

I metodi di accertamento. L'avviso di accertamento.

Dott. Andrea Barbieri

Studio Sinergie 22/03/2016

L'evoluzione dell'accertamento

1. **LA TEORIA DICHIARATIVA** riteneva che l'obbligazione tributaria nascesse al momento della formazione del presupposto, e che quindi l'avviso di accertamento aveva una **funzione meramente dichiarativa**, ossia dichiarava l'esistente di un credito già sorto, in forza della previsione astratta della legge.
2. **TEORIA COSTITUTIVA** : alla teoria dichiarativa si contrappose la c.d. teoria costitutiva che affermava che prima dell'avviso di accertamento non si potesse parlare di un rapporto di debito – credito, per cui l'**avviso di accertamento**, quale espressione della potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria, **avrebbe funzione costitutiva** per cui solo dopo l'emanazione di avviso di accertamento nascerebbe l'obbligazione tributaria.

L'evoluzione dell'accertamento

1. **LA TEORIA DICHIARATIVA**
2. **TEORIA COSTITUTIVA**
3. **TEORIA PROCEDIMENTALE:** a partire dagli anni '60 l'attenzione della dottrina si spostò dall'obbligazione in quanto tale al procedimento. Per cui l'accertamento inizia ad essere visto come un procedimento, ossia un insieme di atti, volto a determinare *l'an e il quantum debeatur*.

La funzione dell'accertamento

Imposte dirette

La dichiarazione dei redditi (*Atto di accertamento «privato»*)

La legge tributaria rimette prima di tutto al privato l'obbligo di individuare i redditi tassabili (previsti dalla legge sostanziale) e determinare le basi imponibili e le imposte relative ai singoli tributi

L'Avviso di accertamento (*Atto di accertamento dell'A.F.*)

In funzione correttiva della dichiarazione o sostitutiva di essa (nel caso di omessa dichiarazione)

La funzione dell'accertamento

PRINCIPIO DELL'EVENTUALITA' DELL'ACCERTAMENTO

L'entità dei redditi tassabili, delle basi imponibili, delle singole imposte sarà determinata **dal solo contribuente** con la dichiarazione se l'Amministrazione Finanziaria non farà uso, entro i termini previsti, del potere di rettifica.

- 1) Un solo atto dichiarazione o Avviso
- 2) Due: dichiarazione e avviso
- 3) Tre: dichiarazione – avviso - sentenza

L'effetto finale del procedimento è l'Accertamento definitivo

D.P.R. n. 600 del 29/09/1973

Titolo I: DICHIARAZIONE ANNUALE

Titolo II: SCRITTURE CONTABILI

Titolo III: RITENUTE ALLA FONTE

Titolo IV: ACCERTAMENTO E CONTROLLI

Titolo V:

D.P.R. n. 600 del 29/09/1973

Titolo IV: ACCERTAMENTO E CONTROLLI

Fase Istruttoria

- Art. 31 (Attribuzioni degli uffici delle imposte)
- Art. 31-bis (Assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea)
- Art. 31-ter (Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale)
- Art. 32 (Poteri degli uffici)
- Art. 33 (Accessi, ispezioni e verifiche)
- (Art. 34 (Certificazione delle passività bancarie))
- (Art. 35 (Deroghe al segreto bancario))
- Art. 36 Comunicazione di violazioni tributarie

D.P.R. n. 600 del 29/09/1973

Fase Liquidatoria

- Art. 36-bis (Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni)

Tale procedura volta alla liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni. In questo caso la liquidazione avviene mediante il calcolo delle imposte con procedure automatizzate.

- Art. 36-ter (Controllo formale delle dichiarazioni)

È una procedura di controllo a campione sulla base di una selezione di contribuenti. Tale controllo non è automatizzato, ma è posto in essere dall'Amministrazione finanziaria attraverso un'attività istruttoria, e l'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente.

D.P.R. n. 600 del 29/09/1973

Controllo delle dichiarazioni

- Art. 37 (Controllo delle dichiarazioni)
- (Art. 37-bis (Disposizioni antielusive))
- Art. 38 (Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche)
- Art. 39 (Redditi determinati in base alle scritture contabili)
- Art. 40 (Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche)
- Art. 40-bis Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale

Art 37 D.P.R. n. 600 del 1973

Controllo delle dichiarazioni

- Sulla base dei criteri selettivi fissati annualmente dal Ministero delle Finanze gli Uffici procedono al **controllo delle Dichiarazioni** e dei **soggetti che le hanno omesse**.....
- ...sulla base dei dati e delle notizie acquisiti in virtù dei poteri istruttori e di quelli comunque posseduti...
- Procedendo sulla base degli articoli che seguono agli **accertamenti in rettifica** o **d'ufficio**
- Si procede altresì ad imputare (all'interponente) i redditi di cui appaiono titolari soggetti **interposti fittiziamente**

