

# Doppio binario per gli accertamenti parziali

## I dettagli del decreto

Si distingue tra incrocio di dati e rettifiche su ricavi

**Dario Deotto**  
**Luigi Lovecchio**

Gli accertamenti parziali sono esclusi dal contraddittorio preventivo solo se derivano da un mero incrocio di dati. Vengono comunque fatte salve tutte le altre forme di contraddittorio, di interlocuzione preventiva e di partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo previste dall'ordinamento tributario.

Il testo finale del Dm previsto dall'articolo 6-bis della legge 212/200, contenente l'elencazione dei provvedimenti non soggetti all'obbligo dell'interlocuzione preliminare tra ufficio e contribuente, appare molto più stringato rispetto alle bozze iniziali.

Il Dm distingue in modo puntuale le tre categorie di provvedimenti cui il contraddittorio preventivo non si applica e cioè: a) gli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati; b) gli atti di pronta liquidazione; c) gli atti di controllo formale delle dichiarazioni.

All'interno della prima tipologia ricadono, in particolare, gli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-bis del Dpr 600/1973 e 54, comma 5, del Dpr 633/1972 nonché gli atti di recupero di cui all'articolo 38-bis del Dpr 600/1973, ma solamente (per tutti gli atti citati) se scaturiscono esclusivamente dall'incrocio di dati. Si tratta, ad esempio, per i «parziali», della mancata dichiarazione dei redditi da locazione o derivanti dalla partecipazione in società di persone. Ne deriva che nelle ipotesi di accertamenti parziali fondati, ad esempio, su rettifiche di ricavi in conseguenza di percentuali di ricarico presunte, il contraddittorio preventivo dovrà essere rispettato.

In questo modo si viene però a creare la suddivisione tra accertamenti

parziali derivanti dall'incrocio dei dati e rettifiche parziali che non derivano da tali incroci. Lo stesso vale per gli atti di recupero di cui all'articolo 38-bis del Dpr 600/1973. È probabile che questa suddivisione potrà creare del contenzioso posto che la «latitudine» di una rettifica proveniente dall'incrocio dei dati può risultare opinabile.

Un discorso a parte meriterebbero le rettifiche Iva, perché in tale contesto occorre ricordare che la normativa unionale non effettua alcuna distinzione tra atti automatizzati e non. Ne deriva che, laddove si intenda emettere un avviso parziale Iva derivante dall'incrocio dei dati, il contraddittorio preventivo dovrà in linea di principio comunque essere osservato, nel rispetto anche della cosiddetta «prova di resistenza». In caso di omissione dell'invio dello schema di atto, in sostanza, il contribuente dovrà dimostrare che in sede di ipotetico contraddittorio egli avrebbe potuto far valere delle ragioni non pretestuose.

Vengono inoltre considerati atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati – esclusi dal contraddit-

torio preventivo – i ruoli e le cartelle di pagamento, così come tutti gli atti emessi dall'agente della riscossione ai fini del recupero forzoso delle somme nonché, tra gli altri, gli avvisi di liquidazione per mancato pagamento e per recupero di agevolazioni non spettanti emessi ai fini dell'imposta di registro. Parimenti, vengono considerati automatizzati gli atti derivanti dal mancato o tardivo versamento delle tasse automobilistiche erariali.

Quanto agli atti di pronta liquidazione, sempre esclusi dall'obbligo di contraddittorio, il decreto fa riferimento anche agli avvisi bonari emessi nell'ambito delle procedure di liquidazione della dichiarazione.

Relativamente agli atti di controllo formale delle dichiarazioni – anch'essi esclusi dal contraddittorio – il provvedimento richiama le comunicazioni di irregolarità emesse nell'ambito delle procedure di cui all'articolo 36-ter del Dpr 600/1973, che tuttavia realizzano esse stesse una forma di contraddittorio preventivo obbligatorio (Cassazione n. 15654/2019).