

L'ACCERTAMENTO

(di Rosaria Giordano)

SOMMARIO: 1. Brevi premesse. – 2. Istruttoria. Il principio del contraddittorio. – 3. Accessi, ispezioni e verifiche. – 4. Accertamenti cd. a tavolino. – 5. Indagini bancarie. – 6. Accertamento analitico-induttivo. – 7. Accertamento induttivo «puro». – 8. Accertamento sintetico. – 9. Accertamento mediante studi di settore. – 10. Accertamento parziale. – 10.1. Accertamento integrativo. – 11. Avviso di accertamento. Termine di decadenza. – 12. *Segue*. Motivazione e sottoscrizione. – 13. *Segue*. Notifica. – 14. Autotutela dell'Amministrazione finanziaria.

1. Brevi premesse.

L'accertamento in senso stretto riguarda i controlli di carattere sostanziale, svolti ai sensi degli artt. 31-45 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza, utilizzando, in primo luogo, i dati dell'Anagrafe tributaria che sono raccolti su scala nazionale mediante il codice fiscale di ciascun contribuente.

Il Ministero dell'economia programma annualmente l'attività investigativa dell'Agenzia, fissando con decreto i criteri selettivi che consentono di individuare i contribuenti da controllare.

Il controllo sostanziale della dichiarazione (ovvero dell'omissione della stessa) è svolto dagli Uffici avvalendosi delle informazioni delle quali sono comunque in possesso.

2. Istruttoria. Il principio del contraddittorio.

Particolarmente dibattuta è stata la questione della latitudine del principio del contraddittorio dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente nell'ambito del procedimento di accertamento.

In linea generale, sulla problematica le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno enunciato il fondamentale principio in virtù del quale, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali,

l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di

enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi «armonizzati», mentre, per quelli «non armonizzati», non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi nelle quali risulti specificamente sancito (Sez. U, n. 24823/2015, Cappabianca, Rv. 637604-01, ripresa, in motivazione, da Sez. 6-5, n. 06219/2018, Lucioti, Rv. 647328-01, la quale ha negato la necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale negli accertamenti cd. a tavolino, ossia eseguiti presso gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria). Peraltro, come evidenziato più di recente, da Sez. 6-5, n. 27421/2018, Solaini, Rv. 651437-01, anche in tema di tributi armonizzati la violazione dell'obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi «armonizzati», mentre, per quelli «non armonizzati», non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito.

3. Accessi, ispezioni e verifiche.

Particolari cautele devono essere osservate, venendo in rilievo il rispetto di diritti costituzionalmente garantiti, nell'ipotesi di verifiche compiute presso la sede dell'impresa o il domicilio del contribuente.

Sulla questione è stato sottolineato che, nelle indagini svolte ai sensi degli artt. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, 52 e 63 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la Guardia di finanza che, cooperando con gli Uffici finanziari, proceda ad ispezioni, verifiche, ricerche ed acquisizione di notizie, ha l'obbligo di uniformarsi a dette disposizioni, sia quanto alle necessarie autorizzazioni che alla verbalizzazione. Tuttavia l'acquisizione irrituale da parte della Guardia di finanza di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta l'inutilizzabilità degli stessi in mancanza di una specifica previsione in tal senso, non trovando applicazione, trattandosi di attività di carattere amministrativo, l'art. 24 Cost. sulla tutela del diritto di difesa, salva l'ipotesi in cui vengano in rilievo diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio (Sez. 5, n. 29132/2018, Succio, Rv. 651766-01).

Per altro verso, nella giurisprudenza della S.C. è stato ribadito il principio per il quale l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, prescritta dall'art. 52, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini dell'accesso degli impiegati dell'Amministrazione finanziaria, ovvero della Guardia di finanza, nell'esercizio dei compiti di collaborazione con gli

Uffici finanziari ad essa demandati, ai locali adibiti anche ad abitazione del contribuente ovvero esclusivamente ad abitazione, è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultima ipotesi e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo. A riguardo, è stato precisato che quest'ultima destinazione ricorre non soltanto nel caso in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi. (Sez. 6-5, n. 07723/2018, Manzon, Rv. 647700-01: fattispecie nella quale la S.C. ha cassato la sentenza impugnata, che aveva annullato l'atto impositivo per carenza di motivazione circa la ricorrenza di «gravi indizi» del provvedimento del P.M. di autorizzazione all'accesso all'abitazione del contribuente, omettendo ogni valutazione sull'uso promiscuo dei locali, nonostante la presenza di un collegamento interno tra il locale destinato ad uso abitativo e la sottostante unità immobiliare adibita a ristorante-pizzeria).

Sez. 5, n. 25650/2018, Triscari, Rv. 650749-01, ha precisato che ai fini dell'accesso ai locali di un'associazione non occorre l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria ai sensi degli artt. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, poiché tale autorizzazione è necessaria, in forza del principio dell'inviolabilità del domicilio sancito dall'art. 14 Cost., unicamente nell'ipotesi di accesso presso l'abitazione del contribuente.

Come ha sottolineato Sez. 5, n. 32101/2018, Federici, Rv. 651906-01, gli elementi probatori acquisiti dall'Amministrazione finanziaria in seguito ad un atto di accesso in locali adibiti ad abitazione privata sono inutilizzabili se quest'ultimo non sia avvenuto in forza di una legittima autorizzazione del Procuratore della Repubblica, non rilevando che tale sanzione non sia prevista espressamente, in quanto essa deriva dalla regola generale secondo cui l'assenza di un presupposto di un procedimento amministrativo inficia tutti gli atti nei quali esso si articola.

Nel periodo in rassegna, peraltro, **Sez. 5, n. 17525/2019, Saieva, Rv. 654395-01**, ha ribadito che ai sensi dell'art. 35 della l. n. 4 del 1929, la Guardia di finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici ed in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria. Di conseguenza, la S.C. ha ritenuto utilizzabili gli atti acquisiti dalla Guardia di finanza a seguito di un accesso non preceduto dall'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria posto in essere

presso la sede legale della contribuente coincidente con l'abitazione dell'amministratore unico della stessa.

Quantopiù specificamente all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e mobili in genere, prescritta in materia di IVA dall'art. 52, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, la stessa è richiesta soltanto nel caso di «apertura coattiva», e non anche ove l'attività di ricerca si svolga con la collaborazione del contribuente (cfr. Sez. 5, n. 24306/2018, Catalozzi, Rv. 650341-01: fattispecie nella quale è stata ritenuta legittima l'acquisizione di documentazione custodita all'interno di una borsa rinvenuta in sede di verifica fiscale avvenuta con l'autorizzazione di un dipendente dell'impresa sottoposta ad accertamento, senza alcuna successiva contestazione specifica contestazione specifica in sede di dichiarazione resa a chiusura delle operazioni di verifica).

La S.C. ha poi precisato, per altro verso, che l'Amministrazione finanziaria non ha l'onere di comunicare preventivamente l'oggetto della verifica, atteso che nel procedimento tributario un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a pena d'invalidità dell'atto non sussiste al momento della raccolta delle informazioni e degli elementi di prova, ma solo, eventualmente e ove espressamente sancito, in una fase successiva, quando l'Amministrazione intenda adottare nei confronti di un contribuente, sulla base dei dati raccolti, un atto potenzialmente lesivo (Sez. 5, n. 33572/2018, Condello, Rv. 651914-01). Tuttavia, come sottolineato da Sez. 5, n. 28692/2018, Nonno, Rv. 651273-01, in tale ipotesi il contribuente può far valere, per ottenere la declaratoria di invalidità dell'atto, il concreto pregiudizio allo stesso derivato dalla mancata indicazione delle specifiche ragioni per le quali la verifica è stata effettuata.

Sul piano dell'efficacia probatoria del processo verbale di constatazione è stato ribadito, anche di recente, il principio secondo cui lo stesso assume un valore probatorio diverso a seconda della natura dei fatti da esso attestati, potendosi distinguere al riguardo un triplice livello di attendibilità:

a) il verbale è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., relativamente ai fatti attestati dal pubblico ufficiale come da lui compiuti o avvenuti in sua presenza o che abbia potuto conoscere senza alcun margine di apprezzamento o di percezione sensoriale, nonché quanto alla provenienza del documento dallo stesso pubblico ufficiale ed alle dichiarazioni a lui rese;

b) quanto alla veridicità sostanziale delle dichiarazioni a lui rese dalle parti o da terzi - e dunque anche del contenuto di documenti formati dalla stessa parte e/o da terzi - esso fa fede fino a prova contraria, che può essere fornita qualora la specifica indicazione delle fonti di conoscenza consenta al giudice ed alle parti l'eventuale controllo e valutazione del contenuto delle dichiarazioni;

c) in mancanza della indicazione specifica dei soggetti le cui dichiarazioni vengono riportate nel verbale, esso costituisce comunque elemento di prova, che il giudice deve in ogni caso valutare, in concorso con gli altri elementi, potendo essere disatteso solo in caso di sua motivata intrinseca inattendibilità o di contrasto con altri elementi acquisiti nel giudizio, attesa la certezza, fino a querela di falso, che quei documenti sono comunque stati esaminati dall'agente verificatore (Sez. 5, n. 24461/2018, Gori, Rv. 651211-01; in applicazione di tali canoni generali Sez. 5, n. 30031/2018, Federici, Rv. 651550-01, ha ritenuto che deve essere proposta querela di falso contro la parte del processo verbale di constatazione nella quale sia stata trascritta una conversazione telefonica tra il contribuente ed il pubblico ufficiale, trattandosi, ex art. 2700 c.c., della descrizione di fatti compiuti in presenza del pubblico ufficiale).

