

ACCERTAMENTI FISCALI - TIPOLOGIE

La **difesa dagli accertamenti fiscali** presuppone una approfondita conoscenza di questi atti, sia teorica, che applicativa: conoscenza che si acquisisce, dopo aver approfondito lo studio del diritto tributario, in anni di esperienze professionali presso le Agenzie delle Entrate e presso le Commissioni Tributarie .

Si fornisce di seguito, anche per il lettore non specializzato in materia, una sintesi delle caratteristiche fondamentali dei vari tipi di accertamenti e controlli tributari: senza alcuna pretesa di esaustività, può costituire un primo essenziale approccio alla materia.

LIQUIDAZIONE e CONTROLLO FORMALE delle DICHIARAZIONI: gli **artt. 36 bis e 36 ter, D.P.R. 600/1973**, come modif. dall'art. 13 D.Lgs. 9.7.1997, n. 241, prevedono che dalle dichiarazioni presentate dal 1.1.1999, la liquidazione e il controllo si svolgano nelle seguenti fasi:

(art. 36 bis): entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all' anno successivo vengono effettuati la liquidazione automatizzata di imposte, premi e contributi dovuti ed il rimborso spettante in base alla dichiarazione. Sulla base dei dati desumibili dalla dichiarazione e di quelli in proprio possesso, l'Amministrazione rettifica gli errori materiali e di calcolo, riduce le detrazioni , deduzioni e crediti d'imposta indicati in misura superiore a quella spettante e controlla la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti. L'esito della liquidazione (se diverso rispetto a quanto indicato nella dichiarazione) è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta. Se questi rileva dati o elementi non considerati o valutati erroneamente può, entro 30 gg. dal momento della comunicazione, fornire chiarimenti all'Amministrazione (disposizione introdotta dall'art. 1, c. 1, lett. a), D.Lgs. 26.1.2001, n. 32). Se vi è pericolo per la riscossione, l'Ufficio può controllare, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale , la tempestiva effettuazione dei versamenti di imposte, contributi e premi dovuti come acconto e saldo e di ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta. Analoga norma è prevista anche per l'accertamento I.V.A..

(art. 36 ter): entro il 31.12 del 2° anno successivo a quello di presentazione si esegue il controllo formale delle dichiarazioni individuate con appositi criteri selettivi fissati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, tenendo conto delle specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici. L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta che può, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, segnalare eventuali elementi non considerati o erroneamente valutati, ovvero pagare le somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, usufruendo così del beneficio della riduzione di 1/3 della sanzione, ex art. 3 D.Lgs. 462/1997 (la C.M. 16.7.2001 n. 68/E, illustra le modalità pratiche di esecuzione dei controlli formali).

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 2, c. 2, e all'art. 3, c. 1, D.Lgs. 462/1997 da parte dell'art. 1, c. 413, L. 311/2004, con effetto dall'1.1.2005, sulle somme dovute a seguito dei controlli di cui sopra, versate entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, vanno calcolati gli

interessi fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

Ai sensi dell'art. 3-bis, D.Lgs. 18.12.1997, n. 462, introdotto dall'art. 1, co. 144, L. 24.12.2007 (Finanziaria 2008), le somme dovute dal contribuente a seguito dei controlli automatici e dei controlli formali, di cui rispettivamente agli artt. 36-bis e 36 ter, D.P.R. 600/1973 di cui sopra, possono essere rateizzate, in un numero massimo di 6 rate trimestrali di pari importo o di 20 rate trimestrali se superano Euro 50.000.

Il mancato pagamento della prima rata ovvero anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo (v. co. 4, art. 3-bis, D.Lgs. 462/1997).

NATURA del TERMINE per il CONTROLLO FORMALE: la sentenza della Corte costituzionale n. 229 dell'11.6.1999 ha fatto salva, dopo ampio dibattito, l'interpretazione fornita dall'art. 28 L. 449/1997 (ribadita in ultimo anche da Cass., sent. 22.5.2003, n. 8094) di termine ordinatorio (pertanto non è stabilito a pena di decadenza - Secondo la Cass. SS.UU., 12.11.2004, n. 21498, il termine ha efficacia meramente esortativa). In relazione alla liquidazione dopo la scadenza indicata, l'esercizio del potere, sottoposto a tale tipo di termine, è consentito previa proroga dello stesso, per un periodo comunque non superiore a quello originario. Il termine non è quindi sottoposto a proroga automatica, ma al regime di cui all'art. 154 c.p.c. (Cass., Sent. 9.10.2002, n. 17507).

