

DALL'ISTRUTTORIA ALL'ACCERTAMENTO

di Ernestino Bruschetta

Sommario: -1. Premessa. -2. Il controllo delle dichiarazioni. -3. L'istruttoria fiscale: l'attribuzione dei poteri di indagine. -3.1. L'istruttoria fiscale: accessi, verifiche e ispezioni. -3.2. L'istruttoria fiscale: gli inviti e le indagini finanziarie. -4. Il preventivo contraddittorio amministrativo, cosiddetto endoprocedimentale. -5. L'avviso di accertamento. -6. I tipi di accertamento del reddito delle persone fisiche: l'accertamento analitico e quello sintetico. -6.1. I tipi di accertamento del reddito delle imprese: l'accertamento analitico contabile cosiddetto <<analitico>>, l'accertamento <<analitico induttivo>> anche cosiddetto <<misto>> e l'accertamento induttivo extracontabile cosiddetto <<induttivo>> o anche <<induttivo puro>>. -6.2. I tipi di accertamento: l'accertamento d'ufficio. -7. L'accertamento delle operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti.

1. Premessa.

Mi è stato domandato di concentrare la relazione su taluni particolari aspetti dell'istruttoria fiscale, oltre che di distinguere tra i differenti procedimenti di accertamento e infine di approfondire una tra le più frequenti tipologie di controversie giudiziali.

La richiesta mi è sembrata opportuna, perché rivolta ad evitare il rischio di una informazione generica e quindi praticamente inservibile.

Gli aspetti specifici di cui mi si è chiesta la trattazione potrebbero però non essere completamente compresi, qualora non venissero collocati all'interno del complessivo contesto applicativo nei quali agiscono.

La scelta di metodo è stata perciò quella di verificare natura e funzione degli istituti oggetto della specifica riflessione, in relazione al contributo che essi danno alla generale attività dall'amministrazione erariale.

L'avvertimento ulteriore è quello per cui la descrizione generale dell'attività amministrativa verrà necessariamente esemplificata nella misura in cui sarà utile a comprendere gli istituti in discussione.

2. Il controllo delle dichiarazioni.

Il controllo delle dichiarazioni è attribuito in via esclusiva all'amministrazione.

<<Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute...>> (art. 31, comma 1, d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600).

Tutti i contribuenti risultano identificati all'anagrafe tributaria sulla scorta di un codice fiscale o di una partita IVA.

<<L'anagrafe tributaria raccoglie e ordina su scala nazionale i dati e le notizie risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce presentate agli uffici dell'amministrazione finanziaria e dai relativi accertamenti, nonché i dati e le notizie che possono comunque assumere rilevanza ai fini tributari>> (Art. 1, comma 1, d.p.r. 29 settembre 1973 n. 605).

Sulla base di ciò, tutte le dichiarazioni dei redditi sono sottoposte a un controllo automatizzato da parte dell'ufficio. Il controllo automatizzato permette per es. di riscontrare l'omesso versamento di imposte dichiarate, permette cioè di liquidare l'imposta dichiarata ma non pagata.

<<Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a: ... f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta>> (art. 36 bis, comma 2, d.p.r. n. 600 cit.).

Diversamente accade per i controlli formali, quando per es. la documentazione allegata alla dichiarazione dei redditi non viene ritenuta completa. Differentemente dal controllo automatizzato, il controllo formale non riguarda tutte le dichiarazioni, bensì solo quelle selezionate dal ministero per categorie.

<<Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici>> (art. 36 ter, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

L'ufficio, in questi casi, dovrà per es. invitare il contribuente a fornire la documentazione reputata mancante.

<<Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difforni dai dati forniti da terzi>> (art. 36 ter, comma 3, d.p.r. n. 600 cit.).

Fondamentale è far osservare come questi controlli non sono rivolti alla rettifica della dichiarazione, non sono cioè funzionali all'accertamento di imposte non dichiarate. Tanto che il contribuente viene semplicemente invitato a pagare quanto dichiarato ma non versato, oppure quanto dichiarato ma non documentalmente giustificato, in mancanza facendosi direttamente luogo al procedimento di riscossione mediante iscrizione a ruolo e notifica della cartella.

<< Sono iscritte a titolo definitivo nei ruoli: a) le imposte e le ritenute alla fonte liquidate ai sensi degli articoli 36- bis e 36- ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al netto dei versamenti diretti risultanti dalle attestazioni allegate alle dichiarazioni ...>> (art. 14, d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602).

Può essere utile precisare, per la ragione che presso i giudici di merito si rinvergono a riguardo numerose incertezze, che con riferimento ai controlli automatizzati ex art. 36 bis d.p.r. n. 600 cit. è prevista la possibilità di un preventivo contraddittorio prima di procedere all'iscrizione a ruolo. Questo per es. per evitare al contribuente di continuare l'errore nelle successive dichiarazioni.

<< Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali>> (art. 36 bis, comma 3, d.p.r. n. 600 cit.).

Un obbligo di preventivo contraddittorio non è però sempre obbligatorio, nel senso che nella maggior parte dei casi la sua mancanza non dà luogo ad un vizio di nullità della cartella. L'obbligatorietà del preventivo contraddittorio è stabilita soltanto quando sia dato all'ufficio di riscontrare gravi incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

<<Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minore rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma>> (art. 6, comma 5, l. 27 luglio 2000 n. 112).

Questa difatti è anche la costante interpretazione del giudice di legittimità.

<<La notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatizzato è legittima anche se non preceduta dalla comunicazione del c.d. "avviso bonario" ex art. 36 bis, comma 3,

d.P.R. n. 600 del 1973, nel caso in cui non vengano riscontrate irregolarità nella dichiarazione; né il contraddittorio endoprocedimentale è invariabilmente imposto dall'art. 6, comma 5, l. n. 212 del 2000, il quale lo prevede soltanto quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti al citato art. 36 bis, che implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo>> (Cass. sez. trib. n. 33344 del 2019).

Prima di procedere all'iscrizione a ruolo, l'obbligo di preventivo contraddittorio è invece stabilito per i controlli formali.

<<L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione>> (art. 36 ter, comma 4, d.p.r. n. 600 cit.).

Che questo preventivo contraddittorio sia obbligatorio, è confermato dalla giurisprudenza della cassazione.

<<In tema di imposte sui redditi, la cartella di pagamento, che non sia preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex art. 36 ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è nulla poiché tale comunicazione assolve ad una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima dell'iscrizione al ruolo, in ciò differenziandosi dalla comunicazione della liquidazione della maggiore imposta ex art. 36 bis dello stesso decreto, che avviene all'esito di un controllo meramente cartolare ed ha il solo scopo di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, per cui l'eventuale omissione non incide sull'esercizio del diritto di difesa e non determina alcuna nullità>> (Cass. sez. trib. n. 15311 del 2014).

3. L'istruttoria fiscale: l'attribuzione dei poteri di indagine.

Predisposte all'accertamento delle imposte non dichiarate, sono invece altri tipi di attività di controllo. Attività che, appunto perché rivolte all'accertamento dell'imposta non dichiarata, sono più propriamente definibili come istruttorie.

La prima caratteristica, una caratteristica soggettiva che la differenzia dall'attività di controllo delle dichiarazioni che è affidata alla sola amministrazione, è che l'attività istruttoria può essere svolta sia dall'ufficio e sia dalla Guardia di Finanza nell'ambito dell'esercizio dei suoi poteri di polizia giudiziaria.

<<Gli uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel Titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente>> (art. 31, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

<<La Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32 e al precedente comma. Essa, inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria che può essere concessa anche in deroga all'art. 329 del codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria>> (art. 33, comma 2, d.p.r. n. 600 cit.).

3.1. L'istruttoria fiscale: accessi, verifiche e ispezioni.

Per l'accertamento delle imposte dirette la disciplina dei poteri di indagine è essenzialmente contenuta negli artt. 31 e 32 del d.p.r. n. 600 cit. Per es. all'amministrazione e alla G.d.F. è consentito procedere ad accessi, ispezioni e verifiche.

<<Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono: 1) procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche a norma del successivo art. 33; ...>> (art. 33, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

Mediante la tecnica del rinvio, identica disciplina è stabilita per l'accertamento dell'imposta di registro e per l'accertamento delle imposte ipotecarie e catastali.

<<Fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347>> (art. 53 bis d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131).

La disciplina dell'accesso, dell'ispezione e della verifica è uniforme per tutte le imposte. Questa disciplina è contenuta nel Testo Unico IVA.

<<Per la esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633>> (art. 33, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

L'accesso incide sul fondamentale diritto alla riservatezza del contribuente. Non può quindi permettersi una compressione di tale diritto se non per motivi che la legge riconosce come giustificati, motivi che pertanto devono essere preventivamente oggetto di una positiva ricognizione. Per l'accesso ai locali in cui viene esercitata l'impresa è stato perciò stabilito che i funzionari dell'amministrazione che sono stati incaricati, devono essere preventivamente muniti di autorizzazione rilasciata dal capo dell'ufficio competente.

<<Gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono>> (art. 52, comma 1, d.p.r. n. 633 cit.).

In assenza della preventiva autorizzazione, il vizio si comunica all'attività di accertamento, particolarmente con riferimento al successivo utilizzo processuale delle prove documentali acquisite a seguito dell'accesso.

<<Dall'interpretazione dell'art. 52, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, si rileva chiaramente che esso prescrive un intervento preventivo dell'autorità che deve disporre l'accesso; tale disposizione deve essere data per iscritto, essendo eccezionali le ipotesi in cui l'amministrazione agisce, con rilevanza verso terzi, con atti meramente verbali. Pertanto, la documentazione, acquisita a seguito di autorizzazione verbale all'accesso nei locali dell'impresa, è inutilizzabile, e, conseguentemente, è nullo l'avviso di accertamento che su di essa si fonda>> (Cass. sez. trib. n. 15209 del 2001).

Va peraltro ricordato, avendo ancora a mente numerose incertezze interpretative che continuano a circolare in questa delicata materia, che una motivazione non completa delle ragioni dell'autorizzazione non condiziona la legittimità dell'accesso. Questo nel senso che l'indicazione non del tutto compiuta dei motivi dell'accesso, non limita i poteri di indagine dei funzionari incaricati.

<<L'atto di autorizzazione dell'accesso ai locali dell'impresa, reso ai sensi dell'art. 52 del d.P.R. n. 633 del 1973, in esito a valutazione della necessità di incidere sull'andamento e sulla riservatezza della gestione imprenditoriale, al fine di riscontrare eventuali evasioni ed infrazioni alla disciplina dell'IVA, non circoscrive l'ambito dell'ispezione all'epoca del verificarsi dei fatti apprezzati per detta valutazione; l'ispezione medesima resta rivolta a scoprire violazioni, non solo a fornire conforto dimostrativo alle inosservanze al momento conosciute o sospettate, di modo che non subisce, sotto il profilo temporale, limitazioni diverse da quelle attinenti al potere di accertamento e, una volta che sia autorizzata sulla scorta dei dati a disposizione, può investire anche circostanze diverse, influenti per la revisione delle posizioni del contribuente, nell'arco di tempo in cui è esercitabile detto potere>> (Cass. sez. trib. n. 334 del 2021).

Va inoltre rammentato che l'autorizzazione deve intendersi come comprensiva della possibilità di accesso ai locali aziendali per tutta la durata della verifica.

<<L'art. 52 D.P.R. n. 633/72 prevede per l'accesso dei verbalizzanti nella sede della impresa la necessità di una autorizzazione rilasciata dal capo dell'Ufficio da cui dipendono, ma non richiede che l'atto sia reiterato per ogni singolo accesso ispettivo, ben potendo essere la autorizzazione rilasciata in via preventiva per una pluralità di accessi ispettivi, quando, come nella fattispecie, l'effettuazione della verifica per la sua complessità richieda più di un atto di questo tipo, non venendo per questo meno la unitarietà complessiva della operazione, né potendosi ravvisare una lesione dei diritti di difesa del contribuente>> (Cass. sez. trib. n. 17357 del 2013).

Va tenuto infine presente che la G.d.F. ha poteri di indagine talvolta superiori a quelli dell'ufficio, per es. in quanto polizia giudiziaria non abbisogna di autorizzazione per l'accesso ai locali dell'impresa.

<<Per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un'azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche>> (art. 35 l. 7 gennaio 1929 n. 4).

La vigenza della disposizione è stata, ancora di recente, confermata dalla Suprema Corte.

<<Ai sensi dell'art. 35 della l. n. 4 del 1929, la Guardia di finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici ed in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha dichiarato la piena utilizzabilità degli atti acquisiti dalla Guardia di Finanza a seguito di un accesso non preceduto dall'autorizzazione dell'autorità giudiziaria posto in essere presso la sede legale della contribuente coincidente con l'abitazione dell'amministratore unico della stessa)>> (Cass. sez. trib. n. 17525 del 2019).

Per gli accessi domiciliari, il legislatore ha dovuto invece tener conto della particolare cautela che la Costituzione ha avuto a riguardo.

<<Il domicilio è inviolabile>> (art. 14, comma 1, Cost.).

Peraltro, il carattere tendenzialmente assoluto del principio viene stemperato dalla possibilità riconosciuta al legislatore di prevedere giustificate cause di violazione del domicilio.

<<Gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali>> (art. 14, comma 3, Cost.).

Il punto di equilibrio tra le ragioni dell'invioleabilità e quelle erariali è stato individuato nell'attribuire al pubblico ministero la verifica dell'esistenza di gravi indizi circa la violazione

delle leggi tributarie. Solo in presenza dei suddetti gravi indizi, il pubblico ministero è difatti tenuto ad autorizzare l'amministrazione richiedente a procedere all'accesso domiciliare.

<<L'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni>> (art. 52, comma 2, d.p.r. n. 633 cit.).

