

L'accertamento parziale: rilievo e potenzialità dello strumento

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 4 Marzo 2011

l'accertamento parziale, a seguito degli interventi operati con la "legge di stabilità" vede ampliare la propria portata e pregnanza operativa; il presente contributo tende a definire la portata delle novità conseguenti, ed a fornire un quadro di riferimento circa l'attività di accertamento richiamata. A cura di Giuseppe Pagani

L'accertamento parziale - Premessa

L'accertamento parziale ha ricevuto nuovo vigore stimolo ad opera del comma 17 dell'articolo 1, legge n. 220 del 13.12.2010, denominata "legge di stabilità per l'anno 2011": lo strumento istruttorio a disposizione dell'amministrazione finanziaria vede infatti ampliarsi le ipotesi e le fonti che ne alimentano il funzionamento; quanto precede in quanto, come recita il primo periodo della disposizione,

"il potenziamento dello strumento è finalizzato al miglioramento delle attività di controllo fiscale, nell'ottica di indirizzarle verso situazioni a maggiore rischio di evasione".



Le disposizioni normative di riferimento

Ritengo occorra anzi tutto mettere a fuoco la normativa di riferimento, che si compone di due disposizioni, distinte in base alle imposte di riferimento, e precisamente :

- **l'articolo 41-bis del d.p.r. n. 600/73, con riferimento alle imposte sui redditi;**
- **l'articolo 54 del d.p.r. n. 633/72, con riferimento all'imposta sul valore aggiunto.**

Credo sia necessario analizzare, di entrambe le norme, il testo come modificato dalla "legge di stabilità",

onde analizzarne in seguito le implicazioni . **L'articolo 41-bis del d.p.r. n°600/73** recita testualmente :

“Senza pregiudizio dell'azione accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1 a 4, nonché dalle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale, ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'articolo 5 del T.U.I.R. o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto od in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218...”

L'articolo 54, 4° comma, del d.p.r. n. 633/72, si esprime invece come segue:

“Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 57, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 51, secondo comma, numeri da 1 a 4, nonché dalle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale, ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di corrispettivi o d'imposta in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti, può limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, l'imposta o la maggiore imposta dovuta o il minor credito spettante, nonché l'imposta o la maggiore imposta non versata escluse le ipotesi di cui all'articolo 54-bis anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.”

Dall'attenta analisi del testo normativo di cui sopra, emerge chiaramente che le principali novità introdotte, evidenziate in grassetto, sono costituite dalle maggiori ipotesi di ricorso all'accertamento parziale, da parte degli uffici accertatori. L'accertamento parziale, nel corso del tempo, ha trovato la propria specifica funzionalità nel permettere all'amministrazione finanziaria la rettifica della dichiarazione

di un contribuente,

“sulla base di elementi certi, senza necessità di dover valutare la sua posizione complessiva”(1).

Si tratta di una modalità di accertamento che, **prendendo le mosse da elementi di fatto indicativi di evasione, non necessita di alcuna fase istruttoria particolare e consente all'ufficio di rettificare la dichiarazione del contribuente in deroga ai principi di unicità e globalità che dovrebbe caratterizzare l'accertamento fiscale.** Alla luce di una tradizione interpretativa risalente al secolo scorso(2), unita alle esigenze di certezza, economicità dell'azione erariale e tutela del contribuente, l'atto di accertamento dovrebbe essere:

- **Unico:** nel senso che ne dovrebbe essere emesso non più di uno, per ogni periodo di imposta, considerando la posizione di ogni contribuente ;
- **Globale:** nel senso che nell'atto di accertamento dovrebbero confluire tutti gli elementi probatori, o comunque i dati e notizie e documenti, capaci di una qualche rilevanza ai fini dell'azione di controllo, secondo il parere dell'ufficio.