COMPETENZA: la procedura per il controllo automatico delle dichiarazioni, in base al disposto previsto dall'art. 36 bis, viene effettuata a livello centralizzato, per cui la correzione delle dichiarazioni può avvenire presso ogni Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

L'attività di liquidazione automatica relativa ai contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiore a 100 milioni di euro, è demandata alle strutture individuate con il regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate (art. 27, co. 14, lett. a), D.L. n. 185/2008).

FATTISPECIE non CONTESTABILI con la LIQUIDAZIONE AUTOMATICA: l'attività di liquidazione automatica è tassativamente circoscritta alle ipotesi contemplate dall'art. 36 bis (si veda paragrafi precedenti), dovendo la maggiore imposta scaturire ictu oculi dalle irregolarità formali della dichiarazione (in tal senso, Cass. 18.3.2009, n. 6517) e, come evidenziato dalla C.T.C. 16.3.94, n. 733, non è consentita l'interpretazione analogica (o estensiva) delle fattispecie previste dalla norma.

Pertanto, non rientrano nell'ambito applicativo di tale disposizione:

- l'esistenza del diritto all'esenzione decennale per l'industrializzazione del Mezzogiorno di cui all'art. 26, D.P.R. 601/1973 (C.T.C. 29.11.89, n. 7153);

- la qualificazione dell'attività praticata dal contribuente come reddito di lavoro autonomo o come reddito di impresa (C.T.C. 16.2.90, n. 1310; Cass. 6.8.2008, n. 21176);
- il disconoscimento o la sussistenza di un regime fiscale agevolato (per il primo, Cass. 6.8.2008, n. 21178, per la seconda, Cass. 29.2.2008, n. 5464);
- la correttezza dell'aliquota applicata ai fini I.R.A.P. (C.T.R. Venezia, 12.1.2009, n. 3).

CONTROLLI GLOBALI: i controlli sono eseguiti dagli Uffici sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministero delle Finanze (art. 37, D.P.R. 600/1973).

RETTIFICA DICHIARAZIONI delle PERSONE FISICHE (art. 38 D.P.R. 600/1973): l'Ufficio, quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano le detrazioni o le deduzioni, procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate. La falsità, l'inesattezza, l'incompletezza della dichiarazione possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e da altri dati e notizie anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti.

L'ufficio può, inoltre, sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute (accertamento sintetico puro) o sulla base della spesa figurativa (si rimanda alla Scheda sul Redditometro).

Maggior flusso di denaro su conti correnti bancari - Onere della prova: è legittimo l'accertamento analitico-induttivo di cui all'art. 38, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 nel caso in cui dai conti correnti bancari del contribuente emerga un flusso di denaro non conciliabile con il normale rendimento dei titoli del mercato finanziario e le variazioni di borsa. A tale proposito, l'argomentazione adottata dal contribuente, con la quale si prova il conferimento del mandato ad enti per la gestione dei fondi e delle rendite, dimostra la sussistenza di un rapporto fiduciario ad amministrare, ma non anche l'ammontare totale dei titoli e delle somme posseduti dal contribuente. Di conseguenza, il possesso di maggiore imponibile, derivante appunto dai flussi di denaro riscontrati sui conti correnti bancari, fa scattare la presunzione di maggior reddito, da cui deriva l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, al quale spetta appunto dimostrare o che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferiti ad operazioni imponibili, o che questi abbiano già scontato l'imposta. L'onere probatorio a carico dell'Amministrazione Finanziaria è invece soddisfatto per legge attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti correnti bancari (Cass., Sent. 10.2-29.4.2011, n. 9535).

AVVISO di ACCERTAMENTO: la rettifica delle dichiarazioni presentate o l'accertamento d'ufficio, in caso di dichiarazioni non presentate o nulle, devono essere portati a conoscenza del contribuente mediante notifica di avviso di accertamento (art. 42 D.P.R. 600/1973).

Per l'esclusione della definitività per la moglie dell'obbligazione tributaria, nel caso di notifica dell'avviso di accertamento relativo alla dichiarazione dei redditi congiunta solo al marito separato, vedi cassazione, sent. 5.4.2002, n. 4863.

CONTENUTO dell'AVVISO di ACCERTAMENTO: l'accertamento è nullo se non è firmato e se non contiene i seguenti elementi:

- imponibile accertato, aliquote applicate, imposte liquidate, al lordo e al netto di detrazioni, crediti d'imposta, ritenute d'acconto;
- motivazione in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato (art. 1, c. 1, lett. c), D.Lgs. 32/2001), e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni applicate, con distinto riferimento alle varie categorie di redditi, con 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;
- in allegato altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente cui la motivazione fa riferimento, se il contenuto essenziale non è riprodotto nell'atto che lo richiama.