A identiche considerazioni si presta l'autorizzazione che il pubblico ministero deve rilasciare all'amministrazione che richiede l'accesso a locali cosiddetti promiscui, quelli cioè adibiti sia all'esercizio dell'impresa sia ad abitazione.

<<... per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, è necessaria anche l'autorizzazione del procuratore della Repubblica>> (art. 52, comma 1, d.p.r. n. 633 cit.).

In entrambi i casi la mancanza di autorizzazione, come del resto l'assenza di gravi indizi, comportano la nullità dell'accertamento quando quest'ultimo sia stato impugnato.

<<In tema di accertamento tributario, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, in presenza di gravi indizi di violazione delle norme tributarie dagli artt. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, è provvedimento necessario per la legittimità dell'atto di accertamento, con la conseguenza che, in difetto dello stesso, anche ove il contribuente abbia consegnato spontaneamente la documentazione, le relative risultanze istruttorie sono inutilizzabili ed, a sua volta, è illegittimo l'atto impositivo basato su tali elementi probatori>> (Cass. sez. trib. n. 10275 del 2019).

<<In tema di accertamento, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini dell'accesso del personale dell'Amministrazione finanziaria (o della Guardia di finanza, nell'esercizio dei compiti di collaborazione con gli Uffici finanziari ad essa demandati) a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente ovvero esclusivamente ad abitazione, è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultima ipotesi e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo; destinazione, quest'ultima, che ricorre non soltanto ove i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi. (In applicazione del principio, la S.C., nella specie, ha cassato l'impugnata sentenza che aveva annullato l'atto impositivo per carenza di motivazione circa la ricorrenza di "gravi indizi" del provvedimento del P.M., omettendo di valutare l'uso promiscuo dei locali, vista la presenza nell'abitazione del legale rappresentante della società contribuente di una mansarda adibita ad ufficio)>> (Cass. sez. trib. n. 21411 del 2020).

Per l'accesso agli studi professionali sono invece necessarie sia l'autorizzazione del pubblico ministero, sia la presenza del titolare dello studio o di un suo delegato.

<<In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato>> (art. 52, comma 1, d.p.r. n. 633 cit.).

Quest'ultima parte della disposizione si comprende alla luce della circostanza che nel caso in cui durante l'accesso il procedente intendesse per es. esaminare documenti, chi è presente potrà opporre il segreto professionale in relazione alle diverse fonti che lo prevedono.

<<É in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'art. 103 del codice di procedura penale>> (art. 52, comma 3, d.p.r. n. 633 cit.).

La violazione del segreto professionale è impugnabile davanti al giudice tributario esclusivamente quando sia stato impugnato l'accertamento e si comunica a quest'ultimo determinandone la nullità.

<<In tema di verifica fiscale, l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, per consentire l'esame di documenti rispetto ai quali sia stato eccepito il segreto professionale è impugnabile davanti al giudice tributario solo se sia stato impugnato l'atto conclusivo del procedimento di verifica, essendo detta autorizzazione un atto infra procedimentale, non impugnabile autonomamente; ciò non determina un vuoto di tutela giurisdizionale, poiché, se il procedimento di verifica non si è concluso con l'emanazione di un atto impositivo o se tale atto non è stato impugnato, l'autorizzazione illegittima resta impugnabile davanti al giudice ordinario, in quanto lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge>> (Cass. sez. un. n. 8587 del 2016).

Con l'accesso inizia la verifica con la quale l'ufficio o la G.d.F. procedono all'ispezione di documenti, al loro sequestro se necessario e ad altri particolari tipi di controllo come quello fondamentale riguardante la regolare tenuta formale e sostanziale della contabilità. In quest'ultimo caso i procedenti possono anche avvalersi delle dichiarazioni di terzi e di ogni altro elemento utile alla ricostruzione dell'imponibile, come ad es. potrebbero essere l'ammontare delle spese per l'acquisto del materiale destinato alla produzione o la capacità produttiva degli impianti in relazione al numero di addetti impiegato ecc.

<<L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui

l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali>> (art. 52, comma 4, d.p.r. n. 633 cit.).

<<I documenti e le scritture possono essere sequestrati soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di mancata sottoscrizione o di contestazione del contenuto del verbale>> (art. 52, comma 7, d.p.r. n. 633 cit.).

Non possono essere invece sequestrati i libri e i registri, ma chi procede alla verifica può estrarne copia.

<<I libri e i registri non possono essere sequestrati; gli organi procedenti possono eseguirne o farne eseguire copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri>> (art. 52, comma 7, d.p.r. n. 633 cit.).

La intensa invasività di talune particolari attività istruttorie, come sono all'evidenza ad es. la perquisizione personale, l'apertura coattiva di borse, casseforti ecc. ha indotto il legislatore a sottoporre il delicato potere alla autorizzazione del pubblico ministero.

<<É in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'art. 103 del codice di procedura penale>> (art. 52, comma 3, d.p.r. n. 633 cit.).

Con specifico riferimento alla dicotomia tra coazione all'apertura di borse, casseforti ecc. e volontarietà dell'offerta da parte del contribuente, il consolidato orientamento è nel senso che la spontanea apertura non dà ingresso a nullità anche in assenza di autorizzazione.

<<In tema di accertamento delle imposte, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e mobili in genere, prescritta in materia di IVA dall'art. 52, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 (e necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973), è richiesta soltanto nel caso di "apertura coattiva", e non anche ove l'attività di ricerca si svolga con la collaborazione del contribuente. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto legittima, seppure in assenza dell'autorizzazione sopra indicata, l'acquisizione nel corso di una ispezione di una "pen drive" contenuta all'interno di una borsa adibita al trasporto di documentazione dell'impresa oggetto di verifica fiscale, in quanto aperta volontariamente da una dipendente a seguito di invito da parte dei verificatori)>> (Cass. sez. trib. n. 737 del 2021).

Pur in apparente mancanza di un reale contrasto, questa tradizionale interpretazione è stata recentemente messa in discussione mediante rimessione alle sezioni unite.

<<in sostanza, potrebbe prospettarsi la considerazione che il consenso prestato dal contribuente all'apertura della valigetta non sia stato libero perché non adeguatamente informato, posto che il mancato assolvimento dell'onere di informazione della facoltà di farsi assistere da un professionista ha inciso sulla garanzia del contribuente di potere valutare, in piena libertà di giudizio, se e in che misura la mancanza di autorizzazione all'apertura della valigetta non costituisca circostanza rilevante al fine di esprimere il proprio consenso>> (Cass. sez. trib. n. 21153 del 2014).

Con una precisazione giurisprudenziale di intuibile rilievo pratico, è stata negata l'equiparazione normativa tra l'estrazione di documenti informatici e l'apertura di borse, casseforti ecc.

<<In tema di accessi, ispezioni e verifiche fiscali, non deve essere autorizzata dall'autorità giudiziaria, ai sensi dell'art. 52 comma 3 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, l'estrazione, da parte degli impiegati dell'amministrazione finanziaria, di documenti informatici contenuti nei computers aziendali, trattandosi di operazione non equiparabile all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, e, come desumibile dai comma 7 e 9 del citato art. 52, può essere effettuata, qualora sia impossibile, per ragioni contingenti, operare negli spazi aziendali per mancanza di mezzi adeguati, al di fuori dei locali aziendali senza che sia necessario procedere al previo sequestro dei computers, sempre che il contribuente non rifiuti di sottoscrivere (ovvero contesti) il verbale>> (Cass. sez. trib. n. 21153 del 2014).

A conclusione dell'accesso deve essere redatto un processo verbale, cosiddetto processo verbale di constatazione, in acronimo PVC.

Dal PVC devono risultare le attività istruttorie svolte e le violazioni riscontrate. Il PVC deve essere sottoscritto dal contribuente o dal suo delegato, in mancanza devono essere indicate le ragioni della non sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di vedersi rilasciata copia del medesimo.

<<Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia>> (art. 52, comma 6, d.p.r. n. 633 cit.).

Secondo quello che è l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, il PVC è obbligatorio anche a conclusione del cosiddetto accesso documentale, quando cioè l'accesso è soltanto fina-

lizzato al prelievo di documenti, anche se in questo caso il verbale non può evidentemente contenere alcun rilievo di violazioni.

<<In materia di garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, il processo verbale, redatto ai sensi dell'art. 24 della l. n. 4 del 1929, deve attestare le operazioni compiute dall'Amministrazione, sicché, nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale, è sufficiente l'indicazione, in esso, dei documenti prelevati, ferma restando la decorrenza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 dal rilascio di copia del predetto verbale, senza che sia necessaria l'adozione di un'ulteriore verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate>> (Cass. sez. trib. n. 12094 del 2019).

3.2. L'istruttoria: gli inviti e le indagini finanziarie.

L'ufficio può invitare il contribuente a comparire per fornire dati, notizie e chiarimenti anche in relazione agli elementi acquisiti in sede di indagini bancarie o postali. L'ufficio può altresì chiedere al contribuente di esibire o trasmettere documenti, può infine inviare questionari.

<<Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono: ... 2) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti a norma del numero 7), ovvero rilevati a norma dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell' articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504. I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell' articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempre che non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale; 3) invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i documenti di cui al successivo art. 34. Ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili secondo le disposizioni del titolo III

può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie. L'ufficio può estrarne copia ovvero trattenerli, rilasciandone ricevuta, per un periodo non superiore a sessanta giorni dalla ricezione. Non possono essere trattenerate le scritture cronologiche in uso; 4) inviare ai contribuenti 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, con invito a restituirli compilati e firmati>> (art. 32, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

Il contribuente ha a riguardo un onere che nella sostanza sembra avere natura processuale, nel senso che se il contribuente si sottrae all'invito non potrà per es. produrre in giudizio i documenti che ha rifiutato di esibire o trasmettere all'amministrazione. Questo a meno che il contribuente dimostri che ciò sia avvenuto per ragioni allo stesso non addebitabili.

<<Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta>> (art. 32, comma 4, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile>> (art. 32, comma 5, d.p.r. n. 600 cit.).

<<I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione>> (art. 52, comma 5, d.p.r. n. 633 cit.).

<<In tema di accertamento tributario, l'inottemperanza del contribuente a seguito dell'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, ex art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, comporta l'inutilizzabilità in sede amministrativa e processuale dei documenti espressamente richiesti dall'Ufficio, salvo che il contribuente, all'atto di produrre la documentazione unitamente al ricorso, non dichiari di non avere potuto adempiere alla richiesta; detta inutilizzabilità opera anche in assenza di eccezione dell'Amministrazione resistente, trattandosi di preclusione processuale rilevabile d'ufficio>> (Cass. sez. trib. n. 3442 del 2021).

La veduta gravità delle conseguenze processuali che la legge fa discendere dall'inadempimento all'invito, ha indotto la giurisprudenza di legittimità ad un particolare rigore interpretativo. Di-

fatti per la suprema corte la sanzione della inutilizzabilità processuale dei documenti, può trovare applicazione solamente alla duplice condizione che l'amministrazione abbia dato al contribuente un avvertimento scritto della stessa e che la richiesta documentale non sia generica.

<<L'omessa o intempestiva risposta dei dati richiesti dall'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento fiscale comporta, ai sensi del d.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 32, comma 4, l'automatica inutilizzabilità, amministrativa e processuale, della documentazione prodotta tardivamente, in quanto la comminatoria è direttamente ed oggettivamente riferita alla sussistenza di tale condotta, non essendo richiesto alcun ulteriore meccanismo di attivazione di parte. Il d.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 5, cui rinvia il d.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, ha carattere eccezionale e deve essere interpretato alla luce degli artt. 24 e 53 Cost., in modo da non comprimere il diritto di difesa del contribuente e da non obbligare lo stesso a pagamenti non dovuti. Pertanto, l'omessa esibizione, da parte del contribuente, dei documenti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, solo in presenza dello specifico presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza non potendo costituire rifiuto la mancata esibizione di qualcosa che non si è richiesto>> (Cass. sez. trib. n. 15600 del 2020).

L'ufficio può inoltre chiedere documenti e notizie alle altre amministrazioni statali, ai notai, ad altri pubblici ufficiali ed a terzi in genere.

<< Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono: ... 5) richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie. Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo. Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte. Questa disposizione non si applica all'Istituto centrale di statistica, agli ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salvo il disposto del n. 7), alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie; 6) richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali. Le copie e

gli estratti, con l'attestazione di conformità all'originale, devono essere rilasciate gratuitamente; ...>> (art. 32, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

L'inadempimento del terzo non può ovviamente ripercuotersi negativamente sul contribuente.

<<In tema di accertamento fiscale, la documentazione proveniente da un terzo che non sia esibita all'Amministrazione finanziaria nei termini da essa stabiliti non comporta la sua automatica inutilizzabilità, amministrativa e processuale, ai sensi dell'art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, atteso che la relativa preclusione, non essendo la consegna pretendibile nei tempi fissati dall'Amministrazione, non può essere imputata al contribuente, a meno che il terzo non sia un suo ausiliare ai sensi dell'art. 1228 c.c.>> (Cass. sez. trib. n. 3254 del 2021).

Rimosso l'ostacolo del segreto bancario, ancora presente per es. nella formulazione dell'abrogato art. 35 d.p.r. n. 600 cit., le indagini bancarie sono state definitivamente sdoganate dall'art. 18 l. 20 dicembre 1991 n. 413 che ha sostituito l'art. 32, comma 1, n. 7 d.p.r. 600 cit. Disposizione quest'ultima che in seguito è stata ulteriormente aggiornata.

In attualità la legge riconosce quindi all'amministrazione e alla G.d.F. il potere di svolgere indagini bancarie, postali e presso altri operatori finanziari. E questo a prescindere dalla necessità di un preventivo accertamento dell'evasione, com'era invece in precedenza.

