

L'accertamento parziale

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

L'accertamento parziale è un'attività accertativa, cioè volta alla ricostruzione di un reddito imponibile che si assume superiore a quello dichiarato dal contribuente, che non prevede l'esame complessivo della situazione di interesse tributario dello stesso rivolgendosi bensì a singole evidenze, ad esempio a quanto emerge dall'incrocio con i dati relativi ad altri soggetti di imposta (come nel caso dei redditi di partecipazione: il reddito dichiarato in capo alla società potrebbe non essere stato dichiarato dal socio al quale esso va imputato *pro quota* per trasparenza). L'accertamento parziale è anche un strumento utilizzato per rettificare la situazione reddituale dei contribuenti – imprese a seguito di verifiche di carattere parziale, che si rivolgono solamente alla disamina di determinati componenti reddituali (ad esempio solamente dei costi infragruppo). Il suo vantaggio quale strumento accertativo è di consentire la reiterazione dell'attività di rettifica, pur dovendo rispettare i termini ordinari di decadenza del potere di accertamento.

In sostanza, mentre un accertamento ordinario può essere compiuto una sola volta con riferimento a un determinato periodo di imposta, l'accertamento sintetico può essere ripetuto e quindi lascia campo libero a successivi accertamenti.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Natura e caratteristiche

La tipologia accertativa in esame deroga alla tendenziale unicità dell'atto di accertamento, che ha come scopo precipuo quello di evitare di esporre il contribuente a più atti di rettifica.

Tale disposizione non costituisce un nuovo metodo di accertamento, ma piuttosto una modalità procedurale cui si applicano le stesse regole previste per gli accertamenti ordinari: acquiescenza, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997; definizione delle sole sanzioni, a norma dell'art. 17 del D.Lgs. n. 472/1997; impugnazione dell'avviso, ai sensi degli artt. 13 e 21 del D.Lgs. n. 546/1992; autotutela, ai sensi dell'art. 68 del D.P.R. 27.3.1992, n. 287; accertamento con adesione, ai sensi del D.Lgs. n. 218/1997; iscrizione a ruolo, in forza degli artt. 14 e 15 del D.P.R. n. 602/1973.

In particolare, poi, l'accertamento integrativo in quanto sia possibile sulla base dei risultati del processo verbale di constatazione legittima (come si vedrà più avanti) la procedura di definizione agevolata dei verbali (art. 5-*bis*, D.Lgs. n. 218/1997).

Quanto alla procedura di adesione agli inviti al contraddittorio (art. 5, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 218/1997), anche se essa è naturalmente collegata alla possibilità di prestare adesione all'atto impositivo (adesione che è sicuramente applicabile agli accertamenti parziali), opera come si vedrà più avanti una preclusione se la vertenza può essere oggetto di definizione agevolata del pvc: questa procedura è infatti utilizzabile solo se non è possibile la definizione del verbale.

Gli accertamenti parziali sono stati utilizzati dagli uffici finanziari, generalmente, per accertare, per esempio, l'omessa o parziale indicazione di redditi fondiari (canoni di locazione non dichiarati), di redditi di capitale (utili distribuiti e non dichiarati, redditi derivanti dalla partecipazioni a società e/o associazioni), di redditi di lavoro autonomo (compensi soggetti a ritenuta), di redditi soggetti a tassazione separata (TFR, emolumenti arretrati), di redditi diversi (compensi corrisposti e assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di acconto e non dichiarati dal percettore).

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

In epoca abbastanza recente però è stato progressivamente ampliato l'ambito applicativo dell'accertamento parziale per ricomprendervi i controlli mediante coefficienti presuntivi di reddito, parametri e studi di settore.

Dal punto di vista del fisco il vantaggio dell'accertamento parziale risiede nel poter procedere con speditezza all'accertamento quando l'ufficio abbia ricevuto elementi che consentono di determinare autonomamente delle maggiori imposte, a seguito delle irregolarità tributarie riscontrate, fatta salva la possibilità di effettuare ulteriori accertamenti parziali per lo stesso periodo di imposta.

