

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Settembre-Ottobre
2016

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

SULLA NATURA DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO ANTIELUSIVO EX ART. 10-BIS E IL SUO RAPPORTO CON IL PRINCIPIO DI UNITARIETÀ DELL'ACCERTAMENTO

Sintesi: Il contribuente affronta un tema specifico ma assai delicato del procedimento di accertamento in materia antielusiva disciplinato dal nuovo articolo 10-*bis* dello Statuto del Contribuente. In particolare, l'analisi si concentra sulla natura dell'avviso di accertamento antielusivo e sul suo inquadramento rispetto alla categoria degli accertamenti parziali e rispetto al principio di unicità dell'accertamento stabilito dall'art. 43, 3° comma, d.p.r. n. 600 del 1973. La conclusione è che il 6° comma dell'art. 10-*bis* consenta (non imponga) l'emanazione di un apposito avviso per la contestazione dell'elusione fiscale; tale atto deve quindi ricondursi alla categoria degli avvisi di accertamento parziale, e non reca deroghe rispetto all'art. 43, 3° comma, nel senso che la notifica di un avviso di accertamento ex art. 10-*bis*, dopo la notifica di un precedente avviso "globale" sarà consentita soltanto in presenza di nuovi elementi.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Sul significato della locuzione "apposito atto" di cui all'art. 10-*bis*, 6° comma, l. n. 212 del 2000. – 3. Sull'irrilevanza della proroga della decadenza ex art. 10-*bis*, 7° comma, legge n. 212 del 2000 ai fini di una deroga dell'art. 43, 3° comma, d.p.r. n. 600 del 1973, che mantiene intatta la sua validità.

1. – *Introduzione*

Dei tanti profili analizzati in questi mesi successivi alla riforma della disciplina dell'abuso del diritto, e in particolare ai suoi aspetti procedurali, è rimasto ancora in secondo piano quello della natura dell'avviso di accertamento in questione e del suo rapporto con altri atti emessi dall'Ufficio nei confronti del medesimo contribuente e per la medesima annualità⁽¹⁾.

⁽¹⁾ In generale sulla nuova disciplina dell'abuso del diritto v. P. Russo, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, retro, 2016, I, 1; G. Corasaniti, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione fiscale nell'ordinamento tributario*, retro, 2016, I, 465; A. Giovannini, *L'abuso del diritto tributario*, retro, 2016, I, 895; F. Randazzo, *Abuso del diritto la donazione preordinata a evadere il regime fiscale delle plusvalenze – Abuso del diritto – Interposizione fittizia ed elusione alla luce della nuova clausola generale antielusiva*, in *Giur. Trib.*, 2016, 71; A. Marcheselli – L. Costanzo, *L'elusione fiscale nello specchio del giusto processo: l'abuso tra il diritto europeo e lo Statuto*, in *Corr. trib.*, 2016, 896; A. Contrino – A. Marcheselli, *L'obbligo di motivazione "rinforzata" e il riassetto degli oneri probatori nel "nuovo" abuso del diritto*, in *Corr. trib.*, 2016, 15; G. Fransoni – F. Coli, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2016, 755; G. Escalar, *Nuovo delitto di infedele dichiarazione e irrilevanza penale dell'elusione*, in *Corr. trib.*, 2016, 1215; G. Tabet, *Sull'efficacia temporale della nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2016, 11; A. Carinci, *Sospensione della riscossione nell'accertamento per abuso del diritto*, in *Fisco*, 2016, 2807; V. Mastroiacovo, *La nuova disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale nella prospettiva del-*

Sebbene infatti il 6° comma dell'art. 10-*bis* contenga un inciso specificamente dedicato a questo rapporto, la sua portata normativa non appare, a una lettura meditata, di immediata comprensione. Come noto, il 6° comma in questione stabilisce che “Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto”.

Secondo la relazione illustrativa “L'“apposito atto” di accertamento dell'abuso non può contenere altri eventuali addebiti, i quali, pertanto, dovranno essere separatamente contestati.”

Anche la circolare di Assonime sul punto non si spinge oltre un richiamo della relazione governativa appena citata (2).

Viene però da chiedersi in quale rapporto si collochi il 6° comma con il principio di unitarietà dell'accertamento previsto dall'art. 43, 3° comma, d.p.r. n. 600 del 1973 (3).

Tale disposizione prevede infatti che l'avviso di accertamento ordinario può essere “integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso

l'imposta di registro, in *Riv. Not.*, 2016, 31; M. Scuffi, *La codificazione dell'abuso del diritto secondo il D.Lgs. n. 128/2015*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 234.

(2) Assonime, circolare n. 21 del 4 agosto 2016, 132.