Persone fisiche (art. 38 d.p.r. 600/73)

Per i soggetti **non tenuti alle scritture contabili**, ai fini delle imposte sul reddito, sono previsti due metodi:

❖ **Analitico** (commi da 1 a 3)

❖ **Sintetico** (commi da 4 a 8)

(si può usare anche come criterio per la ricostruzione del reddito dell'imprenditore).

Accert. Analitico e Analitico induttivo

- Procede alla rettifica delle **specifiche** indicazioni della dichiarazione del contribuente
- In base al confronto con dati contenuti in dichiarazioni, documenti, acquisiti nella fase istruttoria (**prova diretta**)
- Ma anche in base a presunzioni, purché siano gravi precise e concordanti (**prova indiretta**)

La rettifica è effettuata con unico atto ma deve recare il riferimento a ciascuna delle categorie reddituali di cui all'art. 6 TUIR

Accertamento sintetico

- Strumento presuntivo, ex art. 38 DPR 29.9.1973 n. 600,
 - permette al Fisco di determinare il reddito complessivo **delle sole persone fisiche** tenendo conto dalle spese per consumi e investimenti (principalmente, ma non solo) da questi assunte.
- **Ragionamento inverso (presuntivo)** che giunge all'individuazione del reddito complessivo del contribuente attraverso gli atti dispositivi del reddito medesimo.
 - Non si guarda, cioè, a come viene prodotta la ricchezza, ma a come viene «spesa».

Accertamento sintetico

L'art. 22 del DL 78/2010 ha modificato **i commi da 4 a 8** dell'art. 38 del DPR 600/73, prevedendo che, dal 2009, la rettifica sintetica del reddito può avvenire:

- ❖ sulla base **delle spese di qualsiasi genere** sostenute nel periodo d'imposta (c.d. **“accertamento sintetico puro”**);
- ❖ anche **in virtù di specifici “fatti indice”, individuati con DM**, differenziati in funzione del nucleo familiare e dell'ambito territoriale di appartenenza (c.d. **“redditometro”**);
- ❖ a condizione che il reddito complessivo accertabile si discosti di almeno il 20% da quello dichiarato e previa instaurazione del contraddittorio.

Accertamento sintetico

- ❑ “Se il reddito dichiarato è pari a 100 si può procedere all’accertamento qualora il reddito accertabile sia pari almeno a 121 ($100 + 20\% = 120$)” (circ. 24/E/2013).
(Interpretazione **non pacifica**)
- ❑ In caso di insussistenza dell’obbligo di presentazione, lo scostamento si calcola sulla base dei dati indicati nel modello CUD.

Accertamento sintetico puro

Viene considerata qualsiasi spesa sostenuta nell'anno d'imposta, anche quella per incrementi patrimoniali, che nella precedente versione della norma si presumeva sostenuta con redditi conseguiti in quote costanti nell'anno di sostenimento e nei quattro precedenti.

Gli uffici finanziari, al fine di individuare le spese sostenute dal contribuente sottoposto a controllo, utilizzeranno **anche** i dati rinvenibili dalle comunicazioni delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese e ricevute per importi superiori ad € 3.000 al netto dell'iva, di cui all'articolo 21 del Dl 78/2010, che i soggetti passivi Iva dovranno trasmettere entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.

Accertamento Redditometrico

In attuazione del nuovo art. 38 del DPR 600/73, è stato emanato il **DM 24.12.2012**, secondo cui la determinazione sintetica del reddito è effettuata sulla base :

- delle spese indicate nella **Tabella A** che comprende:
 - le spese **presenti in Anagrafe** tributaria;
 - Le spese **presunte** sulla base di medie ISTAT;
 - gli **investimenti presenti in anagrafe**;

Il DM precisa che possono altresì concorrere :

- anche spese **diverse** da quelle elencate nella tabella A:
- La **quota di risparmio** riscontrata formatasi nell'anno