Per altro verso, l'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente) stabilisce che «*nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*».

Sulla portata della disposizione, è opportuno ricordare il principio enunciato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione in virtù del quale, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché tale termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Tuttavia il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto

dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito, esonerativo dall'osservanza del termine, la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emanazione, deve essere provata dall'Ufficio (Sez. U, n. 18184/2013, Virgilio, Rv. 626274-01).

Sez. 5, n. 30026/2018, Giudicepietro, Rv. 651423-01, ha chiarito che la regola in questione trova applicazione anche nel caso di accessi brevi finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perché la disposizione di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, in esito al quale comunque deve essere redatto un verbale di chiusura delle operazioni, sia perché, anche in caso di accesso breve, si verifica l'intromissione autoritativa dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente, che deve essere controbilanciata dalle garanzie di cui al citato art. 12.

La S.C. ha inoltre precisato che, ove siano eseguiti più accessi nei locali dell'impresa per reperire documentazione strumentale all'accertamento, il termine di sessanta giorni di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 decorre dall'ultimo accesso, in quanto postula il completamento della verifica e la completezza degli elementi dalla stessa risultanti, essendo posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio, in modo da attribuire al contribuente un lasso di tempo sufficiente a garantirgli la piena partecipazione al procedimento ed ad esprimere le proprie valutazioni (Sez. 6-5, n. 18110/2016, Federico, Rv. 641111-01).

Le ragioni di urgenza che, ove sussistenti e provate dall'Amministrazione finanziaria, consentono l'inosservanza del termine dilatorio di cui alla l. n. 212 del 2000, devono consistere in elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'Ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità, sicché non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa. Pertanto, se non è idonea a giustificare l'urgenza la mera allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ben può l'Amministrazione offrire come giustificazione dell'urgenza la prova che l'esercizio del potere nell'imminenza della scadenza del termine sia dipeso da fattori ad essa non imputabili che hanno inciso sull'attività accertativa fino al punto da rendere comunque necessaria l'attivazione dell'accertamento, a pena di vederne dissolta la finalità di recupero delle imposte ritenute non versate dal contribuente. In sostanza, non sarà mai l'imminenza della scadenza del termine ad integrare l'urgenza ma, semmai, l'insorgenza di fatti concreti e precisi che possano rendere giustificata l'attivazione dell'Ufficio quando non può più essere rispettato il termine dilatorio, senza che

l'Amministrazione sia decaduta dall'esercizio dei propri poteri impositivi (Sez. 6-5, n. 22786/2015, Conti, Rv. 637204-01, richiamata, in motivazione, da Sez. 6-5, n. 08749/2018, Luciotti, Rv. 647732-01).

In applicazione di tale principio si è quindi ritenuto che, nell'imminente scadenza del termine per l'esercizio del potere impositivo, detta ragione di urgenza non può essere ravvisata nell'irreperibilità del contribuente, stante il generale principio di scissione soggettiva nel perfezionamento delle notifiche (Sez. 6-5, n. 08749/2018, Luciotti, Rv. 647732-01).

Diversamente, secondo Sez. 6-5, n. 17211/2018, Mocci, Rv. 649378-01, tra le ragioni di urgenza che giustificano l'emissione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 rientra la commissione, da parte del contribuente, di reiterate violazioni delle leggi tributarie aventi rilevanza penale ovvero la partecipazione dello stesso ad una frode fiscale.

Sotto un distinto profilo, la S.C. ha ritenuto che la dichiarazione di fallimento del contribuente sottoposto a verifica fiscale giustifica *ex se* l'emissione dell'avviso di accertamento senza l'osservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, da un lato, in ragione dell'urgenza correlata alla necessità dell'Erario di intervenire nella procedura concorsuale, senza che rilevi la possibilità di un'insinuazione tempestiva al passivo, poiché detto intervento può essere funzionale a proporre opposizioni volte a contestare le posizioni di altri creditori e, da un altro, in quanto il contribuente fallito perde la capacità di gestire il proprio patrimonio, sicché il detto termine per la presentazione di osservazioni e richieste risulta incompatibile con l'attività del curatore, che è svolta sotto la vigilanza del giudice delegato e del comitato dei creditori, stante l'onere informativo nei confronti di tali soggetti (Sez. 5, n. 08892/2018, Frasca, Rv. 64770501; nel senso che, invece, l'urgenza per l'emissione *ante tempus* dell'avviso di accertamento sussiste solo se consente all'Amministrazione finanziaria di insinuarsi tempestivamente al passivo, v. Sez. 5, n. 13294/2016, Luciotti, Rv. 640170-01).

Sez. 6-5, n. 18103/2018, Conti, Rv. 649803-01, ha precisato che, in tema di accertamento tributario, non sussiste l'obbligo di redigere un apposito verbale di chiusura delle operazioni - e conseguentemente di attendere il decorso di un nuovo termine dilatorio, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, prima di emanare l'avviso di accertamento - qualora il contribuente, richiesto in sede di accesso di depositare alcuni documenti, consegna poi gli stessi presso gli uffici dell'Amministrazione, perché la fase che giustifica l'instaurazione del contraddittorio presuppone l'accesso senza estendersi a ciò che avviene in

epoca successiva, al di fuori dei locali nei quali il contribuente esercita la propria attività.

4. Accertamenti cd. a tavolino.

Sono meno rigorose le garanzie assicurate al contribuente nell'ipotesi nella quale l'accertamento venga eseguito dall'Ufficio sulla base della documentazione a disposizione, senza alcuna verifica *in loco*. A quest'ultimo riguardo, è stato chiarito che l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, non può essere interpretato nel senso che la consegna della documentazione contabile spontaneamente effettuata dal contribuente presso gli uffici dove viene eseguita la verifica possa essere equiparata a quella compiuta nella sede della società e successivamente proseguita, ai sensi del comma 3 di detta disposizione, negli uffici dell'Amministrazione (Sez. 6-5, n. 06219/2018, Luciotti, Rv. 647328-01, la quale, di conseguenza, ha ritenuto inapplicabile il principio del contraddittorio endoprocedimentale).

Per altro verso, è stato precisato che la redazione del verbale di verifica e di quello conclusivo delle operazioni è richiesta dall'art. 52, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972 - applicabile non solo in materia di IVA ma anche di imposte dirette, in virtù del richiamo operato dall'art. 33, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 - esclusivamente nelle ipotesi di accesso finalizzato all'acquisizione di documentazione, e non anche in quella di accertamenti documentali cd. a tavolino, espletati autonomamente dall'Amministrazione finanziaria nei propri uffici (Sez. 5, n. 08246/2018, Luciotti, Rv. 647681-01).

Quanto al contraddittorio endoprocedimentale, opera il già richiamato principio, ribadito anche nel periodo in rassegna, a mente del quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispettare, anche nell'ambito delle indagini a tavolino, il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi «armonizzati» e la violazione di tale obbligo comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (Sez. 6-5, n. 20036/2018, Manzon, Rv. 650362-01).

5. Indagini bancarie.

L'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 pone una presunzione di reddito, a carico degli imprenditori, sia per i versamenti che per i prelevamenti se

il contribuente non ne indica il beneficiario e purché non risulti dalle scritture contabili.

Tale presunzione opera anche per i prelevamenti, che di norma costituiscono un costo ovvero un impiego di redditi, in quanto la norma richiamata assume, da un lato, che gli stessi siano stati utilizzati per effettuare un acquisto non contabilizzato, concernente l'attività di impresa e, da un altro, che al costo non contabilizzato corrisponda un ricavo anch'esso non contabilizzato.

Analoga presunzione è stabilita in materia di IVA dall'art. 51 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con specifico riguardo agli accertamenti fondati su verifiche dei conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, che si presumono riferiti all'attività economica del contribuente, gli accrediti quali ricavi e gli addebiti quali corrispettivi versati per l'acquisto di beni e servizi reimpiegati nella produzione, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili (Sez. 5, n. 15857/2016, Rv. 640618-01, richiamata, in motivazione, da Sez. 5, n. 04581/2018, Scarano, Rv. 647245-01; nel senso che non deve essere considerata, nella determinazione del reddito mediante accertamenti bancari, l'incidenza percentualizzata dei costi, v. Sez. 5, n. 24422/2018, Putaturo Donato Viscido di Nocera, Rv. 650526-02). Nondimeno, ove il contribuente fornisca prova analitica della natura delle movimentazioni sui propri conti in modo da superare la presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, il giudice è tenuto ad una valutazione altrettanto analitica di quanto dedotto e documentato, non essendo a tal fine sufficiente una valutazione delle suddette movimentazioni per categorie o per gruppi (Sez. 5, n. 30786/2018, Succio, Rv. 651566-01).

