

Relazione di diritto tributario a cura di Marrocu Emanuele e Abishekh Corrigan.

Argomento trattato: il concordato

L'avviso di accertamento(o di imposizione) officioso.

Tipologie, requisiti e contenuto.

Nella pressoché totalità dei contributi il modulo attuativo del prelievo si snoda nel modo seguente:

- il presupposto di fatto genera l'obbligo di denuncia;
- l'adempimento dell'obbligo di denuncia genera l'obbligazione tributaria;
- la denuncia è l'atto che impedisce il sorgere del potere di imposizione officiosa e l'instaurarsi della relativa sequenza di atti.

Dunque il rapporto tributario può nascere ed estinguersi senza l'intervento del potere di imposizione officiosa e il compimento, da parte dell'ente pubblico, di atti di accertamento dell'imposta.

Il potere di imposizione scaturisce sempre da un atto di evasione ed esso è volto a costituire a favore della finanza, il titolo per la percezione dell'imposta è valsa, se evasione c'è stata.

Dunque il potere di imposizione è un potere eventuale, ad iniziativa dell'ufficio, la cui fattispecie costitutiva consiste sempre in un omesso adempimento dell'obbligazione di imposta. Gli atti con cui si esercita il potere di imposizione dell'ufficio sono autoritativi diretti al contribuente, con i quali si modifica la rappresentazione della fattispecie tributaria fornita, ovvero si sopperisce alla mancanza di tale doverosa rappresentazione, determinando gli elementi rilevanti per la qualificazione del tributo dovuto. A questi atti è riconducibile l'effetto di legittimare l'amministrazione finanziaria a riscuotere le somme dovute in base a suddetta determinazione.

L'autoritatività di tali atti consiste in ciò: hanno efficacia preclusiva se non tempestivamente impugnati; sono idonei ad incidere unilateralmente sulla sfera giuridica del destinatario, in particolare legittimando in vari casi la riscossione delle maggiori imposte pretese, indipendentemente da un controllo giurisdizionale della loro fondatezza.

A fronte di tali caratteri che pongono l'amministrazione finanziaria in posizione di supremazia, risulta evidente la necessità di adeguate garanzie, idonee ad evitare il possibile esercizio arbitrario dell'eventuale potere accertativo. Queste garanzie consistono in limitazioni concernenti l'esplicazione del potere impositivo, relative al periodo entro il quale deve essere notificato l'atto di accertamento, alla necessità che esso rappresenti l'esito dell'esame di tutte le risultanze istruttorie, ai requisiti formali dello stesso, riguardanti l'esternazione di tutti gli atti rilevanti per la determinazione della pretesa dell'amministrazione finanziaria, in particolare dei motivi di fatto e di diritto sui quali si basa il convincimento dell'ufficio.

In merito l'art.7 dello Statuto del contribuente dispone che gli atti dell'amministrazione finanziaria siano motivati secondo la disciplina sulla motivazione dei provvedimenti amministrativi. Inoltre obbliga ad indicare negli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione l'ufficio presso il quale ottenere informazioni sull'atto medesimo, il responsabile del procedimento, l'organo presso il quale è possibile promuovere un riesame, nonché, in caso di atti impugnabili, le modalità, il termine è l'organo cui è possibile ricorrere.

Infine, una garanzia fondamentale consiste nel dovere dell'ufficio di raccogliere previamente la prova dei presupposti specifici dell'emanazione dei singoli atti, delle circostanze che non legittimano a esercitare il potere di accertamento.

Il contenuto è costituito dagli elementi di cui la legge richiede l'indicazione nella e si identifica con il dispositivo, ossia le statuizioni cui si ricollegano gli effetti di esso, in contrapposizione ai motivi di fatto e di diritto posti a fondamento delle medesime, nonché agli altri requisiti formali. Il contenuto dell'avviso di accertamento varia secondo la struttura e la disciplina di diversi tipi di imposte e la funzione destinata all'atto; ma anche in riferimento alla medesima imposta il dispositivo dipende dal tipo e dall'oggetto di accertamento ufficio.