Accertamento Redditometrico

ATTIVITÀ ISTRUTTORIA : LA SELEZIONE			
SPESE CERTE (mutui, affitti, spese mediche, assicurazioni, contributi previdenziali, ecc.)	SPESE PER ELEMENTI CERTI (da auto, barche, cavalli, ecc.)	INCREMENTI PATRIMONIALI NETTO DEI DISINVESTIMENTI (acquisto immobili, azioni, ristrutturaz., ecc.)	QUOTA DI RISPARMIO "INFRANNUALE"
SCOSTAMENTO FRA SPESE / ELEMENTI E REDDITO DICHIARATO?			
Invito al contraddittorio			
DIFESA			
CONTRIBUENTE NON FORNISCE CHIARIMENTI		CONTRIBUENTE FORNISCE CHIARIMENTI E GIUSTIFICAZIONI	
INIZIA LA FASE DELL'ACCERTAMENTO		LA POSIZIONE VIENE ARCHIVIATA	
VENGONO SOMMATE LE SPESE DI <i>DEFAULT</i> ISTAT			

Accertamento Redditometrico

La selezione

I contribuenti da accertare vengono selezionati, a livello centrale, sulla base dello scostamento di almeno il 20% tra il reddito puntuale desumibile dall'applicazione del “nuovo redditometro” e quanto dagli stessi dichiarato.

L'Agenzia delle Entrate, pur non facendo nessun riferimento quantitativo, ha affermato che i controlli verranno indirizzati solo nei confronti dei soggetti che presentano scostamenti di rilievo.

La determinazione delle spese

CAPACITÀ DI SPESA DEL CONTRIBUENTE C.M. 24/E/2013 e C.M. 6/E/2014	
TIPOLOGIA DI SPESA	CARATTERISTICA
SPESE CERTE	Spese oggettivamente riscontrabili
SPESE PER ELEMENTI CERTI	Risultano da elementi presenti in Anagrafe tributaria o comunque nella disponibilità del soggetto, valorizzate anche in base ai dati Istat
SPESE ISTAT (disapplicate C.M. 11.3.2014 n. 6/E)	Spese per beni e servizi di uso corrente (alimentari, vestiario, ecc.), presuntivamente attribuite al contribuente
INVESTIMENTI PATRIMONIALI	Spese sostenute nell'anno per l'acquisto di beni e servizi durevoli
QUOTA DI RISPARMIO	Quota di risparmio formatasi nell'anno

La determinazione delle spese

- Per la determinazione delle spese di derivazione statistica (medie ISTAT – studi di settore) si fa riferimento:
 - **Tabella B** concernente la tipologia di nucleo familiare e l'area territoriale di appartenenza)
 - **Allegato 1** concernente i KW medi dei mezzi di trasporto secondo la tipologia di nucleo familiare e area territoriale di appartenenza;

Tabella A: Consumi

Consumi generi alimentari, bevande, abbigliamento e calzature		
<i>Elemento indicativo di capacità contributiva Spesa per</i>	<i>Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria</i>	<i>Contenuto induttivo</i>
alimentari e bevande	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
abbigliamento e calzature	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	Spesa media ISTAT della tipologia di nucleo familiare di appartenenza
altro	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	

Tabella A: Abitazione

Abitazione		
<i>Elemento indicativo di capacità contributiva Spesa per</i>	<i>Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria</i>	<i>Contenuto induttivo</i>
mutuo	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
canone di locazione	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	
fitto figurativo (in assenza, nel comune di residenza, di: - abitazione in proprietà, o altro diritto reale; - locazione		Spesa calcolata moltiplicando il valore del fitto figurativo mensile al metro quadrato, basato sui dati dell'Osservatorio del mercato immobiliare (cat.

Tabella A: trasporti

pezzi di ricambio, olio e lubrificanti, carburanti, manutenzione e riparazione di auto, moto, caravan, camper, minicar	Spese risultanti da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria	(Spesa media ISTAT relativa ai mezzi di trasporto del nucleo familiare di appartenenza / Kw medi relativi ai mezzi di trasporto del nucleo familiare di appartenenza, come individuati nell'allegato 1) * Kw effettivi relativi al mezzo di trasporto
--	--	--

La determinazione delle spese

- ✓ In presenza di spese indicate nella tabella “A”, si considera **l'ammontare più elevato** tra quello che risulta dall'Anagrafe tributaria e quello determinato vagliando le spese medie ISTAT o gli studi socio-economici, anche di settore.
- ✓ In accoglimento dei suggerimenti del Garante della Privacy (parere 21.11.2013 n. 2765110), la circ. 6/E/2014 ha poi precisato non verranno utilizzate le medie ISTAT per beni e servizi di uso corrente.

