

*Accertamento parziale: nuove modifiche
di Saverio Capolupo
(in "il fisco" n. 4 del 24 gennaio 2011, pag. 1-543)*

ABSTRACT - *L'estensione dell'accertamento parziale in presenza di prove acquisite nell'esercizio di ulteriori poteri istruttori ad opera della legge di stabilità 2011 ha trasformato la specifica metodologia in strumento ordinario di accertamento. Resta ferma, tuttavia, l'esigenza di disporre di prove dirette. In caso di utilizzo illegittimo, eventuali vizi potranno essere fatti valere censurando i successivi atti impositivi.*

1. La funzione dell'accertamento parziale

L'accertamento parziale, disciplinato dall'[art. 41-bis](#) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è stato introdotto dal D.P.R. 14 aprile 1982, [n. 309](#) e ha subito diverse innovazioni tutte finalizzate al recupero della base imponibile. A titolo di esempio, si segnala l'[art. 1, comma 405](#), della L. 30 dicembre 2004, n. 311 e, da ultimo, l'[art. 1](#), comma 17, della L. 13 dicembre 2010, n. 220.

È stato concepito (e, spesso, utilizzato) come uno strumento snello a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per notificare al contribuente una pretesa creditoria originata da attività interna di differenti Organi pubblici.

Invero, l'originario criterio riconosceva all'Ufficio finanziario il potere di effettuare accertamenti parziali sulla base delle segnalazioni inoltrate dal centro informativo delle imposte dirette, struttura ben diversa dall'anagrafe tributaria.

Il tratto caratterizzante, quindi, - nella vigenza della precedente formulazione dell'indicata norma giuridica - era da ricercare nella possibilità di emettere avvisi di accertamento in forza esclusivamente di segnalazioni a seguito "di indicazioni costituenti il frutto di riscontri automatizzati e, come tali, suscettibili di evidenziare con un elevato margine di attendibilità, l'esistenza di materia imponibile non dichiarata" [\(1\)](#). Detta metodologia, quindi, è nella disponibilità degli Uffici quando ad essi pervenga, ad esempio, una segnalazione che fornisca elementi per ritenere la sussistenza di un reddito non dichiarato "senza che tale strumento debba essere subordinato ad una particolare semplicità della segnalazione pervenuta" [\(2\)](#).

Manca, pertanto, una vera e propria attività istruttoria tanto che l'accertamento parziale non si contrappone alle altre metodologie di accertamento con le quali ha sempre svolto un ruolo integrativo e non alternativo.

La ratio dell'[art. 41-bis](#), pertanto, è da ricercare [\(3\)](#), allora, nell'esistenza di una manifestazione di capacità contributiva emergente *ictu oculi* per cui, affinché sia rispettata, è sufficiente che gli Uffici si

limitino a trasfondere gli elementi immediatamente utilizzabili che risultano da ogni tipo di segnalazione in avvisi di accertamento parziale, demandando ad un momento successivo una eventuale più approfondita e complessiva valutazione della posizione del contribuente, sulla base degli elementi istruttori autonomamente acquisibili.

In tal modo si è ritenuto di poter superare i limiti e i condizionamenti connessi all'adozione della procedura ordinaria che richiede, per l'emissione di successivi avvisi di accertamento, la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Il campo di applicazione della disposizione risulta oltremodo chiaro, come prova, d'altra parte, la mancanza di una copiosa giurisprudenza in merito alla utilizzabilità o meno della particolare metodologia, tenuto conto che l'Ufficio non fa altro che trasporre nel proprio provvedimento gli argomenti oggetto delle segnalazioni provenienti da altri soggetti, senza necessità di ulteriori elaborazioni di natura induttiva e sintetica non essendo necessari elementi, dati e notizie che siano, nel contempo, numerosi, elaborati ed analitici.

Come ulteriore considerazione, pare di poter evidenziare che un maggiore utilizzo dello specifico strumento sia certamente condivisibile in quanto riduce fortemente i tempi di durata del procedimento di accertamento e della eventuale successiva azione giurisdizionale e potrebbe risultare utile allo stesso contribuente. Invero, la possibilità per gli Uffici di concentrare la loro attività soprattutto sulle situazioni di maggiore complessità evita il rischio di "appiattimento" sulle situazioni prospettate dai funzionari preposti all'attività ispettiva.

Anche la giurisprudenza è orientata a rapportare l'accertamento parziale alla presenza degli specifici presupposti elencati dalla norma e, almeno nella fase iniziale, "all'interrogazione al sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, e alla documentazione prodotta in sede di questionario notificato".

Diversamente, in caso di richiamo generico privo della indicazione delle ragioni giustificatrici della presunta inattendibilità dei dati, l'attività dell'Amministrazione finanziaria non può essere inquadrata nell'ambito dell'art. 41-bis.

Nonostante il suo carattere parziale, la rettifica ex 41-bis postula comunque il possesso da parte degli Uffici di elementi certi da cui desumere errori o omissione di elementi reddituali, ai quali sono estranee le ricostruzioni induttive dalle quali trae origine la presunzione ex art. 39 [\(4\)](#).