La Corte di cassazione ha ribadito, anche di recente, che l'Ufficio finanziario può legittimamente utilizzare le risultanze dei conti correnti bancari ed i dati derivanti da altri rapporti ed operazioni intercorsi tra la banca ed il contribuente, anche in assenza di preventivo interpello dello stesso, non imposto da alcuna norma e la cui mancanza non determina una lesione del diritto di difesa poiché il contribuente può non solo azionare un procedimento contenzioso, ma anche attivare la procedura di definizione con adesione, nell'ambito della quale, oltre a beneficiare della sospensione dei termini di impugnazione, di pagamento e di iscrizione a ruolo dell'imposta, ha la possibilità di fornire all'Amministrazione

finanziaria dati ed informazioni per sollecitare un intervento in autotutela (Sez. 5, n. 04581/2018, Scarano, Rv. 647245-01).

Inoltre, è consolidato l'assunto, ribadito da Sez. 5, n. 30098/2018, Fracanzani, Rv. 651555-01, per il quale, in tema di accertamenti sui redditi di società di persone a ristretta base familiare, l'Ufficio finanziario può legittimamente utilizzare le risultanze di conti correnti bancari intestati ai soci, riferendo alla società le operazioni ivi riscontrate, perché la relazione di parentela tra i soci è idonea a far presumere la sostanziale sovrapposizione tra interessi personali e societari, identificandosi gli interessi economici in concreto perseguiti dalla società con quelli propri dei soci, salva la facoltà dell'ente di dimostrare l'estraneità delle singole operazioni alla comune attività d'impresa.

La presunzione collegata ai prelevamenti era stata estesa, modificando per le imposte sui redditi l'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e per l'IVA l'art. 51 del d.P.R. n. 633 del 1972, dall'art. unico della l. 30 dicembre 2004, n. 311, commi 402-406, anche ai lavoratori autonomi.

Peraltro, tale assetto è stato ritenuto costituzionalmente illegittimo dalla Corte costituzionale sul presupposto per il quale è irragionevole presumere, anche per i lavoratori autonomi, che una somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisto di fattori produttivi che abbiano prodotto compensi non fatturati. La pronuncia della Corte Costituzionale è stata argomentata rilevando, in primo luogo, che, sebbene le figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo siano per molti versi affini, esistono specificità di quest'ultima categoria che inducono a ritenere arbitraria l'omogeneità di trattamento che era stata prevista ed in virtù della quale il prelievo dal conto bancario corrisponderebbe ad un costo a sua volta produttivo di un ricavo. Invero, secondo tale doppia correlazione, in assenza di giustificazione deve ritenersi che la somma prelevata sia stata utilizzata per l'acquisizione, non contabilizzata o non fatturata, di fattori produttivi e che tali fattori abbiano prodotto beni o servizi venduti a loro volta senza essere contabilizzati o fatturati. La Corte Costituzionale ha sottolineato che, se il fondamento economico-contabile di tale meccanismo era stato ritenuto, anche nella propria giurisprudenza, congruente con il fisiologico andamento dell'attività imprenditoriale, caratterizzato dalla necessità di continui investimenti in beni e servizi in vista di futuri ricavi, alle medesime conclusioni non si può pervenire con riguardo all'attività svolta dai lavoratori autonomi, che, al contrario, si caratterizza per la preminenza dell'apporto del lavoro proprio e la marginalità dell'apparato organizzativo. Peraltro, ha sottolineato la medesima Corte Costituzionale, la non ragionevolezza della presunzione per i professionisti è avvalorata dal fatto che gli eventuali prelevamenti vengono ad inserirsi in un sistema di contabilità semplificata di cui

generalmente e legittimamente si avvale la categoria e nel quale si registra una «fisiologica promiscuità» delle entrate e delle spese professionali e personali. (Corte Cost. n. 228/2014).

A riguardo, occorre considerare che nell'attuale giurisprudenza della Corte di cassazione sussiste un contrasto sull'ambito applicativo della presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, a seguito della richiamata pronuncia costituzionale (Corte Cost. n. 228 del 2014), risultando, in particolare, controverso se, in tema di accertamenti bancari dei redditi dei lavoratori autonomi, la presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, sia venuta completamente meno o se la stessa possa ritenersi operante almeno per i versamenti.

Secondo una prima tesi, che appare prevalente, rimane invariata la presunzione legale posta dall'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti (Sez. 5, n. 22931/2018, Putaturo Donati Viscido di Nocera, Rv. 650334-01).

Si registra, sebbene sia rimasto minoritario, un altro orientamento nella giurisprudenza di legittimità per il quale la presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo il quale sia i prelevamenti sia i versamenti operati sui conti correnti bancari, non annotati contabilmente, vanno imputati ai ricavi conseguiti, nella propria attività, dal contribuente che non ne dimostri l'inclusione nella base imponibile oppure l'estraneità alla produzione del reddito, si riferisce ai soli imprenditori e non anche ai lavoratori autonomi o professionisti intellettuali, essendo venuta meno, a seguito di Corte Cost. n. 228/2014, la modifica della citata disposizione, apportata dall'art. 1, comma 402, della l. n. 311 del 2004, sicché non è più sostenibile, ad alcun fine, l'equiparazione, ai fini della presunzione, tra attività d'impresa e professionale per gli anni anteriori (Sez. 5, n. 23041/2015, Cirillo E., Rv. 642673-01).

Non può trascurarsi che la giurisprudenza della S.C. appare ormai consolidata nel senso che la presunzione legale relativa della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari giusta l'art. 32, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, non è riferibile ai soli titolari di reddito di impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti, come si ricava dal successivo art. 38, riguardante l'accertamento del reddito complessivo delle persone fisiche, che rinvia allo stesso art. 32, comma 1, n. 2, fermo restando che, all'esito della sentenza costituzionale n. 228/2014 cit., le operazioni bancarie di

prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento verso tutti i contribuenti, i quali possono contrastarne l'efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti (Sez. 5, n. 29572/2018, Guida, 651421-01).

Per altro verso, Sez. 6-5, n. 30211/2018, Luciotti, Rv. 651840-01, ha chiarito che, in tema di indagini bancarie, ai fini dell'operatività della presunzione di cui all'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, i redditi degli agenti e dei rappresentanti di commercio devono essere considerati redditi d'impresa, perché riguardano l'esercizio di attività commerciale, in conformità a quanto disposto dall'art. 2195 c.c., sicché, nei confronti di tali contribuenti, tale presunzione opera sia con riferimento ai versamenti che ai prelevamenti risultanti dalle verifiche effettuate sulle movimentazioni del conto corrente.

Su un piano più generale è stato affermato che, in tema di accertamento delle imposte, l'autorizzazione necessaria agli Uffici per l'espletamento di indagini bancarie non deve essere corredata dall'indicazione dei motivi, non solo perché in relazione ad essa la legge non dispone alcun obbligo di motivazione, ma anche in quanto la medesima, nonostante il *nomen iuris* adottato, esplica una funzione organizzativa, incidente solo nei rapporti tra uffici, ed ha natura di atto meramente preparatorio, con la conseguenza che non è qualificabile come provvedimento o atto impositivo, tipologie di atti per le quali è previsto, rispettivamente, dall'art. 3, comma 1, della l. n. 241 del 1990 e dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, un obbligo di motivazione (Sez. 5, n. 19564/2018, Catalozzi, Rv. 649853-01).

6. Accertamento analitico-induttivo.

L'accertamento analitico-induttivo (cd. misto), è quello effettuato ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. *d*), del d.P.R. n. 600 del 1973.

Il metodo di accertamento misto, a differenza di quello induttivo puro, ha per oggetto la ricostruzione induttiva di singoli elementi attivi e passivi e non del reddito nella sua totalità. In particolare, in tale ipotesi, la determinazione del reddito è operata sulla base delle risultanze del bilancio, anche discostandosi dalle stesse, ma senza contestarne l'attendibilità complessiva e solo per individuare talune voci che il contribuente ha erroneamente indicato. In sostanza, con il metodo misto ovvero analitico induttivo, la determinazione del reddito è effettuata nell'ambito delle risultanze della contabilità, ma con una ricostruzione induttiva di singoli elementi attivi o passivi, dei quali risulta provata *aliunde* la mancanza o l'inesattezza, con la conseguenza che tale metodo di accertamento presuppone, diversamente da quello induttivo «puro», che la

documentazione contabile sia nel complesso attendibile (Sez. 6, n. 07025/2018, D'Orazio, Rv. 647552-01).

7. Accertamento induttivo «puro».

L'Amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento induttivo in senso stretto soltanto in una delle quattro ipotesi previste dall'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, ossia:

a) quando il reddito di impresa non è stato indicato nella dichiarazione;

b) quando, dal verbale di ispezione, risulta che il contribuente non ha tenuto o ha sottratto alla verifica una o più scritture contabili obbligatorie secondo la legislazione fiscale;

c) ove le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate in sede di ispezione o le irregolarità formali riscontrate nelle scritture contabili siano così gravi, numerose e ripetute, da rendere nel complesso inattendibili le scritture stesse, per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica;

d) quando il contribuente non ha dato seguito all'invito a trasmettere o esibire atti o documenti o non ha risposto al questionario.