La normativa di riferimento

In base all'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, se, a seguito delle segnalazioni effettuate dalla Guardia di Finanza, da pubbliche amministrazioni, da enti pubblici o dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultano elementi che consentono agli uffici dell'Agenzia delle Entrate 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 TUIR);
- l'esistenza di deduzioni, esenzioni o agevolazioni in tutto o in parte non spettanti;

gli uffici sono legittimati ad accertare, in base a tali elementi, il reddito o il maggior reddito imponibili, senza pregiudizio per l'ulteriore azione accertatrice.

Se l'accertamento parziale è azionato a seguito di una verifica parziale o di un accesso mirato, in esito ai quali siano state rinvenute «tracce» di evasione (ad esempio, l'evidenza informatica di una contabilità parallela), nella impedisce la successiva redazione ed emissione di nuovi avvisi di accertamento, nei quali contestare allo stesso contribuente, e per lo stesso periodo d'imposta, ulteriori comportamenti di interesse fiscale.

Gli accertamenti parziali non subiscono limitazioni normative allorquando gli uffici notificano, in tempi diversi, più accertamenti parziali, anche

se riferibili alle stesse componenti reddituali.

Rispetto all'accertamento integrativo (art. 43 D.P.R. n. 600/1973), l'accertamento parziale non necessita, per la sua reiterazione, della «sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi»: la successiva estensione delle attività conoscitive risulta infatti qui conforme alla *ratio* della norma (consentire all'ufficio l'immediato recepimento dei dati provenienti da varie fonti informative, senza perciò dover riaprire un'attività accertativa «generale»).

Le indicazioni di prassi

Secondo quanto è stato affermato dall'amministrazione finanziaria (C.M. n. 7/1496 del 30.4.1977), mentre gli accertamenti ordinari richiedono per essere reiterati – attraverso lo strumento dell'accertamento integrativo ex art. 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973 (e art. 54, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972) – la conoscenza sopravvenuta di nuovi elementi rispetto al momento di emissione dell'accertamento (ma sempre entro i termini di decadenza)¹, per gli accertamenti sintetici *«il successivo estendersi delle attività conoscitive risulta (...) non solo consentito, ma addirittura, connaturato alla ratio della norma (...) in quanto consente la massima elasticità all'azione dell'ufficio permettendo un'immediata trasposizione dei dati segnalati dal sistema informativo senza costringere l'amministrazione finanziaria al previo completamento di quelle complesse indagini di fatto sulla reale entità del reddito attribuibile al cespite cui pure la già riscontrata esistenza di altri elementi in via di principio condurrebbe»*.

Secondo la successiva C.M. n. 235/E dell'8.8.1997, riferita al D.Lgs. n. 218/1997, *«l'ampliamento delle fonti di provenienza delle segnalazioni poste a fondamento dell'avviso di accertamento parziale e del loro contenuto, evidenziano come il tratto distintivo tra l'accertamento generale e quello parziale non sia più da ricercare nel contenuto proprio degli elementi comunicati all'ufficio tributario, ma nella provenienza esterna de-*

¹ Tali nuovi elementi devono essere indicati nell'atto impositivo integrativo a pena di nullità.

gli elementi medesimi rispetto all'ufficio e dalla loro immediata utilizzabilità».

Per salvaguardare la ratio dell'istituto «è sufficiente che gli uffici si limitino a trasfondere gli elementi immediatamente utilizzabili che risultano da ogni tipo di segnalazione proveniente dalla Guardia di Finanza - inclusi i verbali di constatazione redatti a seguito di verifica generale - in avvisi di accertamento parziale, demandando ad un momento successivo un'eventuale più approfondita e complessiva valutazione della posizione del contribuente, sulla base degli elementi istruttori autonomamente acquisibili».

Un cambiamento sostanziale nell'approccio è ravvisabile nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 65 del 28.6.2001, ove 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 risultanza istruttorie»*, giacché il successivo contraddittorio, in via di principio, si deve tenere su *«nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'ufficio in dipendenza dell'attività istruttoria svolta»*.

Questo nuovo orientamento discende dall'entrata in vigore dello *Statuto del contribuente*, secondo cui il contribuente ha il diritto di formulare osservazioni e richieste entro 60 giorni dalla notifica della copia del pvc (art. 12, settimo comma, L. n. 212/2001).