In tema di imposte sui redditi, l'avviso di accertamento privo dell'indicazione precisa e analitica delle diverse aliquote progressive applicate sui diversi scaglioni dell'imponibile, e che contenga solo l'indicazione di quelle minime e massime, è da ritenersi radicalmente invalido nella sua totalità, poiché emesso in violazione del disposto dell'art. 42, c. 2 e 3, D.P.R. 600/1973 che tutela il diritto del contribuente all'immediata e agevole verifica della pretesa impositiva (Cass., Sent. 23.5.2002, n. 7553).

AVVISI DI ACCERTAMENTO E PROVVEDIMENTI DI IRROGAZIONE SANZIONI - ESECUTIVITA': con l'art. 29, D.L. 78/2010, relativamente agli avvisi di accertamento e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni notificati dall'1.7.2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2007 e successivi, è stato previsto che gli stessi devono contenere anche l'intimazione ad adempiere al pagamento, entro il termine di presentazione del ricorso. Tali atti e provvedimenti diventano esecutivi all'atto della notifica e devono riportare l'avvertimento che, dopo 30 giorni dalla scadenza per il pagamento, la riscossione (derogando alle norme in materia di iscrizione a ruolo) è affidata agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

ATTI di LIQUIDAZIONE, ACCERTAMENTO e RISCOSSIONE EMESSI con SISTEMI AUTOMATIZZATI - INDICAZIONE a STAMPA del RESPONSABILE: in attuazione dell'art. 15, co. 7, D.L. 78/2009, conv. con modif. dalla L. 102/2009, il provvedimento Agenzia Entrate 2.11.2010 individua gli atti di liquidazione, accertamento e riscossione emessi con sistemi informativi automatizzati, per i quali il co. 7 dell'art. 15 riconosce la possibilità di sostituire la firma autografa con quella a stampa del responsabile dell'adozione dell'atto. Si tratta, in particolare, dei seguenti atti:

- atti di accertamento di violazione e di irrogazione di sanzioni in materia di tasse automobilistiche dovute dai soggetti residenti in Friuli Venezia Giulia, Sardegna e Sicilia, e da quelli residenti in Valle d'Aosta fino all'annualità 2009, a partire dall'annualità 2008;
- atti di accertamento di violazione e di irrogazione di sanzioni in materia di tassa di concessione governativa sulle licenze per l'utilizzo di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazione, a partire dall'annualità 2008;

- avvisi di accertamento parziale ex art. 41-bis, D.P.R. 600/1973 e art. 54, co. 4, D.P.R. 633/1972;
- atti di contestazione ex art. 16, D.Lgs. 472/1997 e provvedimenti di irrogazione di sanzioni ex art. 17, stesso D.Lgs.;
- atti di recupero ex art. 1, co. 421, L. 311/2004;
- avvisi di liquidazione emessi in caso di decadenza dalle agevolazioni in materia di imposte di registro, ipotecaria e catastale, sulle successioni e donazioni.

AVVISI BONARI - NON IMPUGNABILITA': l'Agenzia delle Entrate, con la R.M. 22.10.2010, n. 110/E, ha precisato che le comunicazioni al contribuente (cd. "avvisi bonari"), recapitate ex artt. 36-bis, co. 3, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, co. 3, D.P.R. 633/1972, non costituiscono atti impugnabili in quanto non contengono una pretesa tributaria definita.

Infatti, gli avvisi bonari si sostanziano, anche alla luce dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità, in un mero invito al contribuente a fornire, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di liquidazione automatizzata della dichiarazione e, pertanto, non sono espressione di un potere pubblicistico autoritativo, non contenendo una pretesa impositiva definitiva e non producendo effetti negativi immediati per il destinatario.

Peraltro, tale interpretazione è confermata anche dal fatto che la comunicazione di irregolarità non è formalmente ricompresa nel novero degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie ex art. 19, D.Lgs. 546/1992.

CONTENUTO degli ATTI dell'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: l'art. 7 L. 212/2000 contiene norme in materia di chiarezza e motivazione degli atti.

In particolare, gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari devono tassativamente indicare l'Ufficio presso il quale ottenere informazioni complete e il responsabile del procedimento, l'organo o autorità amministrativa presso i quali promuovere il riesame, le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o autorità amministrativa per il ricorso.

Con il D.Lgs. 32/2001 sono state approvate disposizioni correttive di singole norme per evitare ripetizioni e rendere semplice l'interpretazione e l'applicazione dello Statuto del contribuente. Secondo la Cassazione, Sent. 3.12.2007, n. 25158, non è necessario motivare la cartella esattoriale che derivi da precedenti atti di accertamento divenuti definitivi.