Ove ricorra uno di tali presupposti, l'Ufficio può ricostruire il reddito prescindendo dalla contabilità, servendosi di dati comunque raccolti (*i.e.* anche in sede di indagini riguardanti altri contribuenti) ed utilizzando presunzioni prive di gravità, precisione e concordanza. Peraltro, la ricorrenza dei presupposti per l'accertamento induttivo non comporta l'obbligo dell'Ufficio di avvalersi di tale metodo di accertamento, ma costituisce una mera facoltà che non preclude, pertanto, la possibilità di procedere ad una valutazione analitica dei dati comunque emergenti dalle scritture dell'imprenditore (Sez. 5, n. 18934/2018, Stalla, Rv. 649719-01).

Con riferimento all'ipotesi di cui all'art. 39, lett. *b)*, del d.P.R. n. 600 del 1973 nel periodo in rassegna la S.C. ha evidenziato che il ritrovamento, da parte della Guardia di finanza, in locali diversi da quelli societari, di una «contabilità parallela» a quella ufficialmente tenuta dalla società sottoposta a verifica fiscale legittima, di per sé, ed a prescindere dalla sussistenza di qualsivoglia altro elemento, il ricorso al cd. accertamento induttivo di cui all'art. 39, commi 2 e 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (Sez. 5, n. 29543/2018, Succio, Rv. 651230-01).

Costituisce *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio per il quale in tema di accertamento dei redditi d'impresa, è legittimo il ricorso al metodo induttivo, anche in presenza di contabilità regolarmente tenuta, ove la difformità tra la percentuale di ricarico applicata dal contribuente e quella mediamente riscontrata nel settore di appartenenza

raggiungano livelli di abnormità ed irragionevolezza tali da rendere complessivamente inattendibile la documentazione contabile (Sez. 5, n. 22347/2018, Piccone, Rv. 650233-01); è stato a riguardo precisato, inoltre, che l'antieconomicità del comportamento del contribuente, che rende inattendibile la contabilità, può desumersi anche da un unico elemento presuntivo, purché preciso e grave, quale l'abnormità della percentuale di ricarico (Sez. 5, n. 27552/2018, Triscari, Rv. 650956-01), che può essere valutata anche tenendo conto di un sensibile scostamento delle relative percentuali in relazione allo stesso periodo di imposta oggetto dell'accertamento (Sez. 5, n. 32129/2018, Chiesi, Rv. 651784-01; v. anche, più specificamente, Sez. 5, n. 30782/2018, Dell'Orfano, Rv. 651565-01, per la quale l'Ufficio può procedere ad accertamento di tipo analitico-induttivo, ai sensi dell'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, ove la contabilità risulti complessivamente inattendibile in base alla verifica del consumo dei guanti monouso utilizzati dal contribuente per la sua attività di odontoiatra, poiché vi è diretta correlazione tra detto consumo e gli interventi effettuati sui pazienti).

L'atto di rettifica, qualora l'Ufficio abbia sufficientemente motivato, specificando gli indici di inattendibilità dei dati relativi ad alcune poste di bilancio e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, è assistito da presunzione di legittimità circa l'operato degli accertatori, nel senso che null'altro l'Ufficio è tenuto a provare, se non quanto emerge dal procedimento deduttivo fondato sulle risultanze esposte, mentre grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate, anche in relazione alla contestata antieconomicità delle stesse, senza che sia sufficiente invocare l'apparente regolarità delle annotazioni contabili, perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo (Sez. 5, n. 27804/2018, Castorina, Rv. 651084-01).

La Corte di cassazione ha chiarito altresì che in sede di accertamento induttivo del reddito di impresa fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, la scelta tra il criterio della media aritmetica semplice e quello della media ponderale dipende, rispettivamente, dalla natura omogenea o disomogenea degli articoli (Sez. 5, n. 27552/2018, Triscari, Rv. 650956-02). In particolare, il ricorso alla media aritmetica semplice, è consentito quando risulti l'omogeneità della merce, dovendosi invece fare ricorso alla media ponderale quando, tra i vari tipi di merce, esiste una notevole differenza di valore e i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio (Sez. 5, n. 33458/2018, D'Orazio, Rv. 651997-01, la quale, in applicazione del principio, ha annullato la decisione impugnata per aver omesso di

considerare che le autovetture usate vendute dalla società contribuente erano suddivisibili, sulla base degli atti dello stesso Ufficio accertatore, in tre gruppi tra loro disomogenei, posto che a uno di tali gruppi appartenevano le auto usate vendute sottocosto, a un secondo quelle con ricarico del 10% e a un terzo quelle con ricarico dal 12 al 235%).

Anche con riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi di impresa minore Sez. 6-5, n. 17785/2018, Manzon, Rv. 649800-01, ha precisato che è legittima l'adozione, da parte dell'Ufficio tributario, ai fini dell'accertamento di un maggior reddito d'impresa, del criterio induttivo di cui all'art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, qualora il contribuente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo in contestazione abbia ommesso di indicare il valore delle rimanenze di esercizio e tale omissione incida sull'attendibilità complessiva della dichiarazione, salva restando la facoltà per il contribuente di documentare adeguatamente l'effettiva sussistenza ed entità delle rimanenze.

La S.C. ha per altro verso ribadito che la cd. «contabilità in nero», costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 ss. c.c. e tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria (Sez. 5, n. 12680/2018, Triscari, Rv. 648775-01; in termini analoghi v. Sez. 5, n. 21138/2018, Fracanzani, Rv. 649943-01, la quale ha ritenuto a tal fine inidonea una perizia di parte).

Resta fermo, secondo quanto ribadito da Sez. 6-5, n. 29479/2018, Mocci, Rv. 651837-01, che anche qualora l'Amministrazione finanziaria ricorra al metodo induttivo puro per l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del contribuente, quest'ultimo ha il diritto di allegare documentazione contabile a prova contraria.

Nell'accertamento induttivo puro, l'Amministrazione finanziaria deve ricostruire il reddito del contribuente tenendo conto anche delle componenti negative emerse dagli accertamenti compiuti ovvero, in difetto, determinate induttivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto (Sez. 6-5, n. 26748/2018, Lucioti, Rv. 651111-01). Peraltro, occorre considerare che, in tema di IVA, ove l'Amministrazione finanziaria, nell'ipotesi di omessa fatturazione, abbia proceduto ad accertamento induttivo puro ex art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, la base imponibile deve essere

determinata ai sensi dell'art. 13 del d.P.R. n. 633 del 1972, con la conseguenza che non assumono alcuna incidenza i costi di produzione dei beni o servizi ceduti (Sez. 5, n. 21828/2018, Nonno, Rv. 650101-01).

8. Accertamento sintetico.

Ai fini della determinazione del reddito delle persone fisiche, una modalità di accertamento ricorrente è quella della ricostruzione dello stesso in via induttiva, in base ai parametri indicati in regolamenti ministeriali, avendo riguardo alle spese effettuate nel periodo d'imposta dal contribuente in relazione al reddito dichiarato.

Recentemente la S.C. ha precisato che costituiscono «spesa per incrementi patrimoniali», ai sensi dell'art. 38, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 600 del 1973, anche i finanziamenti soci e tutte le altre forme di capitalizzazione, ove comportino un esborso effettuato a tale scopo da parte del contribuente (Sez. 5, n. 19613/2018, Dell'Orfano, Rv. 649857-01).

A fronte della presunzione di maggior reddito correlata alle spese ed agli incrementi patrimoniali della persona fisica assoggettata all'accertamento, l'art. 38, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973, consente alla stessa di addurre prova contraria.

Pertanto, in virtù di tale previsione normativa, l'accertamento del reddito con metodo sintetico non impedisce al contribuente di dimostrare, attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito determinato o determinabile sinteticamente è costituito, in tutto o in parte, da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta, fermo restando che, in conformità allo stesso art. 38, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973, anche l'entità di tali redditi e la durata del loro possesso devono risultare da idonea documentazione. In sostanza, la prova contraria posta a carico del contribuente non ha per oggetto la mera disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), in quanto la norma, pur non prevedendo esplicitamente la dimostrazione che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, tuttavia richiede espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere (v., Sez. 6-5, n. 18097/2018, Conti, Rv. 649641-01). Come osservato dalla S.C., infatti, in tal senso va letto lo specifico riferimento alla prova, risultante da idonea documentazione, della entità di tali eventuali ulteriori redditi e della durata del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi, di tipo quantitativo e temporale, la disponibilità di tali redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi, escludendo quindi che gli stessi siano stati

utilizzati per finalità non considerate ai fini dell'accertamento sintetico, quali, ad esempio, un ulteriore investimento finanziario, perché in tal caso essi non sarebbero ovviamente utili a giustificare le spese e/o il tenore di vita accertato, i quali dovrebbero pertanto ascrivere a redditi non dichiarati.

In definitiva, è stato chiarito che la prova contraria a carico del contribuente ha ad oggetto non soltanto la disponibilità di redditi ulteriori rispetto a quelli dichiarati, in quanto esenti o soggetti a ritenute alla fonte, ma anche la documentazione di circostanze sintomatiche che ne denotano l'utilizzo per effettuare le spese contestate e non altre, dovendosi in questo senso intendere il riferimento alla prova della entità di tali eventuali ulteriori redditi e della durata del relativo possesso (Sez. 6-5, n. 07389/2018, Mocci, Rv. 647497-01).