(3) In prima battuta, si segnala sin da ora che vi è un orientamento in dottrina, in base al quale a seguito dei numerosi interventi normativi volti ad ampliare i casi di utilizzo dell'accertamento di cui all'art. 41-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, i principi di *unicità* e *globalità* dell'accertamento hanno lasciato il posto a una *parcellizzazione* dell'attività di accertamento. Si vedano sul punto Cfr. S. La Rosa, *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 627 ss.; Id., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in A. Di Pietro (a cura di), *L'accertamento tributario*, Milano, 1994, 13 ss.; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 448; Id., *Accertamento e processo*, in *Boll. trib.*, 1986, 771 ss.; V. Ficari, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 199, 149 ss.; E. Marelli, *Avviso di accertamento nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 2012, 56; S. Donatelli, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, 2013, 125 e ss.

A modesto avviso di chi scrive, tuttavia, nonostante l'ampliamento dei casi ove l'Amministrazione può avvalersi dell'accertamento parziale, il principio di unicità dell'accertamento sarebbe ancora pienamente operante, e il rapporto tra accertamento ordinario e accertamento parziale continuerebbe ad essere quello di regola ed eccezione. Tale tesi, come si avrà modo di approfondire, trova conforto nell'orientamento di altri illustri autori, nonché nella giurisprudenza maggioritaria.

i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte" (v. art. 43, 3° comma, d.p.r. n. 600 del 1973).

Una volta emesso l'avviso di accertamento ordinario, dunque, l'Agenzia non può notificare un ulteriore atto impositivo avvalendosi dell'art. 41-*bis* dello stesso decreto, ma solo integrare il primo e generale avviso nel caso in cui acquisisca *elementi nuovi*. Pena la nullità dell'avviso di accertamento successivo (4).

Si osservi, in prima battuta, che l'introduzione dell'art. 41-*bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 (e dell'art. 54, 5° comma, d.p.r. n. 633 del 1972 per quanto riguarda l'accertamento dell'Iva) (5) rispondeva all'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento quando risultavano elementi certi che consentivano *ictu oculi* di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito, senza necessità di verificare la posizione complessiva del contribuente (6).

Nonostante i successivi interventi con i quali il Legislatore ha ampliato la possibilità di utilizzare l'istituto dell'accertamento parziale (7), dottrina e giurisprudenza ritengono comunque che l'accertamento in esame possa essere emanato solo nel caso vi sia *una prova evidente* dell'esistenza di

(4) Sul punto si veda anche la giurisprudenza di legittimità, in base alla quale "in tema di accertamento delle imposte sui redditi, il presupposto per l'integrazione o modificazione in aumento dell'avviso di accertamento, mediante notificazione di nuovi avvisi, è costituito, ai sensi dell'art. 43, 3° comma, d.p.r. n. 29 settembre 1973, n. 600, dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi: ne consegue non solo che gli accertamenti integrativi non possono essere fondati sugli stessi elementi di fatto del precedente o dei precedenti accertamenti, ma altresì che la conoscenza dei nuovi elementi deve essere avvenuta in epoca successiva a quella in cui l'accertamento originario è stato notificato" (Cass., sez. V, 17 gennaio 2002, n. 451); in tal senso, ed *ex multis*, v. anche Cass., sez. V, 8 maggio 2006, n. 10526 e Cass., sez. V, 17 ottobre 2014, n. 22019 e Cass., 3 aprile 2013, n. 8029, secondo cui "l'accertamento nei confronti del contribuente deve avere carattere unitario, dovendosi evitare l'inutile proliferazione di atti a mezzo del vincolo dell'amministrazione a utilizzare subito, e nel medesimo contesto, tutti gli elementi a sua disposizione" tutte in banca dati *BigSuite Ipsosa*).

(5) Per le imposte sui redditi l'accertamento parziale è nato con il d.p.r. n. 309 del 1982, mentre per l'Iva è stato introdotto con la legge n. 413 del 1991.

(6) Cfr. Basilavecchia, *L'accertamento parziale*, *op. cit.*, 166 e 167, il quale ha definito l'accertamento parziale come uno strumento giuridico che consente "una pronta immediata trasposizione sul piano degli atti impositivi (e quindi della riscossione) di acquisizioni istruttorie anche limitate e parziali" e quindi "l'atto resta nell'ambito della ricostruzione analitica del reddito effettivo, e non consente il ricorso a metodi estimativi presuntivi, che per la loro natura richiederebbero una pluralità di dati convergenti a disposizione e quindi un'attività conoscitiva di più ampio respiro estranea alla logica dell'accertamento parziale".

(7) V. art. 1, 405° comma, della l. n. 311 del 2004 – Finanziaria 2005 – e la l. n. 220 del 2010 – Legge di Stabilità 2010.

maggiori imponibili, tale da non richiedere una valutazione globale della posizione del contribuente⁽⁸⁾.

