraddittorio, l'Agenzia, dopo aver evidenziato che il nuovo redditometro è caratterizzato, tra le altre cose, da un ampliamento dei momenti di confronto con il contribuente, riprende il contenuto dell'art. 38 comma 7 de D.P.R. n. 600/1973, secondo cui l'Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo del contribuente, deve in primo luogo «**invitare il contribuente a comparire di persona, o per mezzo di rappresentanti, per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento**».

Dal punto di vista tecnico, la C.M. 24/E/2013 precisa che la disposizione di cui all'art. 38 comma 7 del D.P.R. n. 600/1973 ripropone la locuzione contenuta nell'art. 32 comma 1 n. 2) del D.P.R. n. 600/1973, in cui nell'ambito dei **poteri dell'Ufficio**, quest'ultimo può invitare il contribuente a presentarsi di persona per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, indicando nell'avviso stesso gli elementi e le circostanze più rilevanti.

È bene osservare sin da subito che **l'invito a comparire in questione viene inviato ai contribuenti che sono già stati oggetto di una selezione a «monte»**, con la quale dovrebbero essere state individuate le posizioni più rilevanti per la ricostruzione del reddito sintetico.

L'invio dell'avviso, infatti, è inquadrabile tra i poteri istruttori che l'Ufficio esercita in una fase antecedente al vero e proprio accertamento del contribuente.

In questa prima fase, infatti, l'Ufficio baserà il proprio invito solamente sulle spese «**certe**» (oggettivamente riscontabili e conosciute dall'Amministrazione finanziaria e dal contribuente) e su quelle per «**elementi certi**» (spese desumibili da dati e notizie presenti in Anagrafe tributaria, per il cui mantenimento si utilizzano le medie Istat), **escludendo** quindi le **spese Istat**.

Ciò starebbe a significare che la **difesa potrebbe essere più agevole** in questa prima fase, in quanto la giustificazione del contribuente si basa su elementi certi e non meramente presunti.

Sembra quindi ragionevole ritenere che si tratti di un'occasione da non perdere, considerando altresì che la **mancata risposta all'invito a comparire** porta con sé una serie di conseguenze negative che non vale la pena rischiare di correre.

In particolare, oltre all'applicazione della **sanzione da euro 258 a euro 2.065**, è bene evidenziare che **i documenti non prodotti non** potranno essere **utilizzati nella successiva fase contenziosa da parte del contribuente**, e l'Ufficio potrà valutare l'utilizzo di altri strumenti istruttori, come ad esempio le indagini finanziarie.

Valutata l'opportunità di aderire all'invito dell'Ufficio, la difesa del contribuente, si legge nella C.M. 24/E/2013, può basarsi tenendo conto delle indicazioni contenute nell'art. 38 comma 4 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui il **contribuente stesso può fornire la**

prova che le spese sostenute nel periodo d'imposta sono state finanziate con **redditi diversi da quelli posseduti** nello stesso periodo d'imposta, redditi **esenti**, redditi **sogetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta** o **imposta sostitutiva**, ovvero redditi legalmente **esclusi** dalla base imponibile.

Il contribuente potrà altresì dimostrare, con **prove dirette**, che le spese «certe» attribuite hanno un diverso ammontare o sono state sostenute da soggetti terzi.

Gli **esiti derivanti da questa prima fase istruttoria**, precisa la C.M. 24/E/2013, possono essere alternativamente i seguenti:

- il contribuente fornisce **chiarimenti esaustivi** relativamente alle spese «certe» ed a quelle per «elementi certi», con conseguente decadenza, da parte dell'Ufficio, da qualsiasi altra attività di ricostruzione del reddito sintetico del contribuente;
- il contribuente **non** è in grado di **contrastare** la **pretesa dell'Ufficio**, nel qual caso si passa alla successiva fase del vero e proprio contraddittorio, come disposto dall'art. 38, co. 7, D.P.R. 600/1973, in cui tuttavia assumeranno rilievo anche le spese Istat.