Tuttavia, in un altro recente precedente, in senso almeno in parte difforme, si è ritenuto che, ove il contribuente deduca che la spesa sia il frutto di liberalità o di altra provenienza, pur dovendo la relativa prova essere fornita con la produzione di documenti, dai quali emerga non solo la disponibilità all'interno del nucleo familiare di tali redditi, ma anche l'entità degli stessi e la durata del possesso in capo al contribuente interessato dall'accertamento, lo stesso non è anche tenuto a dimostrare l'impiego di detti redditi per l'effettuazione delle spese contestate, attesa la fungibilità delle diverse fonti di provvista economica (Sez. 6-5, n. 07757/2018, La Torre, Rv. 647719-01).

Peraltro, si è osservato che tale onere istruttorio non è eccessivamente oneroso per il contribuente, in quanto la prova da fornire non è tipizzata e può quindi essere offerta con qualsiasi elemento idoneo a fornire adeguata certezza circa la natura non reddituale dell'elemento preso in considerazione.

In particolare, si è ritenuto che la prova in questione possa essere fornita: *a)* mediante l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare l'entità e la durata del possesso dei redditi in esame, atteso che la produzione di documentazione bancaria, in considerazione della natura di estratto di scrittura contabile, fornisce tutte le indicazioni sull'entità dei redditi, sulle date dei movimenti, sull'eventuale addebito di assegni circolari usati per taluni acquisti (Sez. 6-5, n. 12026/2018, Conti, Rv. 648483-01); *b)* in tema di accertamento cd. sintetico, la prova contraria a carico del contribuente richiesta dall'art. 38, comma 6, del d.P.R. n. 600 del 1973, può essere assolta mediante la produzione del contratto di mutuo, idoneo a dimostrare la provenienza non reddituale delle somme utilizzate per l'acquisto del bene (Sez. 6-5, n. 31124/2018, Mocci, Rv. 651653-01).

È stato inoltre precisato, sotto un distinto profilo, che, ai fini dell'accertamento dei redditi con metodo sintetico, la formale intestazione a terzi dei beni-indice non rende di per sé inoperante la presunzione legale di capacità contributiva, ove la concreta posizione dei terzi intestatari (come il coniuge fiscalmente a carico o una società a base ristretta) consenta di riferire l'effettiva disponibilità di detti beni in capo al contribuente, sul quale incombe, di conseguenza, l'onere della prova contraria dell'inesistenza in concreto dei qualificati vincoli familiari o societari posti a fondamento dell'accertamento presuntivo (Sez. 6-5, n. 06195/2018, Carbone, Rv. 647326-01).

Per altro verso, non si può trascurare che il d.l. 12 luglio 2018, n. 87, ha previsto alcune modifiche in tema di accertamento cd. sintetico. In particolare, è stato stabilito che:

1. All'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, al comma 5, dopo la parola «*biennale*» sono inserite le seguenti: «*sentiti l'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori per gli aspetti riguardanti la metodica di ricostruzione induttiva del reddito complessivo in base alla capacità di spesa e alla propensione al risparmio dei contribuenti*»;

2. È abrogato il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 16 settembre 2015, pubblicato nella *G.U.* n. 223 del 25 settembre 2015, con effetto dall'anno di imposta in corso al 31 dicembre 2016.

È stato precisato, peraltro, che le novità introdotte non trovano applicazione agli inviti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e agli altri atti previsti dall'art. 38, comma 7, del d.P.R. n. 600 del 1973, per gli anni di imposta fino al 31 dicembre 2015, né, in ogni caso, agli atti già notificati, senza che si faccia luogo al rimborso delle somme corrisposte in eccesso.

9. Accertamento mediante studi di settore.

L'accertamento attraverso gli studi di settore è una forma di accertamento presuntivo fondata sul combinato disposto degli artt. 62-*sexies* del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 e 10 della l. 8 maggio 1998, n. 146, che riconoscono all'Amministrazione finanziaria la possibilità di fondare un accertamento su gravi incongruenze tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto dovrebbe essere dichiarato tenendo conto delle condizioni e delle caratteristiche dell'attività svolta.

Gli studi di settore sono strumenti elaborati dal Ministero dell'economia, modificati periodicamente, che coinvolgono tutti i contribuenti (imprenditori individuali e/o società) di piccole e/o medie dimensioni (con un volume d'affari uguale o inferiore a 7.500.000 euro). Tale forma di accertamento è articolata in diverse fasi:

a) elaborazione ed approvazione degli studi di settore;

- b) compilazione degli studi di settore in fase di dichiarazione;
- c) contraddittorio, nel quale l'Ufficio convoca il contribuente «non congruo», invitandolo ad esporre e documentare i fatti e le circostanze che giustificano lo scostamento;
- d) emissione dell'avviso di accertamento, qualora non si pervenga ad un accordo nell'ambito del contraddittorio endoprocedimentale.

A partire dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2017, gli studi di settore sono stati sostituiti dagli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), i quali assegnano un grado di affidabilità fiscale ai contribuenti interessati dalla novità.

Su un piano generale, la Corte di cassazione ha precisato, anche tenendo conto delle evoluzioni normative intervenute nella materia, che l'accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore costituisce un sistema unitario, frutto di un progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della normale redditività per categorie omogenee di contribuenti, per cui si giustifica l'applicazione retroattiva dello strumento più recente, che prevale rispetto a quello precedente, in quanto più raffinato e più affidabile (Sez. 5, n. 23554/2015, Iofrida, Rv. 637453-01, la quale ha ritenuto di conseguenza illegittimo l'atto di rettifica, ai fini IRPEF ed IVA, adottato sulla base dei maggiori ricavi presunti in forza dei parametri di cui agli artt. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973, e 3, commi 181 e 184, della l. n. 549 del 1995, vigenti all'epoca dell'accertamento, nonostante la congruità dei ricavi dichiarati dal contribuente rispetto agli studi di settore, previsti dagli 62-*bis* e 62-*sexies* del d.l. n. 331 del 1993, conv. in l. n. 427 del 1993, successivamente introdotti).

La procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è per legge determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in sé considerati, ma deriva solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, il quale ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'Ufficio - ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte - ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento (Sez. 5, n. 13908/2018, Catalozzi, Rv. 648860-01).

Peraltro, proprio in virtù dell'operare del principio del contraddittorio preventivo, nell'ipotesi di avviso di accertamento fondato sugli studi di settore, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta ad allegare all'atto notificato il decreto ministeriale di approvazione del detto studio, in quanto il contribuente è reso edotto degli indici elaborati per la

determinazione in via presuntiva del reddito nel corso del necessario contraddittorio procedimentale preventivo all'emissione dell'atto impositivo (Sez. 5, n. 14552/2018, Giordano, Rv. 649012-01).

Tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'Ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri (Sez. 5, n. 27617/2018, Dell'Orfano, Rv. 651218-01).

Su un piano più generale, tuttavia, l'esito del contraddittorio preventivo non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli *standards* al caso concreto, da dimostrarsi dall'Ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa, circostanza che, peraltro, può essere valutata dal giudice per il raggiungimento del proprio convincimento (Sez. 5, n. 09484/2017, Iannello, Rv. 643770-01; conf., **Sez. 5, n. 16545/2019, Condello, in corso di massimazione**).

Occorre peraltro considerare che, in tema di accertamento fondato su parametri e studi di settore, i dati rilevanti sono costituiti esclusivamente, per omogeneità con l'estrapolazione statistica, da ricavi, compensi ed altri corrispettivi inerenti l'attività economica ordinaria, mentre non assumono rilievo le sopravvenienze attive derivanti da eventi economici straordinari e, come tali, estranei alla gestione caratteristica dell'impresa (Sez. 5, n. 07642/0217, Tricomi, Rv. 643599-01: fattispecie nella quale la S.C. ha cassato la decisione impugnata che, con riferimento ad un esercente l'attività di trasporto merci su strada, aveva valutato l'entrata derivante dalla cessione di un contratto di *leasing* ai fini dell'applicabilità degli studi di settore).

10. Accertamento parziale.

L'art. 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce che «*gli Uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche (...) risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile (...), possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito od il maggior reddito imponibile (...)*».

L'accertamento parziale è, quindi, uno strumento volto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, nell'ipotesi nella quale le attività istruttorie diano contezza della sussistenza a qualsiasi titolo

di attendibili posizioni debitorie e non richiedano, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di valutazioni ulteriori rispetto al mero recepimento del contenuto della segnalazione della Guardia di finanza, che fornisca elementi idonei a far ritenere la sussistenza di introiti non dichiarati, sicché, nel confronto con gli altri strumenti accertativi, risulta qualitativamente diverso poiché si vale di una sorta di «automatismo argomentativo», sicché il confezionamento dell'atto risulta possibile sulla base della sola segnalazione, senza necessità ulteriore approfondimento (Sez. 5, n. 02633/2016, Scoditti, Rv. 638908-01).