Per assicurare maggiore concretezza alla disposizione, sono state introdotte anche semplificazioni in tema di notificazioni. Invero, per effetto dell'[art. 3](#) del D.L. 15 settembre 1990, n. 261, convertito, con modificazioni, dalla L. 12 novembre 1990, [n. 331](#), gli avvisi di accertamento parziali emessi ai sensi dell'indicato art. 41-bis possono essere notificati anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, nel qual caso la notifica si dà per avvenuta alla data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto dal destinatario ovvero da persona di famiglia o addetto alla casa.

Ovviamente, la presenza di notizie che non necessitano di una specifica valutazione, ovvero di un'attività istruttoria, non può incidere sul contenuto della motivazione, quale momento centrale per la difesa del contribuente nelle competenti sedi.

Le segnalazioni assunte dagli Uffici per procedere alla rettifica della dichiarazione dei redditi, qualunque sia la fonte, sono giuridicamente sconosciute ai contribuenti - tranne rare eccezioni - tanto che l'operato dell'Amministrazione finanziaria subisce tutti i limiti dettati dall'[art. 42](#) del D.P.R. n. 600/1973 con riferimento all'avviso di accertamento. Conseguentemente, nell'emettere l'atto impositivo, l'Ufficio deve garantire una soddisfacente motivazione che, nel caso in esame, si estrinseca sotto il duplice aspetto della provenienza della fonte di prova e del suo contenuto.

In sostanza, qualsiasi rettifica operata esclusivamente in funzione delle segnalazioni rievoca immediatamente quella metodologia di motivazione, elaborata dalla dottrina amministrativista e recepita, ormai in modo consolidato, nell'ordinamento tributario sotto forma di motivazione *per relationem*.

Ed invero, l'Ufficio, almeno in passato, non poteva operare la rettifica ovvero l'accertamento sulla base di elementi informativi, dati e notizie acquisite autonomamente dovendo, per contro, rinviare ad atti e provvedimenti posti in essere da altri organi dell'Amministrazione pubblica. Non sarebbe quindi, sufficiente, richiamare dette segnalazioni atteso che, secondo il consolidato orientamento sia della dottrina [\(5\)](#) che della giurisprudenza, deve ritenersi illegittimo l'accertamento motivato con un mero riferimento alle fonti da cui sono state attinte le indicazioni prese a base della rettifica.

In sostanza, per la validità di tale procedura di motivazione è necessario che l'atto cui si rinvia sia conosciuto o comunque sia nella disponibilità del contribuente anche se, ad esempio, in relazione ad attività poste in essere in contraddittorio, il verbale compilato dai funzionari non sia stato sottoscritto [\(6\)](#).

Il principio, comunque, è ora superato dalla L. 27 luglio 2000, [n. 212](#) che, com'è noto, obbliga l'Ufficio ad allegare l'atto richiamato al provvedimento ispettivo.

È appena il caso di ricordare che l'acquisizione delle segnalazioni non costituisce un adempimento vincolante per gli Uffici atteso che gli stessi, ancorché abbiano acquisito elementi indicatori di una maggiore capacità contributiva, "possono" e non "devono" procedere ex [art. 41-bis](#) del D.P.R. n. 600/1973.

In ogni caso, la caratteristica essenziale di tale procedura emerge chiaramente dalla formulazione della disposizione laddove, in deroga ai principi di carattere generale, prevede che la notifica di un atto impositivo parziale non arrechi "pregiudizio per l'ulteriore attività di accertamento".

Conseguentemente, laddove sussistano i presupposti per emanare successivi atti impositivi, la futura azione di controllo e, eventualmente, di recupero potrà essere svolta anche in assenza della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" richiesti, per contro, dall'[art. 43](#) del D.P.R. n. 600/1973 per l'emissione di ulteriori successivi atti impositivi [\(7\)](#) laddove vengano utilizzate differenti metodologie (analitiche, sintetiche, induttive, eccetera).

In altri termini, l'istituto, almeno fino alle modifiche apportate dalla L. n. 220/2010, è stato caratterizzato dalla mancanza di una vera e propria istruttoria e dalla sua velocità, con evidenti vantaggi, tanto da essere esteso anche all'Iva [\(8\)](#). La disciplina dell'accertamento parziale, in sostanza, introdotta inizialmente ai soli fini delle imposte sui redditi, ha

subito numerose estensioni fino ad interessare settori differenti.

2. Accertamento parziale e studi di settore

Con l'[art. 70](#) della L. 21 novembre 2000, n. 342 la procedura in esame è stata estesa anche agli accertamenti per studi di settore.

Si è operata, in tal modo, una piena equiparazione dell'accertamento per studi di settore all'accertamento parziale, capovolgendo l'originaria impostazione, tenuto conto che la prima procedura, notoriamente, incide sulla base imponibile e, soprattutto, si basa su rettifiche presuntive.

In ogni caso, gli accertamenti basati sugli studi di settore sono effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento "alle medesime o alle altre categorie reddituali nonché con riferimento a ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto" [\(9\)](#).

