

ACCERTAMENTO

In tema di accertamento parziale ex art. 41 bis D.P.R. 600/1973

di Massimiliano Tasini, Patrizia Pellegrini

L'art. 41 bis del D.P.R. 600/1973 testualmente recita: *"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 accettare, in base agli elementi predetti, il reddito od il maggior reddito imponibile (...)"*.

La dizione letterale della norma citata è estremamente chiara nel ritenere che **la rettifica ex art. 41 bis postula il possesso da parte degli uffici di elementi certi** da cui desumere errori od omissioni di elementi reddituali, ai quali devono dunque ritenersi estranee le ricostruzioni induttive da cui trae origine la presunzione ex art. 39 del D.P.R. 600/1973.

In buona sostanza, **gli elementi certi sono quelle notizie che non necessitano di una specifica valutazione, ovvero di un'attività istruttoria**. La qual cosa è avvalorata dalla stessa formulazione della disposizione laddove, in deroga ai principi di carattere generale, è previsto che la notifica di un atto impositivo parziale non arreca pregiudizio all'ulteriore attività di accertamento dell'Ufficio.

Né può ritenersi che l'estensione operata dall'art. 1, comma 17, legge 13/12/2010, n. 220 abbia avuto l'effetto di introdurre modifiche sul piano probatorio.

La norma da ultimo citata, infatti, sostituendo il riferimento agli *"accessi, ispezioni e verifiche"* con la locuzione *"attività istruttorie di cui all'art. 32, comma 1, nn. da 1 a 4"* ha inteso perseguire l'obiettivo di *"migliorare le attività di controllo fiscale indirizzandole verso altre situazioni a maggiore rischio di evasione"*, il che è valso a legittimare il ricorso all'accertamento parziale anche in ipotesi di attività istruttorie in precedenza non contemplate, mentre **è rimasta ferma la netta distinzione rispetto alle altre procedure di accertamento, ordinarie, presuntive ed induttive**.

In specie, l'accertamento parziale deve muovere da un **dato che abbia una sua propria e diretta efficacia probatoria**, tale da essere immediatamente rappresentativo del *thema probandum*.

In tal guisa, deve escludersi l'utilizzabilità dell'accertamento parziale quando, ad esempio, la maggiore pretesa impositiva sia **fondato su ragionamenti di tipo induttivo e/o presuntivo**.

L'assenza dei richiamati presupposti per il legittimo espletamento dell'attività di accertamento parziale in ossequio al dato normativo determina **la nullità insanabile dell'avviso di accertamento**.

E' appena evidente che negare siffatta conclusione equivarrebbe ad **aggirare il principio di unicità dell'avviso di accertamento**, essendo circostanza non controversa che l'utilizzo della procedura dell'accertamento parziale svincola l'Agenzia delle Entrate dalla previsione di cui all'art. 43 del D.P.R. 600/1973.

In tal guisa, l'Amministrazione Finanziaria sarebbe autorizzata ad emanare più avvisi di accertamento in relazione alla medesima annualità.

A tal riguardo, giova ricordare che le ragioni sistematiche che portarono all'introduzione dell'istituto negli anni ottanta furono appunto quelle legate alla **necessità di superare il principio di unicità dell'avviso di accertamento** in ipotesi di segnalazioni idonee a consentire di giungere immediatamente all'accertamento di un maggior presupposto imponibile (prove certe e dirette), per lo più nei casi di incroci automatici e di segnalazioni esterne all'ufficio.

L'estensione delle fonti di innesco **non ha cancellato detta connotazione**, a meno di non voler ritenere una perfetta sovrapposizione di due diversi istituti: accertamento ordinario ed accertamento parziale, tesi che, a sommesso giudizio di chi scrive, deve essere respinta.