Tabella A: Investimenti

<p><i>Elemento indicativo di capacità contributiva</i></p> <p><i>Incremento patrimoniale:</i></p> <p>ammontare degli investimenti effettuati nell'anno, meno ammontare dei disinvestimenti effettuati nell'anno e dei disinvestimenti netti dei quattro anni precedenti all'acquisto dei beni, risultante da dati disponibili o presenti in Anagrafe tributaria</p> <p><i>per</i></p>	<p><i>Contenuto induttivo</i></p>
<p>immobili (fabbricati e terreni)</p>	<p>Incremento patrimoniale, meno ammontare totale del mutuo.</p>
<p>beni mobili registrati (autoveicoli, caravan, motoveicoli, minicar, natanti e imbarcazioni, aeromobili)</p>	<p>Incremento patrimoniale, meno il finanziamento</p>

Accertamento Redditometrico

Il «*doppio*» Contraddittorio

Prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento, l'Ufficio ha l'obbligo di convocare il contribuente dapprima per fornire dati e notizie rilevanti e poi, eventualmente, al fine di avviare il procedimento con adesione di cui al DLgs. 218/97.

Prova contraria (presunzione legale o semplice?)

Il contribuente può dimostrare che la spesa è stata sostenuta con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo di imposta o con redditi esenti o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.

La difesa dal Redditometrico (1)

Ai fini della difesa da redditometro, il contribuente dovrà contestare lo scostamento del 20%. A tal fine, si potrebbe, ad esempio, dimostrare che:

- ❑ alcuni beni considerati dall'Ufficio sono di fatto nella disponibilità di terzi, i quali, in tutto o in parte, ne sostengono le relative spese;

- ❑ il finanziamento della spesa deriva da risparmi di annualità precedenti, redditi esenti (rendite per invalidità permanente o per morte, borse di studio, pensioni di guerra, ecc.), redditi assoggettati a tassazione alla fonte mediante ritenuta (interessi su conti correnti bancari e postali), o da altri accadimenti, quali donazioni dirette e indirette, estranei alla determinazione del reddito imponibile;

La difesa dal Redditometrico (2)

- ❑ la spesa è stata in realtà sostenuta da terzi, producendo copia degli assegni circolari emessi in favore dei venditori e gli estratti conto intestati a coloro che hanno sostenuto la spesa.
- ❑ Il contribuente potrà eccepire che il bene è destinato ad attività d'impresa.

Accertamento per soggetti tenuti alla contabilità

(art. 39 dpr 600/73; art. 54 dpr 633/72)

- Art. 39, comma 1, lett. a), b), c):
accertamento analitico - contabile;
- Art. 39, comma 1, lett. d): **accertamento analitico - induttivo;**
- Art. 39, comma 2: **accertamento induttivo extracontabile**

L'accertamento analitico - contabile

Consiste nella rettifica di quanto dichiarato:

- ❖ Se gli elementi indicati in dichiarazione non corrispondono a quelli riportati nelle scritture contabili;
- ❖ Se **non sono state rispettate le disposizioni**, contenute nel testo unico delle imposte sui redditi (**dpr n. 917/1986, TUIR**);
- ❖ Se l'inesattezza e l'incompletezza degli elementi contenuti nella dichiarazione risulta, in modo certo, dai **dati acquisiti attraverso l'esercizio dei poteri istruttori** o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio.
- Le rettifiche sono effettuate sulla base di **elementi certi** (documenti, atti, verbali).

Accertamento contabile induttivo

- ❖ È esercitato sulla base dell'art. 39, comma 1, lett. d);
- ❖ **1[^] periodo:** Può essere utilizzato nel caso in cui l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione risulti dall'esercizio di una ispezione contabile o di altri poteri istruttori o da altre informazioni legittimamente acquisite dall'ufficio;
- ❖ **2[^] periodo:** Possono essere utilizzate presunzioni, **purché gravi, precise e concordanti;**
- ❖ Tale metodo di accertamento non sovverte l'impianto contabile o la dichiarazione del contribuente ma opera una rettifica su singole poste, sulla base di elementi esterni alla contabilità.

Esempio

- A vende a B un bene per il prezzo dichiarato in atto notarile di 100
- Nella contabilità iscritto un ricavo per 100
- Il bene sul mercato vale 1.000
- L'A.F. si fonda sul valore di mercato del bene (fatto certo) per presumere (fatto incerto) una evasione di 900
- Prova per presunzione; rettifica della singola posta

Accertamento induttivo extracont.