La modifica, quantunque produca effetti rilevanti, non è stata compresa, probabilmente, in tutta la sua portata, soprattutto se valutata in relazione alle integrazioni apportate agli [artt. 41-bis](#) del D.P.R. n. 600/1973 e [54](#), comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, rispettivamente, dai commi 405 e 406, della L. n. 311/2004 ancorché non siano mancate le critiche della dottrina [\(10\)](#).

L'accertamento per studi di settore, in sostanza, è stato equiparato all'accertamento parziale con tutte le conseguenze che ne derivano [\(11\)](#). In altri termini, una volta operata la ricostruzione dei compensi e dei ricavi con il sistema G□.RI.CO. e proceduto all'adeguamento, il soggetto passivo non ha chiuso affatto il suo rapporto con l'Amministrazione finanziaria potendo questa procedere, nei termini di decadenza, all'emissione di ulteriori atti impositivi, oltre che per le categorie reddituali diverse, anche per quelle di impresa e di lavoro autonomo.

La modifica, se, da un lato, è in linea con le innovazioni introdotte alla disciplina di carattere generale in materia di accertamento parziale, dall'altro, potrebbe costituire un forte elemento di remora all'adeguamento. D'altronde, se è vero che questo, come già ricordato, non comporta alcuna conseguenza giuridica di tipo afflittivo, oltre al versamento della maggiore imposta, è altrettanto innegabile che la mancanza di una benché minima certezza fa perdere buona parte dell'appeal assicurato, per contro, dall'originaria formulazione dell'[art. 70](#) della L. n. 342/2000.

In caso di adesione, poi, l'[art. 70](#) della L. n. 342/2000 prevede che la definizione dell'accertamento da studi non preclude la reiterazione dell'attività impositiva.

Si superano, in tal modo, tutte le discussioni, a suo tempo operate, in merito all'opportunità o meno di procedere alla riapertura dell'accertamento. In sostanza, si voleva trovare una soluzione che, pur salvaguardando gli interessi dell'□rario, fungesse da reale incentivo atteso che la relativa consistenza è direttamente proporzionale all'effettivo vantaggio conseguito dal contribuente.

Considerata la natura della platea interessata dagli studi di settore, ove fossero estesi i paletti posti per la riapertura dell'accertamento per adesione, l'area operativa della previsione normativa sarebbe stata fortemente contratta per cui l'ipotesi avrebbe riguardato un numero ridotto di soggetti. La soppressione sia del limite percentuale che quantitativo per

gli studi di settore era già stata valutata non positiva tanto da sollevare alcuni interrogativi sia di ordine strettamente giuridico che di carattere pratico.

In realtà, non sono mancate valide argomentazioni per giustificare l'inversione di rotta operata dal legislatore. In particolare, si è voluto evitare di ampliare a dismisura i benefici a favore dei contribuenti alla luce soprattutto delle prime esperienze maturate che avevano evidenziato una penalizzazione ingiustificata per i contribuenti che avevano correttamente adempiuto la propria obbligazione.

Ma se alcune critiche sollevate in passato non erano condivisibili, l'estensione agli studi di settore della procedura prevista per i parametri di cui all'[art. 3, comma 185](#), della L. 28 dicembre 1995, n. 549 ha destato numerose perplessità.

È indubbio, però, che la scelta operata non possa essere esposta a censure di ordine costituzionale tenuto conto che trattasi di una modifica ad una norma ordinaria lasciata all'autonomo apprezzamento del Parlamento.

Anzi, in termini di equità - ma è di tutta evidenza che in materia di accertamenti catastalizzati non ha alcun senso invocarla posto che, per principio, trattasi di valori medi - l'innovazione, se si prescindesse da altre considerazioni, dovrebbe essere salutata addirittura con favore.

Fermo restando che la nuova procedura incide sulla base imponibile, le critiche nascono dalla valutazione operata dagli studi di settore, soprattutto alla luce del consolidato ed ormai pacifico orientamento della giurisprudenza, di merito e di legittimità, che ha ritenuto affetti da vizio gli avvisi di accertamento motivati esclusivamente con riferimento alle risultanze derivanti dall'applicazione di G□.RI.CO.

La metodologia in esame, in sostanza, è stata considerata strumento di definizione del rapporto Fisco-contribuente e non di misurazione, ancorché imperfetta, della capacità contributiva dei singoli soggetti.

Le critiche, di conseguenza, oltre a ricadere sulla affidabilità dello strumento attengono, essenzialmente, alla mancanza di certezza che, alla luce di quanto finora emerso, sembra costituire la preoccupazione di maggior spessore per gli interessati. D'altra parte, i diritti difensivi non dovrebbero essere compromessi tenuto conto che l'Agenzia delle Entrate dovrà pur sempre specificare i singoli elementi non considerati a suo tempo e la loro capacità di provare una maggiore idoneità alla contribuzione.