6. Strumenti di difesa per il contribuente: prova contraria

Come già in parte anticipato, per quanto riguarda le modalità con le quali si deve svolgere il contraddittorio, la C.M. 24/E/2013 ha dettato delle **linee guida** molto precise. In particolare, il contraddittorio si svilupperà attraverso l'analisi delle seguenti tipologie di spese:

- le **spese certe**, per le quali il contribuente può dimostrare, con prove certe e dirette basate su idonea documentazione, **l'errata imputazione della spesa** o **l'inesattezza delle informazioni** in possesso dell'Amministrazione;
- la **concreta disponibilità di un bene** di cui l'Amministrazione possiede tutte le informazioni relative alle specifiche caratteristiche tecniche (ampiezza, categoria catastale, potenza, dimensioni, ecc.), cui sono direttamente riconducibili le spese di mantenimento (spese per elementi certi). Per questa tipologia di spesa il contribuente, oltre a dimostrare **l'eventuale inesattezza delle informazioni** contenute nell'invito, può dare evidenza di fatti, situazioni e circostanze, supportate anche indirettamente da documentazione, da cui si possa riscontrare **l'inesattezza relativa alla ricostruzione della spesa** o **la diversa imputazione della stessa** (ad esempio, l'inagibilità dell'immobile relativamente alla quantificazione delle spese di acqua, condominio e manutenzione ordinaria, il sequestro temporaneo del mezzo di trasporto per provvedimento dell'autorità municipale o giudiziaria relativamente alla quantificazione delle spese per carburanti, pezzi di ricambio, ecc.);
- le **spese per investimenti** sostenute nell'anno, in relazione alle quali può essere fornita la prova della **formazione della provvista** e dell'**utilizzo** della stessa per l'effettuazione dello specifico investimento;
- il **risparmio**, in relazione al quale il contribuente può dare ogni utile informazione relativa alla **quota formatasi nell'anno**.

Il contribuente, fin dal primo incontro, può fornire chiarimenti sugli elementi di spesa individuati e sul proprio reddito fornendo, pertanto, la **prova contraria** alla presunzione dell'Ufficio.

Può, infatti, provare che le spese sostenute nel periodo d'imposta sono state finanziate con:

- redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta;
- redditi esenti;

- redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta;
- redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

7. Scostamento tra reddito dichiarato e reddito accertato

L'art. 38 comma 6 del D.P.R. n. 600/1973, che in passato conteneva la disciplina della **prova contraria**, nella versione attualmente in vigore prevede che la **determinazione sintetica** del reddito sia **ammessa** a condizione che il **reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato**. In relazione a tale aspetto si segnala quanto segue:

- la **franchigia** nel «vecchio» redditometro era pari al 25%, con conseguente riduzione di tale «ombrello» al **20%**, quale soglia per la validità del successivo accertamento in capo al contribuente;
- lo scostamento di cui sopra, a differenza del passato, in cui era richiesto che lo stesso si verificasse per un biennio, può sussistere **anche per un solo periodo d'imposta**, mettendo in tal modo la parola fine all'annoso dibattito, sorto sia in dottrina che in giurisprudenza, sulla consecutività o meno dei due periodi d'imposta in precedenza previsti;
- l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 19.6.2012 n. 25/E, ha chiarito che, in continuità con il passato, il **calcolo dell'eccedenza di un quinto** si deve basare sul **reddito dichiarato** e non su quello determinato sinteticamente.

Tale impostazione è stata confermata dalla C.M. 24/E/2013, in cui è contenuto l'esempio che se il reddito dichiarato è pari a 100, si procede all'accertamento se il reddito sinteticamente accertabile è almeno pari a 121 (100 + 20%).

In pratica, il rigo del Modello Unico PF da tenere in considerazione per il calcolo del 20% è il rigo RN1, ovvero il rigo 11 del Modello 730-3.

