

1.2. ACCERTAMENTO O ACCERTAMENTI?

1.2.1 Il controllo automatico (art. 36 bis)

Fonte normativa: Art. 36 bis DPR 600/73

Termini: entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo.

In cosa consiste: liquidazione automatizzata delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta;

A cosa serve:

A. correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti:

- nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;

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

C. ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge; ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;

D. 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.**

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.**

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

I dati contabili risultanti dalla liquidazione **si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta.**

1.2.2. Il controllo formale (art. 36 ter)

Fonte normativa: Art. 36 ter DPR 600/73

Termini: entro il **31 dicembre del secondo anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione.

In cosa consiste: è un **controllo a campione**, di carattere **formale** delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze (pubblicati in G.U.), volto a verifica della corrispondenza dei dati indicati in dichiarazione con la documentazione conservata dal contribuente e con i dati desunti dal contenuto delle dichiarazioni presentate da altri soggetti (sostituti d'imposta, enti previdenziali e assistenziali, banche, imprese assicuratrici, ecc.).

A cosa serve:

- a escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti da dichiarazioni dei sostituti d'imposta/comunicazioni/certificazioni/ritenute o risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti;
- escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti;
- escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti;
- determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
- 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;
- correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

Nel **controllo formale** 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 difformi dai dati forniti da terzi.

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

1.2 .3. I controlli sostanziali

- **ANALITICO**: è la ricostruzione **voce per voce**, (quadro per quadro!) del maggior reddito conseguito e non dichiarato dal contribuente, ovvero delle indebite detrazioni effettuate.
- **ANALITICO-INDUTTIVO**: è la ricostruzione mediante l'impiego di **presunzioni (gravi precise e concordanti)** di un maggior reddito, a seguito di un raffronto di dati e notizie dalle quali emergano inesattezze e/o infedeltà dichiarative.
- **ANALITICO - CONTABILE**: è la ricostruzione contabile del reddito effettuata voce per voce, sulla base della contabilità e dei bilanci
- **INDUTTIVO**: è la **ricostruzione presuntiva** del reddito mediante l'impiego di vari strumenti quali studi di settore, parametri, minimum tax, coefficienti presuntivi, e altri strumenti empirici.
- **SINTETICO**: è il ricalcolo del reddito in caso di divergenza fra la dichiarazione e la sussistenza di **fatti certi** che sono indice di una maggiore capacità contributiva.

1.2.3.1. ACCERTAMENTO ANALITICO-CONTABILE art. 39 comma 1, lettere a) b) c)

CHI: persone fisiche che esercitano attività di impresa (art. 39) + soggetti diversi dalle persone fisiche (art. 40 che richiama art. 39)

QUANDO:

- ✓ gli elementi indicati nella dichiarazione **non corrispondono a quelli del bilancio**, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto;
- ✓ 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;
- ✓ **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** (contribuenti o sostituti di imposta) dai **verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio.**

1.2.3.2. ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO art. 39 comma 1, lettera d)

CHI: persone fisiche che esercitano attività di impresa (art. 39) + soggetti diversi dalle persone fisiche (art. 40 che richiama art. 39)

QUANDO: 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.**

1.2.3.3. ACCERTAMENTO INDUTTIVO PURO art. 39 comma 2

CHI: persone fisiche che esercitano attività di impresa (art. 39) + soggetti diversi dalle persone fisiche (art. 40 che richiama art. 39 comma 1 e 2 prima parte)

QUANDO:

- ✓ quando il **reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;**
- ✓ 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;
- ✓ 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 nel loro complesso le scritture stesse;
- ✓ quando il contribuente **non ha dato seguito agli inviti** disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4) (documenti rilevanti, bilanci, rendiconti + questionari);
- ✓ in caso di omessa o **di infedele compilazione degli studi di settore** 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 dichiarati.**

1.2.3.4. ACCERTAMENTO SINTETICO (art. 38)

CHI: persone fisiche + società semplici o di società o associazioni equiparate (art. 40 comma 2 ultima parte)

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.

- ✓ 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.

- ✓ 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 genere 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.

- ✓ 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 (se il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato). E' il caso del **redditometro**.

1.2.3.5. ACCERTAMENTO D'UFFICIO art. 41

CHI: qualsiasi contribuente (art. 38+39+40)

QUANDO: **omessa presentazione** della dichiarazione in presenza di imposta dovuta o **nullità** della dichiarazione.

COME: l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente, e, in quanto possibile i singoli redditi delle persone fisiche, 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.

1.2.3.6. ACCERTAMENTO PARZIALE art. 41 bis

CHI: qualsiasi contribuente

QUANDO: quando risultano 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, 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.

COME: l'A.F. procede 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, IMPREGIUDICATA la possibilità di rivedere complessivamente la dichiarazione del contribuente entro i termini di decadenza dell'accertamento.