La motivazione.

La motivazione, ossia l'indicazione delle ragioni di fatto e di diritto poste alla base dell'atto di accertamento, costituisce un elemento di grande importanza, in quanto garanzia da un lato del rispetto delle regole sulla formazione del convincimento dell'ufficio; dall'altro della possibilità per il contribuente di valutare la fondatezza o meno del provvedimento, e quindi di poterne, se del caso, contestare la legittimità attraverso una motivata impugnazione.

La necessità della motivazione per tutti gli atti di imposizione è sancito dall'art.7 dello Statuto del contribuente. La variabile ampiezza della motivazione è correlata alla funzione di essa in relazione alle varie tipologie di atti di imposizione, per cui l'osservanza di tale obbligo va verificata in concreto, in relazione al singolo atto.

L'opinione della giurisprudenza è che, sul piano generale, l'ampiezza minima della motivazione debba essere individuata in relazione alla funzione di consentire l'identificazione dei presupposti materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria, in modo da mettere il destinatario del provvedimento in grado di svolgere efficacemente la difesa, e di delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio in sede contenziosa.

In particolare, per quanto riguarda l'avviso di accertamento delle imposte sui redditi, la disciplina impone di riferire la motivazione non solo ai presupposti di fatto e di diritto della pretesa, ma pure all'applicazione da parte dell'ufficio delle regole sui singoli tipi e metodi di quantificazione dell'imponibile, confermando così la funzione del requisito in esame di assicurare il controllo sul rispetto delle regole dell'azione impositiva.

Nel caso di riferimento ad altri atti non già conosciuti o ricevuti dal contribuente, il testo dell'articolo 42 d.p.r. 600 stabilisce che questi siano allegati ovvero ne sia riprodotto nell'accertamento contenuto essenziale.

La competenza.

Tra i presupposti di legittimità degli atti di accertamento vi è anche la competenza dell'ufficio che li ha emanati. Tale competenza spetta attualmente, per i vari tributi la cui gestione affidata alla Agenzia delle entrate, ai diversi uffici locali.

Sotto il profilo territoriale, l'ufficio competente per l'emissione dell'atto di accertamento ai fini delle imposte reddituali è quello nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente, alla data in cui è stata presentata la dichiarazione.

Riguardo le conseguenze dell'incompetenza si parla di carenza di potere e quindi di nullità assoluta dell'atto.

La sottoscrizione.

L'avviso di accertamento d'essere sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio od altro impiegato nella carriera Direttiva da lui delegato. La mancanza di sottoscrizione dovrebbe comportare inesistenza.

Il termine di decadenza e la notificazione.

Il legislatore pone dei limiti temporali all'esercizio della potestà impositiva (stabilendo i termini entro i quali gli atti positivi devono essere notificati, a pena di decadenza) per ragioni di tutela del contribuente, sia per esigenze di economia procedimentale e di stabilità della riscossione.

In particolare, l'avviso di accertamento per le imposte reddituali deve essere notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla presentazione della dichiarazione o, in caso di omissione o nullità della dichiarazione, nel quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata (articolo 43 d.p.r. 600); per le dichiarazioni presentate prima del 1 gennaio 1999, i termini sono invece fissati rispettivamente al quinto e sesto anno successivo.

L'articolo 37 del D.L. 223 del 2006 prevede un raddoppio dei termini ordinari se il fatto di evasione è nel contempo frutto di reato previsto dal decreto legislativo 74 del 2000.

I termini per le liquidazioni e le rettifiche formali sono più ristretti: per le dichiarazioni presentate dal 1 gennaio 1999 la liquidazione, deve svolgersi entro l'inizio del periodo di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo; la rettifica formale entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione.

Secondo l'opinione prevalente il vizio di inosservanza del termine rende l'atto solamente annullabile.

