

ACCERTAMENTO

Accertamento parziale valido anche con elementi presunti

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Secondo l'**art. 41 bis del D.P.R. 600/1973** i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 43, possono riscontrare in sede di attività istruttoria (articolo 32, primo comma, numeri da 1) a 4), D.P.R. 600/73), oppure a seguito di segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, elementi che consentono di stabilire l'esistenza di:

- un **reddito non dichiarato** o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, il quale avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile;
- **deduzioni, esenzioni ed agevolazioni** in tutto o in parte **non spettanti**;
- **imposte o maggiori imposte non versate**, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter.

L'articolo citato stabilisce che i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibile ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal D.Lgs. 218/1997. La norma pertanto definisce i confini di tale fattispecie accertativa delimitandone il contenuto e circoscrivendone le condizioni per la sua applicazione. L'**art. 41 bis del D.P.R. 600/73 o accertamento parziale** non rappresenta una tipologia accertativa autonoma, bensì solamente una procedura, basata su elementi non indiziari e nemmeno presunti, ma certi e immediatamente utilizzabili. Sull'immediatezza di tale istituto la **circolare 235 del 08/08/1997** precisa che la ratio dello stesso è rispettata quando:

- gli Uffici si limitino a trasfondere gli elementi immediatamente utilizzabili che risultino da ogni tipo di segnalazione proveniente dalla Guardia di Finanza, inclusi i **verbali di constatazione** redatti a seguito di verifica generale;
- gli Uffici, sulla base degli **elementi istruttori autonomamente acquisibili**, provvedano successivamente a demandare una eventuale più approfondita e complessiva valutazione della posizione del contribuente.

L'esistenza della dizione "elementi certi" si rileva invece nella **circolare n. 258 del 4/11/1998**. Secondo la citata prassi la **certezza degli elementi** dovrebbe rendere difficile l'ipotesi di un esame degli stessi nel successivo contraddittorio: *"per gli avvisi di accertamento parziale*

automatizzati, generalmente fondati su elementi certi risultanti dal sistema informativo dell'anagrafe tributaria, è difficilmente ipotizzabile la valutazione, in contraddittorio con il contribuente, degli elementi stessi".

Di visione contraria è la **giurisprudenza** la quale anche recentemente, con la **sentenza della Cassazione n. 21984/2015** ha accolto le pretese dell'Agenzia delle entrate, confermando quanto in altre occasioni già pronunciato, ovvero che:

- **l'accertamento parziale non è autonomo** rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del D.P.R. n. 600/1973 e neppure in relazione alle disposizioni di cui agli artt. 54 e 55 del D.P.R. n. 633/1972;
- lo stesso non prevede dei limiti all'utilizzo del **metodo di accertamento induttivo**, consentito, in linea di principio, anche in presenza di contabilità tenuta in modo regolare. L'accertamento parziale si configura pertanto in una modalità procedurale che segue le stesse regole previste per gli accertamenti (sul tema si vedano anche le sentenze della Cassazione numeri: **2761/2009, 27323/2014, 25989/2014**);
- **non vi è circoscrizione all'accertamento del reddito d'impresa** o solo a talune delle categorie di redditi di cui all'art. 6 del T.U.I.R. e non è richiesto all'ufficio di fornire la "prova certa" del maggior reddito, prova che può invece essere raggiunta anche con le presunzioni di cui alla fonte legale.

Appare chiara, quindi, la considerazione in merito alle **presunzioni**, le quali sono ritenute come intrinseche alla norma, ribadendo che **è sufficiente l'esistenza di elementi**, e non già di elementi certi, come da citazioni riportate all'interno della sentenza: "risultino elementi" e "possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili". Alla luce di quanto affermato, gli elementi che il legislatore ha contemplato nella norma e ai quali **dottrina e prassi** riconoscono possedere delle caratteristiche certe, non sono invece considerati tali dalla giurisprudenza, legittimando quindi l'esistenza di accertamenti parziali e induttivi.