8. Deduzione per oneri

L'art. 38 comma 8 del D.P.R. n. 600/1973, che prima stabiliva l'impossibilità di dedurre dal reddito determinato sinteticamente gli **oneri deducibili di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 917/1986**, prevede ora l'**obbligo** del **contraddittorio preventivo**. In particolare, si stabilisce che gli oneri di cui all'art. 10 citato sono **deducibili** dal reddito determinato sinteticamente e spettino altresì le **detrazioni** d'imposta per le spese effettivamente sostenute dal contribuente.

9. Decorrenza

Secondo quanto stabilito dall'art. 22 comma 1 del D.L. n. 78/2010, le disposizioni normative sul nuovo accertamento sintetico (compreso, quindi, il redditometro) hanno efficacia *«per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto»* alla data di entrata in vigore del D.L. n. 78/2010.

In buona sostanza, ciò sta a significare che la decorrenza riguarda il periodo d'imposta **2009** e quelli **successivi**. Tale impostazione è confermata dall'art. 5 del D.M. 24 dicembre 2012, secondo cui *«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».

Posizione dell'Agenzia delle Entrate

In merito alla decorrenza, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito, con la C.M. 15.2.2013 n. 1/E, che la disciplina del **nuovo accertamento sintetico e redditometrico** non può che applicarsi **esclusivamente alle annualità dal 2009 e seguenti**, e non può considerarsi come strumento «evoluto» rispetto a quello esistente in passato.

Tale linea interpretativa è stata confermata anche successivamente con la direttiva 15/2013 della Direzione centrale affari legali e contenzioso dell'Agenzia, le cui indicazioni dovranno essere rispettate da parte degli Uffici locali dell'Amministrazione finanziaria.

In tale documento si leggono le motivazioni addotte dall'Agenzia a supporto di un'applicazione del «nuovo» accertamento sintetico, o redditometro, esclusivamente per le annualità dal 2009 in poi.

In primo luogo, sostiene l'Agenzia, depone a tale favore il contenuto letterale dell'art. 22 del D.L. n. 78/2010, laddove si precisa, come visto in precedenza, che le modifiche all'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 sono applicabili esclusivamente a partire dall'annualità 2009, come confermato anche dal successivo D.M. 24 dicembre 2012.

In secondo luogo, secondo l'Amministrazione finanziaria il redditometro (o più in generale l'accertamento sintetico) **non sarebbe in alcun modo paragonabile agli studi di settore**, la cui applicazione retroattiva è ormai considerata da anni una pratica avallata anche dall'Agenzia stessa, che in più occasioni ha ritenuto invocabile, se più favorevole al contribuente, la versione evoluta dello studio anche per gli anni pregressi (si veda, da ultimo, la C.M. 11.7.2012 n. 30/E).

A tale proposito, si legge nella direttiva in commento, gli studi di settore «evoluti» o «integrati» rappresentano una metodologia analoga e, come tale, comparabile alla precedente, consentendone in tal modo l'applicazione anche in periodi d'imposta precedenti.

A diverse conclusioni, tuttavia, si deve pervenire per lo **strumento dell'accertamento sintetico e per il redditometro**, in quanto trattasi, a parere dell'Agenzia, di una **differente metodologia accertativa**. In particolare, mentre gli elementi contenuti nel D.M. 10 settembre 1992 consentono di determinare il reddito sintetico sulla base della disponibilità di alcuni beni, nel nuovo redditometro la ricostruzione sintetica del reddito si fonda sulla sommatoria derivante da ciascuna tipologia di spesa. In altre parole, mentre con il vecchio strumento il reddito è ricostruito a prescindere dalla spesa effettivamente sostenuta, con il nuovo sono proprio i costi sostenuti, o attribuibili su base statistica, a determinare il reddito del contribuente.

Per avallare la propria posizione, l'Agenzia nella direttiva esemplifica l'ipotesi di un contribuente con un'autovettura di potenza pari a 24 cavalli fiscali, ovvero 150 kw, la quale in base al vecchio strumento determina un reddito presunto di euro 41.284, mentre con il nuovo consente di determinare solo il costo su base statistica per pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti e servizi vari, per euro 6.500 circa.