Essendo l'accertamento un atto recettizio, che esiste e produce effetti in quanto sia notificato al destinatario, da un lato la decadenza è evitata solo dalla notificazione, dall'altro i vizi di essa costituiscono vizi formali dell'atto. La disciplina sulle notificazioni materia di imposte dirette risulta dall'articolo 60 d.p.r.600: la competenza dei messi comunali o messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte; la sottoscrizione dell'atto da parte del consegnatario; l'individuazione come luogo di notifica del domicilio fiscale del destinatario coincidente in linea di principio con l'indirizzo anagrafico al momento della notificazione, salvo il caso di consegna in mani proprie e la facoltà di eleggere domicilio nel medesimo Comune, con la dichiarazione annuale o con la raccomandata a.r.inviata all'ufficio imposte.

Dibattuto è il problema sulla sanatoria dei vizi della notificazione: da un lato si sostiene che vizi della notificazione non siano sanati quando il destinatario abbia avuto conoscenza dell'atto entro i termini previsti dalla legge, o almeno in quanto l'abbia impugnato; dall'altro si è affermato che il contribuente avrebbe interesse a far valere l'inesistenza della notificazione solo per superare l'eccezione di tardività del proprio ricorso o per eccepire la suddetta decadenza dell'Erario per la scadenza dei termini (i vizi di notifica non bastano di per sé ad annullare l'atto). A tal proposito, occorre ricordare che nel ricorso alla Commissione tributaria il contribuente ha facoltà di contestare anche i vizi di atti non notificati, precedenti a quello notificatogli.

Atto impugnato e atto definitivo.

L'atto di imposizione, in quanto atto autoritativo, produce i suoi effetti anche se impugnato, in base al generale principio per il quale l'efficacia dei provvedimenti amministrativi è indipendente dal controllo giurisdizionale di legittimità degli stessi. Tali effetti si risolvono nella legittimazione dell'ulteriore azione amministrativa di riscossione e quindi, nel far sorgere il corrispondente dovere di versamento del contribuente ovvero il potere di iscrizione a ruolo, nei casi in cui tale dovere non sia stato adempiuto opero nasca solo quella notifica di quest'ultimo atto.

Tuttavia tali effetti subiscono spesso una limitazione in relazione al fatto che l'accertamento sia impugnabile o il giudizio sia pendente, in quanto la riscossione degli importi risultanti è parziale e graduata secondo le vicende del processo di (ma ciò incide solo sul piano quantitativo, senza escludere l'immediata efficacia dell'atto).

Quando questa instabilità viene meno, perché accertamento non è stato impugnato nei termini, o il ricorso è inammissibile, o è stato respinto con decisione passata in giudicato, l'atto diventa definitivo: vengono consolidati gli effetti come titolo della riscossione o della ritenzione delle somme riscosse. Alla definitività è stato spesso ricondotto anche un effetto di incontestabilità delle ricostruzioni fattuali contenute nell'accertamento, o di preclusione di diverse determinazioni del dovuto. Tuttavia, i fatti su cui si fonda l'accertamento

definitivo possono essere rimessi in discussione in occasione dell'impugnazione di altri accertamenti che pongano tali fatti a base del prelievo di altre imposte o lo stesso tributo per periodi diversi, né sono impediti accertamenti integrativi o modificativi per lo stesso periodo d'imposta. In secondo luogo, gli stessi effetti di attribuzione patrimoniale definitiva possono essere rimossi, in determinati casi, in base ad una diversa ricostruzione della fattispecie tributaria; inoltre il contribuente può invocare il giudicato favorevole ottenuto da un coobbligato in solido che abbia ritualmente impugnato il medesimo accertamento.

Dunque le qualificazioni giuridiche e la ricostruzione dei fatti contenute nell'accertamento si pongono sul piano della giustificazione di questo, non come contenuto preclusivo di diverse determinazioni; e lo stesso vincolo concernente la determinazione dell'obbligazione è suscettibile di venire meno in seguito alla rilevazione dell'erroneità di essa, anche se il contribuente non ha al riguardo garanzie paragonabili a quelle date da ricorso la commissione tributaria.

