

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 26/11/2015 - 10:10 - #12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

Sentenza n. 22489 del 4 novembre 2015 (ud 16 luglio 2015) - della Cassazione  
Civile, Sez. V - Pres. CAPPABIANCA Aurelio - Est. IOFRIDA Giulia - Pm.  
SANLORENZO Rita

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. CAPPABIANCA Aurelio - Presidente -  
Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere -  
Dott. CIGNA Mario - Consigliere -  
Dott. IOFRIDA Giulia - rel. Consigliere -  
Dott. LA TORRE Maria Enza - Consigliere -  
ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:  
Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore p.t., domiciliata in  
Roma Via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che  
la rappresenta e difende ex lege;  
- ricorrente -

contro

G.C.A., elettivamente domiciliato in Roma Via Umberto Boccioni 4,  
presso lo studio dell'avvocato Antonio Cassiano, e rappresentato e difeso  
dall'Avv.to Galvagno Roberto in forza di procura speciale a margine del  
controricorso;

- controricorrente -  
avverso la sentenza n. 92/11/2009 della Commissione Tributaria  
regionale della Lombardia, depositata il 6/07/2009;  
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del  
16/07/2015 dal Consigliere Dott. Giulia Iofrida;  
uditi l'Avvocato dello Stato, Bruno Dettori, per parte ricorrente, e  
l'Avv.to Antonio Cassiano, su delega dell'Avv.to Roberto Galvagno, per  
parte controricorrente;  
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore generale Dott.  
SANLORENZO Rita, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato a tre  
motivi, nei confronti di G.C.A. (che resiste con  
controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale  
della Lombardia n. 92/11/2009, depositata in data 6/07/2009, con  
la quale - in controversia concernente l'impugnazione di una cartella di  
pagamento, emessa a seguito di controllo formale, D.P.R. n. 600 del  
1973, ex art. 36 ter, della dichiarazione dei redditi relativa all'anno  
2002, per IPPEF dovuta, stante il mancato riconoscimento, da parte

dell'Ufficio, di somme portate in detrazione e deduzione d'imposta  
(precisamente, un assegno di mantenimento divorzile versato, in  
unica soluzione, all'ex coniuge e le detrazioni, al 100% e non al  
50%, tra i due genitori, per il figlio a carico) - è stata confermata la  
decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso del  
contribuente. In particolare, i giudici d'appello hanno sostenuto che,  
da un lato, la cartella in oggetto è carente di motivazione e che,  
dall'altro lato, l'indagine interpretativa compiuta dall'Ufficio  
erariale non rientra nell'attività propria del controllo D.P.R. n.  
600 del 1973, ex art. 36 ter, attinente alla mera correzione di errori  
materiali o di calcolo, cosicché si sarebbe dovuto procedere con  
l'emissione di un avviso di accertamento.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Preliminarmente, il controricorrente eccepisce l'inammissibilità del  
ricorso per difetto di procura e/o di rappresentanza ex artt. 83 e 365  
c.p.c. in capo all'Avvocatura Generale dello Stato. L'eccezione è  
infondata.

Questa Corte ha infatti affermato che, allorché l'Agenzia delle  
entrate si avvalga, nel giudizio di cassazione, del ministero  
dell'avvocatura dello Stato, non è tenuta a conferire a quest'ultima una  
procura alle liti, essendo applicabile a tale ipotesi la  
disposizione del R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611, art. 1, comma 2,  
secondo il quale gli avvocati dello Stato esercitano le loro funzioni  
innanzi a tutte le giurisdizioni e non hanno bisogno di mandato  
(Cass. 11227/07; Cass. 3427/2010).

2. La ricorrente lamenta, con il primo motivo, la violazione, ex art. 360  
c.p.c., n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter, comma 4 e del  
D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 3, avendo i giudici ritenuto  
irrelevante la motivazione contenuta nella comunicazione inviata al  
contribuente ai sensi del comma 4 dell'art. 36 ter citato, laddove dalla  
considerazione congiunta dei due atti si sarebbe potuto evincere  
un'esauriente motivazione dell'atto impositivo.

Con il secondo motivo, l'Agenzia delle Entrate denuncia  
l'insufficiente motivazione, ex art. 360 c.p.c., n. 5, circa un fatto  
decisivo e controverso, rappresentato dalla adeguatezza o meno della  
motivazione dell'atto impositivo.

Con il terzo motivo, l'Agenzia delle Entrate lamenta infine la falsa  
applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art.  
36 ter, comma 2 lett. b) e c), dovendo ritenersi, contrariamente a quanto  
ritenuto dalla C.T.R., che, in sede di controllo formale delle  
dichiarazioni presentate dai contribuenti, l'Ufficio può escludere in  
tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai  
documenti richiesti ai contribuenti così come le deduzioni del  
reddito, allorché l'ineducibilità emerge ictu oculi dallo stesso  
controllo formale della dichiarazione e dell'allegata documentazione.

3. Le prime due censure sono inammissibili. Ai fini  
dell'autosufficienza, non risulta infatti ritrascritto, nel ricorso, il  
contenuto della cartella esattoriale, essendo trascritto il distinto  
contenuto della previa comunicazione circa l'esito del controllo  
formale.

L'Agenzia delle Entrate assume che la comunicazione inviata al  
contribuente, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter, comma 4,  
integrata dalla motivazione sintetica della cartella, è sufficiente

http://home.lilisco.it/perfil/p/7cmd-print=doc-4995058aue-referer=fol.pl%3Flog-key%3D%262412618160%3Bcmd=doc%3Drimsest-giurisprudenza-004... 1/4

http://home.lilisco.it/perfil/p/7cmd-print=doc-4995058aue-referer=fol.pl%3Flog-key%3D%262412618160%3Bcmd=doc%3Drimsest-giurisprudenza-004... 2/4

a ritenere soddisfatto il requisito della motivazione dell'atto  
impositivo.

Ora, come ribadito da questa Corte (Cass. 15311/2014), la cartella di  
pagamento deve essere preceduta dalla comunicazione dell'esito del  
controllo D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 36 ter, a pena di  
nullità, poiché tale comunicazione assolve ad una funzione di  
garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra  
l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima  
dell'iscrizione al ruolo.

Al comma 4 dell'art. 36 ter, è previsto che l'esito del controllo  
formale è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta con  
l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli  
imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte per consentire anche  
la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati  
erroneamente in sede di controllo formale (entro i trenta giorni  
successivi al ricevimento della comunicazione parole aggiunte dal D.Lgs.  
26 gennaio 2001, n. 32, art. 1, comma 1, lett. b)). La procedura di cui  
al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 ter cit., infatti, diversamente da  
quella delineata nell'art. 36 bis, medesimo D.P.R., si connota per  
l'effettuazione di controlli su dati e documenti esterni rispetto  
al mero contenuto cartolare della dichiarazione, che si risolvono  
sovente nell'accertare la veridicità di quanto in essa riportato e non la  
mera sussistenza di errori di calcolo o di omissioni.

La previa comunicazione di irregolarità rappresenta dunque un atto  
amministrativo istruttorio emesso dall'Agenzia delle entrate e  
relativo a somme non ancora iscritte a ruolo.

Nella specie, nella suddetta comunicazione al contribuente, per  
quanto ritrascritto in ricorso dall'Agenzia delle Entrate ricorrente, si  
dava atto della rettifica dei dati indicati in dichiarazione, sia per  
detrazioni di spese spettanti solo nella misura del 50% sia per inidoneità  
della documentazione, essendovi stato un versamento dell'assegno di  
mantenimento all'ex coniuge "una tantum".

Tuttavia, non essendo stato nemmeno descritto il contenuto della  
cartella, al fine di verificare, quanto meno, la presenza di un  
rinvio alle ragioni espresse dall'Ufficio nella previa comunicazione ex  
art. 36 ter, comma 4, questa Corte non è messa in grado di vagliare  
la fondatezza del motivo. Peraltro, la C.T.R. ha affermato che,  
dall'esame della cartella, non emerge "quale sia stato l'iter  
logico-giuridico che ha determinato l'Ufficio accertatore ad  
iscrivere a ruolo gli importi asseritamente dovuti dal contribuente".

4. Il terzo motivo risulta superfluo, restando impregiudicata, per  
effetto dell'inammissibilità dei primi due motivi, la ratio,  
autonoma della sentenza impugnata, circa la nullità della cartella per  
carenza di motivazione.

5. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso deve essere respinto.  
Le spese processuali, liquidate come in dispositivo, seguono la  
soccumbenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al rimborso delle  
spese processuali del presente giudizio di legittimità, liquidate in  
complessivi Euro 6.500,00, a titolo di compensi, oltre rimborso  
forfetario spese generali nella misura del 15% ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 16 luglio 2015.

http://home.lilisco.it/perfil/p/7cmd-print=doc-4995058aue-referer=fol.pl%3Flog-key%3D%262412618160%3Bcmd=doc%3Drimsest-giurisprudenza-004... 3/4

http://home.lilisco.it/perfil/p/7cmd-print=doc-4995058aue-referer=fol.pl%3Flog-key%3D%262412618160%3Bcmd=doc%3Drimsest-giurisprudenza-004... 4/4

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 26/11/2015 - 10:15 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541b51754d2c050c701677b26f50d86-706

Sentenza n. 1306 del 26 gennaio 2015 (ud 4 dicembre 2014) - della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. MERONE Antonio - Est. BOTTA Raffaele - Pm. DEL CORE Sergio

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. MERONE Antonio - Presidente -  
Dott. CHINDEMI Domenico - Consigliere -  
Dott. SAMBITO Maria Giovanna Concetta - Consigliere -  
Dott. BOTTA Raffaele - rel. Consigliere -  
Dott. MELONI Marina - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso L'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende per legge;  
- ricorrente -

contro

Sopin - Società per l'Informatica S.p.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, piazza Adriana 8, presso l'avv. BIASIOTTI MOGLIAZZA GIOVANNI FRANCESCO, che la rappresenta e difende, giusta delega a margine del controricorso;  
- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Roma - Sezione Staccata di Latina), Sez. 39, n. 79/39/09 del 17 dicembre 2008, depositata il 27 gennaio 2009, non notificata;

Udita la relazione svolta nella Pubblica Udienza del 4 dicembre 2014 dal Relatore Cons. Raffaele Botta;

Udito l'avv. Gianni De Bellis per l'Avvocatura Generale dello Stato e l'avv. Daniela Gambardella, per delega, per la Società controricorrente;

Udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia concerne l'impugnazione di una cartella di pagamento ai fini IRPEF ed IVA con la quale veniva richiesto ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, il pagamento dell'imposta dichiarata e non versata a seguito di controllo automatico del Modello Unico e del Mod. 770 per l'anno 2001 (dichiarazione 2002).