Ne deriva che, come precisato da Sez. 5, n. 23685/2018, Federici, Rv. 650520-01, l'accertamento parziale di cui all'art. 41-*bis*, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 può essere integrato da un successivo accertamento, senza che sia necessario che vengano indicati gli elementi sopraggiunti, come prescritto per l'accertamento integrativo dall'art. 43 del d.P.R. cit., che risponde a diverse finalità, sebbene il successivo atto non possa fondarsi su fatti già emersi e non contestati (in sostanza, il mancato rispetto delle indicate prescrizioni può determinare l'illegittimità solo del secondo e non anche del primo accertamento effettuato).

Nella giurisprudenza di legittimità è stato tuttavia più volte ribadito che l'accertamento parziale, in quanto volto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 e 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole, sicché il relativo oggetto non è circoscritto ad alcune categorie di redditi e la prova può essere raggiunta anche in via presuntiva (Sez. 6-5, n. 08406/2018, Lucioti, Rv. 647574-01, la quale ha, di conseguenza, ritenuto irrilevante l'erroneo riferimento, nel relativo avviso, all'art. 39 in luogo dell'art. 41-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973).

10.1. Accertamento integrativo.

L'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 precisa che, sino alla scadenza del termine per effettuare l'accertamento, lo stesso può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di altri avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, che devono essere indicati a pena di nullità negli atti.

Pertanto, l'integrazione dell'accertamento mediante l'emissione di ulteriori atti impositivi, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, è ammessa solo ove gli elementi posti a fondamento degli stessi siano nuovi, ipotesi che non ricorre in presenza di diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio, dovendosi ritenere che con l'emissione dell'avviso di rettifica

l'Amministrazione consumi il proprio potere di accertamento in relazione agli elementi posti a propria disposizione (Sez. 5, n. 26191/2018, Oliva, Rv. 650953-01, la quale ha ritenuto conseguentemente precluso l'accertamento integrativo fondato sulla considerazione di una fattura ulteriore dovendo presumersi, in difetto di contraria dimostrazione da parte dell'Ufficio finanziario, tale documentazione già acquisita o comunque acquisibile in occasione del primo atto di accertamento).

Sulla questione è stato precisato dalla Corte di cassazione che costituiscono dati la cui sopravvenuta conoscenza legittima l'integrazione o la modificazione in aumento dell'avviso di accertamento, mediante notificazione di nuovi avvisi, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (e dell'art. 5 del d.P.R. n. 633 del 1972), anche quelli conosciuti da un Ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento al momento dell'adozione di esso (Sez. 6-5, n. 01542/2018, Cirillo E., Rv. 647101-02). Né osta a tale accertamento integrativo la circostanza che sia stato effettuato un primo accertamento parziale, in quanto si tratta di uno strumento volto a favorire la sollecita emersione della materia imponibile, che non preclude, pertanto, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, anche ove definito con adesione (Sez. 6-5, n. 01542/2018, Cirillo E., Rv. 647101-01).

11. Avviso di accertamento. Motivazione e sottoscrizione.

Conclusa l'istruttoria, nell'ipotesi di accertamento di un maggior reddito a carico del contribuente rispetto a quello dichiarato, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad emettere l'avviso di accertamento. Occorre infatti considerare che il provvedimento impositivo è un atto vincolato, poiché, stante la riserva di cui all'art. 23 Cost., è la legge a disciplinare compiutamente i presupposti, la misura ed i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria.

L'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 dispone, per un verso, che l'atto di accertamento deve essere sottoscritto dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato dall'Ufficio da lui delegato e, per un altro, quanto alla motivazione, che lo stesso *«deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni»*.

Sia la sottoscrizione che la motivazione dell'avviso di accertamento, precisa il comma 3 della medesima disposizione normativa, sono prescritti a pena di nullità.

Peraltro, l'obbligo di motivare l'avviso di accertamento è stato sancito in via generale anche dall'art. 7 della l. n. 212 del 2000, cd. Statuto del contribuente.

È consentito, tuttavia, che l'avviso di accertamento sia motivato *per relationem*, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, purché, nell'ipotesi di mancata allegazione, nell'atto ne venga riprodotto il contenuto essenziale, allo scopo di consentire al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato, la quale si riconduce al principio più generale da ultimo espresso da Sez. 6-5, n. 09323/2017, Iofrida, Rv. 643954-01; nel senso dell'inutilità dell'allegazione per gli atti il cui contenuto è trascritto nell'avviso di accertamento v., da ultimo, Sez. 5, n. 24417/2018, Stalla, Rv. 650525-01).

La validità dell'avviso di accertamento motivato *per relationem*, in presenza di tali presupposti, è stata affermata anche con riferimento all'atto motivato mediante il richiamo alle risultanze di un'indagine di mercato (Sez. 5, n. 04396/2018, Sabato, Rv. 647547-01, la quale, pertanto, non si pone in linea di discontinuità rispetto a Sez. 6-5, n. 25946/2015, Caracciolo, Rv. 638126-01, secondo cui, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, è invalido, per violazione dell'obbligo di motivazione, l'avviso di accertamento relativo all'omessa indicazione nella dichiarazione dei redditi della plusvalenza realizzata per effetto del trasferimento di una licenza taxi, che operi un mero rinvio, per la determinazione del valore accertato, ad «indagini di mercato svolte attraverso vari operatori dell'informazione specializzati nel settore, nonché ad indagini poste da autorevoli quotidiani economici», senza alcuna allegazione o specifica riproduzione dei documenti richiamati, trattandosi di una generica indicazione, che preclude al contribuente di potersene avvalere ai fini difensivi ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di esaminare il merito della pretesa fiscale).

Significativa la precisazione operata da Sez. 5, n. 31406/2018, Dell'Orfano, Rv. 651776-01, secondo cui è legittimo l'avviso di accertamento notificato al socio di una società fallita anche ove non sia riprodotto nello stesso il processo verbale di constatazione nei suoi elementi essenziali, in quanto in detta ipotesi il contribuente ha il diritto di consultare il fascicolo fallimentare contenente l'accertamento presupposto e la documentazione allegata notificati al curatore dell'ente.

Sez. 5, n. 32127/2018, Chiesi, Rv. 651783-01, ha riconosciuto, poi, la legittimità dell'avviso di accertamento, anche nell'ipotesi di doppia motivazione *per relationem*, ove il processo verbale di constatazione richiamato nello stesso faccia a propria volta riferimento a documenti in

possesso o comunque conosciuti o agevolmente conoscibili dal contribuente.

Su un piano generale, resta fermo, tuttavia, come evidenziato di recente da Sez. 5, n. 30039/2018, Gori, Rv. 651552-01, che l'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel *petitum* e nella *causa petendi*, mediante una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, anche quanto agli elementi di fatto ed istruttori posti a fondamento dell'atto impositivo, in ragione della necessaria trasparenza dell'attività della P.A., in vista di un immediato controllo della stessa.

Nell'indicata prospettiva, Sez. 5, n. 18389/2018, Delli Priscoli, Rv. 649764-01, ha ribadito che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'avviso di accertamento che non riporti l'aliquota applicata, ma solo l'indicazione delle aliquote minima e massima, viola il principio di precisione e chiarezza delle indicazioni che è alla base del precetto di cui all'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, il quale richiede che sia evidenziata l'aliquota applicata su ciascun importo imponibile, al fine di porre il contribuente in grado di comprendere le modalità di applicazione dell'imposta e la ragione del suo debito, senza dover ricorrere all'ausilio di un esperto, con conseguente invalidità dell'atto.

Peraltro, la natura impugnatoria del processo tributario non consente la cd. eterointegrazione giudiziale di un atto impositivo lacunoso (Sez. 6-5, n. 12400/2018, Solaini, Rv. 648519-01).

Come evidenziato, l'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 contempla, quale requisito a pena di nullità dell'avviso di accertamento, la sottoscrizione dello stesso da parte dirigente dell'Ufficio ovvero di un funzionario delegato.

A seguito della sentenza costituzionale n. 37/2015 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per contrasto con l'art. 97 Cost., dell'adibizione a posti dirigenziali vacanti di soggetti con mansioni superiori temporanee senza osservare le regole del concorso, ha assunto grande rilevanza pratica la questione della sottoscrizione dell'avviso di accertamento da parte non già del dirigente preposto dall'Ufficio, quanto di un funzionario delegato.

Sulla questione si è formato un contrasto nella giurisprudenza della sezione tributaria della S.C.

Più in particolare, secondo una prima impostazione interpretativa, non è decisiva la modalità di attribuzione della delega, che può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio, purché venga indicato, unitamente alle ragioni della stessa (ossia alle cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza,

malattia, ecc.) il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato. Peraltro, è stato al contempo precisato, che non è sufficiente, sia per la delega di firma che per quella di funzione, l'indicazione della sola qualifica professionale del dirigente destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta tale qualifica, con conseguente illegittimità delle deleghe «impersonali», anche *ratione officii*, che non indichino nominalmente il soggetto delegato, che comporta la nullità dell'atto impositivo. A quest'ultimo riguardo, la S.C. non ha trascurato di osservare che l'art. 4-*bis* del d.l. 19 giugno 2015, n. 78, conv. in l. 6 agosto 2015, n. 125, ancorché non applicabile *ratione temporis* alla fattispecie esaminata dalla stessa, disciplina l'istituto della «delega» stabilendo che la medesima debba essere nominativa. In particolare, si è osservato, in motivazione, che la norma prevede in relazione all'esigenza di garantire il buon andamento e la continuità dell'azione amministrativa, che i dirigenti delle Agenzie fiscali, per esigenze di funzionalità operativa, possano delegare, previa procedura selettiva con criteri oggettivi e trasparenti, a funzionari della terza area, con un'esperienza professionale di almeno cinque anni nell'area stessa, in numero non superiore a quello dei posti oggetto delle procedure concorsuali indette ai sensi del comma 1 e di quelle già bandite e non annullate alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, le funzioni relative agli uffici di cui hanno assunto la direzione interinale e i connessi poteri di adozione di atti, escluse le attribuzioni riservate ad essi per legge, tenendo conto della specificità della preparazione, dell'esperienza professionale e delle capacità richieste a seconda delle diverse tipologie di compiti, nonché della complessità gestionale e della rilevanza funzionale e organizzativa degli uffici interessati (Sez. 5, n. 22803/2015, Chindemi, Rv. 637205-01).