Ciò, del resto, è perfettamente in armonia sia con l'essenza dell'istituto in oggetto, "che è sorto per permettere al Fisco l'immediata contestazione di puntuali e fondati addebiti e non per porre in essere globali ricostruzioni di redditi presunti"⁽⁹⁾, sia con la lettera dell'art. 41-*bis*, il quale dispone che il requisito per l'emissione dell'avviso di accertamento parziale è la sussistenza di "elementi che consentono di stabilire" maggiori imponibili, ossia elementi dotati di un'autosufficienza tale da rendere superflua (e financo inopportuna) l'esecuzione di attività conoscitive ulteriori da parte dell'Ufficio⁽¹⁰⁾.

Tale interpretazione, inoltre, trova conforto anche in una pronuncia delle Sezioni Unite, ove la Cassazione ha dato il giusto rilievo alle osservazioni della dottrina maggioritaria più sopra citata in merito al rapporto e ai confini tra accertamento globale e parziale, definendo il primo come "il risultato della procedura in linea generale prevista dalla norma tributaria, in ossequio alla quale l'ufficio, sulla base di una completa raccolta di tutti i dati disponibili per quantificare la base imponibile complessiva,

(8) Si nota infatti che "l'accertamento parziale può essere utilizzato solo qualora gli elementi acquisiti in occasione di una verifica fiscale consentano all'Ufficio di dimostrare con prova diretta l'esistenza di un occultamento di materia imponibile.

Tra gli elementi probatori acquisiti per mezzo di una verifica, di indagini bancarie e finanziarie, di inviti a comparire o di questionari, l'Ufficio deve selezionare e utilizzare solo quelli da cui con certezza si desuma l'esistenza di un reddito non dichiarato. Vero è che la norma sul punto non è chiara, ma un'interpretazione sistematica, e conforme ai caratteri generali dell'istituto in esame, conduce a ritenere preferibile la soluzione che ritiene utilizzabile l'accertamento parziale solo qualora vi siano prove dirette del maggior reddito contestato" (Falsitta, Marongiu, Fantozzi, Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, commento all'art. 41-*bis* del d.p.r. n. 600 del 1973). In tal senso anche F. Pistolesi, *Evoluzione ed abusi nell'impiego dell'accertamento parziale*, in "I venerdì di diritto e pratica tributaria", Sanremo, 3-4 giugno 2011; Id., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificativi?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 387; D. Deotto, *Accertamento – Scritti di resistenza tributaria*, Milano, 2015, 175 e ss. Deve essere segnalata, tuttavia, anche una tesi contraria alla caratterizzazione del parziale come accertamento fondato su prove certe e affidabili, sostenendo che «quando si è parlato nell'accertamento parziale di "certezza" della prova come tratto qualificante della sua tipologia si è commesso un errore: si poteva al massimo ritenere che il giudizio sulla probabilità inferenziale del ragionamento fosse altamente attendibile. In questa prospettiva, dunque, è stato più corretto identificare questo peculiare tipo di accertamento in relazione alla "semplicità" dell'attività istruttoria svolta, piuttosto che guardare alla "certezza assoluta" della prova da cui scaturiva» (S. Donatelli, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, op. cit., 127).

(9) V. F. Pistolesi, *Evoluzione ed abusi nell'impiego dell'accertamento parziale*, 2011, op. cit.

(10) Cfr. E. M. Bagarotto, *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, Torino, 2014, 273 e ss.

è chiamato a determinare l'imposta dovuta rispetto all'intero periodo considerato mediante un unico atto. Siffatta procedura, escludendo la legittimità, al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, di un accertamento attuato mediante una pluralità di atti reiterati nel tempo, assicura, da un lato, l'economicità e l'efficienza dell'attività amministrativa, e dall'altro, evita che i contribuenti si trovino esposti per il medesimo periodo d'imposta ad una reiterazione dell'attività accertativa, che per loro comporterebbe il maggior onere di impugnare distintamente i ripetuti atti impositivi.

Accanto alla figura dell'accertamento "globale", l'ordinamento conosce la figura dell'accertamento "parziale" – prevista dal d.p.r. n. 600 del 1973, art. 41-*bis* – la cui tipicità consiste, secondo la definizione della dottrina, a) sul piano strutturale, nella dichiarata e obbligatoria limitatezza del contenuto dell'atto; b) sul piano funzionale, nella tassatività delle forme di istruttoria che lo legittimano e ne caratterizzano l'identità; c) sul piano effettuale, nella fisiologica possibilità che agli effetti da esso promananti altri se ne affianchino, all'esito della prosecuzione dell'ulteriore azione accertatrice. L'accertamento "parziale" ha la funzione di ovviare al rallentamento che l'azione accertativa potrebbe subire dalla necessità di attendere l'esito della più complessa istruttoria che richiede un accertamento "globale", laddove l'amministrazione finanziaria disponga di elementi, altamente attendibili per la speciale qualificazione delle relative fonti di segnalazione, che già consentirebbero, sia pur limitatamente, di imputare ad un contribuente un'imposta o una maggiore imposta." (11).