<<Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici delle imposte possono: ...7) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari sopra indicati e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni e servizi o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata, ovvero al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia imme-

diata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio procedente>> (art. 32, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici possono: ... 7) richiedere, previa autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate o del direttore regionale della stessa, ovvero, per il Corpo della guardia di finanza, del comandante regionale, alle banche, alla società Poste italiane Spa, per le attività finanziarie e creditizie, alle società ed enti di assicurazione per le attività finanziarie, agli intermediari finanziari, alle imprese di investimento, agli organismi di investimento collettivo del risparmio, alle società di gestione del risparmio e alle società fiduciarie, dati, notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata, ivi compresi i servizi prestati, con i loro clienti, nonché alle garanzie prestate da terzi o dagli operatori finanziari sopra indicati e le generalità dei soggetti per i quali gli stessi operatori finanziari abbiano effettuato le suddette operazioni e servizi o con i quali abbiano intrattenuto rapporti di natura finanziaria. Alle società fiduciarie di cui alla legge 23 novembre 1939, n. 1966, e a quelle iscritte nella sezione speciale dell'albo di cui all'articolo 20 del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, può essere richiesto, tra l'altro, specificando i periodi temporali di interesse, di comunicare le generalità dei soggetti per conto dei quali esse hanno detenuto o amministrato o gestito beni, strumenti finanziari e partecipazioni in imprese, inequivocamente individuati. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della struttura accentrata, ovvero al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio procedente>> (art. 51, comma 2, d.p.r. n. 633 cit.).

La veduta abolizione del segreto bancario ha immediatamente ricevuto la <<bollinatura>> della Corte costituzionale.

<<Il se, il quanto e il come della tutela del segreto bancario sono lasciati alla scelta discrezionale del legislatore ordinario, il quale, in tale valutazione, è tenuto a un non irragionevole apprezzamento dei fini di utilità e di giustizia sociale che gli art. 41, comma 2 e 42 comma 2 cost. prevedono a proposito della disciplina delle attività economiche e del regime delle appartenenze dei beni patrimoniali. Comunque, le scelte discrezionali del legislatore, ove si orientino a favore della tutela del segreto bancario, non possono spingersi fino al punto di fare di quest'ultimo un ostacolo all'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53 cost.) ovvero fino al punto di farne derivare il benché minimo intralcio all'attuazione di esigenze costituzionali primarie, come quelle connesse all'amministrazione della giustizia e, in particolare, alla persecuzione dei reati>> (Corte cost. n. 51 del 1992).

Le banche e gli altri operatori finanziari sono inoltre tra i terzi ai quali l'ufficio e la G.d.F. possono chiedere informazioni e documenti.

Il carattere invasivo delle indagini finanziarie ha comprensibilmente fatto ritenere opportuno sottoporle a talune cautele, è stato pertanto previsto che le stesse e i corrispondenti accessi debbano essere autorizzati e che il contribuente debba riceverne notizia.

<<Gli uffici delle imposte hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'art. 32 allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e presso gli operatori finanziari di cui al n. 7) dell'articolo 32 allo scopo di procedere direttamente alla acquisizione dei dati, notizie e documenti, relativi ai rapporti ed alle operazioni oggetto delle richieste a norma del n. 7) dello stesso art. 32, non trasmessi entro il termine previsto nell'ultimo comma di tale articolo o allo scopo di rilevare direttamente la completezza o l'esattezza delle risposte allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio>> (art. 33, comma 2, d.p.r. 600 cit.).

<<Gli accessi presso gli operatori finanziari di cui al n. 7) dell'articolo 32, di cui al secondo comma, devono essere eseguiti, previa autorizzazione, per l'Agenzia delle entrate, del Direttore centrale dell'accertamento o del Direttore regionale, ovvero, per la Guardia di finanza, del Comandante regionale, da funzionari con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario e da ufficiali della Guardia di finanza di grado non inferiore a capitano, e devono avvenire in orari diversi da quelli di sportello aperto al pubblico; le ispezioni e le rilevazioni debbono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato e di esse è data immediata notizia a cura del predetto responsabile al soggetto interessato. Coloro che eseguono le ispezioni e le rilevazioni o vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti>> (art. 33, comma 6, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Per l'esecuzione degli accessi presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'articolo 51 e presso gli operatori finanziari di cui al 7) dello stesso articolo 51, si applicano le disposizioni del secondo e sesto comma dell'art. 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni>> (art. 52, ultimo comma, d.p.r. n. 633 cit.).

Va particolarmente sottolineato, perché sul punto continuano a persistere orientamenti di merito poco collimanti con la lettera delle appena riportate disposizioni, che le autorizzazioni di cui i funzionari incaricati devono essere preventivamente muniti hanno natura di atti organizzativi interni all'amministrazione. Le autorizzazioni in parola, non dando luogo a rilievi fiscali, non devono pertanto essere motivate. Ed è questa la ragione per cui la loro mancata esibizione in corso d'accesso non produce nullità, una nullità che del resto nessuna norma prevede.

La nullità istruttoria, che peraltro si comunica agli avvisi su cui si fonda, può perciò soltanto discendere dalla materiale assenza della preventiva autorizzazione e sempre che il contribuente dimostri di aver subito un concreto pregiudizio. Questa interpretazione è peraltro in linea con quanto in generale stabilito per gli atti amministrativi dall'art. 21 octies, comma 2, l. 7 agosto 1990 n. 241.

<<L'autorizzazione prescritta ai fini dell'espletamento delle indagini bancarie esplica una funzione organizzativa, incidente nei rapporti tra uffici, e non richiede alcuna motivazione, sicché la sua mancata allegazione ed esibizione all'interessato non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite, che può derivare solo dalla sua materiale assenza e sempre che ne sia derivato un concreto pregiudizio per il contribuente>> (Cass. sez. trib. n. 16499 del 2020).

<<Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato>> (art. 21 octies, comma 2 l. n. 241 cit.).

La più comune tra le indagini finanziarie è quella sui conti correnti bancari, ma la giurisprudenza che si è formata sulle stesse è ovviamente esportabile a tutte altre indagini finanziarie che l'amministrazione e la G.d.F. compiono meno di frequente.

Le operazioni di conto corrente bancario se non giustificate, si rammenta a riguardo che le operazioni su conto corrente bancario si considerano giustificate quando per es. sono riscontrate dalle scritture contabili, danno luogo ad una presunzione di evasione che la giurisprudenza intende come legale, con il conseguente onere della prova contraria a carico del contribuente.

<<Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica: ... d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti >> (art. 39, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Il fisco può contestare maggiori ricavi - quindi rideterminare il reddito imponibile della società - sulla base delle rilevate discordanze tra i dati emergenti dalle dichiarazioni fiscali e quelli risultanti dalle operazioni attive derivanti dall'utilizzo di carte di credito e bancomat. Questi movimenti in denaro sono infatti paragonabili ai flussi sul conto corrente bancario. Spetta al contribuente smentire tale presunzione legale>> (Cass. sez. trib. n. 13494 del 2015).

La presunzione all'esame non esclude che essa possa trovare applicazione anche nei confronti del contribuente che non sia imprenditore o che non sia professionista. Tuttavia, corre l'obbligo di evidenziare che all'esito di Corte cost. n. 228 del 2014, la presunzione di evasione che riguardava anche i prelievi è in attualità limitata ai soli titolari di reddito d'impresa. La Corte cost. ha difatti ritenuto che solo per gli imprenditori è legittima la presunzione legislativa per cui, in assenza di giustificazione, i prelievi si ritengono impiegati in spese di produzione dalle quali derivano ricavi non dichiarati.

<<Deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), come modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2005), limitatamente alle parole «o compensi». La presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito>> (Corte cost. n. 228 del 2014).

<<In tema d'imposte sui redditi, la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta l'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2; tuttavia, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento nei confronti di tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha affermato che, avendo l'Amministrazione provato che sul conto corrente del contribuente erano affluite somme per accrediti bancari esteri con causale "disinvestimenti in beni e diritti immobiliari", incombeva sul contribuente l'onere di provare l'esatta provenienza delle rimesse estere, anche al fine di usufruire del cd. condono tombale)>> (Cass. sez. trib. n. 29572 del 2018).

Presso il giudice di merito non è infrequente rilevare l'accoglimento di eccezioni che oppongono alla prova presuntiva all'esame, il cosiddetto divieto di doppia presunzione. Non sembra perciò inutile precisare che l'applicazione del principio racchiuso nel brocardo *<<praesumptum de praesumpto non admittitur>>* nemmeno in astratto appare qui predicabile, atteso che lo stesso non è mai stato destinato a disciplinare fattispecie di presunzione legale, bensì solo a negare che la prova possa fondarsi su doppie presunzioni semplici cosiddette *<<hominis>>*. E che,

soprattutto, occorre ricordare che il ridetto principio non è ravvisabile in alcuna norma positiva del nostro ordinamento.

<<In tema di accertamenti fondati sulle risultanze delle indagini sui conti correnti bancari, ai sensi degli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'onere del contribuente di giustificare la provenienza e la destinazione degli importi movimentati sui conti correnti intestati a soggetti per i quali è fondatamente ipotizzabile che abbiano messo il loro conto a sua disposizione non viola il principio "praesumptum de praesumpto non admittitur" (o "divieto di doppie presunzioni" o divieto di presunzioni di secondo grado o a catena) sia perché tale principio è, in realtà, inesistente, non essendo riconducibile agli artt. 2729 e 2697 c.c. né a qualsiasi altra norma dell'ordinamento, sia perché, anche qualora lo si volesse considerare esistente, esso atterrebbe esclusivamente alla correlazione di una presunzione semplice con un'altra presunzione semplice, ma non con una presunzione legale, sicché non ricorrerebbe nel caso di specie>> (Cass. sez. trib. n. 15003 del 2017).

Con riferimento alla prova contraria che il contribuente è tenuto ad offrire occorre ricordare che la stessa non può essere generica, come nel caso di scuola in cui alla presunzione legale all'esame si oppone la restituzione di un mutuo per somme che spesso si allega essere state prestate <<sulla parola>>. La giustificazione deve invece essere data per ogni singola operazione di accredito e di prelievo. Il contribuente è perciò tenuto a fornire una giustificazione analitica delle rimesse ricevute in conto corrente, oltre che individuare con precisione la destinazione e la causale dei prelievi.

<<A fronte della presunzione legale da accertamenti bancari, in virtù della quale le movimentazioni di denaro risultanti dai dati acquisiti dall'Ufficio si presumono conseguenza di operazioni imponibili, il contribuente ha l'onere di fornire la prova contraria, anche attraverso presunzioni, non essendo comunque sufficiente una prova generica, ma dovendo il contribuente fornire la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività>> (Cass. sez. trib. n. 17156 del 2018).

La giurisprudenza ha esteso il meccanismo presuntivo derivato dalla presunzione all'esame anche ai conti correnti intestati formalmente a terzi, ma in realtà sostanzialmente riconducibili al contribuente in ragione della vicinanza degli intestatari. E questo anche con riferimento all'evasione di IVA.

<<Sono consentite, previa autorizzazione degli organi a ciò deputati, le indagini bancarie da parte degli Uffici finanziari e della Guardia di finanza, ai fini dell'accertamento dei redditi di una società a responsabilità limitata sui conti correnti dei soci, incombendo sulla prima l'onere di

dimostrare che non sono a sé riconducibili gli importi rinvenuti sugli stessi>> (Cass. sez. trib. n. 7758 del 2019).

<<In tema di accertamento IVA relativo a società di capitali, i movimenti bancari sui conti personali del socio possono riferirsi alla società contribuente al fine di determinarne i maggiori ricavi non dichiarati, in quanto i rapporti di contiguità, riducendo la lontananza dalla società cui il socio partecipa, rappresentano elementi indiziari aventi valore di presunzione legale che consentono di attribuire le movimentazioni alla contribuente, salva la prova contraria; ne consegue che gli Uffici finanziari e la Guardia di finanza possono richiedere, ex art. 51, comma 2, n. 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo vigente "ratione temporis"), copia dei conti intrattenuti con la contribuente, senza alcuna limitazione all'attività di indagine, in quanto l'accesso ai conti intestati formalmente a terzi, le verifiche finalizzate a provare per presunzioni la condotta evasiva e la riferibilità alla società delle somme movimentate sui conti intestati all'amministratore, ai soci o loro familiari, ben possono essere giustificati da elementi sintomatici evidenziati dalla peculiare fattispecie (quale la particolare ristrettezza della compagine sociale), incombando in ogni caso sulla società contribuente la prova che le ingenti somme rinvenute sui conti dell'amministratore o del di lui coniuge (e socio), non siano alla stessa riferibili>> (Cass. sez. trib. 04/03/2020, n. 6055 del 2020).

4. Il preventivo contraddittorio amministrativo, cosiddetto endoprocedimentale.

Non a caso sono state in precedenza tenute distinte le indagini comportanti l'accesso ai locali dell'impresa o del domicilio o dello studio professionale, da quelle condotte a mezzo di inviti o a mezzo di indagini finanziarie.

La distinzione ha difatti effetti pratici ai fini della disciplina del preventivo contraddittorio amministrativo, perché soltanto per le indagini comportanti l'accesso ai locali del contribuente è stabilito che l'ufficio non possa emettere avviso di accertamento se non siano ancora trascorsi sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di conclusione dello stesso. In generale, questa previsione procedimentale è stata interpretata come riconoscimento legislativo del diritto del contribuente ad avere con l'amministrazione un preventivo contraddittorio.

<<Per la esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633>> (art. 33, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il mo-

tivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia>> (art. 52, comma 6, d.p.r. n. 633 cit.).

<<Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374>> (art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000 n. 212).

