



Corso di lezioni di

Diritto tributario

Prof. Giuseppe Pizzonia

I CONTROLLI SOSTANZIALI - II

Università *Mediterranea*
Corso di laurea L-33 - Scienze Economiche
a.a. 2022-2023



L'accertamento (art. 42, DPR n. 600/1973)

Esaurita l'attività istruttoria, se vengono rilevate violazioni di obblighi e adempimenti, l'Agenzia delle entrate emette un **avviso di accertamento**

E' un **atto amministrativo**, di tipo vincolato, che contiene una serie di elementi rilevanti circa l'obbligazione tributaria

Secondo la **teoria dichiarativa**, l'avviso di accertamento ha effetti di mero accertamento dell'obbligazione tributaria già sorta nel momento in cui si è verificato il presupposto

Al contrario, secondo la **teoria costitutiva**, non è sufficiente il mero verificarsi del presupposto ma occorre anche l'accertamento, che ha valore costitutivo dell'obbligazione tributaria



L'accertamento - segue

Il solo verificarsi del presupposto non è sufficiente a far nascere l'obbligazione tributaria

Infatti in caso di omissione della dichiarazione, ove non vengano effettuati controlli, il presupposto si realizza, ma non sorge alcuna obbligazione

Viceversa, se non si verifica il presupposto, ma viene dichiarato o accertato in via definitiva un reddito, sorge una obbligazione

A seguito dell'accertamento si verifica l'obbligo di pagare il tributo (o il maggior tributo) in esso accertato, con le sanzioni e gli interessi stabiliti dalla legge. Gli effetti retroagiscono al momento del verificarsi del presupposto



L'accertamento - segue

L'accertamento ha anche effetti esecutivi. Comporta l'obbligo di pagare le imposte accertate (o le maggiori imposte accertate) entro termini stabiliti, e, se ciò non avviene, si innesca l'esecuzione coattiva (art. 29, DL n. 78/2010)

Occorre distinguere tra:

- impugnazione dell'accertamento. Occorre pagare un terzo delle imposte accertate
- mancata impugnazione. L'accertamento diventa **definitivo** e occorre pagare le imposte, le sanzioni e gli interessi. Se il pagamento viene effettuato entro sessanta giorni, le sanzioni sono ridotte a un terzo



Tipologie di atti di accertamento

- Accertamenti d'ufficio. Vengono emessi nel caso di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di una dichiarazione nulla
- Accertamenti in rettifica. Viene rettificato quanto dichiarato (maggior reddito; minori perdite; maggiori imposte; minori crediti)



Contenuto

Si può distinguere tra:

- motivazione, e
- dispositivo

La motivazione indica le ragioni di fatto e di diritto che giustificano l'accertamento operato. Se manca, o è insufficiente, l'accertamento è nullo. E' ammessa la motivazione per rinvio

La parte dispositiva contiene la determinazione dell'imponibile e/o dell'imposta e delle aliquote applicate

L'accertamento deve essere sottoscritto dal capo ufficio (o da suo delegato)



La notificazione (art. 60, DPR n. 600)

L'accertamento è atto ricettizio. Il contribuente deve essere messo in grado di conoscere effettivamente la pretesa fiscale nei suoi confronti

Deve essere notificato al contribuente seguendo regole e garanzie stabilite dalla legge. E' possibile la notificazione via PEC ai soggetti esercenti attività economiche

Se manca la notifica l'accertamento si può considerare inesistente e, in ogni caso, privo di effetti



I termini

L'avviso di accertamento è soggetto a termini stabiliti dalla legge:

- Termine iniziale. Nel caso di consegna di un PVC al contribuente, occorre attendere 60 giorni per la formulazione di eventuali osservazioni e richieste salvo casi di particolare e motivata urgenza
- Termine di *decadenza*. L'avviso di accertamento deve essere notificato entro termini di decadenza stabiliti dalla legge (es. entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero, in caso di mancata presentazione della dichiarazione o di presentazione di una dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui sarebbe dovuta essere presentata) (art. 43, DPR n. 600). Se viene notificato oltre, è annullabile