L'imposizione concordata o negoziata.

Gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono definire l'accertamento, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, con l'adesione del contribuente: in tal modo si forma un accertamento definitivo, vincolante anche per l'amministrazione finanziaria in quanto sono escluse non solo l'impugnazione da parte del contribuente, ma anche integrazioni e modificazioni da parte dell'ufficio.

Questo meccanismo di imposizione consente di acquisire immediatamente stabilmente le somme accertate.

L'adesione viene incentivata mediante benefici sul piano sanzionatorio. Sul piano penale, l'articolo 13 del decreto legislativo 74 del 2000 prevede la diminuzione fino alla metà delle pene per i delitti in materia di imposte sui redditi e IVA se prima dell'apertura del dibattimento siano stati pagati i debiti tributari, anche se ridotti a seguito del concordato; le sanzioni amministrative sono ridotte ad un quarto del minimo per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione, commesse nel periodo di imposta, e il contenuto della dichiarazione.

L'ambito di applicazione principale del concordato dovrebbe essere quello delle questioni non risolvibili in base ad elementi certi, ma che comportano certi margini di apprezzamento valutativo, in particolare il campo degli accertamenti presuntivi induttivi. Tuttavia, a parte l'inapplicabilità per le liquidazioni e le rettifiche formali, non vi sono limiti di contenuto agli accertamenti suscettibili di essere definiti mediante adesione.

Per favorire il raggiungimento del concordato è previsto un contraddittorio tra ufficio tributario e contribuente, in modo da consentire al primo di tener conto di tutti gli elementi che può apportare il secondo.

L'iniziativa può essere presa dall'ufficio, prima della formazione di atti di imposizione, invitando il contribuente a comparire per definire con la sua adesione i periodi d'imposta che sono suscettibili di accertamento. Ma anche il contribuente, se ha subito accessi, ispezioni o verifiche, può chiedere all'ufficio di

formulare una proposta di accertamento alla quale possa eventualmente aderire; se gli è stato notificato l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di adesione, può presentare un'istanza di accertamento con adesione, la quale sospende per 90 giorni il termine per impugnare l'atto davanti a Commissione tributaria e la riscossione del tributo, e comporta l'invito a comparire per instaurare il contraddittorio (tuttavia l'ufficio non è tenuto a pervenire alla definizione con adesione, se non ritiene che il contribuente abbia fornito elementi idonei a ridurre la pretesa fiscale).

L'atto di accertamento con adesione é redatto per iscritto e sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio, con l'indicazione degli elementi e dei motivi su cui si fonda. Affinché la definizione si perfezioni è necessario che entro 20 giorni il contribuente versi le somme dovute in conseguenza dell'adesione. In mancanza riprende di ordinario e non perde efficacia dell'ordinario atto di imposizione.

Per quanto riguarda la natura dell'accertamento con adesione l'opinione prevalente lo considera un atto unilaterale di accertamento cui si aggiunge, rimanendo però distinta, l'adesione del contribuente.

Non è accoglibile la tesi transattiva, la quale si traduce nel riconoscimento dell'illegittimità dell'attuale regolamentazione dell'istituto sotto il profilo costituzionale e comunitario.

I pareri resi a seguito di interpello speciale, di interpello ordinario e le altre forme di interpello.

La L. 413 del 1991 permette ai contribuenti di azionare una speciale procedura volta l'ottenimento di un parere, da parte di un "Comitato consultivo per l'applicazione delle norme anti elusive" istituito presso il ministero delle finanze, in ordine all'applicabilità di talune norme, accomunate da una matrice anti elusiva, a determinate operazioni.

In sostanza, attivando la procedura di interpello, il contribuente vuole sapere se una certa operazione che ha progetto di compiere (o che ha compiuto), ricadente nel catalogo di quelle della stessa legge considera come potenzialmente elusive, si debba trattare effettivamente come tale.