La società contribuente eccepiva la decadenza dell'amministrazione dal potere impositivo per tardiva consegna dei ruoli e tardiva notifica della cartella, oltre all'omessa comunicazione preventiva degli esiti della

liquidazione della dichiarazione, l'illegittimo addebito di interessi, l'omessa motivazione e l'illegittimo utilizzo della procedura prevista dal citato art. 36 bis.

La Commissione adita rigettava il ricorso. La decisione era riformata con la sentenza in epigrafe che accoglieva l'appello della società contribuente ritenendo che il ruolo a norma del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, dovesse essere reso esecutivo entro il 31 dicembre del secondo anno successivo alla dichiarazione e che dovesse ritenersi illegittima una cartella notificata senza che fosse stato preventivamente comunicato l'avviso bonario previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 6.

Avverso tale sentenza l'amministrazione propone ricorso per cassazione con due motivi. Resiste la società contribuente con controricorso, illustrato anche con memoria.

MOTIVAZIONE

Con il primo motivo di ricorso l'amministrazione denuncia violazione e falsa applicazione del D.L. n. 106 del 2005, art. 1, commi 5 bis e 5 ter, del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, comma 1, lett. a), nel testo vigente ratione temporis e del D.L. n. 143 del 2003, art. 1, comma 2 octies, evidenziando che l'unico termine che conti è quello della notifica della cartella, nella specie avvenuto nei limiti indicati dalla legge di riforma dettata con il D.L. n. 106 del 2005.

Il motivo è fondato. Questa Corte ha affermato che: "In tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, la legittimità della pretesa erariale è subordinata, alla luce dell'intervento legislativo realizzato con il D.L. 17 giugno 2005, n. 106, art. 1, commi 5 bis e 5 ter, convertito nella L. 31 luglio 2005, n. 156, alla notificazione della cartella di pagamento al contribuente entro un termine di decadenza, dovendo l'ordinamento garantire l'interesse del medesimo contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni.

Siffatta regola è applicabile anche per i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della detta legge di conversione n. 156 del 2005 che concernano le dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001 (D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 36, comma 2, lett. b), salvo che si tratti di dichiarazioni per la cui liquidazione i ruoli siano stati formati e resi esecutivi entro il 30 settembre 1999. In questo caso occorre distinguere: a) le ipotesi di "rettifica cartolare" (o formale), per le quali la cartella di pagamento deve essere notificata al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, nel testo vigente ratione temporis); b) le ipotesi di controllo formale (o, più rettificamente, cartolare), per le quali, a pena di decadenza, deve provvedersi sia all'iscrizione a ruolo entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (secondo il combinato disposto del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 17, comma 1, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, entrambi nel testo vigente ratione temporis), sia alla notifica della cartella di pagamento al contribuente entro il giorno cinque del mese successivo a quello nel quale il ruolo sia stato consegnato al concessionario a norma del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 24, (anche in questo caso, nel testo vigente ratione temporis). La prova del rispetto dei predetti termini, in caso di contestazione, deve essere data dall'ente impositore" (Cass. n. 16826 del 2006).

http://home.fisconline.it/portal/fisc/portal/printdoc-4709818auz-referrer=fisc/pi%3Fqf-okay%3D%262412618160%3Bcmd-doc%3Drimse-giurispudenza-004... 1/6

http://home.fisconline.it/portal/fisc/portal/printdoc-4709818auz-referrer=fisc/pi%3Fqf-okay%3D%262412618160%3Bcmd-doc%3Drimse-giurispudenza-004... 2/6

Ed ancora, con l'ordinanza n. 13811 del 2009, questa Corte ha così precisato il senso del proprio orientamento giurisprudenziale alla luce dell'intervento legislativo attuato con il D.L. n. 106 del 2005, art. 1: "a) in tema di liquidazione delle dichiarazioni con procedura automatizzata previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, la legittimità della pretesa erariale è subordinata, alla luce dell'intervento legislativo realizzato con il D.L. n. 106 del 2005, art. 1, commi 5 bis e 5 ter, (convertito, con modificazioni, in L. n. 156 del 2005), alla notificazione della cartella di pagamento al contribuente entro un termine di decadenza, dovendo l'ordinamento garantire l'interesse del medesimo alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni; b) siffatta regola è applicabile anche per i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 156 del 2005, che concernano le dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001 (v. il D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 36, comma 2, lett. b)), salvo che si tratti di dichiarazioni per la cui liquidazione i ruoli siano stati formati e resi esecutivi entro il 30 settembre 1999".

Alla luce di questi principi, va rilevato che trattandosi nella specie della liquidazione di una dichiarazione presentata nel 2002, il cui ruolo è stato reso esecutivo il 3 gennaio 2006 (ben oltre, quindi, il 30 settembre 1999), la notifica in data 19 settembre 2006 della cartella D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, deve ritenersi pienamente idonea ad impedire la decadenza dell'Agenzia dal potere di liquidazione, posto che, in relazione ad essa, la previsione del richiamato D.L. n. 106 del 2005, art. 1, comma 5 bis, lett. c, fissa, a tal fine, al 31 dicembre 2006 il termine per l'utile notifica della cartella. Va anche considerato che, nella fattispecie in esame, il passaggio dal regime di decadenza ancorato all'iscrizione a ruolo a quello ancorato alla notifica della cartella è avvenuto senza soluzione di continuità, atteso che, per le dichiarazioni presentate negli anni 2001 e 2002, i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo previsti dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, comma 1, lett. a), erano stati prorogati al 31 dicembre 2005 dal D.L. n. 143 del 2003, art. 1, comma 2 octies, convertito in L. n. 212 del 2003, sicché alla data di entrata in vigore - 10 agosto 2005 - della legge di conversione n. 156 del 2005 del D.L. n. 106 del 2005, l'unico termine che l'amministrazione era tenuta ad osservare ai fini della decadenza del potere impositivo era quello per la notifica della cartella in base alla disciplina transitoria dettata dall'art. 1, commi 5 bis e 5 ter del ricordato Decreto n. 106 del 2005.

Con il secondo motivo di ricorso l'amministrazione denuncia vizio di insufficiente motivazione in ordine al fatto controverso concernente il supposto mancato invio dell'avviso bonario previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 6. Il giudice d'appello ha apoditticamente escluso l'invio di tale avviso, laddove il primo giudice aveva, invece, affermato che l'amministrazione ne aveva sostenuto e documentato l'invio "con le raccomandate citate nelle controdeduzioni" con l'indicazione, reiterata nell'atto di costituzione in appello della stessa amministrazione, di date e numeri identificativi.

Si deve, peraltro, rilevare che secondo l'orientamento di questa Corte "in tema di riscossione delle imposte, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 5, non impone l'obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, ma soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", situazione, quest'ultima, che non ricorre necessariamente nei casi soggetti alla

disposizione appena indicata, la quale implica un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo; del resto, se il legislatore avesse voluto imporre il contraddittorio preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione dei tributi risultanti dalla dichiarazione, non avrebbe posto la condizione di cui al citato inciso" (Cass. n. 8342 del 2012).

Il ricordato principio di diritto è, più recentemente, condiviso da Cass. n. 15311 del 2014, che opportunamente evidenzia la differenza tra la situazione regolata dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis, e la situazione regolata dall'art. 36 ter del medesimo decreto: "L'art. 36 bis (intitolato liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni)", afferma questa Corte nella citata sentenza, "è norma a contenuto impositivo sostanzialmente chiuso nel senso della tassatività delle ipotesi di applicazione, limitata alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti, sulla base di un controllo cartolare basato esclusivamente sui dati allegati dal contribuente e teso, sostanzialmente, alla sola correzione di errori materiali e formali. La differenza con il successivo art. 36 ter, è ravvisabile già nella diversa intitolazione: Controllo formale delle dichiarazioni e nelle diverse possibilità attribuite all'Ufficio, non di mera liquidazione, ma di controllo e di più incisivi interventi sulle dichiarazioni presentate dal contribuente, non solo sulla base di queste ma anche in base alle comunicazioni D.P.R. n. 605, ex art. 28, comma 3, ed agli elenchi L. 30 dicembre 1991, n. 413, ex art. 78, comma 25, atti, quindi, diversi da quelli allegati dal contribuente ed esterni rispetto alla sua sfera (comma 2). Alla differenza sostanziale dei due istituti il legislatore ha, coerentemente, fatto conseguire due diverse tipologie di procedure atte a concretizzare l'immanente principio di collaborazione/cooperazione tra Fisco e contribuente. Ai sensi dell'art. 36 bis, comma 3 (vigente ratione temporis) ed alla ratio allo stesso sottesa di mero automatizzato riscontro dei dati contenuti nella dichiarazione, quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione...l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

