
L'accertamento parziale è un accertamento legittimo

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 2 Febbraio 2015

nei casi previsti dalla legge, l'emissione di un accertamento parziale non solo è una facoltà del fisco, ma può addirittura essere definito un obbligo dell'amministrazione

E' onere dell'Agenzia delle Entrate valutare le segnalazioni in suo possesso con la riconosciuta discrezionalità tecnica al fine di adottarle o meno, in tutto o in parte, e legittimamente utilizzare l'accertamento parziale, previsto dall'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/73 e dall'art. Art. 54, c. 5, del D.P.R.n.633/72.

E' questa, in estrema sintesi, quanto emerge dalla lettura della sentenza della Corte di Cassazione n. 27323 del 23 dicembre 2014 (ud 11 novembre 2014).

La sentenza

Per la Corte il tenore letterale delle norme (artt. 41-bis del D.P.R. n. 600/73 e 54, c. 5, del D.P.R. n. 633/72) *“non giustifica l'interpretazione restrittiva propalata dalla parte, e non solo perchè non vi è in essa alcun appiglio testuale che lasci intendere che l'amministrazione non possa emettere un avviso parziale, allorchè disponga di elementi tali da consentire di procedere uno actu ad un accertamento unitario e globale della posizione del contribuente. Nè in questa direzione è influente la circostanza che l'amministrazione possa procedere con un accertamento parziale solo se la segnalazione provenga da un soggetto ad essa estraneo, vero che le segnalazioni, oltre che dalla Guardia di Finanza, o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici, possono essere attinte anche da fonti interne dell'amministrazione come per esempio per dati estrapolati dell'Anagrafe tributaria. Decisiva è piuttosto in senso opposto la ratio sottesa all'accertamento parziale, che è strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile laddove le attività istruttorie - e non solo, perchè il ricorso all'accertamento parziale è esperibile anche quando l'infedeltà dichiarativa emerga direttamente dalla dichiarazione (6574/08) - diano contezza della sussistenza a qualsiasi titolo di attendibili posizioni debitorie e non richiedano perciò, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di un ufficio valutativo ulteriore rispetto a quello che si risolve nel recepire e fare proprio il contenuto della segnalazione. Questo porta anche a sottolineare, nel confronto con gli altri strumenti accertativi di cui dispone l'amministrazione, che, rispetto all'accertamento che ha luogo nelle forme ordinarie, sia esso analitico o induttivo, l'accertamento parziale, pur potendo fare perno sulle medesime acquisizioni istruttorie che sono talora*

alla radice del primo, risulta tuttavia qualitativamente diverso, poichè esso si vale, come si è affermato (13799/14), di una sorta di 'automatismo argomentativo' indotto da quelle fonti di conoscenza, in guisa del quale il confezionamento dell'atto risulta possibile sulla base della sola segnalazione, senza che si renda necessario perciò dar corso ad ulteriori attività di approfondimento che sono appannaggio di regola degli accertamenti più complessi. Da qui la Corte ha tratto la convinzione, a cui il collegio crede di dover dare continuità, che l'accertamento parziale possa basarsi anche su una verifica generale, in quanto 'la segnalazione costituisce solo l'atto di comunicazione che consente l'accertamento, distinto dall'attività istruttoria, anche se di modestissima entità, da esso necessariamente presupposta' (25486/13; 12819/10; 2761/09) e che esso possa perciò essere legittimamente adottato, come appunto avvenuto qui, anche su iniziativa propria dell'ufficio titolare del potere di accertamento totale (12577/10)".

Breve nota

Come abbiamo già avuto modo di sostenere ¹ il principio della unicità e globalità dell'accertamento (valido in un sistema di imposizione dove il reddito era determinato automaticamente in via forfetaria) ha ormai lasciato il passo alla parzialità dei presupposti, prendendone in considerazione gli aspetti via via che nascono.

L'accertamento parziale ² non costituisce un metodo di accertamento che deroga alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del citato D.P.R. n. 600/1973, ai fini reddituali, e artt. 54 e 55 del D.P.R. n.633/72, ai fini Iva, quanto piuttosto una modalità procedurale cui si applicano le stesse regole previste per gli accertamenti ordinari (acquiescenza, definizione delle sole sanzioni, autotutela, accertamento con adesione, mediazione, impugnazione dell'avviso, conciliazione giudiziale, iscrizione a ruolo).