RICHIESTA CHIARIMENTI: l'Amministrazione finanziaria, prima di procedere ad iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazione, nel caso esistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o i documenti mancanti entro un congruo termine (minimo 30 gg. dalla ricezione della richiesta - art. 6, c. 5, L. 212/2000).

A partire dalle dichiarazioni presentate dall'1.1.2006, tale invito è effettuato, con mezzi telematici ai soggetti di cui all'art. 3, c. 3, D.P.R. 322/1998 (ovvero gli incaricati della trasmissione della

dichiarazione tramite Entratel) che - solo se previsto nell'incarico di trasmissione- portano a conoscenza dei contribuenti interessati tempestivamente, e comunque nei termini fissati dall'art. 2, c. 2, D.Lgs. 462/1997, gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenuti nell'invito stesso. In tutti gli altri casi, l'invito è effettuato con raccomandata A/R.

Qualora siano riconosciute difficoltà da parte degli intermediari nell'espletamento di tali attività, l'Agenzia delle Entrate può derogare all'obbligo dell'invito con mezzi telematici su istanza motivata (art. 2 bis, c. 1, lett. a) e b), e 2 D.L. 203/2005 conv. con modif. con L. 248/2005 così come modificato dall'art. 1, c. 62, L. 296/2006 - Finanziaria 2007).

Il termine di cui al citato art. 2, c. 2 e 3, D.Lgs. 462/1997 decorre dal 60° giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invito di cui sopra.

I provvedimenti emessi in violazione di quanto sopra sono nulli.

Per l'iscrizione a ruolo dei tributi per cui il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto, la preventiva richiesta di chiarimenti non è dovuta (vedi precedente paragrafo Liquidazione).

I chiarimenti necessari e i documenti mancanti possono essere forniti anche su autonoma iniziativa del contribuente (art. 1, c. 1, lett. a) e b), D.Lgs. 32/2001 che modifica gli artt. 36 bis e 36 ter, D.P.R. 600/1973).

RECLAMO e DEFINIZIONE delle LITI PENDENTI: l'art. 39, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111 in vigore dal 6.7.2011, introduce al D.Lgs. 546/1992 il nuovo art. 17-bis, che stabilisce che, dal 1.4.2012 per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto, in via preliminare, a presentare reclamo.

Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione (con la rideterminazione dell'importo della pretesa).

Se l'Ufficio non accetta la proposta del contribuente, deve formulare una sua proposta di mediazione.

Chiarimenti sono forniti dalle CC.MM. 19.3.2012, n. 9/E, 3.8.2012, n. 33/E, 28.12.2012, n. 49/T, 12.2.2014, n. 1/E.

L'art. 1, co. 611, L. 27.12.2013, n. 147, ha introdotto alcune novità in ordine alla disciplina della "mediazione tributaria". In particolare è stato disposto che la presentazione del reclamo è "condizione di procedibilità e non più di ammissibilità del ricorso" (vedi anche C.M. 12.2.2014, n. 1/E).

Per quanto concerne le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti alla data del 1.5.2011, ai sensi dell'art. 39, co. 12, D.L. 98/2011, esse possono essere definite con il pagamento delle somme determinate ex art. 16, L. 289/2002. Per

chiarimenti, vedi la C.M. 24.10.2011, n. 48/E, e la R.M. 23.11.2011, n. 107/E. In particolare, le somme dovute dovevano essere versate entro il 30.11.2011 in un'unica soluzione e la domanda di definizione andava presentata entro il 31.3.2012.

La L. 24.2.2012, n. 14, di conversione del D.L. 29.12.2011, n. 216 (Decreto "Milleproroghe") ha infine prorogato al 31.3.2012 il termine per il versamento delle somme dovute, nonché per la presentazione della relativa domanda, pendenti al 31.12.2011 davanti alle Commissioni Tributarie o al giudice ordinario.

L'istituto è finalizzato all'eliminazione del contenzioso (liti pendenti), pertanto, non può beneficiarne il contribuente che abbia abusato del processo tributario, artificialmente promuovendo ricorso avverso un avviso di accertamento divenuto definitivo (Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 23.5-2.10.2013, n. 22502).

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: ai sensi dell'art. 1, co. 19, L. 220/2010, che modifica l'art. 48, co. 6; D.Lgs. 546/1992, con riferimento ai ricorsi presentati dal 1.2.2011, in caso di conciliazione giudiziale di una controversia tributaria le sanzioni si applicano nella misura del 40% (e non più di 1/3) delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione.

La misura della sanzione non può, comunque, essere inferiore al 40% (e non più a 1/3) dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative ad ogni tributo.