Il parere reso dal comitato ha efficacia solo ai fini e nell'ambito lo specifico rapporto tributario, in funzione del quale è stato omesso, ossia ha efficacia inter partes; esso è vincolante.

Oltre al interpello speciale, il nostro ordinamento (ex art. 11 dello Statuto del contribuente) prevede anche l'interpello ordinario, attivato sulla base di un'istanza per iscritto il contribuente, concernente l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse.

Nell'istanza il richiedente dovrebbe prospettare quale interpretazione o quale comportamento egli ritenga corretto.

Se l'amministrazione finanziaria concorda con la tesi prospettata dal richiedente o fa decorrere 120 giorni senza rispondere, la risposta che è espressa o tacita che effetti vincolanti, in modo che qualsiasi atto anche a contenuto impositivo sanzionatorio che l'amministrazione dovesse mai il futuro, disattendendo il verdetto, sarebbe nullo.

Se il contribuente dissente dal parere favorevole ricevuto, è libero di conformarvisi o no: può realizzare ugualmente l'operazione reputata elusiva o applicare la norma di controversa interpretazione adottando una tesi ricostruttiva diversa da quelle indicata dall'amministrazione finanziaria. Il contribuente che voglia dissentire dovrà fornire la motivazione della ritenuta erroneità del verdetto ricevuto.

Tipologia dell'accertamento officioso: 1) l'avviso di accertamento in rettifica e la sua globalità.

L'avviso di accertamento in rettifica si caratterizza per il suo riferirsi ad una dichiarazione validamente presentata, da cui risultino un imponibile inferiore a quello che l'ufficio reputa effettivo o deduzioni o detrazioni non spettanti.

Le differenze tra metodi di calcolo non influenzano la natura dell'atto impositivo, incidendo solo sul contenuto della motivazione di esso. Anche il fatto che la determinazione dell'imponibile per le persone fisiche faccia riferimento ai redditi delle singole categorie, mentre per i soggetti Irpeg al reddito complessivo, tendendo distinti i redditi fondiari, non fanno venir meno l'unitarietà concettuale dell'avviso di accertamento in rettifica.

Si può contrapporre invece un accertamento in rettifica ordinario, con caratteristiche di tendenziale globalità ed unicità (in quanto esso deve fondarsi su tutti gli elementi rilevanti a quelli per il momento della sua emanazione e riferirsi all'intera base imponibile) ad ipotesi speciali di accertamento (concernenti solo gli elementi rilevanti per la determinazione dell'obbligazione tributaria, emersi da controlli di estensione limitata).

Al fine di tutelare l'economicità ed efficienza dell'attività amministrativa (al chè si favorisce la concentrazione della pretesa fiscale in un atto unico e globale, anziché la frammentazione di una pluralità di atti), e la protezione dell'interesse del contribuente (che viene esposto a maggiori costi e disagi se la spesa complessiva pretesa d'imposta viene manifestata in più atti, dovendo contestare ciascuno di essi con separati ricorsi) il legislatore dispone che il primo accertamento in linea di principio può essere seguito da altri solo in seguito alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Fanno eccezione i casi in cui il legislatore ha ritenuto prevalere l'interesse ad una sollecita acquisizione delle maggiori imposte correlate a singoli elementi della fattispecie tributaria, il cui accertamento sia particolarmente semplice e immediato, escludendo che l'atto con il quale si procede ai relativi recuperi precluda l'emanazione di successivi avvisi di accertamento, anche se basati su elementi già conosciuti dall'ufficio.

La distinzione tra rettifica globale e rettifiche parziali investe molti aspetti.

Segue: 2) l'accertamento d'ufficio in assenza di dichiarazione.