Per gli inviti e per le indagini finanziarie, cosiddetti accertamenti a tavolino, una tale previsione però non esiste. Vero è che il diritto unionale ha stabilito l'obbligatorietà del preventivo contraddittorio tra amministrazione fiscale e contribuente prima dell'emissione di un atto sfavorevole all'ultimo, ma la regola non può che valere per le sole imposte armonizzate. E del resto la prima netta affermazione di principio unionale, è stata successivamente limitata dalla Corte di giust. EU alle sole ipotesi in cui il contribuente dimostri che dal negato preventivo contraddittorio sia derivato un concreto pregiudizio, cosiddetta prova di resistenza.

<<Il rispetto dei diritti della difesa costituisce principio generale del diritto comunitario in forza del quale i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente. Anche nelle materie che involgono l'esecuzione del diritto comunitario, spetta agli Stati membri stabilire i termini dei procedimenti in funzione, segnatamente, della complessità e della rilevanza per gli interessati della decisione da adottare, della articolazione della legislazione da applicare, del numero di soggetti coinvolti e degli altri interessi pubblici o privati presi in considerazione>> (Corte giust. UE sez. II n. 349 del 2008).

<<In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, non sussiste per l'Amministrazione finanziaria l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti, inerenti tributi "non armonizzati" fondati solo su indagini c.d. "a tavolino", cioè non caratterizzate da accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività>> (Cass. sez. trib. n. 7690 del 2020).

<<Secondo il diritto dell'Unione, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedi-

mento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Di conseguenza, una violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente>> (Corte giust. UE sez. V n. 129 del 2014).

Occorre peraltro far osservare che il trascritto art. 12, comma 7, l. n. 212 cit. non prevede alcuna conseguenza in caso di violazione dell'obbligo del preventivo contraddittorio, nella sostanza retrocedendo il valore della disposizione a semplice raccomandazione etica.

Le complesse questioni introdotte da queste frammentarie fonti unionali e statali, hanno fatto insorgere all'interno della sezione semplice della suprema corte almeno un paio di radicali contrasti. Contrasti che le sezioni unite hanno progressivamente composto, ma che hanno anche abbisognato di una successiva fondamentale precisazione della sezione semplice.

Nella sostanza si è deciso che non esiste per le imposte domestiche un obbligo generalizzato di preventivo contraddittorio, salvo che per quanto stabilito dall'art. 12, comma 7, l. n. 212 cit. Norma la cui violazione comporta nullità anche nel caso in cui siano implicate imposte armonizzate, salva però sempre la possibilità riconosciuta all'ufficio di giustificare con ragioni d'urgenza la notifica dell'accertamento prima del consumarsi del termine di sessanta giorni, ragioni d'urgenza che tuttavia dall'ufficio mai possono essere fatte consistere nel mero approssimarsi del termine di decadenza dall'accertamento.

<< In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonерativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio. L'urgenza che consente all'ufficio finanziario di notificare l'avviso di accertamento prima che sia decorso il termine dilatorio di sessanta giorni, decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, concesso per comunicare "osservazioni e richieste", non deve essere ne-

cessariamente enunciata nell'atto impositivo, fermo restando che spetta al medesimo ufficio l'onere di provarne in giudizio la sussistenza>> (Cass. sez. un. n. 18184 del 2013).

<<In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito, quindi non per gli accertamenti cosiddetti "a tavolino">> (Cass. sez. un. n. 24823 del 2015).

<<In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso "ante tempus", anche nell'ipotesi di tributi "non armonizzati", senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di "resistenza", invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio>> (Cass. sez. trib. n. 701 del 2019).

5. L'avviso di accertamento.

Al termine delle riassunte attività istruttorie, l'amministrazione procede ad applicare l'imposta non dichiarata. Il provvedimento con il quale viene applicata l'imposta non dichiarata è denominato, nel titolo dell'art. 42 d.p.r. n. 600 cit., avviso di accertamento.

La denominazione costituisce relitto storico, ancora rinvenibile nella disciplina impositiva che riguardava la ricchezza mobile. Quando cioè l'accertamento dei redditi era collettivamente inserito in tabelle, di cui era dato avviso al contribuente.

<<L'agente forma per ogni comune la tabella dei contribuenti ripartendoli secondo le varie specie delle loro industrie, commerci e professioni, con le norme da determinarsi per regolamento, e notando per ciascun contribuente il reddito netto denunziato e quello da esso agente iscritto d'ufficio o rettificato>> (art. 38, comma 2, r.d. 24 agosto 1877 n. 4021).

<<La tabella è pubblicata mediante deposito nell'ufficio comunale per il corso di venti giorni consecutivi. Il sindaco, con manifesto che starà affisso per i detti venti giorni all'albo pretorio, indica il luogo, i giorni e le ore in cui gli interessati possono esaminarla. E' notificata inoltre a ciascun contribuente l'iscrizione d'ufficio o la rettificazione che lo riguardi (art. 39, comma 1 e 2, r.d. n. 4021 cit.).

La dicotomia tra accertamento e avviso è per la verità ancora formalmente presente nell'art. 42 d.p.r. n. 600 cit.

<<Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato>> (art. 42, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

In attualità, tuttavia, per avviso di accertamento deve intendersi il provvedimento con il quale l'ufficio applica coattivamente l'imposta non dichiarata. Questo nel senso che l'avviso di accertamento, come del resto avviene in generale per tutti gli atti amministrativi alla cui categoria appartiene, consente all'amministrazione di applicare l'imposta senza bisogno di una preventiva ricognizione giudiziale. Il controllo giudiziale può difatti essere soltanto successivo, a seguito di impugnazione dell'avviso di accertamento da farsi entro termini stabiliti a pena di decadenza.

<<L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale>> (art. 42, comma 2, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato>> (art. 21, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546).

La caratteristica dell'impugnazione è quindi quella di essere eventuale, nel senso che in mancanza di un tempestivo ricorso l'avviso di accertamento diviene definitivo. Si comprende pertanto come il procedimento di applicazione coattiva dell'imposta deve necessariamente prevedere la notificazione dell'avviso di accertamento, dalla quale notificazione la legge fa appunto decorrere il termine entro il quale il contribuente deve a pena di inammissibilità proporre l'impugnazione.

<<Nel processo tributario, ove la parte resistente contesti la tempestività del ricorso, è onere del contribuente allegare l'atto impugnato con la prova della data di avvenuta notifica, dalla quale decorre il termine per la proposizione del ricorso, salvo che si tratti di notifica nulla, ipotesi nella quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare il momento nel quale il ricorrente ha avuto effettiva conoscenza del predetto atto>> (Cass. sez. trib. n. 10209 del 2018).

Va a riguardo ricordata, anche in relazione alla frequenza della fattispecie, la consolidata giurisprudenza di legittimità che ha esteso alla nullità della notificazione degli avvisi di accertamento la sanatoria prevista dall'art. 156 c.p.c. per gli atti processuali in caso di raggiungimento dello scopo. Questa interpretazione della suprema corte ha una rilevante importanza pratica, com'è facilmente intuibile. Trattasi di una importanza pratica che si è ulteriormente incrementata a seguito dell'intervento delle sezioni unite, le quali hanno ridotto al minimo le ipotesi di inesistenza della notificazione.

<<La natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria; sicché il rinvio disposto dall'art. 26, comma 5, del d.P.R. n. 602 del 1973 (in tema di notifica della cartella di pagamento) all'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle norme sulle notificazioni nel processo civile, comporta, in caso di nullità della notificazione della cartella di pagamento, l'applicazione dell'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo, di cui all'art. 156 c.p.c.>> (Cass. sez. trib. n. 27561 del 2018).

<< La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento dell'atto d'imposizione fiscale, sicché la sua nullità è sanata, a norma dell'art. 156, comma 2, c.p.c., per effetto del raggiungimento dello scopo, desumibile anche dalla tempestiva impugnazione. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto sanata la nullità della notifica effettuata nei confronti del padre di due minorenni, destinatarie dell'avviso di liquidazione, in proprio e non nella sua qualità di esercente la potestà sulle stesse in conseguenza della tempestiva impugnazione da parte sua, estesa anche al merito della pretesa tributaria, precisando il difetto di legittimazione di costui a far valere l'omessa notifica alla madre)>> (Cass. sez. trib. n. 18480 del 2016).

<< L'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in

modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, ex lege, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, sì da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa>> (Cass. sez. un. n. 14917 del 2016).

Gli atti fiscali devono essere motivati, questo obbligo è in generale fissato dall'art. 7, comma 1, l. n. 212 cit. Altre leggi d'imposta stabiliscono in modo analogo, per es. in materia di imposte dirette, in materia di IVA e in materia di registro ecc.

<<Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama>> (art. 7, comma 1, l. n. 212 cit.).

<<L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale>> (art. 42, comma 2, d.p.r. n. 600 cit.).

<<La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma>> (art. 56, comma 5, d.p.r. n. 633 cit.).

<<La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma>> (art. 52, comma 2 bis, d.p.r. 131 cit.).

In relazione a taluni orientamenti di merito che spesso è dato riscontrare, orientamenti che non appaiono allineati con quelli che la suprema corte ha da molti anni consolidato, sembra opportuno sottolineare che per il giudice di legittimità l'obbligo della motivazione è funzionale al tipo di atto fiscale che viene notificato. E che quindi l'obbligo di motivazione deve essere modulato con riguardo alle specifiche caratteristiche dell'atto. Per es. la cartella ex art. 36 bis d.p.r. n. 600 cit. si ritiene sufficientemente motivata con la semplice indicazione della dichiarazione e dell'imposta non versata, atteso che il contribuente è perfettamente a conoscenza di aver omesso il pagamento dell'imposta dichiarata.

<<La cartella di pagamento emessa all'esito di un procedimento di controllo c.d. formale o automatizzato, a cui l'Amministrazione finanziaria ha potuto procedere attingendo i dati necessari direttamente dalla dichiarazione, può essere motivata con il mero richiamo a tale atto, atteso che il contribuente è già in grado di conoscere i presupposti della pretesa>> (Cassazione civile, sez. trib. n. 7536 del 2020).

Abbandonata in generale la teoria dell'avviso di accertamento come avente natura di <<provocatio ad opponendum>>, si connette l'obbligo di motivazione al carattere impugnatorio del processo tributario. E questo nel senso che il diritto difensivo del contribuente, in caso di mancanza o di insufficiente motivazione, verrebbe compromesso dalla circostanza che non sarebbe possibile impugnare l'avviso di accertamento senza sapere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche sui quali viene fondata la pretesa impositiva. E ciò anche tenuto conto che la possibilità di integrare i motivi del ricorso è stata <<ex lege>> confinata alla sola ipotesi di produzione processuale di nuovi documenti da parte dell'ufficio.

<<L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito>> (art. 24, comma 2, d.lgs. n. 546 cit.)

<<In tema di imposte sui redditi, l'art. 42, secondo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 richiede l'indicazione nell'avviso di accertamento non soltanto degli estremi del titolo e della pretesa impositiva, ma anche dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, al fine di porre il contribuente in condizione di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale e, in caso positivo, di contestare efficacemente l'"an" ed il "quantum debetur". Tali elementi conoscitivi devono essere forniti non solo tempestivamente ("ab origine" nel provvedimento) ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta all'interessato un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa. (In applicazione di tali principi, la S. C. ha confermato la nullità dell'accertamento, che si limitava ad affermare l'omessa indicazione di una plusvalenza derivante dalla cessione della licenza di taxi, senza precisare a quale ipotesi di redditi diversi fosse riconducibile, senza qualificare l'oggetto del negozio e senza

specificare la natura, autonoma o subordinata, dell'attività del contribuente)>> (Cass. sez. trib. n. 16836 del 2014).

Ovviamente tutto questo, cioè la tutela del diritto difensivo del contribuente alla certa definizione del <<thema decidendum>>, niente ha a che vedere con minuscole manchevolezze che non riducono la comprensione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche della ripresa.

<<In tema di imposte sui redditi, la mancata indicazione, nell'avviso di accertamento, della norma asseritamente violata non è, di per sé, causa di nullità dell'atto per inosservanza dell'obbligo di motivazione, ove lo stesso indichi i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che permettano al contribuente di esercitare il proprio diritto difensivo>> (Cass. sez. trib. n. 9499 del 2017).

Un'altra fattispecie in cui è dato registrare quotidiane dissonanze rispetto a consolidate interpretazioni della cassazione, è quella della possibilità che l'ordinamento riconosce all'ufficio di motivare l'avviso di accertamento mediante il semplice riferimento ad altri atti o documenti, cosiddetta motivazione <<per relationem>>.

<<Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale>> (art. 42, comma 2, d.p.r. n. 600 cit.).

<<L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma>> (art. 42, comma 2, d.p.r. n. 600).

<<Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma>> (art. 56, comma 5, d.p.r. n. 633 cit.).

<<Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma>> (art. 52, comma 2 bis, d.p.r. 131 cit.).

La fattispecie concreta più diffusa di motivazione cosiddetta <<per relationem>>, è quella che rinvia al PVC. A riguardo la giurisprudenza della suprema corte è ferma nel senso di ritenere senz'altro valida una tale motivazione quando l'atto richiamato viene allegato, ma anche quando l'atto richiamato non viene allegato ma è però conosciuto dal contribuente al quale per es.

sia stato consegnato il PVC e pure quando l'atto richiamato non viene allegato ma viene riportato nella sua parte essenziale.

<<In tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, la motivazione 'per relationem', con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio. Non è inoltre necessaria l'indicazione della norma di riferimento a base dell'avviso, bastando che lo stesso indichi i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che permettano al contribuente di esercitare il proprio diritto difensivo>> (Cass sez. trib. n. 435 del 2020).

<<In tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, la motivazione 'per relationem', con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio. Non è inoltre necessaria l'indicazione della norma di riferimento a base dell'avviso, bastando che lo stesso indichi i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che permettano al contribuente di esercitare il proprio diritto difensivo>> (Cass. sez. trib. n. 435 2020).