AVVISI TELEMATICI all'INTERMEDIARIO - CONTENUTO, MODALITA' e TERMINI dell'AVVISO: con C.M. 4.11.2009, n. 47/E, e con il Provv. 3.11.2009, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato il contenuto, le modalità e gli effetti della domiciliazione degli esiti del controllo automatizzato e i nuovi canali di assistenza.

In particolare, il Provv. 3.11.2009 fissa le regole di dettaglio relative a contenuto, modalità e termini dell'avviso telematico inviato, via Entratel, ai soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, per effetto dell'opzione effettuata in tal senso dal contribuente e dall'intermediario stesso in sede dichiarativa ex art. 2-bis, D.L. 30.9.2005, n. 203, conv. con modif. con L. 2.12.2005, n. 248.

L'intermediario, entro 30 giorni dal momento in cui l'avviso è reso disponibile nell'applicazione Entratel (presente nel sito Internet dell'Agenzia delle Entrate), porta a conoscenza del contribuente gli esiti del controllo automatizzato. Nel caso in cui siano sopravvenute cause oggettive (per esempio, cessazione del rapporto di assistenza con il contribuente o impossibilità di reperirlo) che impediscono la gestione degli esiti del controllo automatizzato da parte dell'intermediario, quest'ultimo dovrà comunicare le singole posizioni per cui sono sopravvenute tali cause oggettive all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dalla ricezione del file contenente gli avvisi. L'Agenzia in questo caso verificherà l'effettiva esistenza di tali motivi e nelle ipotesi di gravi, ripetuti ed immotivati rifiuti alla gestione degli avvisi l'Ufficio provvederà a revocare l'abilitazione dell'intermediario al servizio Entratel.

Con C.M. 4.11.2009, n. 47/E, si chiarisce che l'invio telematico dell'avviso bonario all'intermediario è soggetto ad una doppia opzione, esercitata nel frontespizio di Unico; tale facoltà è subordinata all'espressa volontà del contribuente e dell'intermediario, che va sancita in sede di presentazione della dichiarazione mediante la barratura delle caselle di opzione presenti nel frontespizio, che riportano rispettivamente le diciture: "Invio avviso telematico all'intermediario" e "Ricezione avviso telematico"). Esercitando la doppia opzione sia il contribuente sia l'intermediario hanno dei vantaggi:

- il primo gode di un termine decisamente più ampio per regolarizzare la sua posizione, è assistito direttamente dal professionista qualora siano necessarie delle correzioni alle risultanze del controllo automatizzato ed è, pertanto, sollevato dall'onere di rivolgersi ai servizi di assistenza dell'Agenzia delle Entrate ovvero di richiedere all'intermediario di occuparsene in sua vece; mentre

- il secondo, l'intermediario, riunendo in capo a sé il governo delle attività connesse alla dichiarazione, è informato con modalità telematica degli esiti del controllo automatizzato, potendo attivare direttamente l'eventuale fase di gestione dell'irregolarità .

La circolare indica inoltre le istruzioni sull'iter procedimentale che devono seguire gli intermediari per gestire la ricezione degli avvisi telematici, nell'ambito dell'applicazione Entratel, cui è possibile accedere mediante le apposite credenziali ottenute in sede di abilitazione.

RETTIFICA del REDDITO DICHIARATO: oltre alle iscrizioni dirette a ruolo previste dall'art. 36 bis, D.P.R. 600/1973, l'Ufficio può rettificare il reddito del contribuente con l'accertamento:

1) analitico,

2) induttivo (1 e 2 per i soggetti tenuti alle scritture contabili);

3) sintetico sul reddito complessivo ovvero

4) parziale su determinate categorie di reddito (3 e 4 per tutte le persone fisiche).

1) ACCERTAMENTO ANALITICO dei REDDITI di IMPRESA e PROFESSIONALE (art. 39, c. 1, - Redditi determinati in base alle scritture contabili): l'Ufficio procede alla rettifica se:

a) gli elementi della dichiarazione discordano da quelli del bilancio , del conto profitti e perdite o del prospetto di cui all'art. 3, c. 1, D.P.R. 600/1973;

b) non sono state esattamente applicate le disposizioni del Titolo V, D.P.R. 29.9.1973, n. 597 ora Titolo I, Capo VI, D.P.R. 917/1986 "Redditi d'impresa";

c) l' incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto da verbali, questionari, documenti e registri ecc.; dalle dichiarazioni di altri soggetti , da verbali per ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da documenti o atti in possesso dell'Ufficio.