Laddove, invece, l'art. 36 ter, comma 3 (come sopra già evidenziato) prevede, ai fini dei commi 1 e 2 - e quindi, preventivamente, ai fini dello stesso espletamento del controllo - che il contribuente o il sostituto è invitato, anche telefonicamente o informa scritta telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dei dati forniti dai terzi ed, il successivo comma 4, statuisce che, dopo tale invito ed all'esito degli eventuali chiarimenti o allegazioni forniti dal contribuente, l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale. Appare evidente, dal mero dato testuale della norma, che al più incisivo controllo previsto dall'art. 36 ter, rispetto alla liquidazione ex art. 36 bis, il legislatore abbia fatto conseguire una fase procedimentale necessaria, di garanzia per il contribuente, laddove il comma 4, in esame prevede l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare i motivi della rettifica operata in un

apposita comunicazione da effettuare al contribuente". Alla luce di siffatte condivisibili argomentazioni, va confermato che nel caso del "controllo cartolare" previsto dal citato art. 36 bis l'obbligo del "contraddittorio endoprocedimentale", mediante l'invio dell'avviso previsto dal terzo comma della disposizione in esame, sussista soltanto "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione" (v. anche Cass. n. 15584 del 2014), evidenziando la rilevanza della espressa previsione normativa della predetta fase del contraddittorio, da valere nei limiti dalla stessa norma esplicitamente definiti.

Orbene, e conclusivamente, manca nella sentenza impugnata, ed invero anche nel controricorso della società, un'argomentata evidenziazione che nel caso di specie "sussistessero incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione", tali da imporre la comunicazione dell'invito bonario.

Pertanto il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, che provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 4 dicembre 2014.

Depositato in Cancelleria il 26 gennaio 2015

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

**Titolo IV**  
**Art. 36-bis**

(liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni) (1) (5)  
Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 2, comma 10, D.L. 30 settembre 2005, n. 203

Versione: 7

Modificativo: 2, comma 10, D.L. 30 settembre 2005, n. 203

Entrata in vigore:  
4 ottobre 2005

1. Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta. (2) (7)

2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'amministrazione finanziaria provvede a:

a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;

b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riparto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;

c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;

e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

2-bis. Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta. (3)

3. Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore

imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali (4). Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione. (4)

4. I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta. (6)

Note:

(1) Articolo aggiunto dall'art. 2, D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920, sostituito dall'art. 1, D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506, modificato dall'art. 10-ter, comma 1, D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154, dall'art. 1, comma 1, lett. p), D.L. 31 maggio 1994, n. 330, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 luglio 1994, n. 473 e, successivamente, così sostituito dall'art. 23, comma 1, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dalle dichiarazioni presentate a partire dal 1° gennaio 1999.

(2) L'art. 28, comma 1, L. 27 dicembre 1997, n. 449, ha interpretato autenticamente il presente comma, nel testo da applicare sino alla data stabilita nell'art. 16 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, nel senso che il termine in esso indicato, avendo carattere ordinatorio, non è stabilito a pena di decadenza.

(3) Comma inserito dall'art. 2, comma 10, lett. a), D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248.

(4) Comma così modificato dall'art. 1, comma 1, lett. a), D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 e, successivamente, dall'art. 2, comma 10, lett. b), D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248.

(5) Per l'inserimento del comma 3-bis nel presente articolo, vedi l'art. 25, comma 3, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 25, comma 5 del medesimo D.Lgs. n. 158/2015, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'art. 43 del presente provvedimento; per l'applicazione di tale disposizione vedi l'art. 32, comma 1 del citato D.Lgs. n. 158/2015.

(6) Per la riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici effettuati ai sensi del presente articolo vedi l'art. 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462. Per i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute dai contribuenti vedi l'art. 17, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'art. 6, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46. Vedi, anche, il comma 103 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296 e il comma 14 dell'art. 27, D.L. 29 novembre 2008, n. 185.

(7) Vedasi l'art. 28 ("Norma interpretativa"), L. 27 dicembre 1997, n. 449.

(8) Relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata vedasi l'art. 1, comma 412, L. 30 dicembre 2004, n. 311.

sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione. (2) (5)

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 606.

(Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

#### Titolo IV

Art. 36-ter

(Controllo formale delle dichiarazioni) (1)

(16)

(7)

Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 17,

Legge 13 dicembre 2010, n. 220

Versione: 5

Modificativo: 1, comma 17, legge 13 dicembre 2010, n. 220

Entrata in vigore:

1 gennaio 2011

1. Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici. (3) (4)

2. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:

a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica, 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;

b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;

c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b);

d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;

e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;

f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

3. Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difforni dai dati forniti da terzi.

4. L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al

Note:

(1) Articolo aggiunto dall'art. 1, D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309, modificato dall'art. 10-ter, D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla l. 27 aprile 1989, n. 154 e, successivamente, sostituito dall'art. 13, comma 1, D.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dalle dichiarazioni presentate a partire dal 1° gennaio 1999.

(2) Comma così modificato dall'art. 1, comma 1, lett. b), D.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.

(3) Comma così modificato dall'art. 1, comma 17, l. 13 dicembre 2010, n. 220, a decorrere dal 1° gennaio 2011.

(4) Per i termini del controllo delle dichiarazioni presentate dal 1994 al 1998 vedi l'art. 9, l. 23 dicembre 1998, n. 448.

(5) Per la riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli formali effettuati ai sensi del presente articolo vedi l'art. 3, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462. Per i termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute dai contribuenti vedi l'art. 17, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'art. 6, D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46. Vedi, anche, il comma 14 dell'art. 27, D.L. 29 novembre 2008, n. 185.

(6) Vedasi l'art. 2 ("Proroga di termini"), comma 1, l. 23 dicembre 1998, n. 448, recante "Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo".

(7) Vedasi l'art. 17 ("Irrogazione immediata"), D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui sono irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del presente decreto.

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152

- 26/11/2015 - 9:05 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667448 541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

(4) Per l'inserimento di un comma, dopo il terzo, nel presente articolo vedi l'art. 7, comma 7, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 1 del medesimo D.Lgs. n. 156/2015.

(5) Vedi il D.M. 5 dicembre 1980, il D.M. 29 dicembre 1981, il D.M. 23 dicembre 1982, il D.M. 16 dicembre 1983, il D.M. 19 dicembre 1984, il D.M. 16 dicembre 1985, il D.M. 6 novembre 1986, il D.M. 11 dicembre 1987, il D.M. 31 dicembre 1988, il D.M. 22 dicembre 1989, il D.M. 21 dicembre 1990, il D.M. 23 dicembre 1991, il D.M. 30 settembre 1992, il D.M. 5 ottobre 1993, il D.M. 30 dicembre 1993, il D.M. 6 settembre 1994, il D.M. 28 dicembre 1994 e il D.M. 26 aprile 1995.

(6) Vedasi l'art. 21, comma 2, l. 30 dicembre 1991, n. 413, circa la possibilità di interpellare l'Amministrazione finanziaria in merito all'applicazione delle disposizioni contenute nel presente articolo.

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 26/11/2015 - 9:06 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 26/11/2015 - 9:06 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 608.  
(Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

#### TITOLO IV Art. 37

(Controllo delle dichiarazioni)(4)  
apportate dall'art. 1, comma 253, Legge 24 dicembre 2007, n. 244

Versione: 5  
Modificativo: 1, comma 253, Legge 24 dicembre 2007, n. 244

Entrata in vigore:  
1 gennaio 2008

Gli uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze(5) tenendo anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omissa la presentazione sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti ai sensi dei precedenti articoli e attraverso le dichiarazioni previste negli artt. 6 e 7, di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano in possesso. I criteri selettivi per l'attività di accertamento di cui al periodo precedente, compresa quella a mezzo di studi di settore, sono rivolti prioritariamente nei confronti dei soggetti diversi dalle imprese manifatturiere che svolgono la loro attività in conto terzi per altre imprese in misura non inferiore al 90 per cento.(1)

In base ai risultati dei controlli e delle ricerche effettuati gli uffici delle imposte provvedono, osservando le disposizioni dei successivi articoli, agli accertamenti in rettifica delle dichiarazioni presentate e agli accertamenti d'ufficio nei confronti dei soggetti che hanno omissa la dichiarazione.

In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.(2) (6)

Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento.(3)

Note:

(1) Comma sostituito dall'art. 6, l. 24 aprile 1980, n. 146 e, successivamente, così modificato dall'art. 1, comma 253, l. 24 dicembre 2007, n. 244, a decorrere dal 1° gennaio 2008.

(2) Comma aggiunto dall'art. 30, D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla l. 27 aprile 1989, n. 154.

(3) Comma aggiunto dall'art. 7, comma 3, D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
 - 26/11/2015 - 9:06 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 609.  
 (Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

Titolo IV  
 Art. 37

(Controllo delle dichiarazioni)(4)  
 Testo risultante dopo le modifiche  
 apportate dall'art. 1, comma 253, legge 24 dicembre 2007, n. 244

Versione: 5  
 Modificativo: 1, comma 253, legge 24 dicembre 2007, n. 244

Entrata in vigore:  
 1 gennaio 2008

Gli uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze(5) tenendo anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti ai sensi dei precedenti articoli e attraverso le dichiarazioni previste negli artt. 6 e 7, di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano comunque in possesso. I criteri selettivi per l'attività di accertamento di cui al periodo precedente, compresa quella a mezzo di studi di settore, sono rivolti prioritariamente nei confronti dei soggetti diversi dalle imprese manifatturiere che svolgono la loro attività in conto terzi per altre imprese in misura non inferiore al 90 per cento.(1)

In base ai risultati dei controlli e delle ricerche effettuati gli uffici delle imposte provvedono, osservando le disposizioni dei successivi articoli, agli accertamenti in rettifica delle dichiarazioni presentate e agli accertamenti d'ufficio nei confronti dei soggetti che hanno omesso la dichiarazione.