Fissati tali fondamentali concetti, dunque, anche la giurisprudenza di legittimità successiva ha avuto modo di chiarire che "L'accertamento parziale dell'iva e delle imposte dirette può essere legittimamente adottato anche su iniziativa propria dell'ufficio titolare del potere di accertamento totale, in quanto rappresenta uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, ove le attività istruttorie diano contezza della sussistenza di attendibili posizioni debitorie e non richiedano, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di valutazioni ulteriori rispetto al mero recepimento del contenuto della segnalazione, a prescindere dal fatto che quest'ultima provenga da un soggetto

(11) Enfasi aggiunta; Cass., sez. un., 18 gennaio 2007, n. 1064, in banca dati *BigSuite Ipsos*.

estraneo all'amministrazione o da fonti ad essa interne (Cass., 23 dicembre 2014, n. 27323)" (12).

L'accertamento parziale, in definitiva, si giustifica proprio con la sicurezza dei suoi presupposti e l'interesse dell'Amministrazione all'immediato accertamento e recupero delle imposte.

Gli obiettivi dell'ordinamento sono quindi duplici, perché da un lato, con il principio di unicità dell'accertamento, si mira ad evitare che l'Amministrazione si impegni in una pluralità di procedimenti amministrativi e di possibili contenziosi, costringendo anche il contribuente a una difesa "a singhiozzo"; dall'altro, la possibilità di emettere avvisi parziali consente all'Amministrazione di anticipare la manifestazione della pretesa impositiva quando se ne riscontrino i presupposti sopra indicati e quindi, in particolare, quando non siano richieste ulteriori attività istruttorie per l'accertamento di una specifica violazione. Il principio di economia amministrativa stesso impone all'Ufficio di contenere il numero degli atti da emanare, anche per il riflesso che questo può avere sul congestionamento del contenzioso (13).

Ne discende che l'accertamento ordinario/globale dovrebbe essere la regola generale nell'esercizio del potere impositivo e l'accertamento parziale di cui all'art. 41-*bis* dovrebbe invece rappresentare un'eccezione.

Occorre quindi leggere il 6° comma dell'art. 10-*bis* alla luce del quadro generale appena sintetizzato per comprendere se l'avviso di accertamento antielusivo costituisca una nuova fattispecie di avviso parziale o si ponga invece quale *tertium genus*, su un terzo binario che prescinde del tutto

(12) Enfasi aggiunta; Cass., 22 maggio 2015, n. 10608, in banca dati *BigSuite Ipsoa*. Completa il quadro anche la giurisprudenza di merito, la quale ha più volte osservato che "il ricorso all'accertamento parziale è consentito soltanto laddove, dalle risultanze dell'attività istruttoria svolta, emergano elementi di prova tali da consentire all'ufficio di accertare "ictu oculi" e con elevato margine di attendibilità l'evasione del contribuente in quanto gli elementi presuntivi o indiziari mal si conciliano con la "ratio" dell'istituto che impone il raggiungimento di un risultato caratterizzato da un elevato margine di attendibilità" (Comm. trib. reg. Perugia, sez. I, 27 novembre 2012, n. 195). Si vedano anche Comm. trib. prov. Macerata, sez. I, 11 settembre 2009, n. 203; Comm. trib. prov. Brindisi, sez. IV, 6 marzo 2002, n. 114 – con nota adesiva di C. Caforio, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, *op. cit.*; Comm. trib. prov. Avellino, 20 settembre 2001, n. 26 – con nota adesiva di G. Cassese, *Condizioni di ammissibilità dell'accertamento parziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 788; Comm. trib. prov. Salerno, sez. I, 24 gennaio 2000, n. 222; Comm. trib. prov. Milano, 22 dicembre 1999, n. 508, tutte in banca dati *BigSuite Ipsoa*.

(13) In tal senso si è espressa anche la Suprema Corte, con le sentenze 5 febbraio 2009, n. 2761 e 18 gennaio 2010, n. 1817 (entrambe in banca dati *BigSuite Ipsoa*). Tali concetti, comunque, erano già stati anticipati da Basilavecchia, in *L'accertamento parziale*, *op. cit.*, 251.

dagli altri avvisi che l'Ufficio può emettere, tesi questa che pare accolta nella prima prassi operativa dell'Agenzia delle entrate.

2. – *Sul significato della locuzione “apposito atto” di cui all'art. 10-bis, 6° comma, l. n. 212 del 2000*

Come accennato in apertura, a seguito della novella introdotta con il decreto “certezza del diritto” (d.lgs. n. 128 del 2015) la contestazione relativa all'abuso può essere contenuta in un “apposito atto” e “Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi”.