<<L'avviso di accertamento può essere motivato "per relationem", ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, anche ove lo stesso si concreti nel richiamo alle risultanze di un'indagine di mercato, purché, nell'ipotesi di mancata allegazione, nell'atto ne venga riprodotto il contenuto essenziale, allo scopo di consentire al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato>> (Cass. sez. trib. n. 4396 del 2018).

Sembra inoltre essere necessario fare chiarezza sulla natura della motivazione dell'avviso di accertamento, la quale costituisce un elemento di forma dello stesso. Questo rilievo conduce a due fondamentali conclusioni. La prima conclusione è che la motivazione dell'avviso non può essere integrata dall'amministrazione in corso di giudizio, proprio perché l'avviso emesso manca di un suo essenziale elemento di forma, predisposto dalla legge per consentire al contribuente l'esercizio del diritto di impugnazione dell'atto. La seconda conclusione è che la motivazione, che appunto costituisce un elemento di forma dell'avviso, deve distinguersi dalle prove

che l'ufficio deduce per dimostrare la fondatezza nel merito della ripresa fiscale e che pertanto si producono e si formano nel processo.

<< La motivazione dell'avviso di rettifica che rinvii a processi verbali della Guardia di Finanza, individuando in tal modo la causa giustificativa della pretesa impositiva, è requisito formale di validità dell'atto che si distingue da quello dell'effettiva sussistenza degli elementi dimostrativi dei fatti costitutivi della pretesa tributaria, l'indicazione dei quali è disciplinata dalle regole processuali dell'istruzione probatoria operanti nell'eventuale giudizio avente ad oggetto detta pretesa>> (Cass. sez. trib. n. 6524 del 2020).

<<Il principio secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di impugnazione dell'atto, se preclude all'Ufficio finanziario di porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare nel corso del giudizio la motivazione dell'atto, non esclude che il giudice, trovandosi in presenza di un'errata indicazione di una categoria reddituale nell'avviso di accertamento, possa pervenire ad una diversa qualificazione giuridica della fonte di produzione della ricchezza, non incidendo tale operazione sugli elementi costitutivi della pretesa fiscale e, più in particolare, sugli elementi fattuali rilevanti ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo>> (Cass. sez. trib. n. 10585 del 2011).

A pena di nullità, così è direttamente stabilito per l'accertamento dei redditi, l'avviso di accertamento deve essere sottoscritto dal capo dell'ufficio che lo emette o da un impiegato della carriera direttiva da lui stesso delegato. La disciplina, tramite la tecnica del rinvio, è però identica in materia di IVA.

<<Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato>> (art. 42, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

<<L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma>> (art. 42, comma 3, d.p.r. n. 600 cit.).

<< Le rettifiche e gli accertamenti sono notificati ai contribuenti, mediante avvisi motivati, nei modi stabiliti per le notificazioni in materia di imposte sui redditi, da messi speciali autorizzati dagli uffici dell'imposta sul valore aggiunto o dai messi comunali>> (art. 56, comma 1, d.p.r. n. 633 cit.).

L'assetto di questa regola di sottoscrizione è stato di recente messo in discussione in modo collaterale da un noto intervento della Corte costituzionale, che ha dichiarato l'illegittimità delle disposizioni che avevano consentito a numerosi impiegati della carriera direttiva di permanere

in questa funzione senza il tramite di un pubblico concorso. L'incertezza ha soprattutto riguardato l'istituto della delega del capo dell'ufficio, ma non solo.

<<È incostituzionale l'art. 8, comma 24, d.l. 2 marzo 2012 n. 16, conv., con modificazioni, in l. 26 aprile 2012 n. 44, nella parte in cui fa salvi, per il passato, gli incarichi dirigenziali già affidati dalle agenzie delle dogane, delle entrate e del territorio a propri funzionari e consente, nelle more dell'espletamento delle procedure concorsuali, di attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari, mediante la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato>> (Corte cost. n. 37 del 2015).

Ad un primo intervento che ha cercato di mettere ordine con riferimento alla problematica della individuazione di chi dovesse intendersi per impiegato della carriera direttiva dopo il passaggio dei dipendenti ministeriali alle agenzie fiscali, altri ne sono seguiti particolarmente concentrati sulle caratteristiche di validità che la delega avrebbe dovuto avere, giungendo alla più nuova conclusione che quella in parola sia una delega di firma.

<<In ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d'ufficio, il d.p.r. n. 600 del 1973 art. 42, impone sotto pena di nullità che l'atto sia sottoscritto dal 'capo dell'ufficio' o 'da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato', senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ciò ancorché una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. In esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale, sono impiegati della carriera direttiva, ai sensi della norma invocata, i 'funzionari di area terza' di cui al contratto del comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005. In questo senso la norma sopra citata individua l'agente capace di manifestare la volontà dell'amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna, identificando quale debba essere la professionalità per legge idonea a emettere quegli atti. Essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti fiscali, e non occorrendo, ai meri fini della validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, ne consegue che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della Corte Costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42 d.p.r. n. 600 del 1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui all'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012>> (Cass. sez. trib. n. 22810 del 2015).

<<In tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il

quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito dalla l. n. 44 del 2012>> (Cass. sez. trib. n. 5177 del 2020).

<<Ove il contribuente contesti, anche in forma generica, la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto (art. 42 del d.p.r. n. 600 del 1973), è onere della Amministrazione che ha immediato e facile accesso ai propri dati fornire la prova del possesso dei requisiti oggettivi indicati dalla legge, sia del delegante che del delegato, nonché della esistenza della delega in capo al delegato>> (Cass. sez. trib. n. 22800 del 2015).

<<In tema di accertamento tributario, la delega di firma o di funzioni di cui all'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 deve necessariamente indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo, sicché non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore>> (Cass. sez. trib. n. 22803 del 2015).

<<In tema di delega alla sottoscrizione di accertamento tributario, non è richiesta alcuna indicazione nominativa della persona del delegato allorché si tratti di fare attuazione dell'istituto della "delega di firma", siccome appare conforme alle esigenze di buon andamento e di legalità della pubblica amministrazione ritenere che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, la ridetta delega di firma possa avvenire, come nella specie, attraverso l'emanazione di ordini di servizio che abbiano valore di delega e che individuino il soggetto delegato attraverso l'indicazione della qualifica rivestita dal delegato, la quale parimenti consente la successiva verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario della delega stessa>> (Cass. sez. trib. n. 8814).

6. I tipi di accertamento delle persone fisiche: l'accertamento analitico e quello sintetico.

L'avviso di accertamento prende per convenzione una specifica denominazione in ragione del procedimento utilizzato per l'accertamento delle imposte non dichiarate.

Per le persone fisiche deve distinguersi tra un avviso di accertamento analitico con il quale vengono riprese a tassazione singole categorie reddituali, come sono ad es. gli utili non dichiarati derivanti da investimenti finanziari; e un avviso di accertamento sintetico con il quale il reddito viene invece determinato nel suo complesso, presumendolo da specifici fatti indicativi della reale capacità contributiva, come ad es. le spese sostenute che non trovano giustificazione nei redditi dichiarati.

<<La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597>> (art. 38, comma 2, d.p.r. n. 600 cit.).

<<L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti>> (art. 38, comma 2, d.p.r. n. 600 cit.).

<<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, salva la prova che 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>> (art. 38, comma 4, d.p.r. n. 600 cit.).

Come rende evidente l'ultima disposizione, l'accertamento sintetico non è condizionato dall'impossibilità di procedere con il metodo analitico. L'accertamento sintetico rimane quindi una scelta dell'ufficio.

<<In tema di imposte dirette, l'art. 38, quarto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel consentire la rettifica con metodo sintetico della dichiarazione del contribuente, quando risulti la non congruità della "determinazione analitica in base ad elementi e circostanze di fatto certi", non esige un preventivo riscontro dell'impossibilità (o difficoltà) di una revisione di tipo analitico delle poste indicate dal dichiarante, essendo sufficiente che l'imponibile, come risultante dai dati enunciati dal contribuente, risulti complessivamente in contrasto con la realtà evidenziata su base presuntiva da detti elementi e circostanze. Ne consegue che, qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato l'accertamento sintetico, specificando gli indici di ricchezza e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, il provvedimento di rettifica del reddito è legittimo, senza che debba essere preceduto dal riscontro analitico della congruenza e della verosimiglianza dei singoli cespiti di reddito dichiarati dal contribuente>> (Cass. sez. trib. n. 12158 del 2014).

I fatti sui quali l'ufficio può fondare l'accertamento sintetico, dai quali può cioè presumere il reddito complessivo del contribuente, devono essere certi. La dimostrazione dell'esistenza di questi fatti, particolarmente sintomatiche sono le spese sostenute che non trovano spiegazione nei redditi dichiarati, non può che essere posta a carico dell'ufficio. Trattandosi di accertamenti

cosiddetti <<a tavolino>>, non è in linea generale stabilito alcun obbligo di preventivo contraddittorio amministrativo.

<<L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti>> (art. 38, comma 2, d.p.r. n. 600 cit.).

<<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, salva la prova che 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>> (art. 38, comma 4, d.p.r. n. 600 cit.).

<<In tema di imposte dirette, l'accertamento dei redditi con metodo sintetico, ai sensi dell'art. 38, comma 4, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, non postula, in difetto di ogni previsione al riguardo della norma, che gli elementi e le circostanze di fatto in base ai quali il reddito viene determinato dall'ufficio siano in qualsiasi modo (nell'ipotesi formulata dal ricorrente, mediante l'invio di un questionario) contestati al contribuente, ferma restando per quest'ultimo la possibilità di fornire, in sede di impugnazione dell'atto, la dimostrazione che il reddito effettivo è diverso e inferiore rispetto a quello scaturente dalle presunzioni adottate dall'amministrazione finanziaria, sicché la sola circostanza relativa alla mancata instaurazione di una qualche forma di contraddittorio con il contribuente nella fase istruttoria non può giustificare l'annullamento dell'accertamento stesso>> (Cass. sez. trib. n. 27079 del 2006).

I fatti certi sui quali può essere fondato l'accertamento sintetico possono essere stabiliti anche dalla legge, per es. sono stati stabiliti a mezzo del cosiddetto <<redдитometro>>. In tal caso il maggior reddito accertato dall'ufficio deve essere però superiore di un quinto rispetto a quello dichiarato.

<<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, sentiti l'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori per gli aspetti riguardanti la metodica di ricostruzione induttiva del reddito complessivo in base alla capacità di spesa e alla propensione al

risparmio dei contribuenti. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma>> (art. 38, comma 5, d.p.r. n. 600 cit.).

<<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>> (art. 38, comma 6, d.p.r. n. 600 cit.).

<<L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo 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. 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; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge>> (art. 38, comma 7, n. 600 cit.).

La diffidenza verso gli accertamenti fondati su proiezione statistiche, cosiddetti <<standardizzati>>, ha consigliato di far precedere da un preventivo contraddittorio amministrativo la notifica dell'avviso di accertamento fondato sul cosiddetto <<redдитometro>>. La previsione non è stata però accompagnata da alcuna sanzione, per il caso in cui l'ufficio non ottemperi all'obbligo di invitare il contribuente a comparire. Tuttavia, particolarmente in ragione della giurisprudenza delle sezioni unite formatasi in tema <<studi di settore>>, la sezione semplice della corte ha riconosciuto l'obbligatorietà dell'invito. E ciò ha fatto sanzionando la nullità dell'avviso in caso di inadempimento da parte dell'ufficio, precisando inoltre che questo preventivo contraddittorio deve avere i caratteri della effettività.

<<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 sé 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. 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>> (Cass. sez. un. n. 26635 del 2009).

<<In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata esclusivamente per i tributi "armonizzati" di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, mentre, per quelli "non armonizzati", non essendo rinvenibile, nella legislazione nazionale, una prescrizione generale, analoga a quella comunitaria, solo ove risulti specificamente sancito, come avviene per l'accertamento sintetico in virtù dell'art. 38, comma 7, del d.P.R. n. 600 del 1973, nella formulazione introdotta dall'art. 22, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, applicabile, però, solo dal periodo d'imposta 2009, per cui gli accertamenti relativi alle precedenti annualità sono legittimi anche senza l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale>> (Cass. sez. VI n. 11283 del 2016).

<< In materia di accertamento da studi di settore, è illegittimo l'avviso di accertamento che non motiva le contestazioni che il contribuente ha prodotto in sede di contraddittorio>> (Cass. sez. VI n. 9721 del 2014).

Poiché quello sintetico è un procedimento, un metodo di procedere all'accertamento, il suo utilizzo non incontra il divieto di retroattiva applicazione che invece coinvolge le imposte.

<<In tema di accertamento in rettifica delle imposte sui redditi delle persone fisiche, la determinazione effettuata con metodo sintetico, sulla base degli indici previsti dai dd.mm. del 10 settembre e 19 novembre 1992, riguardanti il cd. redditometro, non pone alcun problema di retroattività, stante la natura procedimentale e non sanzionatoria che ne consente l'applicazione sin dal momento dell'accertamento>> (Cass. sez. trib., 26/02/2019, n. 5566 del 2019).

Il contribuente è chiaramente sempre ammesso alla prova contraria, ma la stessa non può essere generica.

<<Occorre rammentare che in tema di accertamento sintetico l'Amministrazione finanziaria deve dimostrare, mediante elementi certi, la divergenza tra reddito dichiarato e reddito determinato in via presuntiva, anche a mezzo di presunzioni gravi, precise e concordanti e che è onere del contribuente fornire la prova contraria, ossia dimostrare l'esistenza e l'entità di una

pregressa e legittima disponibilità finanziaria, oltre alla durata del possesso della stessa. Infatti, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38 esige qualcosa in più della mera prova della disponibilità di ulteriori redditi - esenti ovvero soggetti a ritenuta alla fonte - e, pur non prevedendo esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi siano stati utilizzati per coprire le spese contestate, chiede tuttavia espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere. In tal senso va, infatti, letto lo specifico riferimento alla prova (risultante da idonea documentazione) della entità di tali eventuali redditi e della "durata" del relativo possesso, poiché in tal modo si ancora a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo quindi che gli stessi siano stati utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico>> (Cass. sez. trib. n. 20344 del 2019).