In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.(2) (6)

Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento.(3)

Note:

- (1) Comma sostituito dall'art. 6, L. 24 aprile 1980, n. 146 e, successivamente, così modificato dall'art. 1, comma 253, L. 24 dicembre 2007, n. 244, a decorrere dal 1° gennaio 2008.
- (2) Comma aggiunto dall'art. 30, D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154.
- (3) Comma aggiunto dall'art. 1, comma 3, D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

(4) Per l'inserimento di un comma, dopo il terzo, nel presente articolo vedi l'art. 7, comma 7, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, comma 1 del medesimo D.Lgs. n. 156/2015.

(5) Vedi il D.M. 5 dicembre 1980, il D.M. 29 dicembre 1981, il D.M. 23 dicembre 1982, il D.M. 16 dicembre 1983, il D.M. 19 dicembre 1984, il D.M. 16 dicembre 1985, il D.M. 6 novembre 1986, il D.M. 11 dicembre 1987, il D.M. 31 dicembre 1988, il D.M. 22 dicembre 1989, il D.M. 21 dicembre 1990, il D.M. 23 dicembre 1991, il D.M. 30 settembre 1992, il D.M. 5 ottobre 1993, il D.M. 30 dicembre 1993, il D.M. 6 settembre 1994, il D.M. 28 dicembre 1994 e il D.M. 26 aprile 1995.

(6) Vedasi l'art. 21, comma 2, L. 30 dicembre 1991, n. 413, circa la possibilità di interpellare l'Amministrazione finanziaria in merito all'applicazione delle disposizioni contenute nel presente articolo.

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152

- 26/11/2015 - 9:06 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.(5)

Dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; competono, inoltre, per gli oneri sostenuti dal contribuente, le detrazioni dall'imposta lorda previste dalla legge.(4)

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 680.

(Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

**TITOLO IV**  
**Art. 38**

(Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche)(6) (8)

Testa risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 22, D.L. 31 maggio 2010, n. 78

Versione: 7  
 Modificativo: 22, D.L. 31 maggio 2010, n. 78

Entrata in vigore:  
 31 maggio 2010

L'ufficio delle imposte procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione.

La rettifica deve essere fatta con unico atto, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi, ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie di cui all'art. 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597.

L'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione, salvo quanto stabilito nell'art. 39, possono essere desunte dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e dai dati e dalle notizie di cui all'articolo precedente anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.(1) (7)

L'ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'articolo 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi natura sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.(2)

La determinazione sintetica può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale con periodicità biennale. In tale caso è fatta salva per il contribuente la prova contraria di cui al quarto comma.(3)(9)

La determinazione sintetica del reddito complessivo di cui ai precedenti commi è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato.(5)

L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito

http://home.lifisco.it/pe/it/fo/pi?cmd=print&doc=00260&aux=referre=fo/pi%3Flog-key%3D%262412818160%3Bcmd=doc%3D207182%2620&aux=flags=0... 1/3

http://home.lifisco.it/pe/it/fo/pi?cmd=print&doc=00260&aux=referre=fo/pi%3Flog-key%3D%262412818160%3Bcmd=doc%3D207182%2620&aux=flags=0... 2/3

28/11/2015

fisconline - formato stampabile

dell'art. 2-bis, D.L. n. 564/1994 citato; - l'art. 2, commi 137 140, L. 23 dicembre 1996, n. 662, in materia di accertamento con adesione del contribuente per il periodo d'imposta 1994. Sugli effetti di analoghe disposizioni contenute in precedenti DD.LL. non convertiti, vedasi quanto disposto dall'art. 2, comma 164, della medesima L. n. 662/1996; - l'art. 9-bis ("Chiusura delle liti fiscali pendenti"), commi 6 11, D.L. 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla L. 28 maggio 1997, n. 140.

(9) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il D.M. 24 dicembre 2012 e il D.M. 16 settembre 2015.

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 26/11/2015 - 9:08 - #12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 5415175442c050c701677b26fb50d86-706

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 580.  
(Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

**Titolo IV**  
**Art. 39**

(Redditi determinati in base alle scritture contabili) (11) (12)  
(13) Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 8,  
comma 4, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, modificato in sede di conversione

Versione: 12  
Modificativo: 8, comma 4, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, modificato in sede di conversione

Entrata in vigore:  
29 aprile 2012

Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3;

b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni;

c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'articolo 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli articoli 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;

d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti. (1)(6)(7)

In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma: (14) (15)

a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella

dichiarazione(8);

[b] quando alla dichiarazione non è stato allegato il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite;(21)

c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14, ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;

d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili (16) nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annodate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lett. d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto; (3)(9)

d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;(4)

d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.(5)

Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli artt. 18 e 19. Il reddito di impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, è determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo.(10)

Note:

(1) Comma modificato dall'art. 62-sexies, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, dall'art. 25, comma 3, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 e, successivamente, così sostituito dall'art. 24, comma 5, L. 7 luglio 2009, n. 88.

(2) Lettera abrogata dall'art. 8, comma 1, lett. c), D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dalle dichiarazioni presentate a partire dal 1° gennaio 1999. Successivamente, l'art. 9, comma 3, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 ha stabilito che le disposizioni di cui alla presente lettera si applicano a decorrere dalla dichiarazioni presentate a partire dal 1° gennaio 1998.

(3) Lettera così modificata dall'art. 4, D.P.R. 4 novembre 1981, n. 664 e, successivamente, dall'art. 62-sexies, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

(4) Lettera aggiunta dall'art. 25, comma 3, L. 18 febbraio 1999, n. 28.

http://home.ilsco.it/perf/rl.pl?cmd=print&doc=004281&auc-referrer=rl.pl?%3Flog-key%3D%262412818160%3Bcmd=doc%3D207183%2620&auc-flags=0... 1/4

http://home.ilsco.it/perf/rl.pl?cmd=print&doc=004281&auc-referrer=rl.pl?%3Flog-key%3D%262412818160%3Bcmd=doc%3D207183%2620&auc-flags=0... 2/4

(5) Lettera aggiunta dall'art. 23, comma 28, lett. c), D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, e, successivamente, così sostituita dall'art. 8, comma 4, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44; per l'applicazione di tale disposizione, vedi l'art. 8, comma 5, del medesimo D.L. 16/2012.

(6) Vedi, anche, il comma 8 dell'art. 33, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, come sostituito dall'art. 2, comma 10, L. 24 dicembre 2003, n. 350, il comma 4-bis dell'art. 10, L. 8 maggio 1998, n. 146, aggiunto dal comma 17 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296, il comma 265 dell'art. 1, L. 24 dicembre 2007, n. 244 e l'art. 10, commi 1, lett. d), e 9, lett. a), D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

(7) Vedi, anche, il comma 307 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296.

(8) Vedi, anche, il comma 8 dell'art. 33, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, come sostituito dall'art. 2, comma 10, L. 24 dicembre 2003, n. 350.

(9) Vedi, anche, il comma 8 dell'art. 33, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, come sostituito dall'art. 2, comma 10, L. 24 dicembre 2003, n. 350.

(10) Vedi, anche, l'art. 2, L. 27 dicembre 2002, n. 289 e i commi 584 e 587 dell'art. 1, L. 23 dicembre 2005, n. 266.

(11) Vedasi il Titolo I, Capo I ("Accertamento con adesione"), D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, recante "Disposizioni in materia di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale". Vedasi anche: - gli artt. 2-bis ("Accertamento con adesione del contribuente ai fini delle imposte sul reddito e dell'IVA"), e 3 ("Accertamento con adesione del contribuente per anni progressivi"), D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla L. 30 novembre 1994, n. 656 (l'art. 2-bis è stato abrogato dal citato D.Lgs. n. 218/1997); - il D.P.R. 13 aprile 1995, n. 177, recante norme per l'esecuzione dell'art. 3 del predetto D.L. n. 564/1994, relativamente all'attivazione dell'accertamento per adesione del contribuente per gli anni progressivi al 30 settembre 1994; - l'art. 2, commi 137-140, L. 23 dicembre 1996, n. 662, in materia di accertamento con adesione del contribuente per il periodo d'imposta 1994. - l'art. 9-bis ("Chiusura delle liti fiscali pendenti"), commi 6-11, D.L. 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla L. 28 maggio 1997, n. 140.

(12) Vedasi: - gli artt. 62-bis ("Studi di settore"), 62-ter ("Accertamento induttivo sulla base del contributo diretto lavorativo") e 62-sexies ("Attività di accertamento nei riguardi dei contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili"), citato D.L. 30 agosto 1993, n. 331; - l'art. 3, commi 181-189, L. 28 dicembre 1995, n. 549, ai fini dell'accertamento - fino all'approvazione degli studi di settore - sulla base di parametri elaborati dal Ministero delle finanze; - l'art. 10 ("Modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento"), L. 8 maggio 1998, n. 146.

(13) Vedasi l'art. 10, comma 8, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sugli effetti delle rettifiche delle valutazioni da parte degli uffici.

