■ CAPITOLO VII

L'ACCERTAMENTO

- **SOMMARIO:** 1. L'avviso di accertamento. - 1.1. La motivazione dell'avviso di accertamento.
- - 1.2. Natura dell'avviso di accertamento ed effetti sull'obbligazione tributaria. - 2.
- L'invalidità dell'avviso di accertamento. - 3. Le modalità di accertamento. - 3.1.
- L'accertamento analitico. - 3.2. L'accertamento sintetico. - 3.3. L'accertamento analitico-contabile. - 3.4. L'accertamento analitico-induttivo e l'accertamento fondato sugli studi di settore. - 3.5. L'accertamento induttivo-extracontabile. - 4. L'accertamento parziale e
- l'accertamento integrativo. - 5. L'accertamento d'ufficio. - 6. L'accertamento con adesione.

■ ■ ■ "FOCUS" GIURISPRUDENZIALE:

I. La natura di atto amministrativo sostanziale dell'avviso di accertamento

II. La motivazione per relationem

III. L'accertamento mediante redditometro

1. L'avviso di accertamento.

L'avviso di accertamento è il provvedimento amministrativo conclusivo del procedimento di applicazione delle imposte. La sua emanazione è solo eventuale perché condizionata all'emersione di violazioni al termine dell'attività istruttoria ed è riservata in via esclusiva all'Agenzia delle Entrate.

L'avviso di accertamento è:

- atto vincolato, in quanto l'Amministrazione finanziaria non ha alcuna discrezionalità né in ordine all'*an* né in ordine al *quantum* del provvedimento. Non assume la natura di atto tecnicamente discrezionale neppure se si palesa come il frutto di scelte e di valutazioni;
- atto autoritativo, in quanto (e nello specifico senso che) i suoi effetti sono limitati alla sfera del contribuente, a prescindere dal controllo giurisdizionale sulla sua legittimità, e diviene definitivo, pur se presenta dei vizi, se non impugnato nei termini (TESAURO; FALSITTA).

I. GIURISPRUDENZA: La natura di atto amministrativo sostanziale dell'avviso di accertamento

Più volte la giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. VI-5, - Ordinanza 10 gennaio 2014, n. 351) ha ribadito la natura di atto amministrativo sostanziale e non processuale dell'atto impositivo tributario, inteso quale *species* dell'atto amministrativo, poiché espressivo della pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria all'esito di un vero e proprio procedimento amministrativo (AMATUCCI; FALSITTA).

In particolare la Suprema Corte di Cassazione, rimarcando la natura sostanziale e non processuale dell'atto di imposizione tributaria, ha superato il più antico orientamento (espresso per esempio da Cass. Sez. U n. 19854 del 2004) incentrato sulla nota tesi della *provocatio ad opponendum*, secondo cui l'avviso di accertamento sarebbe infine equiparabile all'atto processuale, rappresentando, cioè, quella "domanda giudiziale" tipica del processo civile con cui l'Amministrazione si veste di attore imponendo l'avversa citazione in giudizio – in opposizione – da parte del convenuto nelle vesti del

contribuente.

Nel senso del carattere amministrativo e non processuale dell'avviso di accertamento si veda Cass. Sez. U, 30 giugno 2009, n. 15241: *“L'avviso di accertamento tributario non è un atto processuale, bensì amministrativo, e su di esso non può quindi essere apposta la procura alle liti, che ai sensi dell'art. 12, comma terzo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, deve essere conferita a mezzo di atto pubblico, scrittura privata autenticata o in calce o a margine di un atto del processo. Peraltro il giudice tributario, pur in presenza della mancanza o invalidità della procura, non può dichiarare subito l'inammissibilità del ricorso, ma a norma degli artt. 12, comma quinto, e 18, commi terzo e quarto, del medesimo d.lgs. n. 546 del 1992 (nell'interpretazione data dalla sentenza della Corte costituzionale n. 189 del 2000), deve dapprima invitare la parte a regolarizzare la situazione, e, solo in caso di inottemperanza, pronunciare la relativa inammissibilità”*.

Da qui la giurisprudenza successiva, oggi assolutamente consolidata.

Il contenuto dell'avviso di accertamento, che può variare e concretamente varia in relazione all'imposta cui inerisce, consta sempre e comunque di due parti essenziali ed indefettibili, pena la nullità dell'avviso stesso:

- la motivazione, ovvero l'indicazione delle ragioni di fatto e di diritto poste alla base dell'atto ovvero dell'*iter logico - giuridico* seguito dall'Amministrazione finanziaria, e
- il dispositivo, ovvero la statuizione cui si ricollegano gli effetti dell'accertamento. Effetti che non necessariamente sono ricollegati alla richiesta di una maggiore imposta: si pensi, su tutti, agli accertamenti in rettifica della rendita catastale ovvero agli accertamenti volti alla rettifica in diminuzione di una perdita esposta in dichiarazione.