<<In tema di accertamento in rettifica delle imposte sui redditi delle persone fisiche, la determinazione effettuata con metodo sintetico, sulla base degli indici previsti dai decreti ministeriali del 10 settembre e 19 novembre 1992, riguardanti il cd. redditometro, dispensa l'amministrazione da qualunque ulteriore prova rispetto all'esistenza dei fattori -indice della capacità contributiva, giacché questi restano individuati nei decreti medesimi. Ne consegue che è legittimo l'accertamento fondato sui predetti fattori -indice, provenienti da parametri e calcoli statistici qualificati, restando a carico del contribuente, posto nella condizione di difendersi dalla contestazione dell'esistenza di quei fattori, l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (ritenuto valido, nella specie, l'accertamento basato sul redditometro nei confronti di una casalinga proprietaria di un'auto di lusso, anche se separata dal marito)>> (Cass. sez. trib. n. 8933 del 2018).

<<In tema di accertamento dei redditi con metodo sintetico, gli indici presuntivi di cui all'art. 1 del d.m. 10 settembre 1992, come stabilito dal successivo art. 2, sono superati se il contribuente dimostra che per lo specifico bene o servizio "soporta" solo in parte le spese, dovendosi attribuire valenza, atteso il pregnante significato del verbo "soportare", non alla situazione formale del pagamento, bensì alla prova concreta della provenienza delle somme impiegate. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha cassato la sentenza impugnata che aveva ritenuto sufficiente l'intestazione del contratto di assicurazione del veicolo e della relativa quietanza ad un terzo)>> (Cass. sez. trib. n. 21143 del 2016).

<<In tema di accertamento del reddito con metodo sintetico, ai sensi dell'art. 38, sesto comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è ammessa la prova contraria da parte del contribuente, che può consistere anche nella dimostrazione che i beni o gli importi contestati quali indici di capacità contributiva non siano effettivamente entrati nella sua disponibilità, in quanto derivanti da un atto simulato, che non ne implica la corrispondente e reale disponibilità economica>> (Cass. sez. trib., 10/10/2014, n. 21442).

6.1. I tipi di accertamento del reddito delle imprese: l'accertamento analitico contabile cosiddetto <<analitico>>, l'accertamento <<analitico induttivo>> anche cosiddetto <<misto>> e l'accertamento induttivo extracontabile cosiddetto <<induttivo>> o anche <<induttivo puro>>.

Per tutti gli accertamenti di tipo analitico del reddito delle imprese, vale quanto osservato per l'accertamento analitico del reddito delle persone. E cioè che con i diversi tipi di accertamento analitico all'esame, vengono ripresi a tassazione singole componenti di reddito. Gli accertamenti analitici di che trattasi possono fondarsi sia su ragioni giuridiche, sia su ragioni di fatto come avviene nel più comune caso di ripresa a tassazione di ricavi non dichiarati.

<<In tema di rettifica dei redditi d'impresa, l'accertamento analitico induttivo presuppone, a differenza di quello induttivo "puro", che la documentazione contabile sia nel complesso attendibile, sicché la ricostruzione fondata sulle presunzioni semplici, di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 600 del 1973, non ha ad oggetto il reddito nella sua totalità, ma singoli elementi attivi e passivi, dei quali risulta provata "aliunde" la mancanza o l'inesattezza>> (Cass. sez. trib. n. 7025 del 2018).

Gli accertamenti cosiddetti <<analitici>> possono innanzitutto fondarsi su riscontri contabili, per es. quando il reddito dichiarato non trova corrispondenza nella contabilità di impresa. Gli accertamenti cosiddetti <<analitici induttivi>> si fondano invece su presunzioni gravi, precise e concordanti. Nella pratica non è infrequente che l'accertamento si fondi su entrambi.

Gli accertamenti <<analitici induttivi>> possono presuntivamente fondarsi anche su gravi incongruenze tra quanto dichiarato e le potenzialità reddituali dell'impresa. E questo anche ricorrendo all'applicazione di proiezioni statistiche, per es. le proiezioni statistiche stabilite dagli <<studi settore>>.

<<Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica: a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3; b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni; c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio; d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza

degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti>> (art. 39, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, e 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62- bis del presente decreto>> (art. 62 sexies, comma 3, d.l. 30 agosto 1993 n. 331).

Di fronte al permanere di interpretazioni che da molti anni sono del tutto escluse dalla suprema corte, è bene subito chiarire che l'accertamento <<analitico induttivo>> non è impedito dalla tenuta di una contabilità soltanto formalmente regolare, ma che nella sostanza non sia del tutto attendibile. E questo perché i due procedimenti di accertamento <<analitico>> e <<analitico induttivo>> non sono tra di loro alternativi.

<<L'accertamento con metodo analitico-induttivo, con quale cui il fisco procede alla rettifica di singoli componenti reddituali, ancorché di rilevante importo, è consentito, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, pure in presenza di contabilità formalmente tenuta, giacché la disposizione presuppone, appunto, scritture regolarmente tenute e, tuttavia, contestabili in forza di valutazioni condotte sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che facciano seriamente dubitare della completezza e fedeltà della contabilità esaminata. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto legittimo, nonostante la contabilità aziendale regolarmente tenuta sul piano formale, l'accertamento, che, in via presuntiva, ha ricostruito i ricavi di un'impresa, operante nel settore della ristorazione, in base al consumo dei tovaglioli utilizzati, risultante, per quelli di carta, dalle fatture o ricevute di acquisto e, per quelli di stoffa, dalle ricevute della lavanderia, costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun pasto, ogni cliente adopera un solo tovagliolo, per cui il relativo numero è un fatto noto, anche da solo idoneo, da cui desumere il numero di pasti effettivamente consumati, una volta dedotti - cosiddetta percentuale di sfrido - i tovaglioli abitualmente utilizzati per altri scopi, come i pasti dei dipendenti)>> (Cass. sez. trib. n. 20060 del 2014).

Secondo la giurisprudenza della suprema corte, tra le presunzioni gravi, precise e concordanti sulle quali possono essere fondate le riprese <<analitico induttive>> è anche quella che si ricava da una protratta gestione antieconomica dell'impresa. A riguardo evidenziandosi, con una giurisprudenza in questo senso conforme alle altre sezioni della cassazione, che la ripresa può anche fondarsi su questo un unico elemento presuntivo in quanto appunto ritenuto grave, preciso e concordante.

<<In tema di accertamento induttivo dei redditi d'impresa, consentito dall'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 sulla base del controllo delle scritture e delle registrazioni contabili, l'atto di rettifica, qualora l'ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo>> (Cass., sez. trib. n. 27804 del 2018).

<<In tema di accertamento, l'Amministrazione finanziaria può determinare il reddito del contribuente in via induttiva, pur in presenza di contabilità formalmente regolare, ove quest'ultima sia intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, che può desumersi anche da un unico elemento presuntivo, purché preciso e grave, quale l'abnormità della percentuale di ricarico>> (Cass. sez. trib. n. 27552 del 2018).

In tema di accertamenti<<analitici induttivi>> uno dei punti di maggior attrito è quello della utilizzazione delle dichiarazioni rese da <<terzi>>. Per la comprensione della difficoltà occorre ricordare che il processo tributario non ammette la prova testimoniale, che quest'ultima non è una prova precostituita e che quindi la stessa si forma nel processo. La giurisprudenza della suprema corte ha da sempre tenuto presenti queste difficoltà, costantemente evitando di considerare le dichiarazioni di terzo una prova piena, facendola invece rientrare in quell'aria grigia rappresentata dalla categoria degli elementi di prova indiziaria che da soli non sono sufficienti a integrare la dimostrazione presuntiva della evasione. Reputare diversamente, come pure rapsodicamente di recente è stato fatto, sarebbe in forte odore di incostituzionalità. E questo perché la prova testimoniale entrerebbe nel processo come prova documentale, quindi precostituita, senza però che la stessa si sia formata nel contraddittorio difensivo e sotto controllo del giudice.

<<Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale>> (art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 cit.).

<<Nel processo tributario, le dichiarazioni del terzo, raccolte da verificatori o finanziari e inserite, anche per riassunto, nel processo verbale di constatazione, a sua volta recepito nell'avviso di accertamento, hanno il valore indiziario di un mere informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative e sono, pertanto, utilizzabili dal giudice quale elemento di convincimento, sebbene esse non siano state assunte o verbalizzate in contraddittorio con il contribuente, da nessuna norma richiesto>> (Cass. sez. trib. n. 21812 del 2012).

<<Il potere di accertamento dell'ufficio, ai sensi degli art. 39, d.P.R. n. 600 del 1973, 54, d.P.R. n. 633 del 1972 e 3, l. n. 549 del 1995, una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia applicato i parametri presuntivi, personalizzati in relazione alla specifica situazione del contribuente, ed abbia soppesato e disatteso le contestazioni proposte da quest'ultimo in sede amministrativa, non può ritenersi condizionato da alcun altro incombente. Il suddetto potere accertativo non è impedito dall'eventuale regolarità della contabilità tenuta dal contribuente, che non può costituire neppure una valida prova contraria a fronte degli elementi presuntivi desumibili dai parametri suindicati, laddove l'irregolarità della documentazione contabile non costituisce altro che il presupposto stesso per la legittima attivazione della procedura standardizzata. Le dichiarazioni del terzo, nel processo tributario, rivestono valore indiziario, ma in taluni casi e, in particolare, nel concorso di elementi ulteriori di prova idonei a renderli particolarmente attendibili, possono rivestire i caratteri di presunzioni gravi, precise e concordanti ai sensi dell'art. 2729 c.c.>> (Cass. sez. trib. n. 14055 del 2011)

<<Nel processo tributario, le dichiarazioni di terzi acquisite in fase di accertamento hanno normalmente valore indiziario, e pur tuttavia, per il loro contenuto intrinseco ovvero per l'attendibilità dei riscontri offerti, possono assumere valore di presunzione grave, precisa e concordante ex art. 2729 c.c. e, cioè, di prova presuntiva idonea a fondare e motivare l'atto di accertamento. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato l'avviso di accertamento fondato sulle dichiarazioni di più acquirenti di beni immobili, attestanti la percezione, da parte della contribuente, di corrispettivi non fatturati ed oggetto di recupero a tassazione da parte della Amministrazione finanziaria)>> (Cass. sez. trib. n. 16711 del 2016)

Un altro punto sul quale nella giurisprudenza di merito si registrano quotidiani orientamenti che contrastano con quelli consolidati della cassazione, orientamenti spesso giustificati dalla <<metagiuridica>> quanto supposta esistenza di una <<diabolicità>> della prova contraria che il contribuente sarebbe tenuto ad offrire, è quello della presunzione di distribuzione di utili <<in nero>> ricavabile dalla cosiddetta <<ristretta base sociale>>. Cioè quando le somme che l'ufficio ha accertato come evase dalla Società contribuente, si presumono essere state distribuite ai pochi soci della stessa in misura corrispondente alla partecipazione detenuta, salva

sempre la contraria prova che è possibile dare di aver la Società investito o accantonato l'ammontare accertato. La <<ristretta base sociale>> è sovente composta da soci che hanno tra loro stretti legami familiari, fattispecie che rafforza la presunzione in parola.

<<In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base azionaria, ove siano accertati utili non contabilizzati, opera la presunzione di attribuzione pro quota ai soci degli utili stessi, ma rimane comunque salvo il diritto del socio di fornire la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti. Per escludere l'operatività della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili, conseguiti e non dichiarati da una società a ristretta base partecipativa, non è sufficiente che il socio si limiti ad allegare genericamente la mancanza di prova di un valido e definitivo accertamento nei confronti della società, ma deve contestare lo stesso effettivo conseguimento, da parte della società, di tali utili, ove non sia in grado di dimostrare la mancata distribuzione degli stessi, stante l'autonomia dei giudizi nei confronti della società e del socio e il rapporto di pregiudizialità dell'accertamento nei confronti del primo rispetto a quello verso il secondo>> (Cass sez. trib. n. 17356 del 2020).

<<In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali con ristretta base partecipativa, ove sia accertata la percezione di redditi societari non contabilizzati, opera la presunzione di loro distribuzione "pro quota" ai soci, salva la prova contraria che i maggiori ricavi sono stati accantonati o reinvestiti dalla società, non occorrendo che l'accertamento emesso nei confronti dei soci risulti fondato anche su elementi di riscontro tesi a verificare, attraverso l'analisi delle loro movimentazioni bancarie, l'intervenuto acquisto di beni di particolare valore, non giustificabili sulla base dei redditi dichiarati>> (Cass. sez. trib. n. 16913 del 2020).

<<In materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, è legittima la presunzione di distribuzione pro quota ai soci di utili extracontabili accertati nei confronti della società. Ciò non si pone, infatti, in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza dei maggiori redditi della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, la quale implica, normalmente, un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, nonché un elevato grado, da parte loro, di compartecipazione e di conoscenza degli affari sociali, restando salva la facoltà del socio di fornire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società o dalla stessa reinvestiti essendosi ulteriormente ancora precisato, quanto all'ambito della prova contraria idonea a superare detta presunzione, che il socio ben può dimostrare la propria estraneità alla gestione e conduzione societaria>> (Cass. sez. trib. n. 15895 del 2020).

Come è stato anticipato, l'accertamento <<analitico induttivo>> può fondarsi anche sugli <<studi settore>>, strumento più evoluto rispetto ai precedenti procedimenti di accertamento basati sui <<coefficienti presuntivi>> e sui <<parametri>>. Già è stato ricordato come le sezioni unite abbiano in questo caso ritenuto obbligatorio il preventivo contraddittorio, sanzionando l'omissione dell'invito con la nullità dell'avviso di accertamento. Anche in questo caso la giurisprudenza tende ad imporre una caratteristica di effettività al preventivo contraddittorio, che non può pertanto esaurirsi nella semplice e neutra presa d'atto delle allegazioni difensive fatte dal contribuente in sede di contraddittorio amministrativo.