(14) Vedasi l'art. 200 ("Società di revisione"), comma 3, D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 98, in vigore dal 1° luglio 1998, che pone alle società con azioni quotate l'obbligo di conservare copia della relazione della società di revisione sul bilancio d'esercizio, ai fini degli eventuali accertamenti dell'amministrazione finanziaria sulle corrispondenti dichiarazioni dei redditi.

(15) Vedasi l'art. 36 ("Certificazione tributaria"), comma 3, lett. a),

D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, aggiunto dall'art. 1, D.Lgs. 28 dicembre 1998, n. 490, secondo cui le disposizioni del presente comma in materia di accertamenti induttivi non sono applicabili per le dichiarazioni relative a periodi di imposta per i quali è stata rilasciata una certificazione tributaria regolare.

(16) Vedasi il D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570, recante "Regolamento per la determinazione dei criteri in base ai quali la contabilità ordinaria è considerata inattendibile, relativamente agli esercenti attività d'impresa, arti e professioni".

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 26/11/2015 - 9:08 - #12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 5415175442c050c701677b26fb50d86-706

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
 - 26/11/2015 - 9:10 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.  
 (Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

**TITOLO IV**  
**Art. 40**

*(Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche)*

Entrata in vigore:  
 1 gennaio 1974

Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche si procede con unico atto agli effetti di tale imposta e dell'imposta locale sui redditi (2), con riferimento unitario al reddito complessivo imponibile ma tenendo distinti i redditi fondiari. Per quanto concerne il reddito complessivo imponibile, si applicano le disposizioni dell'art. 39 relative al reddito d'impresa, con riferimento al bilancio o rendiconto e se del caso ai prospetti di cui all'art. 5 e tenendo presenti, ai fini della lett. b) del secondo comma dell'art. 39, anche le disposizioni del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 (3), concernenti la determinazione del reddito complessivo imponibile.

Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società e associazioni indicate nell'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci o associati. Si applicano le disposizioni del primo comma del presente articolo o quelle dell'art. 38, secondo che si tratti di società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate ovvero di società semplici o di società o associazioni equiparate. (1)

**Note:**

- (1) Vedi, anche, l'art. 7, l. 27 dicembre 2002, n. 289.  
 (2) L'imposta locale sui redditi è stata abolita dall'art. 36, comma 1, lett. b), D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con effetto dal 1° gennaio 1998.  
 (3) La lettera b) del secondo comma dell'art. 39, richiamata nel testo, è stata abrogata dall'art. 8, comma 1, lettera c), D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. A norma dell'art. 12, comma 1, citato D.Lgs. n. 241/1997, la disposizione abrogativa si applica alle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 1999, salvo quanto previsto dai commi successivi, in relazione alla dichiarazione unificata annuale di cui all'art. 3, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322. Circa le disposizioni del D.P.R. n. 598/1973 a cui si fa riferimento nel testo, vedasi il Titolo II del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, testo unico delle imposte sui redditi.

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
 - 26/11/2015 - 9:10 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
 - 26/11/2015 - 9:11 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502.541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 508.  
 (Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

#### TITOLO IV Art. 41-bis

(Accertamento parziale)(1) (6) (7) Testo  
 risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 17, Legge 13  
 dicembre 2010, n. 220

Versione: 8  
 Modificativo: 1, comma 17, legge 13 dicembre 2010, n. 220

Entrata in vigore:  
 1 gennaio 2011

1. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1) a 4), nonché dalle segnalazioni effettuati 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, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Non si applica la disposizione dell'art. 44. (2)

2. Le disposizioni del comma 1 possono applicarsi anche all'accertamento induttivo dei ricavi e dei compensi, di cui all'art. 12 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154, e successive modificazioni, tenendo conto della dimostrazione della non applicabilità dei coefficienti eventualmente fornita dal contribuente, con le modalità di cui all'ultimo periodo del comma 1 dello stesso articolo 12. L'accertamento parziale avverrà utilizzando anche il coefficiente basato sul contributo diretto lavorativo determinato con i decreti di cui all'art. 11, comma 5, del citato decreto-legge n. 69 del 1989, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 154 del 1989, e successive modificazioni. Le disposizioni del presente comma non sono applicabili nei riguardi dei contribuenti in regime di contabilità ordinaria e nei casi in cui la detta dimostrazione della non applicabilità dei coefficienti risulti asseverata da uno dei soggetti di cui all'art. 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, e successive modificazioni. Nei confronti di questi ultimi si

applicano, in caso di falsa indicazione dei fatti asseverati, ove non derivante da false o erronee informazioni fornite dal contribuente, le pene previste nell'art. 4 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1982, n. 516, come sostituito dall'art. 6 del D.L. 16 marzo 1991, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 maggio 1991, n. 154. (4)(3) (5)

Note:

- (1) Articolo aggiunto dall'art. 1, D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309, modificato dall'art. 30, comma 2, D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154 e, successivamente, così sostituito dall'art. 2, comma 1, L. 30 dicembre 1991, n. 413.
- (2) Comma modificato dall'art. 1, comma 495, lett. a), b) e c), L. 30 dicembre 2004, n. 311, a decorrere dal 1° gennaio 2005. Successivamente il presente comma è stato così modificato dall'art. 1, comma 17, L. 13 dicembre 2010, n. 220, a decorrere dal 1° gennaio 2011.
- (3) Comma abrogato dall'art. 62-quinquies, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.
- (4) Comma così modificato dall'art. 11, comma 2, D.L. 19 settembre 1992, n. 384, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 novembre 1992, n. 438.
- (5) Vedi, anche, l'art. 11-ter del D.L. 19 settembre 1992, n. 384, gli artt. 7, 8 e 9, L. 27 dicembre 2002, n. 289 e l'art. 5-bis, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, aggiunto dall'art. 83, comma 18, D.L. 25 giugno 2008, n. 112.
- (6) Per la sostituzione della firma autografa degli avvisi previsti dal presente articolo con l'indicazione a stampa del nominativo del responsabile della relativa adozione, vedi la lettera c) del punto 1, Prov. 2 novembre 2010.
- (7) Vedasi: - l'art. 3, commi 4, 5 e 6, D.L. 15 settembre 1990, n. 261, convertito dalla L. 12 novembre 1990, n. 331, in vigore dal 20 settembre 1990, circa la notifica degli avvisi di accertamento parziale di cui al presente articolo e circa l'annullamento degli accertamenti stessi se, dalla documentazione prodotta dal contribuente, risultano in tutto o in parte infondati; - l'art. 3, D.L. 13 settembre 1991, n. 299, convertito dalla L. 18 novembre 1991, n. 363, circa l'accertamento parziale concernente i redditi dei fabbricati non dichiarati o parzialmente dichiarati; - l'art. 30, L. 23 dicembre 1994, n. 724, circa l'accertamento nei confronti delle società non operative.

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152

- 26/11/2015 - 9:11 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502.541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

---

fiscoonline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 26/11/2015 - 9:11 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

---

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

**Titolo IV**

**Art. 41**

*(Accertamento d'ufficio)*

**Entrata in vigore:**

1 gennaio 1974

Gli uffici delle imposte procedono all'accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle ai sensi delle disposizioni del titolo I.

Nelle ipotesi di cui al precedente comma l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente, e, in quanto possibile i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'imposta locale sui redditi, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute.

I redditi fondiari sono in ogni caso determinati in base alle risultanze catastali.

Se il reddito complessivo è determinato sinteticamente, non sono deducibili gli oneri di cui all'art. 10 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597. Si applica il quinto comma dell'art. 38.

Agli effetti dell'imposta locale sui redditi, il reddito complessivo delle persone fisiche determinato d'ufficio senza attribuzione totale o parziale alle categorie di redditi indicate nell'art. 6 del decreto indicato nel precedente comma è considerato reddito di capitale, salvo il disposto del terzo comma.

---

fiscoonline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 26/11/2015 - 9:11 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

---

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
 - 26/11/2015 - 9:12 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502\_541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.  
 (Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

#### Titolo IV

##### Art. 42

(Avviso di accertamento) (3)(4)  
 Testo risultante dopo le modifiche  
 apportate dall'art. 1, comma 1, lettera c), D.Lgs. 26 gennaio 2001, n.

32

Versione: 2  
 Modificativo: 1, comma 1, lettera c), D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32

Entrata in vigore:  
 28 marzo 2001

Gli accertamenti in rettificazione e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

L'avviso di accertamento 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 ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e 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. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.(1)

L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma. (2)

#### Note:

- (1) Comma così modificato dall'art. 1, comma 1, lett. c), n. 1), D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.
- (2) Comma così modificato dall'art. 1, comma 1, lett. c), n. 2), D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.
- (3) Per l'inserimento di un comma, dopo il terzo, nel presente articolo, vedi l'art. 25, comma 1, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 25, comma 5 del medesimo D.Lgs. n. 158/2015, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'art. 43 del presente provvedimento; per l'applicazione di tale disposizione vedi l'art. 32, comma 1 del citato D.Lgs. n. 158/2015.
- (4) Vedasi l'art. 29 ("Concentrazione della riscossione

nell'accertamento"), D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
 - 26/11/2015 - 9:12 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502\_541b51754d2c050c701677b26fb50d86-706

fisconline - banca dati - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
 - 26/11/2015 - 9:13 - \$12618160 - 10.39.20.250 - 17667502 541851754d2c050c701677b26fb50d86-706

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 608.  
 (Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

Titolo IV  
 Art. 43

(Termine per l'accertamento) (7) (8) (9)  
 Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 2, comma 1,  
 D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128

Versione: 4  
 Modificativo: 2, comma 1, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128  
 Entrata in vigore:  
 2 settembre 2015

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. (1) (4) (6) (10)

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del titolo I l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. (2)

In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione. Il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini di cui ai commi precedenti. (3)

Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte. (5)

Note:

- (1) Comma così modificato dall'art. 15, comma 1, lett. a), D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dalle dichiarazioni presentate a partire dal 1° gennaio 1999.  
 (2) Comma così modificato dall'art. 15, comma 1, lett. b), D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dalle dichiarazioni presentate a partire dal 1° gennaio 1999.  
 (3) Comma inserito dall'art. 27, comma 24, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, con la decadenza prevista dal comma 26 del medesimo art. 37, D.L. 223/2006. Successivamente, il presente comma è stato così modificato dall'art. 2,

comma 1, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.  
 (4) Per la riduzione del termine di decadenza di cui al presente comma, vedi l'art. 3, comma 1, lett. d), D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127.