Nullità e annullabilità

L'accertamento può essere nullo o annullabile

E' in generale nullo l'atto privo degli elementi essenziali, viziato da difetto assoluto di attribuzione (carenza di potere), adottato in violazione o elusione del giudicato, e nei casi previsti dalla legge (art. 21 *septies*, L. n. 241/1990)

Tra i vizi che comportano nullità, stabiliti nelle leggi fiscali, l'omessa motivazione, la mancata richiesta di chiarimenti nel caso di abuso del diritto, la mancata sottoscrizione dell'accertamento

Anche nel caso di nullità, se manca l'impugnazione l'accertamento produce effetti (nullità debole)



Nullità e annullabilità - segue

In genere, gli avvisi di accertamento viziati non sono nulli, ma annullabili. Producono effetti, se non vengono impugnati

Non tutti i vizi producono annullabilità. Alcuni sono invalidanti, altri no

Sono invalidanti:

- violazione delle norme dirette a garantire la conformità dell'atto ai presupposti di fatto e di diritto
- la violazione delle norme sul contraddittorio obbligatorio
- la violazione di norme poste a garanzia del contribuente



Nullità e annullabilità - segue

Non è invece annullabile:

“il provvedimento adottato in violazione delle 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, L. n. 241/1990)

es. mancata indicazione dell'organo cui presentare ricorso



Metodi di accertamento (art. 38-39, DPR n. 600)

La legge prevede varie metodologie di accertamento, soggette a regole diverse:

- accertamento analitico
- accertamento sintetico
- accertamento induttivo
- accertamento mediante studi di settore o ISA



Accertamento analitico

Con l'accertamento analitico, l'imponibile viene ricostruito individuando in dettaglio tutti gli elementi che lo compongono

Deve essere motivato con riferimento alle varie categorie di reddito accertate

E' possibile il ricorso a presunzioni (es. bancarie)



Accertamento analitico - segue

Nel caso di soggetti esercenti attività economiche, si procede in genere con accertamento *analitico/contabile* (art. 39, comma I, DPR n. 600/1973)

Oltre a riscontrare la violazione delle norme fiscali (ad es. sulla determinazione delle plusvalenze o degli ammortamenti), e a verificare la corrispondenza tra i dati di bilancio e il dichiarato, è ammesso - pur in presenza di una regolare contabilità - il ricorso a presunzioni, purché siano *gravi, precise e concordanti*

E' ammesso anche l'accertamento fondato sulla antieconomicità delle operazioni effettuate



Studi di settore e ISA

Nel caso di imprese *minori* e di attività professionali (sotto certe soglie dimensionali), è possibile il ricorso a modalità standardizzate di accertamento, su base statistica. Occorre comunque effettuare una attività di accertamento

I soggetti vengono raggruppati in *cluster* in base a vari parametri (ubicazione, dimensione, settore di mercato, clientela, etc.) e attraverso elaborazioni statistiche si individua l'ammontare presunto dei ricavi o compensi (studi di settore), ovvero la *normalità e coerenza* della gestione (Indici di affidabilità fiscale)

Dagli studi di settore, si è passati agli ISA, che tendono a determinare con un sistema a punti l'affidabilità del contribuente e a selezionare quelli da sottoporre a controllo (art. 9 bis, DL n. 50/2017)

Per i contribuenti *affidabili*, sono previste limitate misure *premiali*



Accertamento induttivo

Se la contabilità non è attendibile, o manca del tutto, o si verificano altre gravi circostanze (es. omessa dichiarazione) (v. art. 39, secondo comma, DPR n. 600), si procede ad accertamento sulla base di poteri più incisivi