Secondo la Cass. 21.5.2008, n. 12901, l'esistenza di redditi non dichiarati può ritenersi desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, con conseguente inversione dell'onere della prova, spettando al contribuente dimostrare, anche in presenza di scritture contabili formalmente corrette, l'infondatezza della pretesa fiscale (nella fattispecie esaminata dalla Suprema corte l'avviso di accertamento emesso nei confronti della società contribuente scaturiva da un controllo incrociato con la contabilità di un'impresa che emetteva fatturazione fittizia nei confronti della suddetta società cliente, registrando però, nella propria contabilità, l'importo reale delle fatture);

d) l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risultano dall'ispezione delle scritture contabili, da altre verifiche, dal controllo delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e altri documenti. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate possono derivare da presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti. In seguito alle modifiche all'art. 39, co. 1, lett. d), apportate dall'art. 24, co. 5, L. 7.7.2009, n. 88 (Comunitaria 2008), non è più possibile desumere tale tipo di prova dal valore normale dell'immobile, relativamente alle cessioni di beni immobili o alla costituzione o al trasferimento di diritti reali di godimento sugli stessi. Tali modifiche hanno effetto anche con riferimento al periodo dal 4.7.2006 al 15.7.2009 per l'I.V.A., e al periodo dal 4.7.2006 al 29.7.2009 per le imposte dirette. Venuta meno la suddetta presunzione, l'eventuale scostamento tra corrispettivo negoziale e valore normale rappresenta solo un elemento presuntivo semplice, trovando ora applicazione le disposizioni generali di cui all'art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 600/1973 e all'art. 54, co. 2, D.P.R. 633/1972. Pertanto, con riferimento alle controversie pendenti, sarà compito dell'Ufficio proseguire con il contenzioso nel caso in cui, in sede di controllo, l'infedeltà del corrispettivo dichiarato sia sostenuta non solo dal suo scostamento rispetto al prezzo "normale", ma anche da altri elementi presuntivi sufficienti ad integrare la prova della pretesa (C.M. 14.4.2010, n. 18/E). L'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione può risultare anche dall'esistenza di gravi incongruenze tra ricavi, compensi, corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dall'attività svolta e dagli studi di settore (art. 62 sexies, D.L. 331/1993, conv. con L. 427/1993). Una corretta tenuta delle scritture contabili dal punto di vista formale non impone necessariamente il ricorso al metodo analitico di cui alle lettere precedenti. Infatti, anche con scritture contabili formalmente regolari si può procedere alla rettifica dei redditi dichiarati tramite il metodo "analitico-induttivo" di cui all'art. 39, lett. d), D.P.R. 600/1973 sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, desunte da dati di comune esperienza e dai concreti e significativi elementi propri delle singole fattispecie. Quindi, il ricorso al metodo induttivo non presuppone necessariamente irregolare tenuta delle scritture contabili (Cass., Sent. 3.6.2003, n. 8839). L'accertamento tributario standardizzato tramite l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è determinata ex lege dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standard, ma deriva solo dal contraddittorio con il contribuente, che deve essere obbligatoriamente attivato, a pena di nullità. In sede di contraddittorio spetta al contribuente provare, senza limitazione di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustifichino la sua esclusione dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standard o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo esaminato, mentre la motivazione dell'atto di accertamento

non può limitarsi al rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e le ragioni per le quali sono state disattese le considerazioni del contribuente (Cass., Sent. 13.3.2013, n. 6234, e si veda anche Cass., Sent. 20.3.2013, n. 6929).

La Commissione Tributaria, che sia stata adita per l'annullamento di un avviso di rettifica del reddito determinato dall'Amministrazione finanziaria con il metodo analitico, non può né su richiesta del ricorrente, né d'ufficio, procedere alla determinazione con il metodo induttivo del reddito stesso (Cass., Sent. 26.8.2002, n. 12520).

Saldo negativo di cassa: secondo un generale principio di diritto condiviso dalla Cassazione, in tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa ai fini IRPEG (ora IRES) ed ILOR ex art. 39, D.P.R. 29.9.1973, n. 600, la sussistenza di un saldo negativo di cassa, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo, poiché implica che le voci di spesa siano di entità superiore a quella degli introiti registrati. Alla luce di tale assunto, secondo la Cass. 20.11.2009, n. 24509, è corretto l'operato dell'Ufficio che, nel caso concreto, aveva effettuato un accertamento con metodo analitico-induttivo, attraverso il quale aveva identificato l'importo dei ricavi non contabilizzati in base alla cifra corrispondente al saldo negativo espresso nel conto cassa all'inizio dell'anno, senza che fossero comunque computati i costi relativi alla ricostruzione del reddito.