Orbene, **mediante l'accertamento parziale, aggirando gli “ostacoli” posti dai principi appena esaminati, l'Amministrazione muove solo alcune specifiche contestazioni al contribuente, senza per questo compromettere l'eventuale, ulteriore azione di controllo da esperire sullo stesso, nei termini consentiti e descritti dall'articolo 43 del d.p.r. n. 600/73** . Pertanto, l'accertamento parziale costituisce un'eccezione del principio dell'unicità dell'accertamento, al pari dell'accertamento integrativo : è in queste specifiche fattispecie che viene negata la caratteristica dell'accertamento, secondo la quale, una volta emesso l'atto relativo, l'Amministrazione vedrebbe esaurirsi la propria potestà impositiva, con riferimento a quel contribuente e a quel periodo d'imposta. Mentre con l'accertamento parziale, però, l'atto emesso con riferimento ad un periodo d'imposta non esaurisce le possibili azioni erariali di accertamento nei confronti del contribuente per lo stesso periodo, nel caso dell'accertamento integrativo, le possibili ulteriori azioni sono sottoposte al sopraggiungere di nuovi elementi probatori, o, comunque, rilevanti ai fini dell'azione da esperire. **Un breve “excursus” circa le modalità di utilizzo dell'accertamento parziale nel corso del tempo** L'accertamento parziale, previsto dagli articoli 41-bis del d.p.r. n. 600/ 73 e 54, ° comma 4, del d.p.r. n. 633/72, è emesso dall'ufficio in assenza di qualsiasi pregiudizio dell'ulteriore azione di controllo: quanto precede, in quanto sprovvisto di una valutazione inerente la posizione complessiva riferibile al contribuente oggetto di verifica, e in quanto fondato su elementi certi, raccolti presso soggetti “terzi”. Inizialmente la procedura è stata sfruttata per l'azione di accertamento rivolta a particolari categorie reddituali, quali i redditi di capitale e quelli fondiari. Sostanzialmente, a seguito di segnalazioni ad opera della Guardia di finanza, o di enti pubblici diversi, e dall'analisi dei dati in possesso dell'anagrafe tributaria, si “innesca” lo strumento oggetto del presente

contributo(3). Il raggio d'azione dello stesso, è venuto tuttavia gradualmente ampliandosi. Già con la circolare ministeriale n. 235/E dell'8 agosto 1997 l'Amministrazione finanziaria affermava che “per gli elementi fiscalmente rilevanti evidenziati nei processi verbali conseguenti a verifiche generali della Guardia di finanza può essere utilizzato lo strumento dell'accertamento parziale di cui agli articoli 41-bis del d.p.r. n. 600/73 e 54, comma 5, del d.p.r. n. 633/72”, fatta salva la possibilità di ricorrere agli ordinari strumenti di accertamento,

“nelle ipotesi in cui risulti evidente la necessità per l'ufficio di svolgere un'ulteriore, autonoma, attività istruttoria”.

La citata circolare proseguiva evidenziando che le differenze tra l'accertamento in genere, e quello parziale in particolare, non siano da ricercare nelle caratteristiche oggettive e contenutistiche dei documenti in possesso dell'ufficio, quanto piuttosto nella loro provenienza esterna rispetto all'ufficio stesso. Agli uffici, pertanto, era demandato il compito di trasformare ogni elemento utilizzabile proveniente, ad esempio, da segnalazioni della Guardia di finanza, in avvisi di accertamento parziale: il tutto lasciando ad un secondo tempo una eventuale, ulteriore, analisi puntuale della complessiva posizione facente capo al medesimo contribuente. Non sono mancate, tuttavia, prese di posizione di diverso avviso, anche da parte della stessa amministrazione finanziaria, come si è visto con la Circolare Ministeriale n. 65 del 28.06.2001. Con la circolare suddetta, si è affermato che

“l'ufficio è tenuto a svolgere, in sede istruttoria della posizione fiscale, un esame circostanziato dei complessivi elementi in suo possesso, al fine di verificare l'effettiva legittimità dei presupposti impositivi, non rinviando tout court tale disamina alla fase del contraddittorio con il contribuente, anche in relazione a poste di recupero per le quali non sussiste un ragionevole convincimento di fondatezza sulla base delle stesse risultanze istruttorie”.

Quanto affermato trova motivazione nel fatto che la fase di contraddittorio richiamata deve fondarsi su “nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'ufficio in dipendenza dell'attività istruttoria svolta”.

Come si presenta il “nuovo” accertamento parziale

L'intervento delineatosi con la “legge di stabilità” non è il primo che, nel corso degli anni più recenti, ha progressivamente ampliato le potenzialità dello strumento oggetto del presente contributo. Le possibili applicazioni dell'accertamento parziale erano già state ampliate con la legge n. 311/2004 (Finanziaria 2005), inserendo tra le ipotesi che ne consentivano l'utilizzo, le segnalazioni conseguenti ad accessi, ispezioni, verifiche. Attualmente, a seguito dell'intervento eseguito dalla legge di stabilità, oltre a fondarsi

su segnalazioni conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche, lo strumento di accertamento potrà essere “innescato” nelle seguenti ipotesi:

- **Inviti a comparire inviati ai contribuenti**, con richiesta di dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche in conseguenza di indagini finanziarie avviate .

In merito a queste ultime, va evidenziato come, precedentemente alla modifica in commento, era stabilito che le risultanze delle stesse potessero formare oggetto degli accertamenti di cui agli articoli 38, 39, 40 e 41 del d.p.r. n. 600/73: ne era pertanto escluso l'utilizzo nell'ambito dell'accertamento parziale, disciplinato dall'articolo 41-bis del citato decreto.