Una lettura sistematica della citata disposizione dovrebbe infatti indurre a concludere, a parere di chi scrive, che il Legislatore ha inteso attribuire all'Agenzia la possibilità di contestare l'abuso del diritto anche attraverso l'utilizzo dell'accertamento parziale, senza però imporre a questa di notificare *sempre e comunque* un atto separato.

La ragione di questa presa di posizione del Legislatore potrebbe ricondursi al fatto che in precedenza tale possibilità era stata esclusa sia dalla dottrina, in base alla quale “L'accertamento del fenomeno elusivo richiede, come già messo in evidenza, indagini articolate e minuziose, che il più delle volte prescindono dalla contabilità e dai documenti ad essa correlati. Esso comporta l'applicazione di tecniche induttive e di criteri probabilistici per individuare sia la reale intenzione che ha condotto il contribuente ad adottare un negozio giuridico in luogo di un altro, sia l'indebito vantaggio fiscale da esso discendente. Per questi motivi l'elusione non può essere rilevata da un avviso di accertamento parziale [...]”⁽¹⁴⁾, sia dall'Amministrazione finanziaria stessa, la quale, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 5-bis del d.lgs. n. 218 del 1997 (riguardante l'adesione ai verbali di constatazione), aveva escluso espressamente la possibilità di contestare l'abuso attraverso un avviso di accertamento parziale, chiarendo che l'istituto dell'adesione al processo verbale si applicava – tra le altre – alle contestazioni idonee a confluire in un parziale, mentre ne erano escluse “circostanze, fatti o altri elementi, non ancora formalizzati nella constatazione di specifiche violazioni, in base ai quali la relativa prognosi di sussistenza viene rimessa, oltre che al vaglio del competente Ufficio, anche all'eventuale

⁽¹⁴⁾ Cfr. M. Pierro, *Abuso del diritto: profili procedurali*, in *Giust. Trib.*, 2009, 410 e ss.; in tal senso anche E. Marengo, *Riflessi procedurali e processuali dell'abuso del diritto*, in *Giur. it.*, 2010, 1731 e ss.; F. Pistolesi, *Evoluzione ed abusi nell'impiego dell'accertamento parziale*, *op. cit.*, 392.

espletamento, da parte del medesimo, di ulteriori attività istruttorie. Tale situazione ricorre tipicamente, ad esempio, nei casi in cui il processo verbale contenga la evidenziazione di elementi che: portano a considerare determinate operazioni come elusive, *ex art. 37-bis del d.p.r. n. 600 del 1973* (in tal caso, l'esistenza di eventuali violazioni può emergere solo a seguito della procedura prevista dal 4° comma dello stesso art. 37-*bis*); [...]”⁽¹⁵⁾.

Prima dell'introduzione dell'art. 10-*bis*, era dunque opinione diffusa, condivisa dall'Amministrazione, che la contestazione antiabuso non potesse effettuarsi a mezzo accertamento parziale.

E infatti, c'era chi aveva contestato anche in contenzioso l'utilizzo dell'accertamento parziale in materia di elusione fiscale (quando ancora era disciplinata dall'art. 37-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973)⁽¹⁶⁾.

Ciò, dunque, spiegherebbe la ragione per cui il Legislatore del 2015 potrebbe aver sentito l'esigenza di stabilire espressamente che l'avviso recante la contestazione di cui all'art. 10-*bis* della l. n. 212 del 2000 potesse essere *apposito* e non pregiudicasse *l'ulteriore attività accertatrice*; in altre parole, che l'avviso “antielusivo” potesse avere la natura di accertamento parziale ai sensi dell'art. 41-*bis* citato.

A sostegno di questa interpretazione del 6° comma dell'art. 10-*bis*, del resto, si potrebbero portare anche le altre ipotesi in cui in passato il Legislatore ha previsto la possibilità di ricorrere all'accertamento parziale.

Nel caso degli studi di settore, fino alle modifiche operate con la legge n. 311 del 2004, l'art. 70, l. n. 342 del 2000, prevedeva infatti che “*Gli accertamenti basati sugli studi di settore, [...] sono effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle categorie reddituali diverse da quelle che hanno formato oggetto degli accertamenti stessi*” (enfasi aggiunta). L'accertamento relativo agli studi di settore, dunque, non poteva definirsi un parziale in senso stretto, ma costituiva piuttosto un accertamento di carattere intermedio (a metà tra il “parziale” e il “globale”)⁽¹⁷⁾. Con l'intervento della Finanziaria 2005, invece, il Legislatore ha attribuito specificamente all'accertamento basato sugli studi di settore le

⁽¹⁵⁾ V. circolare n. 55/E del 17 settembre 2008.