Probabilmente, dopo aver considerato, alla fine degli anni novanta, la metodologia degli studi di settore come la soluzione di tutti i problemi, le analisi e gli approfondimenti hanno evidenziato, nonostante la proclamata affidabilità del sistema, i suoi limiti e, quindi, l'esigenza di salvaguardare, al verificarsi dei presupposti di carattere sostanziale, la tutela degli interessi sia della collettività sia dei singoli.

Con specifico riferimento alle prove acquisite a seguito di accessi, ispezioni e verifiche le innovazioni introdotte dalla L. n. 311/2004 possono essere ritenute tali soltanto in parte tenuto conto che, sia pure sulla base di istruzioni amministrative [\(12\)](#), si era già ritenuto di estendere la procedura di cui all'art. 41-bis ai verbali redatti dalla Guardia di finanza a seguito di verifiche generali, fatta salva l'opportunità di ricorrere agli ordinari strumenti di accertamento generale nelle ipotesi in cui risultasse evidente la necessità di svolgere un'ulteriore autonoma istruttoria.

In verità, la previsione presenta una valenza oggettiva tenuto conto che una differente valutazione porterebbe a spostare l'elemento discriminante

sui contenuti degli elementi comunicati agli uffici e non sulla fonte di provenienza di quelli fiscalmente rilevanti.

3. Accertamento parziale e controlli fiscali

Nonostante il frequente ricorso all'istituto e la richiamata estensione della procedura non si è ancora pervenuti all'esatta definizione dell'area operativa della disposizione tanto da far discutere in ordine alla portata della "segnalazione".

Nella comune opinione, questa è stata sempre intesa come afferente a singoli aspetti dell'attività imprenditoriale o professionale o, comunque, espressiva di singole manifestazioni del tutto avulse dalla capacità contributiva complessiva del soggetto passivo d'imposta.

Ed è stata l'indicata impostazione, probabilmente, a condizionare il dibattito per decenni fino ad indurre a conclusioni che, sul piano del diritto, non sempre sono state, né potevano esserlo, supportate da argomentazioni tecnicamente sostenibili.

Con riferimento al verbale di constatazione è innegabile che occorra richiamarsi alla *ratio* dell'istituto che, per evidenti motivi di speditezza, consentiva l'emanazione di atti impositivi in presenza di notizie non abbisognevole di una specifica valutazione ovvero di un'attività istruttoria, utilizzabili, quindi, come prova diretta. È del tutto irrilevante, allora, che la prova sia stata acquisita attraverso controlli incrociati, segnalazione di "pubblici soggetti" o a seguito di una vera e propria attività ispettiva.

Non sono mancate pronunce della giurisprudenza con le quali è stata dichiarata la illegittimità degli atti impositivi emessi ex art. 41-bis sulla base dei menzionati verbali di constatazione. Sul piano dei contenuti, però, la declaratoria non era imputabile alla illegittimità della procedura seguita in quanto tale, bensì al carattere meramente indiziario della prova adottata che avrebbe meritato un riscontro oggettivo da parte del titolare del potere di accertamento.

In sostanza, si è sempre sostenuto - nelle rare occasioni in cui il problema è stato posto, peraltro in modo non sempre pertinente e calibrato - che, ad esempio, il verbale di constatazione redatto a seguito dell'esecuzione di verifiche, generali o parziali, non rientrasse nella nozione di segnalazione sicché, in presenza di tale atto, l'Ufficio finanziario fosse vincolato all'avvio della procedura ordinaria che, per sua stessa natura, esige una valutazione complessiva ed approfondita della posizione del contribuente anche per gli effetti preclusivi che determina.

Anche in tal caso, un'importante svolta nella pratica applicazione si è avuta a seguito dell'emanazione del D.Lgs. 19 giugno 1997, [n. 218](#) e dall'orientamento degli Organi centrali i quali hanno dettato istruzioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale [\(13\)](#).

Nell'occasione, in particolare, è stato fatto carico agli Uffici di "esaminare gli elementi contenuti nel processo verbale di constatazione redatto a seguito di accessi, ispezioni e verifiche" nei confronti del contribuente verificato.

Ed è proprio in questa fase che viene, per la prima volta, enunciato un principio di fondamentale importanza per lo stesso concordato atteso che gli elementi rilevanti evidenziati nell'indicato verbale possono essere a base

dello strumento dell'accertamento parziale sia ai fini Iva sia ai fini delle imposte sui redditi [\(14\)](#).

Basato inizialmente, infatti, sulla unicità sia di contenuto sia di fonte d'impulso, l'accertamento parziale sta assumendo un ruolo di assoluta centralità nel contesto della lotta all'evasione, soprattutto a seguito dell'ampliamento delle fonti di provenienza delle segnalazioni che, fatta eccezione per gli organi di giurisdizione penale, interessano tutti i comparti della Pubblica Amministrazione sia mediante invio diretto agli Uffici finanziari sia avvalendosi della Guardia di finanza, secondo quanto disposto dall'[art. 37](#) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La soluzione accolta, quindi, ha spostato il baricentro della valutazione dalla forma alla sostanza, fino a dare preminenza al contenuto intrinseco del dato, dell'informazione, eccetera. D'altra parte, la differente impostazione seguita in passato non ha mai trovato una legittimazione nel dato normativo o, se si preferisce, l'aver riservato la procedura ordinaria per l'esame dei verbali di constatazione è stata più una scelta di merito dell'Amministrazione finanziaria che non un'esigenza di carattere legislativo.