Per altra tesi, affermata nel periodo in rassegna da **Sez. 5, n. 11013/2019, Campanile, Rv. 653414-01**, la delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento ad un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente ex art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 ha natura di delega di firma - e non di funzioni - poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna, restando l'atto firmato dal delegato imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'Ufficio, l'attuazione di detta delega di firma può avvenire anche mediante ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa.

Resta fermo, come ha precisato Sez. 5, n. 28335/2018, Fuochi Tinarelli, Rv. 651099-01, che l'avviso di accertamento è valido se

sottoscritto dal reggente (nella specie, il capo dell'area controllo), ossia dal soggetto chiamato, ai sensi dell'art. 20, comma 1, lett. *a*) e *b*), del d.P.R. n. 266 del 1987, a sostituire temporaneamente il dirigente assente per cause improvvise in tutte le funzioni svolte dallo stesso ai fini della direzione dell'Ufficio.

12. Segue. Termine di decadenza.

L'esercizio dell'attività di accertamento mediante l'emanazione del provvedimento conclusivo del procedimento è assoggettato, a garanzia del contribuente, a precisi termini di decadenza.

In particolare, per quanto attiene alle imposte sui redditi, assume rilievo l'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, in virtù del quale gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (ovvero del settimo anno successivo nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione ovvero di nullità della stessa).

Quanto all'IVA, occorre, invece, avere riguardo all'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per il quale gli avvisi di accertamento di maggior imponibile devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nell'ipotesi di omessa presentazione della stessa, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo.

Nell'ipotesi di violazione comportante un obbligo di denuncia in sede penale ex art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i predetti termini di decadenza per l'effettuazione dell'attività di accertamento erano raddoppiati, prima degli interventi operati dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e dalla l. 28 dicembre 2015, n. 208.

Nella vigenza di tale assetto normativo, la giurisprudenza della Corte di legittimità si è univocamente orientata nel senso che il raddoppio dei termini previsto dagli artt. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione, come chiarito da Corte Cost. 247/2011 (Sez. 6-5, n. 11171/2016, Crucitti, Rv. 639877-01).

Tuttavia ai fini del raddoppio dei termini per l'accertamento, il d.lgs. n. 128 del 2015, attuativo della l. 11 marzo 2014, n. 23 (cd. delega fiscale), aveva stabilito che la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria doveva pervenire necessariamente entro i termini sopra esposti.

Peraltro, il legislatore, con il successivo intervento operato dalla l. n. 208 del 2015 (cd. legge di stabilità 2016), ha abrogato la disciplina del raddoppio dei termini, con effetto dagli avvisi relativi al periodo d'imposta

in corso alla data del 31 dicembre 2016 ed ai periodi successivi, secondo la disciplina transitoria dettata dall'art. 132, comma 1, della l. cit.

Con riferimento alla richiamata evoluzione normativa, appare ormai incontrovertibile nella giurisprudenza della Corte di cassazione che i termini previsti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e dall'art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA, come modificati dall'art. 37 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., in l. 4 agosto 2006, n. 248, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, senza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016, già notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria, ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 128 del 2015, nella parte in cui sono fatti salvi gli effetti degli avvisi già notificati (Sez. 6-5, n. 11620/2018, Luciotti, Rv. 648527-01). Tale decisione, in motivazione, riportandosi anche ad altri precedenti, ha chiarito che, invero, non si tratta di raddoppio dei termini in senso proprio, bensì di un nuovo termine di decadenza, applicabile in presenza di seri indizi di reità, ossia di un dato obiettivo che non è lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'Ufficio tributario ma deve essere accertato dal giudice e che, peraltro, tale raddoppio non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione, né dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando né l'esercizio dell'azione penale da parte del P.M., ai sensi dell'art. 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario (Sez. 6-5, n. 11620/2018, Luciotti, Rv. 648527-01: fattispecie nella quale, con riferimento ad un avviso di accertamento emesso e notificato nell'anno 2013, è stata ritenuta indifferente la data in cui viene effettuata la comunicazione di notizia di reato e persino l'omissione di quella comunicazione, perché quello che invece assume rilevanza ai predetti fini è la circostanza che le violazioni tributarie accertate integrino fatti anche penalmente rilevanti).

Tuttavia, il raddoppio dei termini di accertamento non opera con riferimento all'IRAP, trattandosi di un'imposta per la quale non sono previste sanzioni penali (v., in motivazione, Sez. 6-5, n. 11620/2018, Luciotti, Rv. 648527-01).

Il termine entro il quale deve essere notificato al contribuente l'atto impositivo costituisce un termine di decadenza, insuscettibile di interruzione, a differenza di quello di prescrizione, ed ai fini del rispetto

dello steso assume pertanto rilevanza la data entro la quale l'Amministrazione pone in essere le attività del procedimento notificatorio a proprio carico e non già quella, eventualmente successiva, di consegna dell'atto al contribuente (Sez. 6-5, n. 09749/2018, Solaini, Rv. 647734-01: fattispecie in tema di ICI). Ne deriva che, rispetto a tale termine, non trova applicazione il principio di scissione soggettiva nel perfezionamento delle notificazioni.

13. Segue. Notifica.

Le modalità di notifica dell'avviso di accertamento sono regolate, in via generale, dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, che si richiama a quelle generali dettate dagli artt. 137 e ss. c.p.c., salve alcune numerose peculiarità indicate di seguito dalla medesima disposizione normativa, inerenti esclusivamente la notifica degli atti impositivi.

Occorre premettere che, a differenza di quella parte della dottrina che era incline ad attribuire valenza costitutiva alla notifica dell'avviso di accertamento, la notificazione dell'atto impositivo non è considerata nella giurisprudenza della Corte di cassazione un requisito di validità, ma solo una condizione integrativa dell'efficacia dello stesso, sicché l'inesistenza della notifica non determina in via automatica anche quella dell'atto, se di questo il contribuente ha avuto piena conoscenza entro i termini di decadenza di legge (v., tra le altre, Sez. 5, n. 21071/2018, Succio, Rv. 650056-01).

In linea generale, in omaggio alla giurisprudenza della S.C., la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi deve essere eseguita ai sensi dell'art. 140 c.c. solo ove sia nota la residenza o l'indirizzo del destinatario che, per temporanea irreperibilità, non sia stato rinvenuto al momento della consegna dell'atto, mentre va effettuata ex art. 60, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973 quando il notificatore non reperisca il contribuente perché trasferitosi in luogo sconosciuto, purché abbia accertato, previa ricerche, attestate nella relata, che il trasferimento non sia consistito nel mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso comune del domicilio fiscale (Sez. 6-5, n. 06788/2017, Iofrida, Rv. 643482-01).

Sotto quest'ultimo profilo, si è osservato che assume particolare rilievo la circostanza che, per le ipotesi di cd. irreperibilità relativa, correlata al trasferimento nell'ambito dello stesso Comune, disciplinate dall'art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973, la notifica si perfeziona con il compimento delle attività stabilite dall'art. 140 c.p.c., occorrendo, oltre al deposito di copia dell'atto nella casa del comune in cui la notificazione deve eseguirsi, all'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o ufficio o azienda del destinatario anche la

comunicazione con raccomandata con avviso di ricevimento dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto e il ricevimento della raccomandata informativa ovvero il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione della detta raccomandata. Diversamente, nelle ipotesi di cd. irreperibilità assoluta correlata al trasferimento del contribuente in un comune diverso da quello in cui aveva il domicilio fiscale, l'art. 60, comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973, richiede, oltre al deposito dell'atto nella casa comunale, l'affissione dell'avviso nell'albo ed il decorso del termine di otto giorni dalla data di affissione (v., in motivazione, Sez. 6-5, n. 02877/2018, Conti, Rv. 647109-01).