<<Nelle ipotesi di cui al comma 1 l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218>> (art. 10, comma 3 bis, l. 8 maggio 1998 n. 110).

<<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 sé 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. 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>> (Cass. sez. un. n. 26635 del 2009).

<<La motivazione dell'avviso di accertamento, effettuato con metodo induttivo o che, comunque, desuma l'inattendibilità della posizione del soggetto passivo in base a dati comparativi esterni, non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere in-

tegrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per cui sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio, solo così emergendo la gravità, precisione e concordanza della presunzione basata sui suddetti parametri e, quindi, giustificandosi un onere di prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente>> (Cass. sez. trib. n. 15633 del 2014).

Nel caso in cui il preventivo contraddittorio vi sia stato, come nel caso in cui il contribuente si sia sottratto allo stesso non dando corso all'invito, le sole presunzioni discendenti dall'applicazione dello <<studio di settore>> onerano il contribuente della prova contraria. Il contribuente è inoltre onerato della prova di aver sostenuto singoli costi non presi in considerazione dall'ufficio ai fini della determinazione del reddito, come del resto sempre avviene quando si procede con accertamento <<analitico induttivo>>.

<<In materia di accertamento del reddito d'impresa, qualora il contribuente, regolarmente invitato a prendere parte al contraddittorio precontenzioso, scelga di non avvalersi della facoltà, l'Amministrazione finanziaria può fondare il proprio accertamento anche esclusivamente sulle risultanze del confronto tra il reddito dichiarato e quello invece calcolato facendo applicazione degli studi di settore, salvo il diritto del contribuente di allegare e provare in sede contenziosa, anche per la prima volta, elementi idonei a vincere le presunzioni su cui l'accertamento tributario è fondato. L'omessa partecipazione al contraddittorio predibattimentale del contribuente, pertanto, non impedisce al contribuente di far valere le proprie ragioni in fase contenziosa, ma deve allegare e provare elementi che siano sufficienti a vincere le presunzioni che, nelle circostanze descritte, assistono l'operato dell'Ente impositore, e sono comunque idonee a fondare, anche da sole, la validità dell'accertamento>> (Cass. sez. trib. n. 24330 del 2019).

<<Il calcolo del reddito effettuato mediante lo studio di settore, a seguito dell'instaurazione del contraddittorio con il contribuente, è idoneo ad integrare presunzioni legali che sono, anche da sole, sufficienti ad assicurare valido fondamento all'accertamento tributario, ferma restando la possibilità, per l'accertato, di fornire la prova contraria, in fase predibattimentale ed anche in sede contenziosa>> (Cass. sez. trib. n. 23252 del 2019).

L'amministrazione non deve allegare all'avviso di accertamento il d.m. di approvazione dello <<studio di settore>>. Questo per l'evidente ragione che il d.m. costituisce una fonte di diritto conoscibile.

<<In tema di avviso di accertamento fondato su studio di settore, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta ad allegare all'atto notificato il decreto ministeriale di approvazione del detto studio, in quanto il contribuente è reso edotto degli indici elaborati per la determinazione in via presuntiva del reddito nel corso del necessario contraddittorio procedimentale preventivo all'emissione dell'atto impositivo>> (Cass. sez. trib. n. 14552 del 2018).

L'amministrazione è tenuta ad applicare lo <<studio di settore>> più recente, in quanto più evoluto e quindi in grado di <<misurare>> il reddito con maggiore precisione. L'amministrazione, in caso di contestazione da parte del contribuente, sarà inoltre tenuta a provare l'applicabilità dello <<studio di settore>> in concreto utilizzato.

<<L'avviso di accertamento adottato sulla base dei maggiori ricavi presunti in forza degli studi di settore, previsti dagli art. 62 bis e 62 sexies del d.l. n. 331 del 1993, convertito in legge n. 427 del 1993, vigenti all'epoca dall'accertamento, nonostante la congruità dei ricavi dichiarati dal contribuente rispetto a quelli successivamente introdotti, è illegittimo, atteso che l'accertamento tributario mediante studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, per cui si giustifica l'applicazione retroattiva dello strumento più recente, che prevale rispetto a quello precedente, in quanto più raffinato e più affidabile>> (Cass. sez. trib. n. 17807 del 2017).

<<I parametri o studi di settore previsti dall'art. 3, commi 181 e 187, l. n. 549 del 1995, rappresentando la risultante dell'extrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rilevano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo, ex art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973, che deve essere necessariamente svolto in contraddittorio con il contribuente. Su quest'ultimo, nella fase amministrativa e, soprattutto contenziosa, incombe l'onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e di contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto tali da allontanare la sua attività dal modello normale al quale i parametri fanno riferimento, sì da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato, mentre all'ente impositore fa carico unicamente la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto al caso concreto oggetto di accertamento (cassata, nella specie, la decisione dei giudici del merito che si erano limitati ad accogliere acriticamente le contestazioni della società contribuente, affermando che non erano applicabili gli studi di settore, in un periodo di crisi aziendale conclamata e provata, quando l'attività produttiva aveva avuto uno svolgimento anomalo, essendo rimasta l'azienda inattiva per oltre quattro mesi nel corso dell'anno e svolto attività ridotta negli altri mesi)>> (Cass. sez. trib. n. 24870 del 2020).

<<La procedura di accertamento tributario mediante 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 sé considerati ma nasce solo in esito al contraddittorio. Pertanto, spetta al contribuente provare la sussistenza di condizioni che giustificano lo scostamento reddituale dagli standard, mentre l'Amministrazione finanziaria deve motivare l'atto di accertamento integrandolo con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto>> (Cass. sez. trib. n. 7540 del 2020).

<<La procedura di accertamento 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 in relazione ai soli standard in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente (che può tuttavia, restare inerte assumendo le conseguenze, sul piano della valutazione, di questo suo atteggiamento), esito che, essendo alla fine di un percorso di adeguamento della elaborazione statistica degli standard alla concreta realtà economica del contribuente, deve far parte (e condiziona la congruità) della motivazione dell'accertamento, nella quale vanno esposte le ragioni per le quali i rilievi del destinatario dell'attività accertativa siano stati disattesi. Il contribuente ha, nel giudizio relativo all'impugnazione dell'atto di accertamento, la più ampia facoltà di prova, anche a mezzo di presunzioni semplici, ed il giudice può liberamente valutare tanto l'applicabilità degli standard al caso concreto, che deve essere dimostrata dall'ente impositore, quanto la controprova sul punto offerta dal contribuente>> (Cass. sez. trib. n. 7330 del 2020).

L'ufficio può infine procedere con accertamento <<induttivo puro>> nei casi tassativamente indicati dalla legge, l'ipotesi più comune è quella della complessiva inattendibilità delle scritture contabili. Questo tipo di accertamento ha la caratteristica di potersi anche fondare su presunzioni non gravi, non precise e non concordanti, le quali sono perciò chiamate <<super semplici>>. Spetta comunque all'ufficio riscontrare e dimostrare il presupposto della complessiva inattendibilità della contabilità.

<<In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma: a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione; ... c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più scritture contabili prescritte dall'art. 14, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore; d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale d'ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto; d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'art. 51, secondo

comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione>>.

<<Il discrimine tra l'accertamento condotto con metodo analitico induttivo e quello condotto con metodo induttivo cd. puro sta nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non consente di prescindere del tutto dalle scritture contabili, essendo legittimato l'Ufficio accertatore solo a completare le lacune riscontrate, utilizzando anche presunzioni semplici, rispondenti ai requisiti previsti dall'art. 2729 c.c.; nel secondo caso invece "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" risultano tali da inficiare integralmente l'attendibilità, e dunque l'utilizzabilità, degli altri dati contabili (apparentemente regolari), con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria può "prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti", ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, privi dei requisiti previsti per la prova presuntiva dagli artt. 2727 e 2729 c.c. In queste ipotesi, a norma del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, art. 39, comma 2, legittimamente l'Amministrazione finanziaria determina il reddito sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, tra i quali è compresa la redditività media del settore specifico in cui opera l'impresa sottoposta ad accertamento, ben potendo la rideterminazione del ricarico, sulla base di dati concreti, integrare operazione finalizzata alla ricostruzione del volume d'affari>> (Cassazione civile, sez. trib. n. 16780 del 2020).

<<In tema di rettifica dei redditi d'impresa, il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico induttivo e quello con metodo induttivo puro sta, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'Ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 c.c.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'amministrazione finanziaria può "prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se idonei ad as-surgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 c.c.>> (Cass. sez. trib. n. 33604 del 2019).

Anche l'accertamento fondato sulle presunzioni cosiddette <<super semplici>> onera il contribuente della prova contraria. Con riguardo ai costi la giurisprudenza afferma però che l'ufficio nella determinazione del reddito deve tener conto delle spese che presuntivamente sarebbe stato necessario sostenere in relazione al reddito accertato.

<<In tema di rettifica delle dichiarazioni dei redditi d'impresa, mentre in presenza di irregolarità della contabilità meno gravi l'amministrazione può procedere a rettifica analitica, utilizzando gli stessi dati forniti dal contribuente, ovvero dimostrando, anche per presunzioni, purché munite dei requisiti di cui all'art. 2729 c.c., l'inesattezza o incompletezza delle scritture contabili, quando, invece, constati un'inattendibilità globale delle scritture, l'ufficio è autorizzato a prescindere da esse e a procedere in via induttiva, avvalendosi anche di indizi semplici sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva; la circostanza che le irregolarità contabili siano così gravi e numerose da giustificare un giudizio di complessiva inattendibilità delle stesse rende, dunque, di per sé sola legittima l'adozione del metodo induttivo>> (Cass. sez. trib. n. 10839).

<<In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, il potere - dovere dell'Amministrazione è disciplinato dal D.P.R. n. 600 del 1973, non già dell'art. 39, bensì dall'art. 41, ai sensi del quale, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, l'Ufficio determina il reddito complessivo del contribuente medesimo; a tal fine, esso può utilizzare qualsiasi elemento probatorio e può fare ricorso al metodo induttivo, avvalendosi anche di presunzioni cd. supersemplici - cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui al D.P.R. cit., art. 38, comma 3, -, le quali determinano un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito (risultante dalla somma algebrica di costi e ricavi) non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio>> (Cass. sez. trib. 03/03/2020, n. 5800 del 2020).

<<In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nell'art. 38 (accertamento sintetico) o nell'art. 39 (accertamento induttivo), bensì nell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973 (cd. accertamento d'ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. "super semplici", anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, senza che possano operare le limitazioni previste dall'art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del 1986 in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente. L'Amministrazione finanziaria deve, quindi, ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in con-

trasto con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto>> (Cass. sez. trib. n. 2581 del 2021).

6.2. I tipi di accertamento: l'accertamento d'ufficio.

Gli avvisi di accertamento finora scrutinati presuppongono che il contribuente abbia presentato la dichiarazione dei redditi. Gli avvisi di accertamento finora trattati sono difatti intesi a rettificare l'infedele dichiarazione. Diversamente avviene quando il contribuente ometta la dichiarazione o quest'ultima sia nulla. In questi casi l'amministrazione procede d'ufficio all'accertamento di un reddito non dichiarato, senza quindi rettifica della dichiarazione.

<<Gli uffici delle imposte procedono all'accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle ai sensi delle disposizioni del titolo I>> (art. 41, comma 1, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio della imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso all'accertamento della imposta dovuta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità>> (art. 55, comma 1, d.p.r. n. 633 cit.).

Anche quando procede d'ufficio, l'amministrazione può provvedere all'accertamento con il metodo analitico determinando le singole componenti di reddito. In totale assenza di elementi idonei a determinare le singole componenti reddituali, l'ufficio è comunque autorizzato a procedere con il metodo <<sintetico>> o con il metodo <<induttivo puro>>.

<<Nelle ipotesi di cui al precedente comma l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente, e in quanto possibile i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'imposta locale sui redditi, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive di requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute>> (art. 41, comma 2, d.p.r. n. 600 cit.).

<<I redditi fondiari sono in ogni caso determinati in base alle risultanze catastali>> (art. 42, comma 3, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Se il reddito complessivo è determinato sinteticamente, non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597. Si applica il quinto comma dell'art. 38>> (art. 41, comma 4, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Agli effetti dell'imposta locale sui redditi il reddito complessivo delle persone fisiche determinato d'ufficio senza attribuzione totale o parziale alle categorie di redditi indicate nell'art. 6 del decreto indicato nel precedente comma è considerato reddito di capitale, salvo il disposto del terzo comma>> (art. 41, comma 5, d.p.r. n. 600 cit.).

<<Se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'ufficio della imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso all'accertamento della imposta dovuta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità. In tal caso l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio e sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli articoli 27 e 33>> (art. 55, comma 1, d.p.r. n. 633 cit.).

<<Le disposizioni del precedente comma si applicano anche se la dichiarazione [presentata è priva di sottoscrizione e il contribuente non ha provveduto, entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, alla sottoscrizione o] reca le indicazioni di cui ai numeri 1) e 3) dell'art. 28 senza le distinzioni e specificazioni ivi richieste, sempreché le indicazioni stesse non siano state regolarizzate entro il mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Le disposizioni stesse si applicano, in deroga alle disposizioni dell'art. 54, anche nelle seguenti ipotesi: 1) quando risulta, attraverso il verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 52, che il contribuente non ha tenuto, o ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione i registri previsti dal presente decreto e le altre scritture contabili obbligatorie a norma del primo comma dell'art. 2214 del codice civile e delle leggi in materia di imposte sui redditi, o anche soltanto alcuni di tali registri e scritture; 2) quando dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha emesso le fatture per una parte rilevante delle operazioni ovvero non ha conservato, ha rifiutato di esibire o ha comunque sottratto all'ispezione, totalmente o per una parte rilevante, le fatture emesse; 3) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni o annotazioni accertate ai sensi dell'art. 54, ovvero le irregolarità formali dei registri e delle altre scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione, sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità del contribuente>> (art. 55, comma 2, d.p.r. n. 633 cit.).