Quantunque sia inopportuno formulare giudizi definitivi, è prevedibile che sarà necessario operare una netta distinzione in sede di esame dei verbali di constatazione onde distinguere le violazioni che, per modalità di consumazione ed a motivo della natura degli elementi probatori acquisiti, non richiedono alcun ulteriore apprezzamento da parte dell'Amministrazione finanziaria sicché possono essere trasferiti *sic et simpliciter* nell'atto impositivo senza incorrere nel rischio di annullamento per carenza dei presupposti.

Proprio per evitare di trasfondere nell'avviso di accertamento tutto lo schema ricostruttivo seguito dalla Guardia di finanza, sarà seguito il consueto principio della motivazione *per relationem*.

Lo stesso Ministero, dopo aver ribadita l'irrilevanza della forma utilizzata per portare a conoscenza dell'Ufficio elementi che consentano di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, ha ritenuto anche di dover, sotto taluni aspetti, "giustificare" l'ampliamento dell'accertamento parziale. In particolare, si è voluto sgombrare il campo da possibili ipotesi di contraddittorietà tra la natura dell'attività posta in essere dalla Guardia di finanza e quella della metodologia in esame. Non è stata ravvisata, pertanto, alcuna antinomia tra l'azione istruttoria e l'immediata utilizzabilità degli elementi disponibili considerato che i due momenti fanno capo ad Organi diversi posto che il primo espleta un ruolo inquirente, il secondo una funzione di accertamento in senso tecnico.

Per completezza, tuttavia, va sottolineato che, anche in passato, nessuno ha mai ritenuto di dover indagare in merito alle attività poste in essere per l'acquisizione dei dati ed elementi oggetto della segnalazione posto che il riferimento per determinare la natura giuridica dell'attività espletata non può che essere costituito dagli Uffici.

La compiuta definizione dell'oggetto della segnalazione evidentemente non influisce sulla corretta qualificazione della metodologia utilizzata al fine, cioè, di inquadrarla nell'ambito dell'accertamento ordinario ovvero in quello parziale.

In quest'ultimo caso, infatti, la funzione ed il ruolo dell'Ufficio finanziario restano inalterati essendo limitati esclusivamente alla verifica

dei presupposti ovvero per utilizzare la terminologia ministeriale, "un'autonoma approfondita istruttoria alla quale soltanto si collegano le preclusioni ad ulteriori accertamenti".

L'indirizzo presenta importanti ripercussioni sulla sfera giuridico patrimoniale del contribuente. Invero, fino a quando i verbali di constatazione sono stati gestiti con la procedura ordinaria, l'Ufficio subiva gli effetti derivanti dall'[art. 43](#) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Sebbene, fino allo scadere dei termini di accertamento l'Ufficio potesse pur sempre procedere a integrazioni o modificazioni, ciò doveva avvenire sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi [\(15\)](#).

Sul piano pratico si verificava che, una volta emesso l'avviso di accertamento, residuava ben poco spazio per ulteriori azioni accertatrici anche per mancanza di termini utili visto che per anni si è lavorato al limite della decadenza.

Per effetto della metodologia utilizzata, l'Amministrazione viene, indubbiamente, a trovarsi in una evidente posizione di privilegio poiché, pur recependo integralmente i rilievi contestati dalla Guardia di finanza a conclusione dell'attività ispettiva, può sempre riconsiderare successivamente il verbale per eventuali approfondimenti, se necessari. Viene meno, pertanto, il rischio della inutilizzabilità delle risultanze in atti, già disponibili e conoscibili e, soprattutto, sarà possibile operare anche una netta distinzione tra le ipotizzate violazioni. Nella prassi operativa, d'altra parte, la Guardia di finanza, anche in termini di mera consultazione, distingue i rilievi immediatamente contestabili da quelli che meritano apprezzamento di carattere sostanziale e di espressività reddituale; gli Uffici notificheranno nel giro di pochi giorni i primi per rinviare l'approfondimento dei secondi ad un momento successivo.

In conclusione, allo stato attuale sono utilizzate le "segnalazioni" provenienti o desumibili dall'anagrafe tributaria, da altri Uffici della stessa Agenzia delle Entrate (Direzioni Centrale per l'accertamento e regionali), da altre Agenzie (Dogane e Territorio), dalla Guardia di finanza, da Pubbliche amministrazioni, da altri Enti pubblici, ovvero in base a dati ed elementi in possesso della medesima anagrafe tributaria.

4. Le modifiche apportate dalla L. n. 220/2010

Il processo di amplificazione dell'area operativa dell'accertamento parziale trova un ulteriore riferimento nell'[art. 1](#), comma 17, della L. 13 dicembre 2010, n. 220 (c.d. legge di stabilità per il 2011).