Da questi non recentissimi documenti di prassi emerge una nozione di accertamento parziale circoscritta al recepimento da parte degli uffici di segnalazioni e informazioni semplici, che nel corso del tempo (presumibilmente con lo strutturarsi e il definirsi progressivo del sistema informativo dell'anagrafe tributaria) divengono elementi di provenienza esterna, cioè non già acquisiti all'anagrafe tributaria.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Con l'incalzare dell'informatizzazione e il tracciamento che va profilandosi delle informazioni su tutte le operazioni compiute nel «sistema economico – finanziario» nazionale (dichiarazioni, comunicazioni, movimentazioni finanziarie etc.), è sensato ritenere che gli elementi a disposizione del fisco o comunque della PA possano definirsi tutti «interni». A maggior ragione considerando il divieto, attualmente vigente, di richiedere ai cittadini informazioni (certificazioni) che siano già in possesso della PA complessivamente intesa².

È chiaro che si pone allora un problema di tutela dei contribuenti, i quali non dovranno essere esposti al rischio di una continua reiterazione di atti di accertamento per gli stessi periodi di imposta.

Un principio di buona prassi amministrativa (in ossequio anche al criterio di economicità dell'azione amministrativa) imporrebbe peraltro, in presenza di un quadro tendenzialmente completo di informazioni (acquisite all'anagrafe tributaria o alle banche dati di altre PA), per quanto possibile, di non ripetere gli accertamenti se non in casi di reale esigenza e proficuità.

² Si rammenta che dal 1° gennaio 2012, le PA (compresa l'Agenzia delle Entrate) non possono più richiedere ai cittadini la presentazione di documenti detenuti da altre pubbliche amministrazioni. L'eventuale richiesta di certificati dovrà essere acquisita direttamente dalle amministrazioni certificanti o, in alternativa, potrà essere richiesta la produzione solo di dichiarazioni sostitutive di certificazione o dell'atto di notorietà al cittadino. La novità è stata introdotta dall'art. 15, primo comma, della L. 12.11.2011, n. 183, che ha modificato il D.P.R. 28.12.2000, n. 445 (*Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa*).

L'estensione a tutto campo dell'accertamento parziale

A seguito dell'intervento legislativo operato dall'art. 1 della L. 30.12.2004, n. 311 (Legge Finanziaria 2005), la portata dell'art. 41-bis è stata ampliata, ammettendo l'accertamento parziale anche se i dati e gli elementi informativi, che consentono di stabilire l'esistenza di maggiori imponibili, provengono da accessi, ispezioni e verifiche, nonché dalle segnalazioni della direzione centrale Accertamento, da una direzione regionale o da un ufficio della stessa Agenzia delle Entrate, ovvero di altre Agenzie fiscali.

Anche l'ambito delle attività istruttorie ai fini dell'IVA è stato allineato alle norme stabilite ai fini delle imposte sui redditi, attraverso le modificazioni apportate all'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972 (analogo all'art. 41-bis per l'IVA), dal co. 406 dello stesso art. 1 della L. n. 311/2004.

In forza della L. 13.12.2010, n. 220 (legge di stabilità 2011), è stato disposto ulteriormente l'ampliamento dei poteri degli uffici fiscali in tema di accertamento parziale.

È stata infatti prevista dal legislatore la possibilità di un innesco degli accertamenti parziali anche a seguito del reperimento di dati di natura finanziaria e questionari, oltre alla possibilità di attivare la rettifica, in seguito allo svolgimento di attività di controllo in loco.

Con la disposizione in esame - inserendo un riferimento all'art. 32, primo comma, del medesimo D.P.R. n. 600/1973 e, per quanto riguarda l'IVA, all'art. 51, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 - si consente agli uffici dell'amministrazione finanziaria di procedere ad accertamento parziale sulla base di un complesso di attività istruttorie svolte dagli uffici stessi e disciplinate negli artt. 32, primo comma, numeri da 1 a 4, del D.P.R. n. 600/1973 (per le imposte sui redditi) e 51, secondo comma, numeri da 1 a 4, del D.P.R. n. 633/1972 (per l'IVA), aventi analogo tenore.

In buona sostanza, l'accertamento parziale è quindi pienamente legittimato - e non pregiudica le eventuali attività di accertamento già presenti per il periodo di imposta in osservazione - anche se gli uffici ricevono informazioni secondo le norme che regolano i controlli bancari/finanziari sui conti e sui rapporti instaurati dai contribuenti con banche e altri interme-

diari finanziari.