Accertamenti immobiliari - Presunzione di corrispondenza tra corrispettivo e valore normale: l'art. 24, L. 7.7.2009, n. 88 (Comunitaria 2008), ha modificato l'art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, e l'art. 54, co. 3, D.P.R. 633/1972, in materia di I.V.A., facendo venir meno, in caso di cessioni immobiliari, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di basare la rettifica delle dichiarazioni sullo scostamento tra corrispettivo dichiarato per la cessione dell'immobile e il relativo valore normale. In altri termini, la Comunitaria 2008 ha abrogato la presunzione legale relativa a favore dell'Ufficio di corrispondenza del corrispettivo negoziale al valore normale del bene. Con la circolare 14.4.2010, n. 18/E, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che tale abrogazione produce effetti anche con riferimento al periodo pregresso (dal 4.7.2006, data di entrata in vigore del D.L. 4.7.2006, n. 223, che ha introdotto la presunzione, al 15.7.2009, per l'I.V.A., e al 29.7.2009, per le imposte dirette, date di entrata in vigore della L. 88/2009). Venuta meno la suddetta presunzione, l'eventuale scostamento tra corrispettivo negoziale e valore normale rappresenta solo un elemento presuntivo semplice, trovando ora applicazione le disposizioni generali di cui all'art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 600/1973 e all'art. 54, co. 2, D.P.R. 633/1972. Pertanto, con riferimento alle controversie pendenti, sarà compito dell'Ufficio proseguire con il contenzioso nel caso in cui, in sede di controllo, l'infedeltà del corrispettivo dichiarato sia sostenuta non solo dal suo scostamento rispetto al prezzo «normale», ma anche da altri elementi presuntivi sufficienti ad integrare la prova della pretesa.

Scritture contabili formalmente corrette - Necessità di elementi ulteriori rispetto ai valori percentuali medi di settore: con riferimento all'accertamento analitico-induttivo del reddito d'impresa di cui all'art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 29.9.1973, n. 600, in base ad un consolidato

indirizzo interpretativo della giurisprudenza di legittimità, in presenza di scritture contabili formalmente corrette, non è sufficiente ai fini dell'accertamento di un maggior reddito la sola applicazione di valori percentuali medi del settore (Corte di Cassazione, Sez. trib., Sentenza 22.10.2010, n. 21714- nel caso di specie, la resa della farina in termini di panificazione). Questi ultimi, infatti, non rappresentano un "fatto noto" storicamente verificato, sul quale è possibile basare una presunzione di reddito in base all'art. 2727 C.C., quanto piuttosto il risultato di un'estrapolazione statistica di una pluralità di dati disomogenei, che fissa solo una regola di esperienza. Per tale motivo, in nessun caso tali valori possono giustificare presunzioni qualificabili come "gravi e precise", poiché è necessario che ricorra qualche ulteriore elemento che incida sull'attendibilità complessiva della dichiarazione, ossia la concreta sussistenza di circostanze gravi, precise e concordanti. La Cassazione sottolinea, peraltro, che anche con riferimento ai parametri e agli studi di settore, introdotti in epoca successiva rispetto alla fattispecie concreta, è stato affermato il principio che questi realizzano un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è determinata ex lege in base ai soli standard considerati, ma deriva dal loro adeguamento alla concreta realtà economica del contribuente.

2) ACCERTAMENTO INDUTTIVO dei REDDITI di IMPRESA e PROFESSIONALE (art. 39, c. 2): tali redditi possono essere determinati induttivamente sulla base di dati e notizie comunque raccolti, prescindendo, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili avvalendosi di presunzioni semplici anche non gravi, precise e concordanti se:

- a) nella dichiarazione non è stato indicato il reddito;
- b) per le dichiarazioni presentate prima del 1.1.1998, non sono stati allegati il bilancio e il conto profitti e perdite;
- c) non è stato possibile ispezionare le scritture contabili, purché risulti dal verbale d'ispezione;
- d) le omissioni o le false o inesatte indicazioni accertate in contabilità e le irregolarità formali delle scritture contabili sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibile la contabilità ;
- d bis) il contribuente non ha adempiuto all' invito ad esibire o trasmettere atti e documenti, o non ha risposto a questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico;
- d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli 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 %, o comunque a 50.000 euro, 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 (v. art. 8, co. 4, D.L. 16/2012, conv. dalla L. 44/2012).

Le norme ai punti 1) e 2) valgono, in quanto applicabili, anche per le imprese in contabilità semplificata, e per i professionisti e artisti che rientrano nella contabilità semplificata, salvo opzione per il regime ordinario se il volume d'affari è non superiore a 400.000 euro, o in caso di contabilità inattendibile.