Sempre nell'ottica di "migliorare le attività di controllo fiscale indirizzandole verso situazioni a maggiore rischio di evasione" l'indicata norma giuridica ha provveduto a modificare il comma 1 dell'*art. 41-bis*. Conseguentemente, è stato sostituito il riferimento agli "accessi, ispezioni e verifiche" con la locuzione "dalle attività istruttorie di cui all'*art. 32*, comma 1, numeri da 1 a 4". Analoga modifica è stata apportata all'[art. 54](#), comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.

Ne deriva che, fermo i dati e gli elementi acquisiti per effetto degli accessi, ispezioni e verifiche (nonché dalle altre fonti già indicate dall'*art. 41-bis*, comma 1), è ora possibile utilizzare tale potere di accertamento anche al verificarsi di altre attività istruttorie in

precedenza non contemplate. Il riferimento, in particolare, va:

- all'invito ai 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 per effetto delle indagini finanziarie o su segnalazione dei pubblici dipendenti;

- all'invito ai contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti. È appena il caso di ricordare che ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili può essere richiesta anche l'esibizione dei bilanci o rendiconti e dei libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie;

- all'invio ai contribuenti di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati.

Un primo interrogativo, al riguardo, attiene alle conseguenze prodotte dalle modifiche sul piano probatorio. In sostanza, va verificato se permane il principio che ha finora caratterizzato l'accertamento parziale nel senso che gli elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato devono risultare esclusivamente da prove dirette, cioè da elementi certi e non da ricostruzioni presuntive.

In merito, nonostante le richiamate finalità poste alla base dell'ampliamento, è innegabile che la legittimità della norma resti subordinata ad una netta distinzione rispetto alle altre procedure di accertamento, ordinarie, presuntive o induttive. Diversamente, verrebbe a registrarsi una confusione sia in termini strettamente giuridici sia sul piano sostanziale.

Pare, allora, di poter sostenere che la novità non interessi i criteri di determinazione del reddito o del maggior reddito non dichiarato quanto le fonti di acquisizione delle prove. Relativamente ai primi, pertanto, è da ritenere che le considerazioni formulate in precedenza in ordine alle caratteristiche dell'accertamento parziale restino valide nella loro interezza.

D'altra parte, non deve sfuggire che la L. n. 220/2010 non ha inciso sulla formulazione della prima parte dell'art. 41-bis comma 1, sicché il ricorso all'accertamento parziale non arreca alcun pregiudizio "all'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43".

In altri termini, il carattere quasi automatico dell'accertamento parziale resta inalterato per cui da un lato, i futuri accertamenti, parziali ovvero ordinari, non risultano preclusi o condizionati alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi; dall'altro, i primi risulterebbero illegittimi qualora fossero conseguenza di ulteriori attività istruttorie richieste dagli elementi probatori acquisiti con l'esercizio dei poteri in precedenza richiamati al fine di conferire loro quel carattere della certezza richiesto dalla norma giuridica in esame.

In attesa di conferme, è da ritenere, di conseguenza, ancora valido l'orientamento degli Organi centrali, a suo tempo manifestato, secondo cui l'attività degli uffici debba essere limitata a riscontrare gli elementi provenienti dalle fonti in precedenza indicate senza svolgimento di alcuna

attività istruttoria. Ovviamente, per le ragioni esposte, nulla impedisce all'Agenzia delle Entrate di riconsiderare successivamente la posizione del contribuente e valutarla in un contesto globale in funzione di tutti gli elementi disponibili per la ricostruzione della sua capacità contributiva, fermo restando il divieto della doppia imposizione [\(16\)](#).

La riportata considerazione, ovviamente, non è sufficiente per far fondatamente ritenere la mancanza di conseguenze giuridiche sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente.

Innanzitutto, è di tutta evidenza la volontà (e la convenienza) a ricorrere con sempre maggiore frequenza all'accertamento parziale lasciando impregiudicata l'ulteriore azione accertatrice, a prescindere dalla sopravvenuta conoscenza o meno di nuovi elementi.

Nonostante i dati siano ormai acquisiti quasi esclusivamente per via telematica ed i tempi per l'esercizio dell'attività di controllo si siano ampliati, è innegabile che la possibilità di poter frammentare l'attività di accertamento con singoli atti impositivi apporti indubbi vantaggi all'Amministrazione finanziaria, ivi compreso quello della chiusura del rapporto giuridico mediante l'estinzione dell'obbligazione tributaria, sia pure a motivo della non eccessiva entità del debito mediamente contestato.

Anche a voler escludere che l'accertamento parziale possa essere ritenuto in futuro una metodologia ordinaria è innegabile l'ulteriore abbandono del principio della unicità dell'atto impositivo, almeno come criterio di carattere generale. In altri termini, anche sotto tale aspetto pare registrarsi un capovolgimento dell'impostazione originaria nata dalla riforma tributaria con effetti non indifferenti sul contribuente laddove ritenga di non aderire alla pretesa erariale per imboccare la strada del contenzioso.