Presupposti individuati **dall'art. 39, c. 2, dpr n. 600/1973**:

- ✓ Omessa indicazione del reddito d'impresa nella dichiarazione;
- ✓ Mancata tenuta o esibizione di una o più scritture contabili obbligatorie ovvero indisponibilità delle stesse per cause di forza maggiore;
- ✓ Inattendibilità complessiva delle scritture e dei registri obbligatori per gravità, numero e ripetizione di omissioni, false o inesatte indicazioni ovvero per irregolarità formali delle scritture stesse rilevate in sede di ispezione (manca, cioè, la garanzia propria di una contabilità sistematica);

Accertamento induttivo extracont.

Segue:

- ✓ Mancato seguito agli inviti a esibire o trasmettere atti e documenti ovvero a compilare e restituire questionari;
- ✓ Omessa presentazione del modello degli studi di settore, o indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità insussistenti, o infedele compilazione che comporti uno scostamento superiore al 15% o comunque a 50mila euro tra ricavi puntuali e quelli dichiarati.

Accertamento induttivo extracont.

- Al ricorrere dei suddetti presupposti tassativi: L'ufficio **può** procedere alla ricostruzione del reddito d'impresa prescindendo in tutto o in parte dalle scritture contabili o dalla dichiarazione sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza;
- Possono essere utilizzate **presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.**

Accertamento induttivo extracont.

Quando non è possibile contestare con prove documentali l'inapplicabilità dell'accertamento induttivo per insussistenza dei presupposti che lo giustificano, il contribuente potrà chiedere **il riconoscimento dei costi sostenuti e inerenti ai maggiori redditi presunti.**

Vedi **Corte di Cassazione**: sentenze

1166/2012 - 3995/2009 - 28028/2008 - 640/2001 - 3317/96

Vedi **Agenzia delle Entrate** (circ. 32/2006, par. 5.5).

La normativa IVA

La disciplina dell'accertamento in materia di Iva risulta simile a quella delle imposte dei redditi.

Disposizioni di riferimento del dpr n. 633/1972:

- Art. 54, comma 1, 2: **accertamento analitico - contabile;**
- Art. 54, comma 2 ult. inciso, 3: **accertamento analitico - induttivo;**
- Art. 55: **accertamento induttivo-extracontabile**

Avviso di accertamento

- Atto autoritativo dell'A.F. che chiude la sequenza accertativa
- Risultato dell'attività ispettiva sostanziale (poteri istruttori) e dei singoli metodi accertativi utilizzati
- Se non impugnato rende definitivo l'accertamento della imposta in esso contenuto
- Tendenziale **unicità** dell'avviso di accertamento

Tipologie atti accertamento

- Accertamento in rettifica (ordinario)
- Accertamento d'ufficio;
- Accertamento integrativo e modificativo;
- Accertamento parziale

Avviso Accertamento in rettifica

- Emesso quando il contribuente ha validamente presentato la dichiarazione;
- Per contestare la infedeltà della stessa
- Utilizzo dei metodi accertativi analitico, sintetico, contabile, extracontabile (prima analizzati)

Accertamento d'ufficio (art. 41 DPR 600/73)

- Dichiarazione non presentata o nulla
- Metodo accertativo alla base: determinazione del reddito o dei compensi Iva **complessivi** in base ad elementi **comunque raccolti**, anche se **presunzioni non gravi precise e concordanti**, anche prescindendo da eventuali **scritture contabili** regolarmente tenute
- Redditi fondiari determinati sulla base delle risultanze catastali
- In caso di determinazione sintetica del reddito gli oneri di cui all'art. 10 TUIR non sono deducibili (comma 4)

Accertamenti integrativi e modificativi (Art. 43 c. 4 dpr 600 Art. 57 c. 4 dpr 633)

- **Accertamento integrativo**

La nuova pretesa si aggiunge a quella oggetto dell'atto già notificato

- **Sostituzione di un atto illegittimo**

La pretesa si sostituisce a quella dell'atto già notificato, **previo annullamento dello stesso**

Accertamenti integrativi e modificativi (Art. 43 c. 4 dpr 600 Art. 57 c. 4 dpr 633)

- Integrano o modificano avvisi di accertamento precedentemente emessi
- È possibile integrare un avviso di accertamento entro i termini di decadenza se sopraggiungono elementi **nuovi** e **sconosciuti** all'Ufficio alla data di notifica dell'atto originario.
- La **motivazione** dovrà indicare, **a pena di nullità**, quali sono i nuovi elementi e gli atti o i fatti dai quali originano.

Accertamento parziale (art. 41-bis dpr 600/73 e 54 dpr 633/72)

Origina da «**elementi**» (*certi o anche presuntivi?*)
emergenti da:

- esiti di **accessi**, ispezioni e verifiche;
- **indagini** finanziarie;
- risposte a **questionari**;
- **richieste** di documentazione;
- **segnalazioni** da altri organi di P.A....

