

TIPOLOGIE DI ACCERTAMENTO

01. NOZIONE

In materia di **accertamento sulle imposte sui redditi** le norme fondamentali sono contenute nel Titolo IV articoli **da 31 a 44** del DPR 600/1973. Nel corso degli anni questi articoli sono stati soggetti di modificazioni, aggiunte, soppressioni, in continua evoluzione secondo i nuovi intendimenti e le nuove prospettive dell'amministrazione finanziaria.

Rimandando alle numerose schede per gli approfondimenti qui si propone un'utile carrellata sulle diverse tipologie presenti nell'ordinamento italiano.

02. LA NATURA DEI CONTROLLI

Obbligo di tutti i contribuenti e di rispettare le norme tributarie e, infine, di dichiarare i propri redditi.

Nel contempo gli uffici preposti hanno il compito di controllare queste attività del contribuente.

I controlli possono essere:

di natura formale;

di natura sostanziale (o di merito).

03. I CONTROLLI DI NATURA FORMALE

Tali controlli sono previsti dagli articoli 36-bis e 36-ter del DPR 600/1973. Vediamo nel dettaglio.

L'art. 36-bis è titolato: "*Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni*". Seguiamo i commi dell'articolo che ci interessano, riportandoli integralmente o in ampi stralci, esplicitando qualche considerazione:

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

Il comma attribuisce agli uffici l'obbligo di controllo, con l'ausilio di procedure automatizzate, delle dichiarazioni presentate.

Tale attribuzione deve essere esplicitata nel limite temporale previsto.

<p>2. Sulla base dei dati e degli elementi ..desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:</p> <p>correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti ...correggere gli errori materiali ... ridurre le detrazioni d'imposta ... ridurre le deduzioni dal reddito ...ridurre i crediti d'imposta ... controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti ...</p>	<p>Come si nota, in questa attività gli uffici effettuano un controllo meramente formale per controllare se quanto esposto è stato indicato nella giusta maniera.</p> <p>I controlli infatti si limitano a correggere gli errori di calcolo o materiali, verificare se le detrazioni sono state effettuate nel modo giusto, se la dichiarazione è stata presentata nei termini, così come i versamenti, se deduzioni e crediti sono stati indicati esattamente.</p>
<p>2-bis. Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.</p>	<p>Attribuzioni dell'Ufficio qualora si ravvisi il pericolo della riscossione.</p> <p>In tal caso i limiti temporali possono essere anticipati</p>
<p>3. Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso ...l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e ... la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora .. il contribuente .. rilevi ... dati o elementi non considerati .. lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.</p>	<p>L'esito del controllo viene comunicato al contribuente solo se vi siano differenze rispetto alla dichiarazione.</p> <p>Rimane facoltà di quest'ultimo di fornire i chiarimenti necessari oppure di integrare eventuale documentazione.</p> <p>Il contribuente ha il limite temporale di trenta giorni dal ricevimento dell'avviso bonario.</p> <p>Nel caso di pagamento nei termini il contribuente beneficerà di sanzioni ridotte.</p>
<p>3-bis. A seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili ... l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ..nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica ... qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica ..</p>	<p>Ovviamente qualora si era in presenza di perdite riportabili l'Ufficio provvede ad aggiornarle e tale risultato sarà quello dal quale il contribuente dovrà partire nella prossima dichiarazione dei redditi.</p> <p>Se emerge un maggiore imponibile si provvederà alla rettifica.</p>

<p>4. I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta.</p>	<p>Il fatto che i dati contabili si considerino dichiarati determina che la dichiarazione (formalmente) si considera regolare e si legittima l'eventuale ripresa di crediti o alte poste di contatto tra più periodi di imposta.</p>
--	--

<p>RICORDA</p>	<p>L'avviso bonario, anche secondo giurisprudenza, non deve essere preceduto da alcun invito al contraddittorio</p>
-----------------------	---

L'art. 36-ter è titolato: "*Controllo formale delle dichiarazioni*". Anche in questo caso seguiamo i commi dell'articolo che ci interessano, riportandoli integralmente o in ampi stralci, esplicando qualche considerazione:

<p>1. Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta' sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto ((di specifiche analisi del rischio di evasione e)) delle capacità operative dei medesimi uffici.</p>	<p>I controlli formali discendenti da tale articolo sono di natura più approfondita effettuando controlli sulla documentazione presentata o sugli oneri chiesti in deduzione o detraibilità.</p> <p>Anche questo adempimento ha un preciso termine temporale, più lungo del precedente proprio per la natura dei controlli.</p>
<p>2. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice ... gli uffici possono: escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta ... dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata ... 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 ... liquidare la maggiore imposta ... e i maggiori contributi dovuti ... correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.</p>	<p>Fermo restando che l'azione di accertamento, prevista nei successivi articoli, rimane impregiudicata, in questo caso gli uffici controllano se le ritenute d'imposta indicate siano rispondenti a quanto in possesso degli uffici a seguito delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, se le detrazioni d'imposta siano spettanti, similmente ai crediti di imposta e se siano stati commessi errori di calcolo limitatamente ai sostituti d'imposta.</p> <p>Anche in questo caso il termine di 30 giorni consente al contribuente di godere della riduzione delle sanzioni.</p>

<p>3. Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, ...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.</p>	<p>In questo caso il contribuente dovrà fornire tutti i chiarimenti del caso e fornire tutta la documentazione in suo possesso al fine di evitare, se possibile, le maggiori imposte dovute.</p>
<p>4. 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.</p>	<p>L'esito di tale controllo è comunicato al contribuente per permettergli di agire nel limite di 30 giorni, così evitando la successiva iscrizione a ruolo.</p>