La peculiarità dell'accertamento parziale consiste proprio nel procedere, con immediatezza, all'accertamento quando siano pervenuti elementi che consentono di determinare autonome irregolarità tributarie .

Caratteristiche peculiari dell'istituto sono, pertanto:

- limitatezza del contenuto ; ⁴
- tassatività delle forme di istruttoria che lo legittimano e ne caratterizzano l'identità;
- possibilità di notificare più accertamenti parziali per la stessa annualità;
- possibilità che agli effetti da esso derivanti se ne affianchino altri per l'eventuale prosecuzione dell'azione accertatrice;
- notifica semplificata, atteso che basta il semplice invio di una raccomandata con avviso di ricevimento (la notifica si da per avvenuta alla data indicata in detto avviso di ritorno, sottoscritto dal destinatario ovvero da persona di famiglia o addetto alla casa, ex art. 3, c. 4, del D.L. n. 261 del 15.9.1990, conv. con modif. in L. n. 331 del 12.11.90).

Inizialmente, eravamo in presenza di atti standardizzati, in cui l'attività di controllo da parte dell'ufficio era limitata al riscontro delle segnalazioni ricevute dal Centro informativo, dalla Guardia di Finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, con la dichiarazione presentata.

Pertanto, lo strumento è stato utilizzato anche per gli elementi fiscalmente rilevanti evidenziati nei p.v.c. conseguenti a verifiche generali della Guardia di Finanza.

La Finanziaria 2005 (Legge n.311/2004) ha apportato sensibili modifiche all'impianto normativo degli accertamenti parziali, disponendo l'utilizzabilità degli elementi che provengono dall'attività di controllo esterna (accessi, ispezioni e verifiche) nonché dalle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali. L'impiego dello strumento parziale, inoltre, è stato esteso alle ipotesi in cui dalle segnalazioni emerga comunque, ai fini delle imposte sui redditi, l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di liquidazione e controllo formale della dichiarazione.

Successivamente, la cd. Legge di Stabilità 2011 (art. 1, c. 17, L. 13 dicembre 2010, n. 220), ha integrato il solo richiamo all'attività di controllo esterna con il riferimento alle attività istruttorie di cui all'art. 32, c. 1, nn 1 - 4 .

Ne deriva che, fermo i dati e gli elementi acquisiti per effetto degli accessi, ispezioni e verifiche (nonché dalle altre fonti già indicate nella norma - art. 41-bis, c. 1, D.P.R. n. 600/73), è ora possibile utilizzare tale strumento anche in presenza di altre attività istruttorie prima non specificatamente previste (invito ai contribuenti per fornire dati e notizie rilevanti anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti per effetto delle indagini finanziarie o su segnalazione dei pubblici dipendenti; invito ai contribuenti ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti; invio ai contribuenti di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti).

2 febbraio 2015

Gianfranco Antico

1 Cfr. Antico, *Accertamenti parziali "allargati"*, in "il fisco" n. 43/2014, pag. 4222.

2 Cfr. Antico, *L'accertamento parziale*, in "Azienda & Fisco" n. 7/ 2007, pag. 31.

3Cfr. D'Alfonso, *L'accertamento parziale dei Centri di servizio*, in "il fisco" n. 47/1998, pag. 15319.

4 Cfr. Falsitta, *Manuale di Diritto Tributario*, Cedam, 1995, pag. 437.

5 Cfr. Art. 41-bis del D.P.R. n. 600/73, nella sua attuale formulazione: *“Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 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 effettuati 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 maggiore 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'art.5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o 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. Non si applica la disposizione dell'art. 44”*. Ed ai fini, il comma 5, dell'articolo 54, del D.P.R. n. 633/72, così recita: *“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 effettuati 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 di 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”.

6 Cfr. Capolupo, *Accertamento parziale: nuove modifiche*, in *"il fisco"*, n. 4/2011, pag. 1-543.