L'avviso di accertamento d'ufficio presuppone l'omissione o la nullità della dichiarazione: l'ufficio procede alla determinazione del reddito e dell'imposta dovuta in totale sostituzione dell'obbligato inadempiente. L'accertamento d'ufficio non ha finalità sanzionatorie, essendo diretto a ricostruire il reddito effettivo, anche se il livello delle garanzie accordate al contribuente è inferiore a quello previsto per l'accertamento in rettifica: le regole probatorie sono analoghe a quelle dell'accertamento con metodo induttivo, la determinazione concerne il reddito complessivo.

Tuttavia la ricostruzione, per non trasformare l'accertamento d'ufficio in uno strumento punitivo, può essere sintetica o induttiva solo se non si siano rinvenuti elementi idonei per una determinazione analitica.

Il termine per la notifica di questi avvisi di accertamento è di un anno, mentre per quanto riguarda i requisiti formali valgono le regole generali dell'articolo 42.

Segue: 3) la liquidazione in base alla dichiarazione e controllo formale della dichiarazione.

L'articolo 36 bis d.p.r. 600 del 1973 disciplina la liquidazione delle imposte, dei contributi previdenziali e

dei premi assicurativi dovuti dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ovvero dei rimborsi spettanti ai medesimi, in base alle dichiarazioni da essi presentate.

Il debito o credito emergente dalla dichiarazione, in base alla quale si procede al riscontro della congruenza con gli importi versati, non è però semplicemente quello indicato dal contribuente: su tutte le dichiarazioni presentate è effettuata una serie di controlli, in modo da scoprire determinati tipi di errori, risultanti dal contenuto della dichiarazione stessa e dagli elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, la correzione dei quali è semplice ed immediata.

Qualora in base a tali correzioni risulta versata la somma inferiore al dovuto, il recupero si attuerà senza le regole le garanzie proprie della rettifica della dichiarazione; invece la sanzione amministrativa è del 30% dell'importo versato in meno, e non quella per infedele dichiarazione.

Qualora invece risulti che la somma versata sia superiore a quella dovuta, si procederà al rimborso d'ufficio. Il termine per lo svolgimento di controlli è l'inizio del periodo di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo.

I risultati di tale liquidazione, divergenti da quanto comunicato dal contribuente, sono ad esso comunicati affinché possano evitare di ripetersi gli stessi errori e regolarizzare gli adempimenti formali, o comunicare eventualmente dati ed elementi non considerati nella liquidazione. La comunicazione degli esiti della liquidazione non è un avviso di liquidazione, tipico atto impositivo. Essa certamente rilevanza esterna, in quanto atto finalizzato a rendere esplicite le ragioni e il contenuto della pretesa fiscale, ma l'opinione prevalente la ritiene

assimilabile ad un “avviso bonario” che dà al soggetto passivo la possibilità di evitare la successiva iscrizione a ruolo, o adempiendo senza bisogno di quest’ultima, o dimostrando l’erroneità della pretesa stessa. Infatti, entro 30 giorni, è possibile fare presente all’amministrazione finanziaria fatti o elementi non considerati o erroneamente valutati in fase di liquidazione, ai fini del ritiro o della riduzione della pretesa, o pagare quanto dovuto fruendo della riduzione di un terzo della sanzione amministrativa.

In mancanza di pagamento o di dimostrazione dell’infondatezza della pretesa, la somma è iscritta a ruolo.

I controlli formali disciplinati dall’articolo 36 ter d.p.r. 600 del 1973 si svolgono con modalità simili. Anch’essi comportano sanzioni amministrative per insufficiente versamento e non per infedele dichiarazione; anch’essi concernono ipotesi tassative e, a differenza di quelli di cui all’articolo 36 bis, hanno carattere selettivo e si possono fondare sul confronto tra quanto dichiarato e determinati elementi esterni alla dichiarazione.

Tali controlli sono effettuati dagli uffici periferici dell’amministrazione finanziaria entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Al soggetto passivo può essere richiesto di fornire chiarimenti o presentare ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione difformi dai dati forniti da terzi, realizzandosi così una limitata istruttoria.