La decorrenza delle modificazioni normative non è stata espressamente prevista. Giacché si tratta di un intervento normativo di carattere procedimentale, le novità riguardano anche situazioni riferibili alle annualità precedenti al 2011.

La definizione agevolata dei PVC

L'originario impianto dell'accertamento con adesione, fondato sulla centralità del contraddittorio, è stato integrato a opera dell'art. 83, comma 18, del D.L. 25.6.2008, convertito con modificazioni dalla L. 6.8.2008, n. 133, mediante l'introduzione del nuovo art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997. L'integrazione normativa, di fatto, consiste nella messa a disposizione di un nuovo strumento di definizione, rivolto agli atti «endoprocedimentali» del controllo fiscale (cioè ai pvc).

L'istituto consente al contribuente di prestare adesione ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di IVA che consentano l'emissione di accertamenti parziali.

La definizione non comporta però una riduzione della pretesa tributaria, bensì solamente il «taglio» delle sanzioni a 1/6 del minimo edittale, anziché a 1/3 come avviene nel contesto dell'accertamento con adesione (l'elevazione delle sanzioni, rispetto alla precedente misura di 1/4, è stata disposta dalla L. n. 220/2010).

Il nuovo istituto emerge pertanto come una possibilità di «chiusura» veloce del procedimento *ab origine*, in un'ottica di semplificazione e «deflattiva» delle vertenze fiscali.

Il contribuente che intenda aderire (evidentemente sulla base di una sua valutazione in ordine alla sostenibilità delle proprie ragioni e all'ammontere del sacrificio richiesto, anche comparativamente rispetto a soluzioni alternative) deve inviare al competente ufficio tributario e all'organo verificatore una duplice comunicazione, entro 30 giorni dalla consegna del verbale.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

La comunicazione è solamente una laddove l'organo verificatore e l'ufficio si identifichino, mentre è doppia se, ad esempio, il controllo è stato effettuato da nuclei della G.d.F.

L'adesione può avere a oggetto solamente il contenuto integrale del verbale: ciò significa, come è stato precisato dalla prassi dell'Agenzia, che si tratta di una definizione comportante il riconoscimento di tutte le violazioni sostanziali suscettibili di tradursi in accertamenti parziali, mentre esulano dal campo applicativo dell'art. 5-bis le questioni riguardanti violazioni formali e tributi estranei alle imposte sui redditi e all'Iva (es.: l'imposta di registro).

Entro 60 giorni dal ricevimento della comunicazione, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate invia «automaticamente» un atto di definizione, la cui motivazione deve sostanzialmente essere integrata dalla circostanza dell'avvenuta definizione, mentre gli elementi sono quelli che formano l'oggetto delle violazioni sostanziali constatate.

Le somme dovute a seguito della definizione dell'accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all'art. 8 del medesimo D.Lgs. n. 218/1997, ossia entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, con la possibilità di corrispondere le somme anche ratealmente (in 8 o 12 rate trimestrali, secondo l'ammontare dell'importo da versare), ma senza che sia necessario prestare alcuna garanzia. Se il contribuente non corrisponde quanto dovuto, l'atto di definizione è presupposto per l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme da esso risultanti.

Definizione dei PVC e accertamento parziale

La definizione agevolata dei verbali si rivolge formalmente all'atto di accertamento per riguardare in realtà le risultanze del controllo (assunte nell'atto «endoprocedimentale»). La procedura, che comporta la pura e semplice accettazione del *quantum* contestato dai verificatori, ha quale effetto l'emanazione di un atto che sostituisce l'accertamento parziale.

A tale riguardo, può essere rammentato che tale tipologia di accertamento, possibile sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'Iva, sortisce generalmente da segnalazioni effettuate dalla G.d.F., da pubbliche amministrazioni o dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, ma anche da accessi, ispezioni e verifiche autonomamente compiute dall'ufficio.

In estrema sintesi, l'accertamento parziale si rivolge ad elementi che consentano di stabilire l'esistenza di redditi non dichiarati in tutto o in parte, di deduzioni o detrazioni non spettanti, di corrispettivi/imposta/detrazioni difformi rispetto a quanto dovuto.