Alla luce di quanto evidenziato non è possibile condividere l'orientamento, ancorché autorevole della Suprema Corte, secondo cui l'accertamento parziale non sarebbe subordinato ad una particolare semplicità della segnalazione pervenuta [\(17\)](#).

È importante verificare, però, se le fonti indicate nell'art. 41-bis abbiano o meno natura perentoria. L'interrogativo non è di poco conto in quanto vanno individuate le conseguenze derivanti dall'emanazione di un atto impositivo formalmente qualificato parziale in assenza dei presupposti giuridici. Più specificatamente, verificandosi l'ipotizzata situazione deve essere chiarito se si versi in presenza di un atto solo illegittimo, ovvero se l'anomalia della qualificazione non debba più correttamente incidere sull'ulteriore azione accertatrice fino ad escludere il potere di emanare un successivo atto di accertamento utilizzando la procedura ordinaria.

Ovviamente, a seconda delle conclusioni cui si perviene, le conseguenze giuridiche saranno notevolmente differenti.

Relativamente al primo aspetto, si è dell'avviso che, nonostante l'avvenuto ampliamento, l'accertamento parziale non possa essere considerato una procedura ordinaria per la determinazione della capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta. Ponendosi, di conseguenza, come strumento derogatorio a quello ordinario non può essere applicato oltre i termini e le condizioni fissati dalla norma giuridica. Di qui la natura perentoria delle fonti di acquisizione delle prove dirette.

D'altra parte, la giurisprudenza di merito, da tempo, ha avuto modo di sottolineare tale profilo, indirizzo confermato anche di recente per cui deve ritenersi pacificamente condiviso il divieto di emettere avvisi di

accertamento parziale sulla base di ricostruzioni sintetiche o induttive [\(18\)](#).

In esito al secondo profilo, per ragioni di coerenza, il vizio, una volta oggetto di declaratoria da parte del giudice tributario, deve necessariamente limitare i suoi effetti in relazione al contesto giuridico in cui è maturato.

Ora, al di là della motivazione alla base dell'annullamento, pare davvero difficile ravvisare i presupposti per far scattare la preclusione di cui al successivo art. 43. Coordinando le varie disposizioni interessate, emerge chiaramente che quest'ultima disposizione non debba essere rapportata a qualsiasi metodologia utilizzata bensì soltanto a quella ordinaria (analitica, sintetica, induttiva, d'ufficio). Diversamente, oltre a venir meno una distinzione chiaramente delineata sul piano giuridico, si registra una confusione tra istituti giuridici con evidenti profili di negatività sulla certezza del rapporto giuridico.

La suprema Corte, anche recentemente, ha richiamato un suo precedente indirizzo [\(19\)](#) in ordine alla doppia finalità perseguita dall'art. 41-bis il quale per un verso serve ad evitare che per effettuare un recupero parziale, l'Amministrazione non possa poi procedere ad un accertamento più completo; per altro verso, serve ad evitare che gli elementi acquisiti unitariamente vengano poi contestati al contribuente a singhiozzo, impedendogli una linea di difesa unitaria e complessiva.

Con specifico riferimento al versante della tutela del contribuente, è stato affermato che "l'accertamento parziale è illegittimo quando poi segua un ulteriore accertamento basato su altri elementi acquisiti fin dall'origine e non contestati, sì che la difesa del contribuente ne risulti pregiudicata".

Per quanto riguarda la "conseguenza" derivante dall'effettuazione dell'accertamento parziale al di fuori delle ipotesi consentite, è stato evidenziato che l'interesse del contribuente ad eccepire la violazione della norma "sorge unicamente se e perché gli è stato notificato un successivo avviso di accertamento" emesso nonostante l'Ufficio avesse "esaurito il potere di accertamento generale": l'eccezione relativa, quindi, non è "mai riferibile all'avviso di accertamento parziale, ma soltanto all'eventuale successivo avviso, notificato sulla base di un potere già consumato" [\(20\)](#).

In conclusione, qualora un avviso di accertamento denominato parziale non sia riconosciuto come tale, non esplica gli effetti preclusivi di qualsiasi atto di accertamento nel senso di essere esso stesso illegittimo. Eventuali profili di illegittimità potranno essere configurati esclusivamente con riferimento agli avvisi di accertamento che eventualmente seguiranno sempre che siano emessi in assenza della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Note:

[\(1\)](#) P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, pag. 280. Per i profili di carattere generale, si rinvia a S. La Rosa, *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, in "Riv. Dir. Trib.", 1992, I, 627; M. Basilavecchia, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988.

[\(2\)](#) In tal senso, Cass., Sez. trib., 12 maggio 2006, [n. 11057](#).

[\(3\)](#) Cfr. in senso conforme M. Basilavecchia, *L'accertamento parziale non*

può essere un accertamento sommario, in "GT - Riv. giur. trib." n. 10/2000, pag. 93; A. Stesuri, *Rettifica del reddito imponibile, accertamento induttivo e costi di gestione*, ivi, n. 1/2002, pag. 85.

(4) Cfr. Comm. trib. reg. Veneto, Sez. IV, 2 maggio 2006, n. 52.