Quanto al contenuto dell'avviso di accertamento, è possibile svolgere le seguenti ulteriori considerazioni:

- in materia di imposte sui redditi (art. 42, d.P.R. n. 600/1973), l'avviso di accertamento ha un contenuto essenziale (determinazione dell'imponibile), e contenuti eventuali (statuizioni su detrazioni, crediti di imposta, ritenute) che non necessariamente ricorrono in tutti gli avvisi di accertamento. Solitamente l'avviso statuisce sull'imposta dovuta, ma esistono anche “avvisi senza imposta” (TESAURO), ad esempio nei casi in cui si applica il c.d. *principio della trasparenza* (in cui l'avviso di accertamento potrà essere rivolto nei confronti della società, ma l'obbligo di versamento dell'imposta rimane pro quota in capo a ciascun socio);
- nell'IVA l'avviso di accertamento potrà contenere non solo la nuova determinazione dell'imposta dovuta, ma anche dell'imposta detraibile e rimborsabile;
- solitamente, l'avviso di accertamento contiene anche l'irrogazione di sanzioni, dato che le sanzioni collegate al tributo devono essere irrogate con l'avviso di accertamento del tributo medesimo (si pensi, ad esempio, alle sanzioni per dichiarazione omessa o infedele).

L'avviso di accertamento, inoltre, deve essere sottoscritto a pena di nullità dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

La Cassazione ha messo peraltro bene in luce quale sia l'ambito specifico di tale affermazione, mercé l'importantissima decisione adottata sulla nota questione della

sorte degli atti impositivi sottoscritti dai dirigenti dell'Agenzia delle entrate divenuti illegittimi dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 2015.

Si è in particolare affermato che, in tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, commi 1 e 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva e, cioè, da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito nella l. n. 44 del 2012. (Principio affermato ai sensi dell'art. 363, comma 3, c.p.c.) (Cass., Sez. V, 9 novembre 2015, n. 22810).

L'avviso di accertamento è atto recettizio.

Non è tuttavia corretto affermare che esso venga a esistenza nel momento in cui sia validamente notificato al destinatario. Né può seguirsi l'assunto che l'atto di imposizione in tanto esiste, in quanto sia notificato al destinatario (AMATUCCI, FALSITTA, TESAURO).

La notificazione non incide affatto sull'esistenza dell'atto, né sulla sua validità, ma serve unicamente ad attestare la conoscenza legale del provvedimento stesso da parte del destinatario ai fini della sua efficacia.

La diversa tesi dottrinale può condividersi solo in questa prospettiva, vale a dire nella prospettiva della esplicazione degli effetti dell'atto, non in quella attinente alla validità.

E infatti in giurisprudenza è da sempre pacifico, in tema di atti d'imposizione tributaria, che la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio (v. da ultimo Cass. Sez. V, Ordinanza 24 agosto 2018, n. 21071; Cass. Sez. V, 24 aprile 2015, n. 8374).

L'avviso di accertamento (anche se integrativo o modificativo di un provvedimento già precedentemente portato a conoscenza del contribuente) deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro dei termini prestabiliti.

Per le imposte dirette e l'I.V.A. detti termini coincidono:

- con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- con il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere stata presentata nelle ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla.

L'avviso emesso dopo la scadenza dei termini di decadenza è da considerare illegittimo ed è onere del contribuente dedurre il relativo vizio dell'atto nel primo grado di giudizio.

Le modalità di notifica degli atti tributari sono disciplinate dall'art. 60, d.P.R. n. 600 del 1973, il quale rinvia espressamente alle norme del codice di procedura civile (artt. 137 ss. c.p.c.)

Vi sono, però, talune norme particolari per la notifica degli atti tributari: la notificazione è eseguita per il tramite di messi comunali ovvero messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria. Il messo ha il compito di far sottoscrivere l'atto ovvero di indicare i motivi per i quali l'interessato non lo ha sottoscritto.

La notifica può essere eseguita nelle mani proprie del contribuente o mediante spedizione a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento.

1.1. La motivazione dell'avviso di accertamento.

La funzione della motivazione, in particolare, è quella di mettere il contribuente in condizione di conoscere le ragioni della pretesa tributaria e di esercitare, se del caso, il suo diritto di difesa per il tramite della presentazione del ricorso (AMATUCCI; FALSITTA; TESAURO).

La sua presenza è obbligatoria in forza del disposto sia dell'art. 3, l. 7 agosto 1990, n. 241 (c.d. legge sul procedimento amministrativo), per il quale tutti i provvedimenti amministrativi debbono indicare *“i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria”*, sia dell'art. 7, comma 1, l. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) per il quale ogni atto dell'amministrazione finanziaria deve indicare *“i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche”* che ne hanno determinato il contenuto.