1.2.4 La conclusione della fase istruttoria

Il controllo sostanziale effettuato a seguito di verifica si conclude con la redazione di due verbali:

a) il processo verbale di verifica: riporta tutte le operazioni effettuate dai verificatori giorno per giorno;

b) il processo verbale di constatazione (P.V.C.): è il verbale che contiene l' "esito" della verifica, che spiega – o dovrebbe spiegare – l'origine della verifica, i rilievi effettuati, le infrazioni rilevate e le sanzioni astrattamente applicabili. Deve essere sottoscritto dal contribuente ed ha valore di atto pubblico.

A seguito di PVC, ai sensi dell'**art. 12 dello Statuto del Contribuente**, è possibile depositare presso l'**Ufficio Impositore osservazioni, memorie e documenti** per contrastare la pretesa che l'amministrazione ha condensato nei propri rilievi.

N.B.: il PVC NON APPLICA LE SANZIONI ma conclude solo l'istruttoria.

A seguito del P.V.C. la “palla” passa propriamente all’Agenzia delle Entrate che è l’unico soggetto titolato ad emettere l’atto autoritativo con cui formalmente viene definita la pretesa erariale, vengono irrogate le sanzioni che deve, naturalmente, essere notificato al contribuente.

Tale atto, a seconda delle tipologie di violazioni che sono state rilevate e/o di tributi che sono stati oggetto di accertamento assume diverse denominazioni:

- ✓ avviso di accertamento (es. IRPEF/IVA+IRAP+addizionali)**
- ✓ avviso di rettifica e liquidazione (es. Registro/Donazione/Successione)**
- ✓ atto di contestazione (es. violazione obbligo di monitoraggio/solo sanzioni)**

L'AVVISO DI ACCERTAMENTO

E' l'atto **autoritativo** emesso dall'Ufficio Finanziario (Agenzia delle Entrate) con il quale viene **formalmente definita e notificata la pretesa tributaria al contribuente** a seguito di un'attività di controllo sostanziale.

Deve essere **sempre motivato, a pena di nullità**, e **deve** indicare:

- gli imponibili accertati e le aliquote applicate
- le imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta
- l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni nonché il responsabile del procedimento
- le modalità e il termine del pagamento
- l'organo giurisdizionale al quale è possibile ricorrere.

ATTENZIONE:

- In materia di imposte sui redditi (art. 43 DPR 600/73) ed IVA (art. 57 DPR 633/72) l'avviso di accertamento deve essere sottoscritto a **pena di nullità dal Capo dell'Ufficio (Direttore Provinciale dell'Agenzia delle Entrate) o da altro impiegato della *carriera direttiva* da lui delegato** (gli atti firmati dai cd. "falsi dirigenti" - Corte Cost. Sent. 37/2015 con successive. Sulla nullità si vedano Corte di cassazione, 2.12.2015, n. 24492, Corte di cassazione, 5.9.2014, n. 18758, Corte di cassazione, 14.6.2013, n. 14942);
- in caso di contestazione (« anche in forma generica », cfr. Corte di cassazione, 9.11.2015, n. 22800, purché con **specifico motivo di ricorso**) da parte del contribuente, l'Agenzia è tenuta a produrre in giudizio l'apposita delega che, per essere valida, deve essere contenuta in un documento di data anteriore a quella di emanazione degli atti impositivi e deve indicare, secondo l'indirizzo nomofilattico recentemente delineatosi (Corte di cassazione, 9.11.2015, n. 22803, Corte di cassazione, 11.12.2015, n. 25017), *«le ragioni della delega stessa (ossia le cause che hanno reso necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia etc.)»*, *«il termine di validità» della delega ed «il nominativo del soggetto delegato»*, non essendo affatto sufficiente *«l'indicazione della sola qualifica professionale»* (es. Capo area, Capo team , Capo ufficio controlli, ecc.).

1.3. I TERMINI: RADDOPPIO, DECADENZE E PRESCRIZIONI

L'avviso di accertamento è un **atto recettizio** i suoi effetti si producono pertanto solo dalla **NOTIFICA** e, per essere valido, deve rispettare precisi **termini**, decorsi i quali interviene **DECADENZA** dalla **potestà impositiva**. Ogni imposta ha propri termini di decadenza; in materia di imposte sui redditi (art. 43 DPR 600/73) ed IVA (art. 57 DPR 633/72) gli avvisi di accertamento devono essere notificati:

- entro il **31 dicembre del quinto anno** successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione
- entro il **31 dicembre del settimo anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata in caso di omessa dichiarazione

A seguito della legge di stabilità 2016 **sparisce per il futuro il cd. “raddoppio dei termini”** in caso di denuncia penale. Resta però il raddoppio (e diventa 5+5 o 7+7!) del comma **2 bis dell'art. 12 Decreto Legge 78/2009 per la rettifica dei redditi prodotti in Paradisi Fiscali!**

Per i periodi d'imposta precedenti...

FINANZIARIA 2016 - 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 ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del **quinto anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Tuttavia, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per alcuno dei reati previsti dal *decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*, i termini di cui al periodo precedente sono raddoppiati relativamente al periodo d'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 al primo periodo.**