⁽¹⁶⁾ Si veda Comm. trib. reg. Milano, sez. XLIV, 25 febbraio 2013, n. 31. Seppur la Commissione non si sia pronunciata su tale motivo di impugnazione, in quanto ha deciso direttamente nel merito dando ragione al contribuente, si segnala come la possibilità da parte dell'Ufficio di contestare l'abuso attraverso l'accertamento di cui all'art. 41-*bis* fosse tutt'altro che pacifica, essendo stata oggetto di uno dei motivi di ricorso in quella occasione.

⁽¹⁷⁾ Cfr. G. Frasoni, *Considerazioni su accertamenti “generali”, accertamenti parziali, controlli formali e liquidazioni della dichiarazione alla luce della legge n. 311/2004*, in *Riv. dir.*

caratteristiche del parziale di cui all'art. 41-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, disponendo che tale accertamento può essere effettuato “senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituali nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto” (v. art. 70, l. n. 342 del 2000, come modificato dalla l. n. 311 del 2004).

La stessa cosa, come visto, è avvenuta con la nuova disciplina dell'abuso del diritto contenuta nell'art. 10-*bis* dello Statuto, laddove il comma 6 ha previsto che l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia contesta l'abuso non preclude ulteriori attività accertative, con ciò “salvando” eventuali atti *successivi* (non basati su elementi nuovi) da contestazioni relative alla consumazione del potere impositivo in relazione al medesimo periodo di imposta.

Per la verità, nel caso dell'abuso del diritto, occorre rilevare che la lettera della disposizione non fornisce indicazioni specifiche rispetto al rapporto con il principio di unicità dell'accertamento stabilito nell'art. 43, 3° comma. Da un lato, infatti, l'*incipit*, ricalca la clausola di salvaguardia che il Legislatore ha adottato anche in passato per gli avvisi di accertamento parziale; dall'altro lato, la seconda parte della disposizione utilizza l'indicativo (“è accertato con apposito atto”), con ciò lasciando il dubbio del rapporto tra il 6° comma e l'art. 43, 3° comma, citato, e in particolare sulla possibilità che una contestazione antielusiva sia contenuta in un avviso di accertamento “globale”.

Se si propendesse per un rapporto di specialità del 6° comma, si dovrebbe concludere che l'accertamento antielusivo dovrà sempre essere effettuato attraverso un atto separato, che seguirà un binario tutto suo, in deroga (implicita) al principio generale di unicità e al divieto di emettere ulteriori avvisi di accertamento in assenza di nuovi elementi⁽¹⁸⁾.

trib., 2005, I, 596 e ss.; in tal senso anche P. Russo, *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, Milano, 2002, 316.

⁽¹⁸⁾ In tal senso, in effetti, si è espressa autorevole dottrina [A. Contrino e A. Marcheselli, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, (C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino a cura di), Milano, 2016, 36 e ss.] per la quale “l'atto impositivo con cui si contesta l'abuso del diritto dev'essere specificamente “dedicato” all'abuso e non deve contenere altre contestazioni, onde è possibile parlare – come si è fatto in precedenza – di avviso di accertamento antiabuso. La ragione di dedicare alle contestazioni di abuso un “*apposito atto*” è legata alla particolarità della materia e, soprattutto, alla specialità del procedimento di accertamento previsto per l'abuso, che non è compatibile con la contestazione di fattispecie diverse: basti pensare, ad esempio, alla specifiche regole previste per l'abuso del diritto in ordine ai termini di decadenza dell'accertamento e alla possibilità, in conseguenza di tali regole, che si sfori nell'anno successivo”.

Se invece si privilegiasse il rispetto della regola generale, si dovrebbe leggere il 6° comma dell'art. 10-*bis* nel senso che esso consente l'emissione di un accertamento antielusivo senza che ciò produca il consumo della potestà accertativa; in altre parole, contestazioni di altra natura potranno certamente seguire quella antielusiva, anche in assenza di elementi nuovi. In quest'ottica, l'accertamento antielusivo assumerebbe la natura di avviso di accertamento parziale, restando tuttavia inalterati, da un lato, la possibilità per l'Amministrazione di inserire il recupero in un avviso di accertamento "ordinario" e, dall'altro, il divieto di notificare ulteriori avvisi di accertamento (integrativi) al di fuori dei casi previsti dall'art. 43, 3° comma, quand'anche "antielusivi".