<<Se vi è pericolo per la riscossione dell'imposta l'ufficio può procedere all'accertamento induttivo, per la frazione di anno solare già decorsa, senza attendere la scadenza del termine stabilito per la dichiarazione annuale e con riferimento alle liquidazioni prescritte dagli articoli 27 e 33>> (art. 55, comma 3, d.p.r. n. 633 cit.).

L'accertamento d'ufficio non è quindi un particolare metodo di accertamento. Con l'accertamento d'ufficio l'amministrazione può difatti procedere all'accertamento con metodo

<<analitico>>, all'accertamento con metodo <<sintetico>> o all'accertamento con metodo <<induttivo puro>>. Nella quasi totalità dei casi è intuibile che l'amministrazione si troverà a dover procedere all'accertamento d'ufficio seguendo il metodo <<sintetico>> oppure il metodo <<induttivo puro>>.

<<In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nell'art. 38 (accertamento sintetico) o nell'art. 39 (accertamento induttivo), bensì nell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973 (cd. accertamento d'ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. "super semplici", anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, senza che possano operare le limitazioni previste dall'art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del 1986 in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente. L'Amministrazione finanziaria deve, quindi, ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto>> (Cass. sez. trib. n. 2581 del 2021).

<<In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, ai sensi dell'art. 41 d.P.R. n. 600 del 1973 l'Ufficio può fare ricorso a presunzioni cd. supersemplici, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, comportanti l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale può fornire elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata induttivamente dall'Amministrazione. (Nella specie, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza di merito che aveva annullato l'avviso di accertamento emesso, in mancanza di dichiarazione, nei confronti di un commerciante ambulante, sull'erroneo presupposto che spettasse all'Ufficio dimostrare la preordinazione alla cessione dei beni delle esportazioni effettuate dal contribuente)>> (Cass. sez. trib. n. 15167 del 2020).

<<È legittimo l'accertamento induttivo effettuato nei confronti di un professionista che non abbia presentato la dichiarazione, emesso sulla base dei soli versamenti in banca senza considerare i prelevamenti che possono corrispondere a presunti costi connessi sia all'attività che alla vita familiare>> (Cass. sez. trib. n. 14950 del 2019).

7. L'accertamento delle operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti.

L'IVA è dovuta dal soggetto passivo imprenditore in relazione a ciascuna operazione economica non esente che compie, con diritto di rivalsa nei confronti del cessionario del bene o nei confronti del committente del servizio. Il cessionario o il committente, che non siano consumatori finali, hanno diritto di detrarre l'imposta secondo il principio cosiddetto di <<neutralità dell'IVA>>.

<<L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate>> (art. 1 d.p.r. n. 633 cit.).

<<Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente>> (art. 18, comma 1, d.p.r. n. 633 cit.).

<<Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17 o dell'eccezione di cui al secondo comma dell'art. 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo>> (art. 19, comma 1, d.p.r. n. 633 cit.).

L'operazione rilevante può essere però oggettivamente inesistente, può cioè essere simulata in modo assoluto. Ciò che per es. permette all'imprenditore falsamente cessionario o falsamente percettore del servizio, di detrarre illegittimamente l'imposta riducendo fraudolentemente il proprio debito fiscale. In questo caso non viene quindi in discussione il principio di <<neutralità>> dell'imposta, che andrà perciò recuperata dall'ufficio.

<<Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura>> (art. 21, comma 7, d.p.r. n. 633 cit.).

<<In tema d'IVA, il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta detraibile diviene esigibile, ossia all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi, con la conseguenza che la fittizietà delle predette operazioni ne impedisce l'insorgenza, non essendo sufficiente la loro menzione nelle fatture, senza che ciò contrasti col principio della neutralità fiscale, il quale, in quanto espressione del generale principio della parità di trattamento, consente trattamenti differenziati degli operatori economici in assenza di operazioni imponibili rispetto a quelli che ab-

biano posto in essere un'operazione effettivamente realizzata>> (Cass. sez. trib. n. 28263 del 2020).

<<In tema di IVA, il diritto alla detrazione dell'imposta non sorge per il solo fatto dell'avvenuto pagamento dell'imposta formalmente indicata in fattura, richiedendosi, altresì, l'inerenza dell'operazione all'impresa, requisito questo mancante in relazione all'IVA corrisposta per operazioni (anche parzialmente)oggettivamente inesistenti, stante la sua inidoneità a configurare un pagamento a titolo di rivalsa in quanto costituente un costo non inerente all'attività dell'impresa e potenziale espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse, tali da spezzare il detto nesso di inerenza>> (Cass. sez. trib. n. 8919 del 2020).

Trattandosi di operazioni oggettivamente inesistenti, quindi mai avvenute, non potranno perciò essere riconosciuti i costi che il contribuente abbia dichiarato di aver sopportato in relazione alle stesse.

<<In tema di imposte sui redditi, la disposizione di cui all'art. 8, comma 1, del d.l. n. 16 del 2012, conv. dalla l. n. 44 del 2012, secondo cui non sono ammessi in deduzione costi e spese di beni o prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo, è invocabile soltanto in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e non anche in caso di operazioni oggettivamente inesistenti>> (Cass. sez. trib. n. 33915 del 2019).

Le operazioni rilevanti ai fini IVA possono però anche essere oggettivamente esistenti, ma soggettivamente inesistenti. Fattispecie che si realizza quando l'operazione viene simulatamente compiuta da un imprenditore diverso da quello che realmente la effettua. Questa fattispecie di simulazione relativa conosce meccanismi anche complessi, quando per es. l'interposizione fittizia è realizzata da più soggetti. Questo tipo di frodi fiscali più complesse sono chiamate <<frodi carosello>>.

Questo collaudato meccanismo evasivo consiste nella sostanza nel pagare solo formalmente l'IVA dovuta in rivalsa al fittizio cedente, che sarebbe in effetti il soggetto passivo tenuto a versare l'imposta, ma che invece non lo farà, cosiddetto <<missing trader>> o imprenditore inadempiante. In tal modo il cessionario potrà indebitamente detrarsi un'imposta non pagata in rivalsa. Il recupero dell'indebita detrazione avviene per il motivo che la detrazione non riguarda l'operazione realmente compiuta, essendo il cedente un soggetto diverso da quello apparente.

<< In tema di i.v.a., la nozione di fattura inesistente va riferita non soltanto all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di inesistenza soggettiva, nella quale, pur risultando i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture, venga accertato che uno o entrambi i soggetti siano falsi: in tal caso, infatti, l'ob-

bligo di corrispondere l'imposta sull'operazione soggettivamente inesistente deriva dall'art. 21, comma 7, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, mentre risulta evasa l'imposta relativa alla diversa operazione effettivamente realizzata>> (Cass. sez. trib. n. 6378 del 2006).

<< In tema di imposta sul valore aggiunto, la fatturazione effettuata in favore di soggetto diverso da quello effettivo non è riconducibile all'ipotesi di "indicazioni incomplete o inesatte" di cui all'art. 41, comma 3, d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nè a quella di omissione dell'indicazione dei soggetti tra cui la operazione è effettuata, prescritta dall'art. 21, comma 2, n. 1, dello stesso decreto, ma va ritenuta "soggettivamente inesistente", venendo evasa l'imposta relativa al rapporto realmente posto in essere>> (Cass. sez. trib., 04/11/2002, n. 15374 del 2002).

Le operazioni soggettivamente inesistenti costituiscono una tipologia di frode fiscale piuttosto diffusa nelle cessioni intracomunitarie, particolarmente con riferimento alle cessioni intracomunitarie di automobili, ma non solo. Questo perché, in attesa del completamento della disciplina europea IVA, l'imposta deve essere versata nello Stato di destinazione dall'importatore. Importatore che, se avrà assunto il ruolo di <<missing trader>>, non lo farà dando così luogo al descritto congegno fraudolento.

Il punto sul quale è dato registrare il maggior numero di disorientamenti rispetto alle consolidate interpretazioni unionali e della suprema corte statale, è quello della prova.

La logica di riparto dell'onere della prova in materia di operazioni soggettivamente inesistenti è in realtà molto semplice da comprendere, particolarmente laddove si ponga a mente che l'accertamento in parola appartiene alla categoria degli accertamenti <<analitico induttivi>>. All'ufficio sarà quindi richiesta la prova della evasione, una prova che come di norma abbiamo visto avviene negli accertamenti <<analitico induttivi>>, può essere benissimo fondata su elementi presuntivi gravi, precisi e concordanti.

La rammentata giurisprudenza unionale e domestica ritiene che le presunzioni <<hominis>> di che trattasi possano essere ricavate dalla circostanza che il <<missing trader>> sia una cosiddetta <<cartiera>>, cioè un'impresa priva di una organizzazione idonea a svolgere attività imprenditoriale, perché per es. mancante di sede aziendale, di dipendenti ecc., presunzioni spesso avvalorate dalla circostanza che la <<cartiera>> è anche un evasore totale.

Queste presunzioni sono reputate talmente dotate di evidenza da costituire anche prova presuntiva dell'elemento soggettivo della fattispecie, quest'ultimo rappresentato non dalla circostanza che il contribuente aveva partecipato alla frode, non dalla circostanza che il contribuente era a conoscenza della stessa, bensì dal fatto che il contribuente usando la massima diligenza che si richiede ad un operatore accorto <<non avrebbe potuto non sapere>>.

<<Le disposizioni della sesta direttiva 77/388/Cee del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva 2002/38/Ce del Consiglio, del 7 maggio 2002, devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta del valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare>> (Corte giust. UE sez. V n. 277 del 2015).

<<In caso di cessione fraudolenta realizzata da un venditore nei confronti di un soggetto passivo ignaro di partecipare ad una frode fiscale, quest'ultimo non perde il diritto alla deduzione dell'i.v.a. se ha usato la normale diligenza nell'operazione in oggetto. È irrilevante se la nullità assoluta della operazione derivi da una frode sull' i.v.a. o da altre frodi, dovendo essere salvaguardata la buona fede del soggetto acquirente. Qualora viceversa, alla luce di elementi obiettivi, risulti acclarato che la cessione sia stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapeva o che avrebbe dovuto sapere di partecipare ad una operazione in frode alla legge, il giudice nazionale deve negare al soggetto passivo il beneficio del diritto alla deduzione>> (Corte giust. UE sez. III n. 439 del 2006).

<<In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi>> (Cass. sez. trib, n. 9851 del 2018).

<<In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha

l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi>> (Cass. sez. trib. n. 27566 del 2018).

<<In tema d'IVA, ove l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo l'inesistenza del fornitore, ma anche, sulla base di elementi oggettivi e specifici, che il cessionario sapeva (o avrebbe potuto sapere), con l'ordinaria diligenza ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in un'evasione dell'imposta; incombe sul contribuente la prova contraria di aver agito in assenza di detta consapevolezza e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi>> (Cass. sez. trib. n. 21104 del 2018).

<<In tema di IVA, il principio di neutralità dell'imposizione comporta che l'Amministrazione finanziaria, ove contesti che siano state poste a fondamento della detrazione della relativa imposta operazioni soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche in via presuntiva, la ricorrenza di elementi oggettivi dai quali emerga che il contribuente, nel momento in cui acquistò il bene o il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva evaso l'imposta o partecipato ad una frode. D'altronde, in sede comunitaria, si è affermato che in tema di IVA, il diritto del contribuente alla relativa detrazione costituisce principio fondamentale del sistema comune Europeo e non è suscettibile, in linea di principio, di limitazioni. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, ove ritenga che il diritto debba essere negato attenendo la fatturazione ad operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ha l'onere di provare, anche avvalendosi di presunzioni semplici, che le operazioni non sono state effettuate o, nella seconda ipotesi, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inseriva in una evasione commessa dal fornitore, fermo restando che, nelle ipotesi più semplici

(operazioni soggettivamente inesistente di tipo triangolare), detto onere può esaurirsi, attesa l'immediatezza dei rapporti, nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale, mentre in quelle più complesse di "frode carosello" (contraddistinta da una catena di passaggi, in cui sono riscontrabili fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, con strumentali interposizioni anche di società "filtro") occorre dimostrare gli elementi di fatto caratterizzanti la frode e la consapevolezza di essi da parte del contribuente>> (Cass. sez. trib. n. 17355 del 2020).

A differenza di quanto accade con riguardo alle operazioni oggettivamente inesistenti, i costi sostenuti in relazione alle operazioni soggettivamente inesistenti debbono essere riconosciuti, attesa la realtà della cessione o del servizio acquistato e purché ovviamente il contribuente provi la certezza, inerenza e competenza degli stessi. L'unico limite, avente funzione indubitabilmente sanzionatoria, è che i suddetti costi siano stati utilizzati per il compimento di reati.

<<Nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell'articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale. Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi>> (art. 14, comma 4 bis, l. 24 dicembre 1993 n. 537).

<<Sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti - inseriti o meno in una frode carosello - per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza e determinabilità oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo>> (Cass. sez. trib. n. 15599 del 2020).

<<In tema di imposte sui redditi e di Irap ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4 -bis, modificato dal d.l. n. 16 del 2012, art. 8, convertito dalla l. n. 44 del 2012, con efficacia retroattiva in bonam partem, sono deducibili solo i costi delle operazioni soggetti-

vamente inesistenti, per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza e determinabilità oppure di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo>> (Cass. sez. trib. n. 10265 del 2020).