L'ufficio determina il reddito sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o conosciuti, senza dover tener conto delle scritture contabili, e può ricorrere a presunzioni semplici (prive cioè dei caratteri di gravità, precisione e concordanza)



Accertamento sintetico (art. 38, c. 4)

Riguarda le sole persone fisiche

Serve a determinare il reddito complessivo, sulla base di indici rivelatori basati sul tenore di vita del contribuente

L'Agenzia delle entrate si avvale tra l'altro di strumenti statistici (redditometro) e di dati e notizie in possesso dell'anagrafe tributaria

E' previsto l'obbligo di contraddittorio preventivo. Il contribuente può spiegare che si tratta di proventi non tassabili o di risparmi già tassati

L'accertamento deve essere motivando spiegando perché non sono state accolte le spiegazioni fornite dal contribuente



Unicità dell'accertamento

Di regola vige il principio di unicità dell'accertamento

Con la notifica dell'avviso di accertamento l'Agenzia esaurisce il suo potere di accertamento

Ci sono però due eccezioni:

- l'accertamento parziale
- l'accertamento integrativo



L'accertamento parziale (art. 41 bis)

E' un tipo di accertamento che non presuppone un esame completo della posizione del contribuente

Questo permette l'emissione di ulteriori accertamenti, anche parziali

Deve essere redatto sulla base di (i) *segnalazioni* provenienti dall'anagrafe tributaria, GdF, o altre amministrazioni. (ii) dati raccolti nel corso di accessi, ispezioni e verifiche, (iii) a seguito di controlli eseguiti per altri tributi o a carico di altri contribuenti (controlli incrociati)



L'accertamento integrativo (art. 43, c. 3)

Dopo la notifica dell'avviso di accertamento, l'emissione di un nuovo accertamento è ammessa solo se si viene a conoscenza di elementi *nuovi*, prima *non conosciuti*, né *conoscibili*



Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione (c.d. "concordato") è una procedura di accertamento effettuato in contraddittorio mediante la quale il contribuente può concordare con l'Ufficio una maggiore imposta

E' una procedura accessibile a tutti i contribuenti sottoposti ad accertamento

Si applica alle imposte sui redditi, Iva, imposte sostitutive, imposta sulle successioni e donazioni, Imposta di registro, Imposte ipotecarie e catastali

Non è ammesso il concordato nel caso di liquidazione della dichiarazione, o controlli formali



Accertamento con adesione - segue

E' possibile ad iniziativa del contribuente, dopo l'avvio di controlli, oppure dopo la notifica di un avviso di accertamento

In questo caso, a seguito della istanza di adesione proposta dal contribuente i termini per ricorrere si sospendono per novanta giorni

Si apre una fase di contraddittorio che può concludersi con l'emissione di un atto di accertamento che viene sottoscritto dal contribuente



Accertamento con adesione - segue

L'accertamento con adesione deve essere motivato e deve contenere la liquidazione dell'imponibile e delle relative sanzioni ed interessi

Se si tratta di elementi reddituali assoggettabili anche ad Iva l'accertamento ha effetto anche per tale tributo in base all'aliquota media del soggetto

Le sanzioni sono ridotte a 1/3. Sono previste anche riduzioni delle sanzioni penali, se il debito viene assolto prima dell'apertura del dibattimento in I grado

E' possibile il pagamento rateale, fino a sedici rate trimestrali



Accertamento con adesione - segue

E' un tipo di accertamento che nasce definitivo, in quanto non può essere impugnato, né può essere modificato

E' possibile però che sia integrato, ad es.:

- per la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi dai quali si desume un maggior reddito superiore al 50% di quello definito e comunque non inferiore a €77.468,53, oppure,

- se la definizione riguarda accertamenti parziali



Accertamento con adesione - segue

Il pagamento del dovuto o della prima rata deve essere eseguito entro venti giorni dalla sottoscrizione

Si perfeziona così l'accertamento con adesione e perde efficacia l'accertamento in precedenza notificato