Quest'ultima, ad avviso di scrive, dovrebbe essere la lettura da privilegiare, non essendo stato modificato l'art. 43, 3° comma, d.p.r. n. 600 del 1973; questa disposizione, in particolare, non dovrebbe ritenersi derogata dal 6° comma dell'art. 10-*bis*, il quale semmai si riferisce espressamente al caso in cui l'avviso antielusivo sia emanato prima di altri avvisi di accertamento per fare salva la legittimità di questi ultimi; nulla si dice, tuttavia, e quindi nulla dovrebbe cambiare rispetto alla regola generale, in riferimento alla diversa ipotesi in cui l'avviso antielusivo sia successivo ad altro di natura globale: in questa ipotesi, invero, l'avviso antielusivo dovrebbe rispettare il requisito di tutti gli altri accertamenti integrativi, e quindi fondarsi su elementi nuovi. Ipotizzando infatti il caso di un accertamento antielusivo *ex art. 10-bis* che seguisse un precedente avviso globale, ben si vedrebbe, leggendo il 6° comma⁽¹⁹⁾, come non sia quest'ultimo a poter disciplinare la fattispecie, bensì solo l'art. 43, 3° comma.

Anche la relazione illustrativa, secondo la quale "L'«apposito atto» di accertamento dell'abuso non può contenere altri eventuali addebiti, i quali, pertanto, dovranno essere separatamente contestati" andrebbe letta in quest'ottica, secondo la quale l'avviso antielusivo, in quanto parziale, non può contenere altri rilievi, che esorbitino dal suo naturale contenuto, mentre non varrebbe certamente il contrario, e cioè che un avviso "globale" non possa, tra gli altri, contenere anche rilievi antielusivi. Il vantaggio di questa interpretazione consiste in particolare nel mantenimento del principio di unicità dell'accertamento, con la garanzia che esso fornisce al contribuente rispetto al rischio di frazionamento della pretesa tributaria e l'incremento dei costi di difesa ad esso collegati,

(19) Il 6° comma, infatti, si riferisce a una attività accertatrice ulteriore e successiva rispetto a quella antielusiva, come si evince dalla sua apertura: "Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice [...]".

al contempo garantendo all'Amministrazione la possibilità di anticipare la manifestazione della pretesa antielusiva quando il relativo quadro probatorio e procedimentale siano completati (v. Cass., sez. un., n. 1064 del 2007, più sopra citata). Del resto, compiuto tutto il regolamentato percorso procedimentale *ex art. 10-bis*, non vi sarebbe ragione per non consentire all'Amministrazione di procedere speditamente con riferimento a tale profilo di recupero.

A conforto di questa seconda opzione interpretativa si può del resto richiamare la migliore dottrina che, pur prima della riforma, aveva sostenuto che “[...] naturalmente, nulla esclude che dei recuperi antielusivi possano essere contenuti in avvisi di rettifica concernenti anche altri addebiti”⁽²⁰⁾. E lo stesso Legislatore, quando ha introdotto il nuovo comma 6, ha mostrato di aver ben presente la regola generale dell'art. 43, 3° comma, inserendo proprio la clausola di salvaguardia che apre la nuova disposizione, ma non prevedendo deroghe allo stesso per la diversa ipotesi in cui l'avviso antielusivo dovesse essere emanato successivamente ad un avviso “globale”.

Per contro, non si vede il vantaggio che deriverebbe dalla creazione di un *tertium genus* di avvisi di accertamento, tenuto anche in considerazione che le esigenze procedurali e di contraddittorio previste dall'art. 10-*bis* non paiono interferire con la natura dell'avviso in cui sbocca la pretesa e che questa soluzione non pone particolari oneri in capo all'Ufficio, se non quelli che derivano dal rispetto dell'art. 43, 3° comma.

In conclusione, l'aggettivo “apposito” dovrebbe essere letto nel senso che:

1. diversamente da altre contestazioni – quella fondata sull'art. 10-*bis* deve seguire tutto un procedimento di contraddittorio, il quale però non pare necessitare⁽²¹⁾ di uno sbocco *sempre e per forza* “dedicato”, vale a dire un avviso che non contenga altri rilievi, e

2. il relativo avviso di accertamento può (*non* “deve”) essere emesso separatamente rispetto ad altri atti impositivi, esattamente come per tutti gli avvisi di accertamento parziali, con i quali condivide infatti la clausola

⁽²⁰⁾ S. La Rosa, *L'accertamento tributario antielusivo: profili procedurali e processuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 509.

⁽²¹⁾ Non si vede infatti quale sarebbe l'interesse perseguito da una disposizione che, in deroga (implicita) all'art. 43, 3° comma, imponesse un binario a se stante per le controversie antielusive, le quali – premesso il procedimento contraddittorio cui si è fatto cenno – non paiono per il resto richiedere corsie diverse da quelle degli altri rilievi che possono essere contenuti in un accertamento globale.

di riserva secondo cui “*Senza pregiudizio dell’ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi [...]*”;

3. L’attività accertativa dell’abuso, pertanto, non preclude altre contestazioni, ma ciò non significa che possa essere esercitata quando la posizione del contribuente è già stata oggetto di una valutazione globale confluente in un accertamento ordinario e quando gli elementi sui quali si basa erano già in possesso dell’Ufficio nel momento in cui emanava il primo atto impositivo; quando, in altre parole, il potere dell’Ufficio è già stato consumato.