La Corte di Cassazione (Sentenza 9.7.2010, n. 16227) ha stabilito che nell'ambito dell'accertamento induttivo incombe sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di provare la fondatezza di dati relativi a periodi d'imposta differenti che si intendono utilizzare per procedere alla rettifica di altre annualità. Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate aveva accertato un maggior reddito nei confronti di un contribuente per il periodo d'imposta 1997, utilizzando i dati acquisiti con riferimento al primo semestre del 2000, senza fornire alcun elemento probatorio idoneo a legittimarne l'utilizzo.

3) ACCERTAMENTO SINTETICO (art. 38, c. 4-8): è basato non su una quantificazione dei componenti attivi e passivi del reddito, ma sugli indici del redditometro.

Con effetto per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora scaduto al 31.5.2010, si applica il nuovo accertamento sintetico (art. 38, co. 4-8, come sostituito dall'art. 22, co. 1, D.L. 78/2010, conv. dalla L. 122/2010) fondato su due metodologie di rettifica:

- sulla spesa effettiva (cd. accertamento sintetico puro);
- sulla spesa figurativa (cd. redditometro).

4) ACCERTAMENTO PARZIALE: l'Ufficio può notificare avvisi di accertamento parziali, cioè in rettifica di singoli redditi ai sensi dell'art. 41, D.P.R. 600/1973, come modificato da ultimo dall'art. 1, co. 17, L. 13.12.2010, n. 220 (Legge di stabilità 2011), senza precludersi la possibilità di ulteriori accertamenti, sulla base di segnalazioni del Centro informativo del Dipartimento Entrate, della Guardia di Finanza, di enti pubblici, di pubbliche amministrazioni, o sulla base di dati in possesso dell'Anagrafe Tributaria da cui risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di reddito non dichiarato o di maggior reddito.

L'accertamento parziale si fonda su elementi "certi" provenienti da fonti esterne, e non riguarda l'intera posizione del contribuente. Esso, a differenza dell'accertamento ordinario, per il quale l'ulteriore azione accertatrice è ammessa solo in base a nuovi elementi, non preclude all'Amministrazione di effettuare ulteriori rettifiche. La rettifica basata sugli studi di settore, a differenza di quella fondata sull'accertamento sintetico, non pregiudica l'ulteriore azione accertatrice (si veda l'art. 70, L. 342/2000).

AMPLIAMENTO dei POTERI degli UFFICI: l'art. 1, co. 17, L. 13.12.2010, n. 220 (Legge di Stabilità 2011), ha ampliato i poteri degli Uffici finanziari in merito al controllo formale delle dichiarazioni (nuovo art. 36-ter, co. 1, D.P.R. 600/1973), all'accertamento parziale (art. 41-bis, co. 1, D.P.R. 600/1973) e alla rettifica delle dichiarazioni I.V.A. (art. 54, co. 4, D.P.R. 633/1972).

CANCELLAZIONE della SOCIETA' dal REGISTRO delle IMPRESE: l'art. 28 del D.Lgs. n. 175, ai soli fini della liquidazione, dell'accertamento, del contenzioso e della riscossione dei tributi, ha stabilito che l'estinzione della società avrà effetto trascorsi 5 anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese.

In caso di liquidazione societaria, i liquidatori rispondono in proprio del pagamento di tutte le imposte, relativamente al periodo della liquidazione e a quelli anteriori, se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari prima dell'assegnazione di beni a soci o associati, o di aver soddisfatto crediti superiori a quelli tributari.

Effetti: l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n. 31/E del 2014, ha chiarito che tale norma, essendo una norma procedurale in quanto disciplina le fasi di attuazione del tributo, per sua natura, trova applicazione anche per le attività di controllo riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal Registro delle Imprese, o già cancellate dallo stesso registro prima del 13.12.2014 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 175/2014), nonché per attività di controllo riguardanti periodi precedenti a tale data, ovviamente nel rispetto dei termini di prescrizione e decadenza previsti dalla legge.

Di conseguenza, in occasione di Telefisco 2015, è stato precisato che, a seguito dell'entrata in vigore di questa disposizione, tutti gli avvisi di accertamento saranno notificati alle società cancellate secondo le nuove regole.

Notifica degli atti: inoltre, a partire dal 13.12.2014, l'avviso di accertamento contenente la rettifica della dichiarazione della società cancellata dal Registro delle Imprese sarà emesso nei confronti della società "cancellata" e notificato alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale in quanto, a tal fine, l'effetto dell'estinzione si produrrà solo dopo cinque anni dalla data della cancellazione. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2015, ha precisato che la società, precedentemente alla cancellazione, potrà avvalersi, comunque, della facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel Comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano ai sensi dell'art. 60, co. 1, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973.