(5) Per la proroga dei termini di cui al presente articolo vedi l'art. 9-bis, D.L. 28 marzo 1997, n. 79 e l'art. 10, l. 27 dicembre 2002, n. 289. In deroga a quanto disposto dal presente articolo vedi il comma 5 dell'art. 27, l. 18 aprile 2005, n. 62 - Legge comunitaria 2004. Per la decadenza dei termini di accertamento di cui al presente articolo vedi il comma 474 dell'art. 1, l. 23 dicembre 2005, n. 266.

(6) Vedi, anche, l'art. 10, commi 1, lett. e), e 9, lett. b), D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

(7) Per la decorrenza dei termini per l'accertamento, nei casi di presentazione di dichiarazione integrativa o di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore, vedi l'art. 1, comma 640, lett. b), l. 23 dicembre 2014, n. 190.

(8) Vedasi l'art. 3 ("Efficacia temporale delle norme tributarie"), comma 3, l. 27 luglio 2000, n. 242, recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente", secondo cui i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

(9) Vedasi: - l'art. 10 ("Proroga di termini"), l. 27 dicembre 2002, n. 289; - l'art. 2 ("Disposizioni in materia di entrate"), commi 5-bis e l. 14 settembre 2011, n. 148.

(10) Ai sensi dell'art. 36 ("Certificazione tributaria"), comma 3, lett. b), D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, aggiunto dall'art. 1, D.Lgs. 28 dicembre 1998, n. 498, per le dichiarazioni relative a periodi di imposta per i quali è stata rilasciata una certificazione tributaria regolare, gli accertamenti basati sugli studi di settore di cui all'art. 10, l. 8 maggio 1998, n. 146, sono notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui le dichiarazioni sono presentate.

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 689.  
 (Gazz. Uff. n. 268 del 16 ottobre 1973 S.O. n. 1)

**Titolo IV**  
**Art. 44**

(Partecipazione dei comuni all'accertamento) (10) (12)  
 Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 8, comma 8-bis,  
 D.L. 2 marzo 2012, n. 16, modificato in sede di conversione

Versione: 8  
 Modificativo: 8, comma 8-bis, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, modificato in sede di conversione  
 Entrata in vigore:  
 29 aprile 2012

I comuni partecipano all'accertamento dei redditi delle persone fisiche secondo le disposizioni del presente articolo e di quello successivo (1) (13).

L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei comuni le dichiarazioni di cui all'articolo 2 del contribuente in essi residenti; gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, prima della emissione degli avvisi di accertamento, ai sensi dell'articolo 38, quarto comma e seguenti, inviano una segnalazione ai comuni di domicilio fiscale dei soggetti passivi che abbiano stipulato convenzioni con l'Agenzia delle entrate. (2)

Il comune di domicilio fiscale del contribuente segnala all'Agenzia delle entrate qualsiasi integrazione degli elementi contenuti nelle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche ai sensi dell'art. 2, indicando dati, fatti ed elementi rilevanti e fornendo ogni idonea documentazione atta a comprovare. Dati, fatti ed elementi rilevanti, provati da idonea documentazione, possono essere segnalati dal comune anche nel caso di omissione della dichiarazione. (3)

Il comune di domicilio fiscale del contribuente, con riferimento agli accertamenti di cui al secondo comma comunica entro trenta giorni da quello del ricevimento della segnalazione ogni elemento in suo possesso utile alla determinazione del reddito complessivo. (4)

Le proposte di accertamento dell'ufficio delle imposte e le proposte di aumento del comune devono essere accompagnate da un elenco in duplice copia. Una delle copie, datata e sottoscritta, viene restituita in segno di ricevuta all'ufficio mittente. (7)

Decorso il termine di novanta giorni di cui al quarto comma l'ufficio delle imposte provvede alla notificazione degli accertamenti per i quali o non siano intervenute proposte di aumento da parte dei comuni o le proposte del comune siano state accolte dall'ufficio stesso (5).

Le proposte di aumento non condivise dall'ufficio delle imposte devono essere trasmesse a cura dello stesso, con le proprie deduzioni, all'apposita commissione operante presso ciascun ufficio, la quale determina gli importi da accertare. Se la commissione non delibera entro quarantacinque giorni dalla trasmissione della proposta, l'ufficio delle imposte provvede all'accertamento dell'imponibile già determinato. (7)

Il comune per gli adempimenti previsti dal terzo e quarto comma può richiedere dati e notizie alle amministrazioni ed enti pubblici che hanno obbligo di rispondere gratuitamente (6) (9).

Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, sono stabiliti criteri e modalità per la pubblicazione, sul sito del comune, dei dati aggregati relativi alle dichiarazioni di cui al comma secondo, con riferimento a determinate categorie di contribuenti ovvero di reddito. Con il medesimo decreto sono altresì individuati gli ulteriori dati che l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei comuni per favorire la partecipazione all'attività di accertamento, nonché le modalità di trasmissione idonee a garantire la necessaria riservatezza. (8) (11)

Note:

(1) Comma così sostituito dall'art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114, a decorrere dal 17 aprile 1977, ai sensi di quanto disposto dall'art. 28 della medesima L. n. 114/1977.

(2) Comma sostituito dall'art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114, a decorrere dal 17 aprile 1977, ai sensi di quanto disposto dall'art. 28 della medesima L. n. 114/1977, e dall'art. 5, D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787, a sua volta abrogato dall'art. 23, comma 1, lett. z), D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107. Successivamente il presente comma è stato sostituito dall'art. 18, comma 4, lett. a), D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, modificato dall'art. 1, comma 12-ter, lettera a), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148, dall'art. 11, comma 8, lett. a), D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214 e così modificato dall'art. 8, comma 8-bis, lett. a), D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44.

(3) Comma sostituito dall'art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114, a decorrere dal 17 aprile 1977, ai sensi di quanto disposto dall'art. 28 della medesima L. n. 114/1977, e dall'art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146. Successivamente il presente comma è stato così modificato dall'art. 18, comma 4, lett. b), D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, dall'art. 1, comma 12-ter, lettera b), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148 e dall'art. 11, comma 8, lett. a), D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

(4) Comma inserito dall'art. 13, L. 13 aprile 1977, n. 114, a decorrere dal 17 aprile 1977, ai sensi di quanto disposto dall'art. 28 della medesima L. n. 114/1977, e sostituito dall'art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146. Successivamente il presente comma è stato sostituito dall'art. 18, comma 4, lett. c), D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 e così modificato dall'art. 1, comma 12-ter, lettera c), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148, dall'art. 11, comma 8, lett. b), D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214 e dall'art. 8, comma 8-bis, lett. b), D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44.

http://home.lifisco.lfper/fbl.pl?cmd=print&doc=04267&aux=refer=tbl.pl%3Flog-key%3D%26242618160%3Bcmd=doc%3D207189%26202&aux=flags=0... 1/3

http://home.lifisco.lfper/fbl.pl?cmd=print&doc=04267&aux=refer=tbl.pl%3Flog-key%3D%26242618160%3Bcmd=doc%3D207189%26202&aux=flags=0... 2/3

28/11/2015

fisconline - formato stampabile

- (5) Comma sostituito dall'art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146 e, successivamente, abrogato dall'art. 18, comma 4, lett. d), D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.
- (6) Comma aggiunto dall'art. 18, L. 24 aprile 1980, n. 146 e, successivamente, così modificato dall'art. 1, comma 12-ter, lettera d), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148 e dall'art. 11, comma 8, lett. c), D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.
- (7) Comma abrogato dall'art. 18, comma 4, lett. d), D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122.
- (8) Comma aggiunto dall'art. 1, comma 12-ter, lettera e), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n. 148 e, successivamente, così modificato dall'art. 11, comma 8, lett. d), D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.
- (9) Vedi, anche, l'art. 1, D.L. 30 settembre 2005, n. 203.
- (10) Vedi, anche, il comma 1 dell'art. 18, D.L. 31 maggio 2010, n. 78 e il D.Dirett. 23 marzo 2011.
- (11) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il D.P.C.M. 10 luglio 2012.
- (12) Vedasi: - l'art. 4, comma 4, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, recante "Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale", circa la non applicabilità delle disposizioni di cui al presente articolo all'accertamento con adesione; - l'art. 10, D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 56, circa la partecipazione delle ragioni a statuto ordinario all'attività di accertamento dei tributi erariali.
- (13) Vedasi: - l'art. 1 ("Partecipazione dei comuni al contrasto all'evasione fiscale"), D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248; - l'art. 2 ("Devoluzione ai comuni della fiscalità immobiliare"), D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Circ. n. 31/E del 2 ottobre 2006

Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso

Iva - Accertamento - Presunzioni di cessione e di acquisto a seguito della rilevazione di differenze inventariali delle aziende di grande distribuzione - Istruzioni - D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 - Artt. 14 e 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600

#### 1. Premessa

A seguito dell'attività di accertamento posta in essere nei confronti di operatori commerciali soprattutto del settore della grande distribuzione, sono state evidenziate alcune problematiche in ordine alla corretta interpretazione delle disposizioni del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441, recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto.