Tale ultimo valore, tuttavia, non rappresenta il reddito totale e complessivo del contribuente, bensì solamente la spesa correlata a quel bene.

In virtù di tale differente approccio metodologico, l'Agenzia ritiene che i **due strumenti siano differenti tra loro e la versione applicabile dal 2009 non sia una mera evoluzione di quello precedente**, bensì una vera e propria novità.

Infine, anche nella C.M. 24/E/2013, l'Amministrazione finanziaria ribadisce la propria posizione, già espressa con la C.M. 1/E/2013, in merito all'efficacia del nuovo redditometro e

cioè che esso trova applicazione solo per le annualità dal 2009 in poi, mentre fino al 2008 resta valido il precedente sistema basato sul D.M. 10 settembre 1992.

Secondo l'Agencia, infatti, lo strumento come delineato dal D.M. 24.12.2012 costituisce «un effettivo intervento di sistema e non rappresenta la semplice evoluzione di una metodologia statistica di ricostruzione del reddito».

In particolare, nella citata C.M. 24/E/2013, si sostiene che **il nuovo redditometro non prevede la quantificazione del reddito presunto con l'utilizzo esclusivo di dati statistici** basati sulla mera disponibilità di beni e servizi ai quali sono correlati indici e coefficienti, bensì si basa su un maggior numero di elementi, tenendo altresì in considerazione la composizione del nucleo familiare.

Per rafforzare la propria posizione, l'Agencia ribadisce che l'art. 22 del D.L. n. 78/2010 stabilisce che le modifiche apportate all'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973 hanno effetto solo per gli accertamenti relativi al periodo d'imposta 2009 e successivi, e non è prevista una disposizione analoga a quella stabilita dall'art. 5 comma 3 ultimo periodo de D.M. 10 settembre 1992, secondo cui, per far salvi gli accertamenti emanati sulla base del precedente D.M. 21 luglio 1983, «il contribuente può, tuttavia, chiedere, qualora l'accertamento non sia divenuto definitivo, che il reddito venga rideterminato sulla base dei criteri indicati nell'art. 3 del presente decreto».

VECCHIO e NUOVO REDDITOMETRO – DIFFERENZE (art. 38 de D.P.R. n. 600/1973)		
	Vecchio redditometro	Nuovo redditometro
Scostamento tra reddito accertato sinteticamente e reddito dichiarato	Il reddito determinato sinteticamente deve eccedere quello dichiarato di almeno un quarto e lo scostamento deve sussistere per almeno due periodi d'imposta	Il reddito determinato sinteticamente deve eccedere quello dichiarato di almeno un quinto ed è sufficiente che tale scostamento si verifichi per un solo periodo d'imposta
Spese per incrementi patrimoniali	Si presume sostenuta, per quote costanti, nell'anno in cui è stata sostenuta e nei quattro precedenti	Costituisce una spesa interamente attribuibile all'anno in cui è stata sostenuta
Oneri deducibili	Sono indeducibili dal reddito determinato sinteticamente gli oneri di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 917/1986	Sono deducibili dal reddito determinato sinteticamente gli oneri di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 917/1986
Detrazioni d'imposta	Non previste	Competono gli oneri per le spese detraibili dal contribuente
Indici di spesa	Sono determinati con decreto ministeriale ed è previsto l'adeguamento biennale	Sono determinati con decreto ministeriale, da aggiornare ogni due anni, tenendo conto di analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza
Prova contraria	Il contribuente può dimostrare	Il contribuente può dimostrare che

	che il maggior imponibile deriva in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta	la spesa è stata sostenuta con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta o con redditi esenti o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile
Contraddittorio	Non è prevista alcuna obbligatorietà	Prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio ha l'obbligo di convocare il contribuente al fine di avviare il procedimento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218/1997
Mancata risposta agli inviti dell'Ufficio	L'accertamento sintetico è ammesso anche laddove il contribuente non abbia dato seguito agli inviti a comparire dell'Ufficio o risposta ai questionari inviati dallo stesso	Non è più prevista la possibilità di attivazione dell'accertamento in tale ipotesi