- **Inviti al contribuente a trasmettere atti e documenti** utili ai fini dell'accertamento: in questo contesto sono da ricomprendere gli inviti a produrre documentazione contabile, rivolti ai soggetti obbligati alla tenuta della contabilità.
- **Questionari inviati ai contribuenti**, con l'invito a ritomarli compilati e sottoscritti, ai fini dell'ottenimento di dati e notizie utili ai fini dell'accertamento nei loro confronti, o nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti economici.

Da rilevare, infine, come l'ampliamento della portata operativa dell'accertamento parziale analizzato per le imposte dirette, sia del tutto analogo anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Una possibile linea difensiva offerta al contribuente

Come si evince dai testi degli articoli 41-bis del d.p.r. n. 600/73, e 54 del d.p.r. n. 633/72, illustrati nel corso del secondo paragrafo, **l'accertamento parziale è alternativo rispetto alle attività di “liquidazione” e di “controllo formale”**, disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 36-bis e 36-ter, del d.p.r. n. 600/73. Orbene, la questione è di tutto rilievo a fini operativi, in quanto, alla luce dell'analisi della normativa di riferimento in materia di decadenza del potere di accertamento, esistono diversi riferimenti per queste diverse, e, come si è detto, alternative, tipologie di attività dell'amministrazione finanziaria. Se, infatti, l'accertamento parziale è sottoposto agli “ordinari” termini di decadenza, determinati dall'articolo 43 del d.p.r. n. 600/73, diversi sono i termini stabiliti, con riferimento alle attività di liquidazione e controllo formale. **L'accertamento parziale è esperibile, secondo il citato articolo 43 del d.p.r. n. 600/73, mediante notifica degli avvisi relativi, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, “a pena di decadenza”.**

Diversamente, invece stabilisce l'**articolo 25 del d.p.r. n. 602/73**, in materia di decadenza del termine per le attività:

- di liquidazione, prevista dall'articolo 36-bis del d.p.r. n. 600/73, per cui “il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo ... entro il 31 dicembre ... del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione”;
- di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del d.p.r. n. 600/73, per cui il concessionario della riscossione deve notificare la cartella entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Va evidenziato ulteriormente che, con riferimento alle attività di liquidazione e di controllo formale, non si fa riferimento alla “notifica dell'avviso di accertamento”, ma a quella della cartella di pagamento! Appare pertanto manifesto che il termine riservato a queste due attività è di gran lunga più “stringente” rispetto a quello ordinariamente stabilito per l'accertamento in genere, e per il “parziale”, oggetto del presente contributo. Da tale disamina emerge una importante “chance” difensiva per il contribuente raggiunto da un accertamento parziale laddove l'ufficio effettuasse una rettifica, utilizzando attività tipiche del “controllo formale” o della “liquidazione”, con riferimento ad un periodo d'imposta in relazione al quale le predette attività sarebbero ormai non più esercitabili. In tali ipotesi il contribuente avrà la possibilità, in sede di opposizione all'avviso “parziale”, di eccepire la nullità dell'accertamento, essendo nel frattempo “maturata” la decadenza dei termini relativi.

Riflessioni conclusive

Il presente contributo è stato teso a definire come, a seguito dell'intervento della “legge di stabilità per il 2011” (legge n. 220 del 13.12.2010), le potenzialità operative dello strumento rappresentato dall'accertamento parziale vedano ulteriormente ampliati i propri “orizzonti”. Per esemplificare in concreto, si pensi alla immediata opportunità, per l'ufficio, di “trasformare” il contenuto di un processo verbale di constatazione, redatto in sede di accertamento e verifica generale, in un avviso di accertamento parziale: in tal modo gli uffici si riservano la possibilità di “ritornare sul luogo del delitto”, anche grazie ad ulteriori accessi, ispezioni e verifiche. Va precisato ulteriormente che, ricorrendo al “parziale”, l'ufficio evita i limiti normativi posti dall'ultimo comma dell'articolo 43 del d.p.r. n. 600/73, e dall'articolo 57 del d.p.r. n. 633/72, in base ai quali l'integrazione o modificazione in aumento di un accertamento

“... mediante la notificazione di nuovi avvisi...” è condizionato alla “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi...”.

Note 1) Francesco Falcone, Antonio Iorio - “La rettifica parziale lancia l'affondo contro l'evasione”, in “Il Sole 24 Ore” del 20.12.2010 2) Paola Rossi - “Il potenziamento degli accertamenti parziali” - 14.01.2011 – Istituto di ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in “Giornale del Triveneto” -

Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili delle Tre Venezie” 3) Francesco Buetto
- “L'accertamento parziale dopo la Finanziaria 2011”, in “CommercialistaTelematico.com” del 17.01.2011
Giuseppe Pagani 4 marzo 2011