La presente circolare è finalizzata all'individuazione delle corrette soluzioni interpretative alle menzionate questioni oltre che alla predisposizione di indirizzi operativi per gli organi verificatori.

#### 2. Presunzioni di cessione e di acquisto

Al sensi delle disposizioni del D.P.R. n. 441 del 1997, si presumono ceduti (art. 1) i beni "acquistati, importati o prodotti" non rinvenuti presso i locali in cui il contribuente "svolge le proprie operazioni" o presso quelli dei suoi rappresentanti, mentre si presumono acquistati (art. 2), all'opposto, i suddetti beni rinvenuti nei medesimi locali.

L'operatività delle presunzioni di cessione e di acquisto, conseguenti alla rilevazione fisica dei beni, è limitata al periodo d'imposta in corso al momento dell'accesso (art. 4, comma 1).

Al sensi dell'art. 4, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica, le eventuali differenze quantitative derivanti dal raffronto tra le consistenze delle rimanenze registrate e le risultanze delle scritture ausiliarie di magazzino di cui all'art. 14, comma 1, lettera d), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, o della documentazione obbligatoria emessa e ricevuta (cosiddette differenze inventariali), costituiscono presunzione di cessione o di acquisto per il periodo d'imposta oggetto del controllo.

Le citate disposizioni operano come presunzioni nel senso che, in deroga al principio fissato dall'art. 2697 del codice civile secondo cui chi vuole far valere un diritto deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento, l'Amministrazione in sede di accertamento deve solo provare il fatto indicato dalla norma (gli ammanchi di beni a seguito di riscontro fisico ovvero le "differenze quantitative" tra consistenza delle rimanenze registrate e scritture obbligatorie di magazzino o documentazione obbligatoria). Dal canto suo il contribuente, per superare dette presunzioni, dovrà provare, secondo le modalità stabilite dagli artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 441 del 1997, che la giacenza o la mancata giacenza dipende

http://norme.illeco.it/pef/foi/pf?cmd=print&doc=271799&ax-referer=foi.pf%3Flog-ckey%3D%262412618160%3Bcmd=doc%3Drimel-prssi-004261-1766... 1/7

26/11/2015

fisconline - formato stampabile

corrispondenti al valore delle predette differenze, ma esaminare il processo di formazione delle stesse e la loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta dall'impresa e in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente.

A titolo di esempio, potranno assumere rilievo ai fini di cui sopra:

- le caratteristiche gestionali e le peculiarità del processo produttivo e/o commerciale;
- il trend delle differenze inventariali rilevate nell'arco dell'ultimo triennio;
- il trend degli investimenti effettuati dall'azienda, finalizzati all'adozione di misure organizzative e strumenti per il contenimento e la prevenzione delle cause di formazione delle differenze inventariali;
- il rapporto costi/benefici nell'adozione di misure atte a eliminare totalmente le differenze inventariali;
- la rilevazione di differenze inventariali - per lo stesso periodo d'imposta ovvero di rilevazione delle giacenze - sia di segno negativo che positivo, ipoteticamente compensabili a livello di categoria merceologica di prodotti;
- la scarsa plausibilità della vendita "al nero" delle merci costituenti le differenze inventariali riscontrate (in particolare se le differenze si riferiscono a materie prime utilizzate nel processo produttivo o a beni merce di scarso valore unitario e di elevata consistenza numerica);
- valori delle differenze inventariali percentualmente non significativi in rapporto al volume d'affari o alla consistenza media del magazzino, da valutare sempre in stretta connessione con la tipologia di attività svolta e la localizzazione territoriale dell'azienda.

Da quanto sopra esposto discende che, nel redigere il processo verbale di constatazione ed i conseguenti avvisi di accertamento, il verificatore e il funzionario dell'ufficio dovranno tenere conto delle valutazioni appena descritte.

#### 4. Non operatività della presunzione di cessione

L'art. 2 del D.P.R. n. 441 del 1997 prevede al comma 3 che la perdita di beni dovuta ad eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del contribuente è provata da idonea documentazione fornita da un organo della Pubblica Amministrazione (ad esempio, provvedimento di sequestro amministrativo/giudiziaro o anche un verbale di accertamento della distruzione dei beni redatto da parte dei Vigili del fuoco) o, in mancanza, da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio - da rendersi entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento o dalla data in cui se ne ha conoscenza - dalle quali risulti il valore complessivo dei beni mancanti, salvo l'obbligo di fornire, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore è stato determinato.

In particolare, al fine di garantire maggior trasparenza circa le modalità di determinazione delle differenze inventariali, alla dichiarazione sostitutiva dovrà essere tempestivamente associata una relazione che specifichi il calcolo delle differenze medesime e la loro

http://norme.illeco.it/pef/foi/pf?cmd=print&doc=271799&ax-referer=foi.pf%3Flog-ckey%3D%262412618160%3Bcmd=doc%3Drimel-prssi-004261-1766... 3/7

dal verificarsi di fatti diversi dall'acquisto e/o dalla cessione.

#### 3. Problematica inerente alle differenze inventariali rilevate presso gli operatori tenuti alla contabilità di magazzino

L'art. 14, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973, prevede l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino "dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali". Nelle predette scritture sono "registrate le quantità entrate ed uscite delle merci...".

Inoltre, il citato art. 14, comma 1, lettera d), e l'art. 39, comma 2, lettera d), del medesimo decreto del Presidente della Repubblica prevedono, rispettivamente:

- la possibilità di annotare "anche alla fine del periodo d'imposta, i cali e le altre variazioni di quantità che determinano scostamenti tra le giacenze fisiche effettive e quelle desumibili dalle scritture di carico e scarico";
- la regolarità delle scritture ausiliarie di magazzino nel caso in cui "gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14".

Nella prassi operativa delle imprese vengono effettuate - con cadenza solitamente annuale, ma talvolta anche semestrale o trimestrale - operazioni di "rettifica" del magazzino, finalizzate all'adeguamento del magazzino contabile a quello effettivo.

Le stesse imprese individuano più di una causa da cui scaturiscono le differenze inventariali che portano a tali rettifiche:

- cali fisici o di lavorazione delle merci;
- erroneo utilizzo dei codici identificativi nel carico/scarico delle merci;
- furti;
- distruzioni accidentali.

È di tutta evidenza che le differenze inventariali non necessariamente sono riconducibili a fenomeni di evasione di imposta, ma si generano anche in modo fisiologico in relazione alla ordinaria dinamica gestionale di un magazzino.

Alla luce di quanto appena evidenziato, quindi, in sede di verifica fiscale appare necessaria un'attenta valutazione del richiamo dell'art. 4, comma 2, del D.P.R. n. 441 del 1997, in ordine alla presunzione di acquisto non documentati (differenze positive) o vendite non fatturate (differenze negative) allorché ci si trovi di fronte a "differenze inventariali" rilevate dallo stesso contribuente nella contabilità obbligatoria di magazzino.

In tali casi, il verificatore è sempre chiamato ad una analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata.

Conseguentemente, se nel corso del controllo dovessero riscontrarsi le rettifiche contabili sopra descritte, sarà cura del verificatore non limitarsi alla ripresa a tassazione sic et simpliciter degli importi

http://norme.illeco.it/pef/foi/pf?cmd=print&doc=271799&ax-referer=foi.pf%3Flog-ckey%3D%262412618160%3Bcmd=doc%3Drimel-prssi-004261-1766... 2/7

26/11/2015

fisconline - formato stampabile

distribuzione distinta per tipologia fenomenologica (esempio: furto, cali, deperimento, distruzione accidentale, mancata rettifica delle distinte base delle materie prime nel corso della fase di produzione di un bene, errore nella conta fisica delle materie prime di piccolissime dimensioni, eccetera).

La menzionata dichiarazione sostitutiva potrà essere ulteriormente documentata quindi attraverso l'allegazione di:

- 1) verbali di ricognizione con i quali si proceda ad un riscontro continuo e periodico delle differenze inventariali;
- 2) elementi in merito alle misure di sicurezza adottate per il contenimento di furti che comportino una perdita involontaria dei beni;
- 3) elementi che attestino la propensione e la tendenza dell'azienda a migliorare i propri processi interni al fine di ridurre e limitare il più possibile i fenomeni che portano alla formazione di differenze inventariali, le quali non hanno una rilevanza solo fiscale, ma anche e significativamente un impatto importante sulla gestione economica e finanziaria della stessa azienda.

Infine per essere valida ai fini della norma in esame, la dichiarazione sostitutiva dovrà essere redatta in conformità alla disciplina del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa).

Al riguardo si richiama il contenuto della circolare n. 6/5 del 25 gennaio 2002, paragrafo 18, laddove è specificato che "La norma dispone che l'autocertificazione sia resa entro trenta giorni dal momento in cui si è verificato l'evento, ovvero da quello in cui il contribuente ne ha avuto conoscenza. Ciò non significa che entro tale termine la dichiarazione in questione debba essere prodotta all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, essendo a tal fine sufficiente che la stessa sia resa, ossia sottoscritta - con le modalità previste dall'art. 38 del citato D.P.R. n. 445 del 2000 - entro il termine prescritto e, se richiesta, esibita agli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria".

Il contribuente è comunque tenuto a predisporre il documento entro il termine prescritto (30 giorni), in modo da renderlo immediatamente disponibile ai verificatori al momento del controllo.