...che provano l'esistenza di

Segue Accertamento parziale

- redditi non dichiarati;
- agevolazioni, deduzioni ed esenzioni non spettanti;
- imposte non versate (no 36-bis e 36-ter);
- corrispettivi non dichiarati;
- detrazioni non spettanti.

Prescinde da una valutazione della situazione **complessiva** del contribuente.

Non c'è pregiudizio per l'emissione di eventuali **ulteriori** avvisi di accertamento.

Requisiti dell'avviso di accertamento

Art. 42 - 43 dpr 600/73

- Notifica (Art 60 e 60 bis Dpr. 600/73)
- Sottoscrizione
- Contenuto
- Termine per l'accertamento

Contenuto dell'Avviso (Art. 42 dpr 6000 e art. 7 L. 212/2000)

Deve recare:

- ❖ l'indicazione degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle maggiori imposte accertate;
- ❖ dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo hanno determinato (**Motivazione**) ;
- ❖ intimazione ad adempiere (se esecutivo).
- ❖ il funzionario responsabile, l'Ufficio competente al riesame, informazioni sulle modalità di pagamento, sanzioni

La motivazione (art. 42 dpr 600 e art. 7 l. 212/2000) e la prova

Vedi ad es. sent. Cass. n. 955 emessa il 20 gennaio 2016:

la motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria di cui all' art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/00) è finalizzata a rendere edotto il contribuente sull'an e sul quantum della pretesa tributaria, consentendogli così di approntare sulla stessa un'idonea difesa (“sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze”),

la prova “attiene invece al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso”

La motivazione e la prova

L'esistenza di un'adeguata motivazione non implica anche la prova dei fatti sui quali essa si regge.

«In definitiva tra l'una (la motivazione) e l'altra (la prova) corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo» [così, ancora, sent. n. 955/2016 cit.; e già sent. 7 maggio 2014, n. 9810].

La motivazione deve consentire il **controllo interno e giurisdizionale** dell'atto, al fine di valutare la correttezza dell'operato dell'amministrazione.

Da ciò quindi deriva anche la **immodificabilità** della **motivazione** nel corso della causa

I vizi dell'avviso di accertamento

I vizi di un avviso di accertamento possono comportarne:

l'inesistenza

- **mancata notifica**
- **soggetto inesistente**

o la nullità

- **difetto di motivazione**
- **violazione delle norme procedurali**
- **notifica oltre la decadenza ordinaria**
- **mancata sottoscrizione**

La motivazione

Si ritiene che la Giurisprudenza '**dovrebbe**' avere definitivamente abbandonato:

- la concezione dell'atto impositivo come mera **provocatio ad opponendum**;
- **La presunzione di legittimità dell'atto amministrativo**

... e riaffermato invece:

- la natura dell'Atto di accertamento come **sostanziale** di **provvedimento autoritativo** avente **natura ricettizia**

Non sanabilità dei vizi

La natura **ricettizia** dell'atto e la conferma della non degradabilità di esso a mera provocatio ad opponendum dovrebbe deporre nel senso che il ricorso presentato dal contribuente non può sanare i vizi

Non rilevabilità d'ufficio

«In tema di contenzioso tributario, la nullità dell'avviso di accertamento non è rilevabile d'ufficio e la relativa eccezione, se non formulata nel giudizio di primo grado, non è ammissibile qualora venga proposta per la prima volta nelle successive fasi del giudizio (Cass., 8 settembre 2003, n. 13087; Cass. 5 giugno 2002, n. 8114)».

Autotutela sostitutiva

Se l'Ufficio si accorge che un atto già notificato è illegittimo, può annullarlo ed emetterne un altro, privo del vizio, contenente la medesima pretesa erariale (**c.d. rinnovo di accertamento nullo**).

- La rinnovazione *ex nunc* dell'atto viziato è stata riconosciuta dalla consolidata giurisprudenza d di Cassazione (su tutte, vedi la sentenza 16 luglio 2003, n. 11114), che ha ritenuto legittimo l'esercizio del potere di autotutela sostitutiva, a condizione che l'atto impositivo sia inficiato esclusivamente da nullità derivante da **vizi di natura formale** tali da non incidere **sull'esistenza o l'ammontare** del credito tributario.

Limiti dell'autotutela sostitutiva

Tale possibilità **non è sempre** applicabile:

- la rinnovazione non può avvenire se è già decorso il **termine di decadenza** dell'azione accertatrice
- la rinnovazione è altresì preclusa qualora sia intervenuto **giudicato di merito**.