04. IL CONTROLLO SOSTANZIALE

Gli articoli del DPR 600/1973:

37	Controllo delle dichiarazioni;
38	Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche;
39	Redditi determinati in base alle scritture contabili;
40	Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche;
40-bis	Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale;
41	Accertamento d'ufficio;
41-bis	Accertamento parziale;
41-ter	Accertamento dei redditi di fabbricati;

Completano il quadro con i controlli di natura sostanziale. Mentre si invia a visionare le altre schede tematiche **qui si fornisce una rapida carrellata sui medesimi.**

Articolo 37 – Controllo delle dichiarazioni

L'articolo avvisa che gli uffici procederanno, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente, al controllo delle dichiarazioni ed alla individuazione di chi ne abbia omessa la presentazione. Sulla base dei controlli di cui sopra gli uffici procederanno agli accertamenti in rettifica delle dichiarazioni presentate e agli **accertamenti d'ufficio** verso chi ne abbia omessa la presentazione.

In questa sede saranno imputati ai contribuenti i redditi di cui appaiono titolari e sulla base di presunzioni, **gravi, precise e concordanti**, quelli di cui è titolare per interposta persona.

Chi dimostri di aver pagato imposte in relazione a redditi attribuiti ad altro titolare potrà chiederne il rimborso dopo che l'accertamento nei confronti del titolare sia divenuto definitivo e in misura non superiore all'imposta incassata dal citato accertamento.

Articolo 38 – Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche

La rettifica delle dichiarazioni avverrà quando il reddito complessivo risulti inferiore a quello effettivo oppure non spettanti le deduzioni e le detrazioni.

La rettifica andrà prodotta con unico atto ma con riferimento analitico ai redditi delle varie categorie. Nell'operare gli uffici potranno far riferimento alle dichiarazioni degli anni precedenti e dai dati in possesso degli uffici anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

L'ufficio ha facoltà di determinare sempre sinteticamente il reddito sulla base delle spese sostenute nel corso del periodo d'imposta, salvo la prova che il reddito necessario provenga da periodi precedenti o da redditi esenti o donazioni, lasciti, ecc.

La determinazione sintetica può essere fondata anche sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva.

La determinazione sintetica deve portare a significative variazioni di almeno un quinto rispetto a quello dichiarato.

Articolo 39 – Redditi determinati in base alle scritture contabili

L'articolo introduce al cosiddetto **accertamento analitico**, riguarda le persone fisiche che dichiarano reddito d'impresa o di lavoro autonomo e l'ufficio procede alla rettifica se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono al bilancio, se non vengono applicate le disposizioni del Tuir, se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione risulta in modo certo e diretto dagli atti trasmessi, da verbali relativi ad ispezioni verso altri contribuenti, da altri atti in possesso dell'ufficio o risulti dall'ispezione o verifiche effettuate dall'ufficio.

Anche in questo caso rettifiche possono aversi per presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti. In tal caso l'accertamento diviene **analitico-induttivo**.

L'ufficio può comunque procedere se il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione, quando il contribuente non tiene o sottrae al controllo le scritture contabili anche per cause di forza maggiore, quando le irregolarità sono gravi, numerose e ripetute da rendere **inattendibile** nel complesso le stesse scritture e ancora quando il contribuente non ha risposto agli inviti dell'ufficio oppure non ha allegato o ha compilato in modo infedele gli studi di settore (in quest'ultimo caso che rilevino per una differenza superiore al 15% e comunque almeno ad euro 50.000).

Articolo 40 – Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche

Per quanto riguarda società, associazioni ed enti si applicano le disposizioni viste per l'art. 39 sempre con unico atto ma con riferimento unitario al reddito complessivo imponibile ma tenendo distinti i redditi fondiari.

Articolo 40-bis – Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale

Rimandando alla specifica scheda qui ci si limita a puntualizzare che le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, riferendosi al reddito complessivo globale ed irrogando le sanzioni. Essendo la consolidata e la consolidante litisconsorti necessari il pagamento effettuato da uno estingue il debito.

Articolo 41 – Accertamento d'ufficio

Si procede **all'accertamento d'ufficio** nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla. Sarà l'ufficio a determinare il reddito del contribuente sulla base dei dati venuti a sua conoscenza con la facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti sopra visti e di prescindere dalle risultanze della dichiarazione e delle scritture contabili. Solo i redditi fondiari saranno determinati in base alle risultanze catastali. Se non determinato il reddito è considerato reddito di capitale.

Articolo 41-bis – Accertamento parziale

L'accertamento parziale non pregiudica l'azione accertatrice e l'ufficio vi ricorrerà quando risultino elementi che consentano di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o dichiarato in misura inferiore.



Articolo 41-ter – Accertamento dei redditi dei fabbricati

Le disposizioni, tra gli altri, degli articoli 38, 40 e 41-bis non si applicano ai redditi dei fabbricati derivanti da locazione purché dichiarati in misura non inferiore ad un importo corrispondente al maggiore tra il canone di locazione risultante dai contratto ridotto del 15 per cento e il 10 per cento del valore dell'immobile.

Nel casi di omessa registrazione del contratto d'affitto si presume, salvo prova contraria l'esistenza del rapporto di locazione anche per i quattro periodi d'imposta antecedenti e quele importo del canone si presume il 10 per cento del valore dell'immobile.