#### 5. Problematica inerente alle differenze inventariali rilevate presso gli operatori della grande distribuzione

L'art. 14, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973, prevede che per le attività elencate ai nn. 1) e 2) del comma 1 dell'art. 22 del D.P.R. 25 ottobre 1972, n. 633 - tra cui le attività di cessione di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico - la tenuta della contabilità di magazzino è obbligatoria solo per i movimenti di carico e scarico dei magazzini interni centralizzati che forniscono due o più negozi o altre unità periferiche, escludendo, quindi, da tale obbligo tutti gli altri depositi.

Le aziende della grande distribuzione, quindi, non sono obbligate alla tenuta della contabilità di magazzino per i depositi dei singoli punti vendita che non fungono anche da "magazzini interni centralizzati".

Per quanto attiene alla rilevazione delle "differenze inventariali" relative all'attività di commercio al dettaglio, le aziende della grande

http://norme.illeco.it/pef/foi/pf?cmd=print&doc=271799&ax-referer=foi.pf%3Flog-ckey%3D%262412618160%3Bcmd=doc%3Drimel-prssi-004261-1766... 4/7

distribuzione utilizzano per finalità gestionali, con riguardo alle movimentazioni di merce nei magazzini dei punti vendita, scritture interne comunemente denominate "schede conto consegnatario" che, generalmente, si basano sul cosiddetto "metodo del dettaglio".

Tale metodo si fonda su specifiche rilevazioni dei movimenti delle merci, operate dalla sede centrale e dalle filiali; le merci vengono raggruppate in base alla categoria merceologica ed alla percentuale di ricarico sul prezzo di vendita (*mark-up*); i movimenti di magazzino vengono, in genere, rilevati per valore e non per quantità.

Il metodo si basa sul prezzo di acquisto e di vendita dei beni e funziona indipendentemente dall'inventario fisico delle scorte. Infatti, le differenze inventariali che vengono rilevate rappresentano, in genere, lo scostamento tra il valore dell'incasso teorico e quello dell'incasso effettivo, e non lo scostamento tra quantità entrate, da una parte, e quantità uscite, più consistenze, dall'altra.

Le cosiddette "schede conto consegnatario" tenute dalle aziende della grande distribuzione in relazione ai depositi relativi ai singoli punti vendita non sono assimilabili, ai fini dell'operatività delle disposizioni del D.P.R. n. 441 del 1997, alle scritture obbligatorie di magazzino di cui alla lettera d) del comma 1 dell'art. 14 del D.P.R. n. 600 del 1973, atteso che si tratta di rilevazioni effettuate per finalità gestionali - e non per obbligo di legge - e che non riguardano necessariamente le quantità entrate ed uscite delle merci.

Alla stregua di quanto specificato in precedenza, anche e soprattutto in sede di verifica fiscale nei confronti di soggetti non obbligati alla tenuta della contabilità di magazzino, appare necessaria un'attenta valutazione delle "differenze inventariali" rilevate dallo stesso contribuente.

A maggior ragione in tali casi, in cui - si ribadisce - non si può ritenere operante la presunzione di cessione disposta dall'art. 4, comma 2, del D.P.R. n. 441 del 1997, trattandosi di differenze non evidenziate nelle scritture obbligatorie di magazzino, il verificatore è sempre chiamato ad una analisi complessiva della posizione economica, patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata, come sopra specificato.

Se nel corso del controllo, quindi, dovessero riscontrarsi le rettifiche contabili sopra descritte, sarà cura del verificatore non limitarsi alla ripresa a tassazione *sic et simpliciter* degli importi corrispondenti al valore delle predette differenze, ma esaminare il processo di formazione delle stesse e la loro natura fisiologica o patologica in relazione all'attività in concreto svolta dall'impresa e in relazione agli elementi ed alle informazioni forniti dal contribuente.

Ciò non significa, ovviamente, che detta contabilità (non obbligatoria) non possa essere oggetto di ispezione ai fini fiscali e che sulle sue rilevazioni possa essere basato un accertamento, sia ai fini dell'Iva che delle imposte dirette, allorché i verificatori riescano a desumere - avvalendosi anche di ulteriori riscontri documentali (si citano, a titolo esemplificativo, le risultanze dei controlli incrociati e/o di questionari) e/o presunzioni (si pensi, ad esempio, all'eventualità in cui, all'atto dell'accesso, vengano rilevati esuberi di cassa rispetto alle risultanze delle scritture contabili obbligatorie) - l'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati.

Le conclusioni raggiunte sul piano dell'analisi normativa, in definitiva, comportano importanti conseguenze anche sul piano del *modus operandi* da seguire in fase di controllo nel caso in cui siano riscontrate

differenze inventariali rilevate dallo stesso contribuente. In particolare:

a) occorre escludere l'operatività della presunzione di cessione di cui all'art. 4, comma 2, del D.P.R. n. 441 del 1997, ed in particolare l'automatismo dell'inversione dell'onere della prova. La rilevazione delle suddette discrasie inventariali non potrà, quindi, fondare l'accertamento tutte le volte in cui, sulla base delle concrete circostanze del caso, risulti più probabile che le differenze stesse siano imputabili a fattori diversi rispetto alla vendita "in nero" della merce mancante. A questo proposito, si deve notare che di norma le aziende della grande distribuzione, stante il sistema di certificazione dei corrispettivi realizzato attraverso l'emissione di scontrini fiscali o con la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dell'ammontare complessivo dei corrispettivi, adottano procedure amministrative ed organizzative rigorose, nel rispetto delle quali appare poco probabile l'effettuazione di vendite "in nero". Soprattutto in questi casi, quindi, la dimostrazione che alle differenze inventariali corrisponde effettivamente una cessione dei beni in evasione d'imposta dovrà essere suffragata da ulteriori elementi probatori;

b) la prova contraria rispetto alla vendita "in nero" da parte del contribuente non è vincolata alle procedure previste dal D.P.R. n. 441/1997, ma potrà essere costituita da qualunque dato (anche di ordine presuntivo) idoneo a contrastare l'iter argomentativo dei verificatori. La prova dovrà comunque essere significativa in relazione alla presunzione da vincere, per cui, mentre non vi sono limiti oggettivi per quella relativa ai fatti materiali (quali sono quelli che qui interessano), la prova relativa all'esistenza di contratti deve essere data nelle idonee forme documentali.

## 6. Conclusioni

Si richiama l'attenzione delle Direzioni regionali e degli uffici locali sugli indirizzi contenuti nella presente circolare in particolare nell'ambito dell'attività di controllo.

Tali indirizzi possono così essere sintetizzati:

a) è conforme alle disposizioni del D.P.R. n. 441 del 1997 l'elevazione di rilievi fondati sulla presunzione di cessione o di acquisto di beni dei quali sia emersa, in sede di inventario fisico, rispettivamente, l'assenza o la presenza in misura difforme da quella emergente dalla contabilità dell'impresa;

b) nei casi in cui gli ammanchi o gli esuberi di merce risultino dal confronto tra contabilità di magazzino obbligatoria ai fini fiscali [art. 14, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973] e la giacenza di magazzino, le differenze inventariali costituiscono presunzione di cessione o di acquisto ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.P.R. n. 441 del 1997. In tal caso, le dichiarazioni sostitutive di atto notorio di cui al comma 3 dell'art. 2, prodotte dal contribuente per vincere le medesime presunzioni, dovranno essere tempestivamente associate - nel caso di richiesta da parte degli organi verificatori - da relazioni che specificino il calcolo delle differenze inventariali e la loro distribuzione distintamente per tipologia fenomenologica (esempio: furto, cali, deperimento, distruzione accidentale,

mancata rettifica delle distinte base delle materie prime nel corso della fase di produzione di un bene, eccetera);

c) nei casi in cui gli ammanchi o gli esuberi risultino da contabilità di magazzino non obbligatoria ai fini fiscali (ad esempio, dalle cosiddette "schede conto consegnatario"), il contribuente - trattandosi di fattispecie non riconducibile all'ambito di applicazione del D.P.R. n. 441 del 1997 - non è vincolato alle procedure ivi previste (denuncia, dichiarazione sostitutiva di atto notorio) per superare le presunzioni dei verificatori, ma può fornire qualunque altro elemento (anche di ordine presuntivo) idoneo a vincere gli esiti della ricostruzione delle cessioni e/o degli acquisti;

d) in entrambi i casi predetti - ma in particolar modo nel caso sub c) - i verificatori non dovranno limitarsi al recupero a tassazione *sic et simpliciter* delle differenze inventariali rilevate dal contribuente e riscontrabili dalla documentazione, obbligatoria o meno, da esso tenuta, ma dovranno valutare tali incongruenze contabili nell'ambito di una analisi generale dell'intera posizione del soggetto, della credibilità degli elementi comunque forniti da quest'ultimo a giustificazione delle differenze inventariali rilevate, delle caratteristiche gestionali e delle peculiarità del processo produttivo e/o commerciale dell'impresa controllata;

e) in un contesto operativo così strutturato, i rilievi dei verificatori, anche ove fondati sulle presunzioni disciplinate dalle norme del D.P.R. n. 441 del 1997, specificamente preordinate all'esercizio dell'attività di controllo e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto, si rifletteranno necessariamente ai fini dell'accertamento delle imposte dirette ai sensi dell'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600 del 1973. Al riguardo, si ricorda che la portata applicativa del D.P.R. n. 441 del 1997 è stata chiarita con la circolare n. 193/R del 23 luglio 1998. In particolare, in tale documento di prassi è chiarito che "le presunzioni in argomento, specificamente preordinate all'esercizio dell'attività di controllo e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto, e più precisamente quelle di cessione, non possono non riflettersi, quanto ai loro effetti, anche nel campo dell'imposizione diretta, quantomeno nella forma di presunzioni semplici".