La rettifica risultante dal controllo formale va comunicata al soggetto passivo indicandone i motivi, onde permettergli eventualmente di segnalare dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente: sussistono dunque la garanzia della motivazione è quella connessa di un contraddittore anteriore all’iscrizione a ruolo. Per quanto riguarda l’inquadramento dell’istituto, parte della dottrina lo considera estraneo all’accertamento, ascrivendolo nell’area della riscossioni.

Segue: 4) L’avviso di accertamento parziale.

L’ accertamento parziale è una deroga ai principi di unicità e globalità dell’atto di accertamento, in quanto non pregiudica la possibilità di versare in un atto successivo elementi già posseduti dall’ufficio al momento di emanazione di esso. La giustificazione di tale deroga si fonda sull’esigenza di consentire all’ufficio di procedere subito all’accertamento, in relazione ai singoli aspetti della fattispecie tributaria, quando gli siano pervenuti elementi che ne consentano determinazioni autonome, in quanto di particolare semplicità ed evidenza probatoria.

L’accertamento parziale si basa su segnalazioni provenienti da determinati soggetti esterni all’ufficio: guardia di finanza, all’anagrafe tributaria, enti e amministrazioni pubbliche. Le segnalazioni devono avere un contenuto tale da permettere senz’altro di procedere alla confezione dell’atto, sulla base di una verifica elementare, e il meccanismo non deve prestarsi dunque ad essere impiegato per accertamenti richiedenti elaborazioni di una certa complessità, come quelli induttivi.

Tuttavia la ratio dell'accertamento parziale e la differenza di esso da quello ordinario sono diventate più difficile da cogliere soprattutto con l'introduzione di alcune disposizioni che hanno esteso l'applicazione dell'accertamento parziale ad ipotesi caratterizzate non dalla parzialità o della provenienza di segnalazioni dall'esterno, ma solo dall'automatismo inteso come immediatezza di determinazione senza bisogno di indagini approfondite.

Distinguere l'accertamento parziale dall'accertamento ordinario risponde alla diversità delle relative discipline, di fronte alle quali è necessario evitare che l'applicazione del regime dell'accertamento ordinario o di quello parziale dipenda da una scelta insindacabile dell'ufficio.

Segue: 5) l'accertamento integrativo o per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. La recente interpretazione abrogante del divieto di rettifica dell'accertamento globale in assenza di nuovi elementi.

In forza del principio di tendenziale globalità dell'avviso di accertamento, l'ufficio deve utilizzare tutti i dati in suo possesso quando emana un atto siffatto, e, sino alla scadenza del termine di decadenza, l'avviso può essere modificato o integrato in aumento con ulteriori avvisi, se basati sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, con limiti all'integrabilità degli accertamenti definiti con adesione del contribuente.

Premesso che parla di integrazione se l'aumento si collega con aspetti non considerati nel primo atto, di modificazione se incide su elementi del presupposto che siano già state oggetto di considerazione nell'atto pregresso, la ratio della limitazione legislativa si risolve nel divieto che la riattivazione della funzione impositiva possa fondarsi sulla revisione della valutazione compiuta per il primo accertamento.

È precluso un diverso apprezzamento di materiale probatorio già disponibile al momento dell'emanazione di questo, anche se un più approfondito esame dovrebbe porre in luce elementi trascurati o insufficientemente o erroneamente utilizzati: non si possono correggere errori di valutazione e sviste. La funzione del limite infatti è quella di indurre l'ufficio ad impiegare subito tutti i dati suo possesso, per tutelare il contribuente, e per economia procedimentale. E da garanzia della controllabilità di questo limite, nella motivazione, a pena di nullità devono essere indicati i nuovi elementi e gli atti o fatti tramite i quali l'ufficio li ha conosciuti. Quanto ai rapporti fra i due atti, secondo parte della dottrina si avrebbe annullamento sostituzione dell'atto. Sembra però più corretto ritenere che i vari atti restino autonomi in quanto produttivi di distinte obbligazioni tributarie, al fine della progressiva adeguazione della fattispecie accertata a quella reale.