In presenza di tali condizioni, l'ufficio tributario può accertare il reddito, il maggior reddito, i maggiori corrispettivi, etc., senza pregiudizio per l'ulteriore azione accertatrice integrativa.

La distinzione piuttosto vaga operata dalla normativa di riferimento consente – nella pratica – di richiamare l'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 anche in presenza di attività di controllo complesse, ossia di verifiche generali (che divengono così definibili ante-accertamento attraverso la procedura rivolta ai pvc).

Le opportune indicazioni di prassi dell'Agenzia delle Entrate in materia di definizione agevolata dei pvc si rinvencono nella circolare n. 55/E del 17.9.2008 n. 55, riferita all'originaria versione dello strumento, la quale brevemente afferma quanto segue:

<ul style="list-style-type: none"> • individuazione dei pvc definibili 	<ul style="list-style-type: none"> • pvc recanti constatazioni di violazioni tributarie (cfr. art. 23, L. n. 4/1929) • le violazioni devono essere tali da poter essere trasfuse in accertamenti parziali
<ul style="list-style-type: none"> • condizioni per l'emissione di accertamenti parziali 	<ul style="list-style-type: none"> • redditi imponibili non dichiarati, totalmente o parzialmente • deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti • imposte o maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli artt. 36-<i>bis</i> e 36-<i>ter</i> del D.P.R. n. 600/1973 (liquidazione e controllo formale) • IVA non dichiarata, totalmente o parzialmente • detrazioni in tutto o in parte non spettanti • IVA o maggiore IVA non versata, escluse le ipotesi di cui all'art. 54 bis, DPR 633/72
<ul style="list-style-type: none"> • inclusione anche di 	<ul style="list-style-type: none"> • Irap, addizionali locali e regionali, imposte sostitutive
<ul style="list-style-type: none"> • adesione al contenuto integrale del pvc 	<ul style="list-style-type: none"> • si traduce, di fatto, nel riconoscimento della effettiva sussistenza delle sole violazioni «sostanziali» che sono contestate nel pvc
<ul style="list-style-type: none"> • ipotesi di esclusione dalla definizione 	<ul style="list-style-type: none"> a) violazioni, anche «sostanziali», relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dall'art. 5-<i>bis</i> (ad es. imposta di registro) b) violazioni «formali» riferite alle imposte definibili (violazioni alle quali non è associato il recupero di base imponibile e che non causano l'applicazione di sanzioni commisurate a una maggiore imposta accertata) c) ogni altro elemento contenuto nel pvc, diverso dalle predette violazioni constatate
<ul style="list-style-type: none"> • specificazione delle ipotesi sub c) 	<ul style="list-style-type: none"> • operazioni elusive • spese e componenti negativi indeducibili perché relativi a operazioni con partner in Stati e territori <i>black list</i> • fattispecie che richiedano l'attivazione di indagini finanziarie

Si rammenta che la L. 13.12.2010, n. n. 220 (legge di stabilità 2011) ha ampliato i poteri degli uffici, consentendo di utilizzare l'accertamento parziale anche a seguito del semplice reperimento di dati di natura finanziaria e sulla base degli elementi risultanti da questionari.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Come già sopra osservato, la procedura agevolata di definizione dei pvc si pone come alternativa rispetto all'ulteriore procedura di definizione degli inviti al contraddittorio, di cui all'art. 5, comma 1-*bis*, del D.Lgs. n. 218/1997.

Se quindi il contribuente non aderisce al primo istituto (definizione agevolata dei pvc) non rimane aperta la strada del secondo (definizione degli inviti).

La definizione degli inviti si pone quindi come strumento applicabile in presenza di vertenze non definibili ai sensi dell'art. 5-*bis*, ossia esulanti dalla categoria degli accertamenti parziali ai fini delle imposte dirette e dell'IVA. Tale preclusione opera limitatamente alle maggiori imposte e alle altre somme relative alle violazioni constatate nel pvc che consentono l'emissione di accertamenti parziali³.

9 ottobre 2014
Fabio Carriolo

³ Secondo la circolare n. 4/E del 16.2.2009, la preclusione non opera se l'invito si discosta dai contenuti del pvc, con specifico riguardo agli imponibili e/o alle imposte oggetto delle violazioni constatate.