L'onere della prova Art. 2697 C.C.

Onere della prova.

- I. Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.
- II. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda.

Amministrazione Finanziaria come attore in senso sostanziale

L'onere della prova Art. 2697 C.C.

Vecchia giurisprudenza: Sez. U, Sentenza n. 2094 del 18/07/1973: "Nel processo davanti al giudice ordinario, instaurato dal contribuente per ottenere la dichiarazione dell'inesistenza dell'obbligazione tributaria affermata nell'atto di accertamento, **spetta al contribuente** medesimo l'Onere di provare che non sussistono i fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria in forza del principio generale di cui all'art 2697 cod civ, e ciò in quanto il contribuente assume la veste di attore e l'amministrazione la veste di convenuta. (Conf 4030/68, mass n 337633; 2242/68, mass n 334496).*;

L'onere della prova Art. 2697 C.C.

Nuova giurisprudenza: Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8136 del 23/05/2012 “L'accertamento fiscale è provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, nell'ambito della quale l'Ufficio finanziario è tenuto a passare **dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario** vantato nei confronti del contribuente, **fornendo la dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto, in applicazione del principio dettato dall'art. 2697 cod. civ.;** è compito specifico del giudice di merito operare, con adeguata motivazione, il controllo critico sulla correttezza e portata probatoria e sulla coerenza logica e giuridica degli elementi adottati.

Attenuazione dell'onere probatorio attraverso le presunzioni

la materia tributaria utilizza molto le presunzioni, in quanto:

- la ricostruzione del presupposto è effettuata dalla Amministrazione finanziaria, che si trova in una posizione di inferiorità conoscitiva;
- agevolano l'attività amministrativa;
- si prestano ad essere utilizzate verso la generalità dei soggetti, che si trovano nelle medesime condizioni.

Le presunzioni

Art. 2727 Nozione.

- Le presunzioni sono le conseguenze che la **legge** o il **giudice** trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato.

Tipologia: **legali (assolute e relative) – Art. 2728 c.c.-;**
semplici (Art, 2729 c.c.);

Lasciate al prudente apprezz. del giudice che le ammette solo se

- ✓ Gravi: vale a dire attendibili;
- ✓ Precise: vale a dire probabili;
- ✓ Concordanti: convergenza del risultato in caso di più presunzioni.

Le presunzioni legali

Nell'imposizione diretta la Corte costituzionale (sent. 4-12 aprile 2005 n. 144) ha affermato la illegittimità delle **presunzioni assolute** in quanto lesive del diritto alla difesa assicurato dall'art. 24 della Costit.);

Si è in presenza di P.L. quando è **la legge** che predetermina il **nesso** tra fatto noto e fatto ignorato; le P.L. invertono l'ordinaria regola dell'onere probatorio addossandolo al contribuente;

Il **fatto noto** stabilito dalla legge **deve** risultare un indice sintomatico di capacità contributiva.

Le presunzioni semplici

L'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva hanno i caratteri di gravità, precisione e concordanza (mentre la presunzione legale non necessita di un **fatto** su cui fondarsi, essendo il presupposto stabilito per legge);

Si è in presenza di presunzioni semplici «*qualificate*» quando vi sono un insieme di elementi presuntivi (ma anche eccezionalmente **uno solo** –Cassaz. 10/02/71 n. 345-) che portano ad un **certo grado di probabilità** del fatto presunto.

Inversione onere probatorio

Le presunzioni semplici e la prova

Abbiamo visto che la motivazione agisce sul piano procedimentale e la prova sul piano processuale.

Destinataria di quest'ultima non è il contribuente ma il **Giudice** nella cui fase di libero convincimento essa incide.

Le **presunzioni semplici** dovranno essere provate dall'amministrazione finanziaria .

Se l'accertamento di fonda su **presunzioni legali** l'onere si trasferirà sul contribuente

Tipici accertamenti presuntivi

- “asciugometro” ossia la metodologia di ricostruzione indiretta del volume d'affari degli hotel basata sul numero di asciugamani lavati;
- “tovagliometro”, ossia la metodologia di ricostruzione indiretta del volume d'affari dei ristoranti e delle pizzerie fondata sul consumo di tovaglioli;
- “bottigliometro”, che si fonda sull'utilizzo delle bottiglie di acqua acquistate da un ristorante come elemento chiave per la ricostruzione presuntiva del volume d'affari.
- Antieconomicità
- Percentuali di ricarico
- **Studi di settore**

Tovagliometro

- La rettifica

Il consumo unitario di tovaglioli costituisce un fatto noto sul quale si potrebbe fondare la rettifica presuntiva, poiché l'utilizzo degli stessi potrebbe far presumere il numero dei pasti effettuati nel ristorante.