L'obbligo di motivazione può dirsi soddisfatto tutte le volte che, con la lettura dell'atto, il contribuente sia messo in grado di conoscere, nei suoi elementi essenziali, la pretesa tributaria da esso portata ad esecuzione e, quindi, di contestarne efficacemente l'*an* ed il *quantum* (cfr. già Cass. Sez. V, n. 14200 del 2000).

Dall'obbligo di motivazione, alla cui violazione si lega l'illegittimità dell'avviso di accertamento, va distinto l'obbligo di indicazione delle prove o delle fonti di prova su cui si fonda la rettifica operata dall'Amministrazione finanziaria la cui violazione, in linea generale, non costituisce causa di illegittimità del provvedimento. Fa eccezione, sul punto, l'art. 56 d.P.R. n. 633 del 1972 sull'I.V.A., il cui comma 2 prevede che negli avvisi relativi a detta imposta *“devono essere indicati specificamente, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica e i relativi elementi probatori. Per le omissioni e le inesattezze desunte in via presuntiva devono essere indicati i fatti certi che danno fondamento alla presunzione”*.

L'art. 7, comma 1, ult. cpv., dello Statuto dei diritti del contribuente prevede, in punto motivazione, che se in quest'ultima *“si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama”*: tale tecnica di redazione dei provvedimenti amministrativi è identificata come motivazione *per relationem* e si palesa come legittima solo se l'atto cui si rinvia è allegato al provvedimento notificato ovvero è conosciuto o comunque conoscibile da parte del contribuente.

II. GIURISPRUDENZA: *La motivazione per relationem*

La giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. Sez. V, 19 dicembre 2013, n. 28393) ha per lungo tempo sostenuto che è valida la motivazione *per relationem*, ricadendo sul contribuente l'onere di provare la non conoscenza né conoscibilità dell'atto richiamato.

In altri casi (v. le sentenze n. 16838 del 2009 e n. 2908 del 2010) la stessa Corte ha precisato che “è

ammissibile la motivazione per relationem mediante il richiamo ad altri atti del procedimento amministrativo e, in particolare, del processo verbale di constatazione, già noto al trasgressore in virtù della obbligatoria preventiva constatazione”.

Si ammette, cioè, che l'avviso di accertamento sia motivato mediante il riferimento a elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, purché, nell'ipotesi di mancata allegazione, nell'atto ne venga riprodotto il contenuto essenziale, allo scopo di consentire al contribuente ed al giudice, in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato (v. Cass. Sez. VI-5, Ordinanza n. 9323 del 2017), ma è inutile l'allegazione per gli atti il cui contenuto è trascritto nell'avviso di accertamento (Cass. Sez. V, n. 24417 del 2018).

Tale orientamento è oggi consolidato.

Peculiare è peraltro il caso della cd. doppia *relatio*.

La Cassazione ha invero ritenuto che l'avviso di accertamento, nell'ipotesi di doppia motivazione “per relationem”, è legittimo ove il processo verbale di constatazione richiamato nello stesso faccia a propria volta riferimento a documenti in possesso o comunque conosciuti o agevolmente conoscibili dal contribuente: v. di recente Cass. Sez. V, Ordinanza 12 dicembre 2018, n. 32127, che in applicazione del principio ha ritenuto non assolto tale onere in quanto il processo verbale di constatazione richiamava anche atti di indagine penale, coperti dal segreto investigativo, che erano entrati nella sfera di conoscenza del contribuente dopo la notifica dell'avviso di accertamento.

1.2. Natura dell'avviso di accertamento ed effetti sull'obbligazione tributaria.

Come si è già accennato *supra* parlando della natura dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, si può ora specificare che l'attività di accertamento (e quindi in fine lo stesso avviso di accertamento) è espressione di una funzione almeno tendenzialmente vincolata.

In altre parole l'atto di imposizione è esecuzione del dettato legislativo (conformemente al principio di cui all'art. 23 Cost.); allo stesso tempo, però, all'Amministrazione rimane il potere discrezionale di apprezzamento dei fatti e di soggetti da sottoporre o sottoposti al controllo.

Da ciò deriva che:

- l'Amministrazione opera delle scelte quanto alla sottoposizione al controllo;
- una volta effettuato il controllo, l'avviso di accertamento è atto vincolato (tanto con riferimento all'*an* quanto al suo contenuto).

L'avviso di accertamento è un atto impositivo che si rende necessario quando l'obbligazione - come prefigurata dalla legge - non è integralmente dichiarata o versata dal contribuente.

Si discute però da gran tempo in dottrina sugli effetti dell'avviso di accertamento:

- secondo la c.d. teoria dichiarativa (condivisa in giurisprudenza) l'obbligazione tributaria sorge *ex lege* al verificarsi del presupposto di fatto del tributo, per poi essere a seconda dei casi dichiarata dal contribuente o (nei casi “patologici”)