Occorre peraltro ricordare che la Corte di legittimità, affrontando il tema delle modalità che il messo notificatore o ufficiale giudiziario devono seguire per attivare in modo rituale il meccanismo notificatorio di cui alla lett. e), dell'art. 60, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, in caso di irreperibilità assoluta del contribuente, ha ritenuto che il messo notificatore, prima di procedere alla notifica, deve effettuare nel Comune del domicilio fiscale dello stesso le ricerche volte a verificare la sussistenza dei presupposti per operare la scelta, tra le due citate possibili opzioni, del procedimento notificatorio onde accertare che il mancato rinvenimento del destinatario dell'atto sia dovuto ad irreperibilità relativa ovvero ad irreperibilità assoluta in quanto nel Comune, già sede del domicilio fiscale, il contribuente non ha più né abitazione, né ufficio o azienda e, quindi, mancano dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto. In sostanza, il messo o l'ufficiale giudiziario che procedono alla notifica devono pervenire all'accertamento del trasferimento del destinatario in luogo sconosciuto dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune. Con riferimento alla previa acquisizione di notizie e/o al previo espletamento delle ricerche, nessuna norma prescrive quali attività devono esattamente essere a tal fine compiute né con quali espressioni verbali ed in quale contesto documentale deve essere espresso il risultato di tali ricerche, purché emerga chiaramente che le ricerche sono state effettuate, che sono attribuibili al messo notificatore e riferibili alla notifica in esame. Pertanto, in definitiva, la cd. irreperibilità assoluta del destinatario che ne consente il compimento ai sensi dell'art. 60, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973, presuppone che nel Comune, già sede del domicilio fiscale dello stesso, il contribuente non abbia più abitazione, ufficio o azienda e, quindi, manchino dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto: peraltro, il tipo di ricerche a tal fine demandato al notificatore non è indicato da alcuna norma, neppure quanto alle

espressioni con le quali debba esserne documentato l'esito nella relata, purché dalla stessa si evinca con chiarezza l'effettivo compimento (Sez. 5, n. 19958/2018, Giudicepietro, Rv. 650145-01).

La Corte di cassazione ha inoltre recentemente evidenziato - premesso che la sentenza costituzionale n. 366/2007, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 58, commi 1 e 2, e 60, comma 1, lett. c), e) ed f), del d.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui escludevano l'applicazione dell'art. 142 c.p.c. in caso di notificazione dell'avviso di accertamento a soggetti residenti all'estero, iscritti all'A.I.R.E., ha valenza retroattiva - che ciò implica la nullità anche della notificazione eseguita in precedenza, senza che il rapporto giuridico possa ritenersi «esaurito» per il decorso dei termini per proporre ricorso contro l'atto di accertamento, impugnabile dal contribuente unitamente alla cartella di pagamento, facendo valere proprio il vizio della notifica dell'atto presupposto, come si desume dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Sez. 5, n. 00618/2018, Rocchi, Rv. 646806-01).

Nell'ipotesi di decesso del contribuente, l'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973, premesso al comma 1 che gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa, precisa in quello successivo che gli stessi devono comunicare all'Ufficio delle imposte del domicilio fiscale del dante causa le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale.

L'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 65, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 è volto a consentire agli uffici finanziari di azionare direttamente nei confronti degli eredi le obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del contribuente. Pertanto se la comunicazione viene effettuata, l'avviso di accertamento va notificato personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da loro indicato, mentre, se essa non viene effettuata, gli Uffici possono intestare l'atto al dante causa e notificarlo presso l'ultimo domicilio dello stesso, nei confronti degli eredi collettivamente ed impersonalmente; tale procedimento di notificazione, la cui inosservanza comporta la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso, presuppone tuttavia che l'Amministrazione abbia comunque acquisito la notizia della morte del contribuente, non sussistendo altrimenti la giuridica possibilità di procedere alla notifica impersonale prevista dalla legge (Sez. 5, n. 00973/2018, De Masi, Rv. 646694-01). Ne deriva che, ove il destinatario sia deceduto e gli eredi non abbiano provveduto alla comunicazione prescritta dall'art. 65, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, è nulla la notificazione nei confronti del defunto eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c., non essendo la morte del destinatario equiparabile all'irreperibilità dello stesso (Sez. 5, n. 05747/2018, De Masi, Rv. 647253-

01: fattispecie nella quale è stata pertanto confermata la decisione impugnata che aveva annullato un avviso di liquidazione emesso sulla base di un presupposto atto di accertamento la cui notificazione era stata effettuata, a norma degli artt. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 140 c.p.c., nei confronti del destinatario defunto, nonostante l'accertamento di tale evento da parte del messo notificatore).

Sulla questione Sez. 5, n. 25487/2018, Catalozzi, Rv. 650804-01, ha ribadito, poi, che l'atto impositivo emesso nei confronti di una società di persone è validamente notificato, dopo l'estinzione della stessa, ad uno dei soci, poiché, analogamente a quanto previsto dall'art. 65, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973 per l'ipotesi di morte del debitore, ciò si correla al fenomeno successorio che si realizza rispetto alle situazioni debitorie gravanti sull'Ente e realizza, peraltro, lo scopo della predetta disciplina di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa azionata nei confronti della società.

Poiché in tema di scissione societaria, la società beneficiaria è solidalmente responsabile per i debiti erariali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione produce effetti, **Sez. 5, n. 16710/2019, Stalla, Rv. 654508-01**, ha precisato che la stessa può essere richiesta del pagamento di tali debiti senza oneri di avvisi o altri adempimenti da parte dell'Amministrazione, non pregiudicando tale disciplina il diritto di difesa della società beneficiaria la quale è a conoscenza della situazione debitoria della società scissa, ivi comprese le pendenze tributarie, e può dedurre, in sede di opposizione alla cartella, ogni argomentazione per contestare la pretesa impositiva. Su un piano generale, non può tuttavia trascurarsi l'evoluzione della giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di cassazione nel senso che, qualora venga impugnato l'atto impositivo deducendo la nullità della relativa notificazione, il vizio deve considerarsi sanato per raggiungimento dello scopo, ex art. 156, comma 3, c.p.c., qualora lo stesso non abbia arrecato alcun pregiudizio al diritto di difesa del contribuente, come attestato, ad esempio, dalla contestazione dell'atto nel merito da parte dello stesso (v., di recente, Sez. 5, n. 11043/2018, Venegoni, Rv. 648360-01).

14. Autotutela dell'Amministrazione finanziaria.

In generale l'autotutela è l'istituto giuridico che riconosce alla Amministrazione finanziaria il potere di annullare, revocare, modificare o sostituire un proprio atto, che a seguito di un'attività di riesame risulta illegittimo o infondato.

Gli atti suscettibili di autotutela sono tutti quelli che possono incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente, da quelli autonomamente impugnabili, come quelli indicati nell'art. 19 del d.lgs. n.

546 del 1992 (ad esempio, avviso d'accertamento, avviso di liquidazione, cartella di pagamento, ecc.) o ad essi assimilabili per funzione o natura a quelli impugnabili in via congiunta con l'atto successivo autonomamente impugnabile (ad esempio, processo verbale di constatazione ed il successivo avviso di accertamento).

L'istituto dell'autotutela è stato introdotto nel sistema tributario dall'art. 68 del d.P.R. n. 287 del 1992, abrogato in seguito dal d.P.R. n. 107 del 2001, il quale ha riconosciuto all'Amministrazione finanziaria la possibilità di riesaminare gli atti tributari che risultano viziati nella legittimità o nella fondatezza, anche quando:

l'atto è divenuto definitivo per decorrenza dei termini di impugnazione;

vi è pendenza di giudizio;

il ricorso presentato è respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (improcedibilità, irricevibilità, inammissibilità);

al fine di ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano rigorosamente previsti dalla legge e che non tengano conto della sua capacità contributiva.

Unico limite posto all'esercizio di tale potere è costituito dal giudicato sostanziale in quanto entra nel merito della pretesa dell'atto.

In tema di accertamento tributario, il potere di autotutela dell'Amministrazione, espressamente riconosciuto dall'art. 2-*quater*, comma 1, del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv., con modif., in l. 30 novembre 1994, n. 656, ha carattere generale e, pertanto, può essere legittimamente esercitato, ove non si sia formato il giudicato sull'atto oggetto dello stesso e non sia decorso il termine di decadenza, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione dell'avviso di accertamento (cfr. Sez. 5, n. 07033/2018, Dell'Orfano, Rv. 647491-01: fattispecie nella quale la decisione impugnata che aveva ritenuto legittima l'emanazione da parte dell'Ufficio di un nuovo avviso di accertamento, sostitutivo di quello già precedentemente notificato al contribuente ed annullato in sede di autotutela, perché privo di motivazione).

Peraltro l'esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo, sicché, rimosso con effetti *ex tunc* l'atto di accertamento illegittimo o infondato, l'Amministrazione finanziaria è tenuta all'esercizio della potestà impositiva, ove ne sussistano i presupposti, incontrando i soli limiti dell'avvenuta formazione del giudicato e del decorso del termine di decadenza fissato per l'accertamento, senza necessità di notificare nuovamente il processo verbale di contestazione (Sez. 6-5, n. 11579/2018, Mocci, Rv. 648526-01).

Resta fermo che l'Amministrazione finanziaria in sede di autotutela può sostituire un atto impositivo con un altro avente contenuto identico a quello già notificato nella sola ipotesi di nullità dell'atto sostituito (Sez. 5, n. 24496/2018, Putaturo Donato Viscido di Nocera, Rv. 650800-01: fattispecie relativa all'annullamento in autotutela di un avviso di accertamento privo di sottoscrizione sostituito con atto di identico contenuto, emendato dal vizio formale).