- La difesa

Occorre scomputare i tovaglioli utilizzati dal personale

Il “tovagliometro”, tuttavia, può` anche essere utilizzato a favore del contribuente, siccome è stato sancito che questi può` fornire la prova contraria rispetto ai fatti sintomatici di evasione mediante tale strumento, e che l'ufficio, ai fini della fondatezza della pretesa, deve vagliare tale assunto (Cass., sent. 17408/2010).

Lenzuolometro

- La rettifica

Spesso, nel settore alberghiero, si determina il numero delle presenze degli ospiti dell'albergo sulla base dei lavaggi delle lenzuola.

- La difesa

Non è sufficiente il "lenzuolometro" per determinare i ricavi di un albergo laddove lo stesso risulti congruo e coerente agli studi di settore e qualora l'Amministrazione finanziaria non tenga conto di altre circostanze, quali ad esempio che le camere matrimoniali possono essere utilizzate anche da persone singole e che, in alcuni periodi dell'anno, le tariffe applicate sono più basse (C.T. Reg. Genova 1467/10/2013).

L'accertamento presuntivo basato sulle scelte antieconomiche

- Con sentenza n. 10802/2002 la Corte di Cassaz. ha sottolineato che in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia non giustificato dalla logica imprenditoriale è legittimo l'accertamento ai sensi **dell'art. 39 comma primo lett. d)**
- A tale contestazione corrisponde un ribaltamento dell'onere della prova sul contribuente.
- Ai fini della difesa è opportuno illustrare le ragioni che in concreto hanno portato a bassissimi utili o alla perdita, anche con analisi dell'andamento economico delle imprese di quel determinato settore e degli utili da queste conseguiti.

L'accertamento presuntivo basato sulle scelte antieconomiche

- Con la sentenza **18.2.2015 n. 3198**, la Cassazione ha affermato che i costi considerati antieconomici sono deducibili se inerenti all'attività esercitata.
- Secondo i giudici di legittimità, infatti, quando l'ufficio accertatore disconosce l'indeducibilità di un costo, perché lo considera antieconomico, esprime un giudizio fondato su indici presuntivi.
- Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria non può limitarsi ad asserirne l'antieconomicità, ma deve sufficientemente motivare le proprie conclusioni sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Gli studi di settore

Con l'introduzione dell'art. 62 sexies del d.l. n. 331/1993, si è assistito ad un progressivo ampliamento dell'ambito di applicazione dell'accertamento **analitico - induttivo**, per cui la ricostruzione dell'imponibile può anche esser fondata sull'esistenza di gravi incongruenze tra il volume di affari contabilizzato e quello desumibile **dagli studi di settore**.

Studi di settore e tutela contribuente

- È importante dimostrare come lo studio di settore non sia assolutamente idoneo a “fotografare” la reale capacità di ricavi dell’impresa attraverso simulazioni in base alla territorialità.
- La norma istitutiva degli studi di settore (art. 62-sexies co. 3 del DL 331/93) stabilisce, infatti, che gli accertamenti analitico-induttivi possono essere emessi nel caso in cui si rinvenivano **gravi incongruenze tra i ricavi** (compensi e corrispettivi) dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, o tra i ricavi (compensi e corrispettivi) dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore.

Studi di settore e tutela contribuente

- La grave incongruenza è il presupposto necessario per avviare la procedura di accertamento automatico standardizzato, come quella basata sull'applicazione degli studi di settore e dei parametri.
- Il mero scostamento tra ricavi dichiarati e quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore (o dei parametri) non costituisce di per sé grave incongruenza e non legittima l'Ufficio ad effettuare l'accertamento standardizzato.
- Non può essere, pertanto, condivisa la posizione assunta in tal senso dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui il semplice disallineamento (anche non significativo) tra ricavi o compensi dichiarati e le risultanze degli studi di settore – qualunque ne sia l'entità – giustificerebbe di per sé l'accertamento (**Cass., sent. 20414/2014**).

Studi di settore e tutela contribuente

- Gli studi di settore vanno inquadrati tra le **presunzioni semplici** (SS.UU. della Corte di Cassaz. Del 18 dicembre 2009) dotate di gravità, precisione e concordanza solo quando il «**risultato standard**» viene personalizzato e calato nella singola realtà del contribuente (attraverso il contraddittorio)