(5) F. Napolitano, *Gli accertamenti parziali ovvero l'incertezza del diritto*, in "Corriere tributario" n. 4/2007, pag. 304; M. Basilavecchia, *Un avviso chiamato parziale - Nota a sentenza*, in "GT - Riv. giur. trib." n. 9/2006, pag. 795; S. Capolupo, *Ammesso l'accertamento parziale in base ad elementi segnalati dalla Guardia di finanza - Nota a sentenza*, in "Corriere tributario" n. 24/2006, pag. 1892; D. Deotto, *L'accertamento parziale come strumento ordinario dell'attività di accertamento*, in "Corriere tributario" n. 30/2006, pag. 2362; M. Di Salvo, *La motivazione degli accertamenti parziali: le prove atipiche - Nota a sentenza*, in "GT - Riv. giur. trib." n. 11/2006, pag. 1004; G. Fransoni, *Considerazioni su accertamenti generali, accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni della dichiarazione alla luce della legge n. 311/2004*, in "Rivista di diritto tributario" n. 6/2005, parte I, pag. 591.

(6) L'Ufficio deve esternare, nel caso specifico, il contenuto della segnalazione, indicarne la provenienza e, comunque, qualsiasi altro elemento che sia necessario per porre il contribuente nelle condizioni di poter esercitare compiutamente il proprio diritto alla difesa.

L'adempimento di tale obbligo - che si potrebbe definire preliminare - non è sufficiente per una corretta applicazione dell'indicato art. 42. È richiesto, inoltre, che venga specificata la rilevanza ed il contenuto probatorio nonché i criteri, eventuali, che siano stati seguiti per la quantificazione del debito d'imposta.

(7) In giurisprudenza, cfr. Cass. 11 novembre 2003, [n. 16885](#); Comm. trib. centr., Sez. V, 21 aprile 1997, n. 1861.

(8) Non trova più applicazione, invece, la possibilità di effettuare l'accertamento sintetico attraverso la metodologia parziale in quanto l'[art. 11-ter](#) del D.L. 19 settembre 1992, n. 384, che aveva previsto tale possibilità, è stato abrogato dall'[art. 62-quinquies](#) del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

(9) In dottrina si veda anche D. Deotto, *L'accertamento parziale come strumento ordinario dell'attività di accertamento*, in "Corriere Tributario" n. 30/2006, pag. 2362.

(10) F. Napolitano, *Gli accertamenti parziali ovvero l'incertezza del diritto*, in "Corriere Tributario" n. 4/2007, pag. 304; G. Fransoni, *Considerazioni su accertamenti "generali", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni della dichiarazione alla luce della legge n. 311/2004*, in "Rivista di diritto tributario" n. 6/2005, parte I, pag. 591.

(11) Sul punto si rinvia anche alla circ. [n. 32/E](#) del 21 giugno 2005.

(12) Cfr. circ. 8 agosto 1997, [n. 235/E](#).

(13) Cfr. circ. Agenzia delle Entrate [n. 235/E](#) dell'8 agosto 1997.

(14) In verità, le istruzioni ministeriali richiamano la verifica generale - intesa come disamina della posizione del contribuente globalmente, ai fini, cioè, di tutti i tributi - per menzionare la verifica parziale - che, nel comune linguaggio degli addetti ai lavori, evoca il riscontro della correttezza ai fini di un solo tributo - solo in via incidentale.

Dall'evidenziata situazione non possono essere tratte conclusioni particolari poiché le motivazioni addotte dal Ministero per giustificare -

in termini giuridici ed anche formali - l'assorbimento nel concetto di "segnalazione" anche del verbale di constatazione relativo a verifiche generali, a maggior ragione, devono ricomprendere quello relativo a verifiche parziali.

(15) In merito l'orientamento della giurisprudenza è noto. Gli elementi, infatti, sono considerati "nuovi" se venuti a conoscenza dell'Ufficio solo successivamente alla data di accertamento di cui sono integrativi essendo principio ampiamente consolidato l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di portare a conoscenza del contribuente tutti gli elementi di cui dispone. Tale principio non opera esclusivamente nell'ipotesi in cui il primitivo atto impositivo sia nullo.

Ne deriva che ove gli Uffici, pur disponendo di elementi probatori conosciuti o conoscibili al momento della notifica della pretesa erariale, non li utilizzino per la corretta quantificazione della base imponibile, non potranno procedere successivamente all'integrazione o alla modifica. In merito è pacificamente riconosciuto che la novità non debba essere rapportata al concreto utilizzo bensì a quello potenziale con tutti gli effetti che ne derivano.

(16) Cfr. circ. 8 agosto 1997, n. 235, *cit.*

(17) Cass., Sez. trib., 12 maggio 2006, [n. 11057](#).

(18) Cfr. Comm. trib. prov. Macerata 11 settembre 2009, n. 203.

(19) Cass., Sez. trib., 5 febbraio 2009, n. 2761.

(20) Cass., Sez. trib., 28 gennaio 2010, [n. 1817](#).