3. – *Sull’irrelevanza della proroga della decadenza ex art. 10-bis, 7° comma, legge n. 212 del 2000 ai fini di una deroga dell’art. 43, 3° comma, d.p.r. n. 600 del 1973, che mantiene intatta la sua validità*

Non pare togliere fondamento a quanto detto finora la “parziale” (*ma espressa*) deroga al 1° e 2° comma dell’art. 43, d.p.r. n. 600 del 1973, laddove il 7° comma dell’art. 10-bis, l. n. 212 del 2000, prevede una proroga della decadenza per la notificazione dell’atto impositivo nel caso in cui non siano ancora decorsi 60 giorni dalla data di notifica della richiesta di chiarimenti.

Tale possibilità, infatti, non implica che l’atto di accertamento antielusivo possa essere notificato a seguito di un globale, salvo sempre il caso di un accertamento antielusivo che sia anche integrativo *ex art. 43, 3° comma*, il che parrebbe doversi concludere, per esempio, quando i chiarimenti del contribuente *ex art. 10-bis, 7° comma* giungano (o non giungano, in caso di mancata risposta) dopo la notifica dell’avviso globale, visto che l’istruttoria per la contestazione dell’abuso del diritto può dirsi conclusa solo in quel momento. Un poco diverso è invece il caso in cui i chiarimenti siano trasmessi dal contribuente prima della notifica di un avviso globale, che tuttavia abbia luogo prima dello scadere dei 60 giorni che l’Amministrazione ha a disposizione, anche in deroga al termine ordinario di decadenza, per la notifica dell’avviso antielusivo. In questo caso, infatti, la convivenza del principio di unicità dell’accertamento e della proroga de qua dovrebbe indurre a distinguere due ipotesi.

Nella prima, quando i termini di decadenza dell’accertamento globale siano imminenti, dovrebbe in effetti potersi notificare, da parte dell’Ufficio, un separato e successivo avviso antielusivo, fruendo dei 60 giorni garantiti dal 7° comma; diversamente, infatti, si produrrebbe una indebita riduzione del termine previsto dalla disposizione appena citata.

Nella seconda ipotesi, quando invece l’avviso globale non sia “in scadenza”, ma l’Ufficio desideri comunque notificarlo, dovrebbe darsi prece-

denza all'art. 43, 3° comma, perché la scelta di "anticipare" la notifica del globale rispetto ai 60 giorni del suddetto 7° comma è nella libera disponibilità dell'Amministrazione, che, si badi, può, ma non è ovviamente obbligata a sfruttare per intero la proroga.

Tale lettura, del resto, appare l'unica in grado di conservare il principio di unicità dell'accertamento, che, in caso contrario, dovrebbe invece ritenersi implicitamente derogato dal nuovo articolo 10-*bis*.

La scelta tra le due opzioni interpretative dovrebbe anche considerare due questioni fondamentali.

1. quando è stato introdotto l'art. 10-*bis* era ancora in vigore la disciplina del raddoppio dei termini in caso di contestazioni con astratta rilevanza penale (poi abrogata, come è noto, dalla Legge di Stabilità 2016), e conseguentemente non è detto che l'accertamento antielusivo dovesse/potesse per forza essere emesso successivamente a quello globale, perché, in caso di violazioni penalmente rilevanti, quello globale poteva ben arrivare dopo 8 o 10 anni;

2. l'abuso non ha rilevanza penale (art. 10-*bis*, ultimo comma), e quindi la proroga in oggetto ben può spiegarsi con il fatto che per l'accertamento antielusivo non ci sarebbe stato il raddoppio dei termini, ancora previsto, in allora, per gli accertamenti globali con contestazioni penalmente rilevanti. E dunque la deroga ai primi due commi dell'art. 43, d.p.r. n. 600 del 1973, risponde alla duplice esigenza di proteggere il diritto di difesa del contribuente (assicurando il rispetto del termine di 60 giorni per la presentazione di osservazioni difensive) e salvare, allo stesso tempo, la possibilità per l'Agenzia di emettere l'avviso di accertamento in caso di richiesta di chiarimenti notificata in prossimità del termine di decadenza. Ma nulla si dice, e quindi nulla cambia, a parere di chi scrive, in riferimento all'art. 43, 3° comma, d.p.r. n. 600 del 1973, che pertanto mantiene, anche sotto questo profilo, perfettamente intatta la sua operatività.

avv. PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE (*)

(*) Contributo sottoposto a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e valutato positivamente da due componenti del Comitato scientifico della Rivista.