

Giurisprudenza

Accertamento parziale integrabile anche in assenza di nuovi elementi

15 Ottobre 2018

A un primo atto può succederne un altro senza che si renda necessario specificarne gli atti o fatti sopraggiunti, come invece prescritto nella ipotesi di supplemento al controllo generale

Thumbnail
Image not found or type unknown

La carenza dei presupposti stabiliti dall'articolo 41-*bis*, comma 1 del Dpr 600/1973, con riguardo all'accertamento parziale, nonché dall'articolo 43, comma 3, del medesimo decreto, relativamente all'accertamento integrativo, può determinare l'illegittimità dell'eventuale accertamento successivo, ma non del primo atto impositivo.

È quanto chiarito dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 23685 del 1° ottobre 2018.

La vicenda processuale

Con sentenza del 16 febbraio 2010, la Commissione tributaria regionale della Campania ha confermato la decisione resa dal giudice di prime cure, che aveva annullato l'avviso di accertamento emesso, ai sensi dell'articolo 41-*bis* del Dpr 600/1973, all'esito di una verifica fiscale condotta dai funzionari dell'Agenzia delle entrate.

Secondo il giudice di secondo grado, l'avviso è illegittimo per "...*assoluta carenza del necessario presupposto costituito dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, atti o fatti che, come detta il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, debbono essere specificatamente indicati nell'avviso, a pena di nullità*". E aggiunge "*L'organo accertatore, per giunta, (è) incurante della necessità di acquisire segnalazioni dal Centro Informativo delle II.DD., dalla Guardia di Finanza, oppure dai dati in possesso dell'Anagrafe Tributaria, la cui sopravvenuta conoscenza o conoscibilità realizzerebbe le condizioni preliminari indicate dal combinato disposto dell'art. 41-*bis* e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, ai fini della legittimità dell'accertamento parziale...*".

Avverso la decisione di secondo grado, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione.

Il quadro normativo di riferimento

Con l'avviso di accertamento, l'ufficio notifica formalmente al contribuente la pretesa tributaria, a seguito di un'attività di controllo sostanziale, nei termini di decadenza prescritti dall'articolo 43 del Dpr 600/1973. Il comma 3, tuttavia, consente all'amministrazione di integrare o modificare in aumento l'avviso di accertamento emesso in precedenza, fino alla scadenza dei termini di decadenza (accertamento integrativo).

Tale possibilità è ancorata a un presupposto ineludibile, costituito dalla sopravvenuta conoscenza da parte dell'Agenzia delle entrate di nuovi elementi per il medesimo anno d'imposta, acquisiti in un momento successivo rispetto all'emissione del primo avviso di accertamento.

L'integrazione dell'accertamento originario è, quindi, possibile solo nell'ipotesi in cui si sia verificato un ampliamento della conoscenza sulla situazione di fatto del contribuente, attraverso elementi che, se già conosciuti, avrebbero portato a una diversa e maggiore valutazione dell'originario imponibile.

Pertanto, l'ufficio non può procedere all'emissione di un nuovo accertamento solo sulla base di una semplice riconsiderazione di quanto era già noto al momento dell'emanazione del primo atto.

Ciò posto, il legislatore prescrive che nella motivazione, a pena di nullità, devono essere specificamente indicati sia i nuovi elementi posti a fondamento dell'accertamento integrativo sia gli atti e i fatti dai quali essi sono stati desunti.

Ne consegue che l'atto integrativo ha come necessario presupposto un precedente accertamento, pienamente legittimo, che resta in vita e non è sostituito, ma solo integrato, dall'accertamento successivo, per cui ciascuno di essi, quindi, conserva la propria autonoma esistenza ed efficacia.

L'azione accertatrice è, dunque, tendenzialmente unitaria, salvo integrare l'atto in caso di sopraggiunta conoscenza di nuovi elementi.

Vi è però un'eccezione. L'amministrazione, nei casi previsti dall'articolo 41-*bis* del Dpr 600/1973, può emettere un accertamento parziale, in deroga al principio di unicità e globalità dell'accertamento tributario. L'avviso di accertamento parziale non preclude la possibilità di esperire un'ulteriore azione accertatrice per il medesimo periodo d'imposta nei termini di decadenza prescritti dalla legge, anche in assenza di nuovi elementi sopravvenuti.

La norma legittima l'ufficio a emettere accertamento parziale, ove sia venuto a conoscenza di elementi fiscali suscettibili di immediata utilizzabilità, in seguito a: accessi, ispezioni e verifiche; indagini finanziarie; risposte ai questionari e richieste di documentazione; segnalazioni effettuate

dalla direzione centrale Accertamento, da una direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima agenzia ovvero di altre agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici; dati in possesso dell'Anagrafe tributaria.

A differenza dell'accertamento integrativo, che si fonda sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, l'avviso di accertamento parziale consente all'amministrazione di riconsiderare la propria pretesa tributaria, indipendentemente dall'acquisizione di elementi nuovi.

La decisione della Corte

La decisione della Cassazione muove proprio da un'attenta analisi dei presupposti che consentono all'amministrazione di emettere un avviso di accertamento parziale (articolo 41-bis), che, per le ragioni poc'anzi illustrate, differisce dall'avviso di accertamento generale successivamente integrato (articolo 43, comma 3).

I giudici supremi, preliminarmente, chiariscono che l'accertamento parziale costituisce uno strumento diretto a perseguire finalità di sollecita emersione della materia imponibile, ove le attività istruttorie diano contezza della sussistenza di attendibili posizioni debitorie.

L'azione dell'amministrazione si muove nell'ottica di recuperare immediatamente materia imponibile e imposte, a seguito di determinate segnalazioni, salvo eventualmente integrare l'atto, indipendentemente dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

In proposito, il Giudice di legittimità, nel ribadire un proprio orientamento consolidato (cfr Cassazione, 11057/2006, 2833/2008, 2761/2009), chiarisce che la segnalazione che legittima l'emissione di un accertamento parziale *"...non deve essere necessariamente di particolare semplicità, requisito che non emerge dal contesto normativo, potendo invece basarsi su una verifica generale"*.

Inoltre, è irrilevante che la segnalazione provenga o meno da un soggetto estraneo all'amministrazione, in quanto *"l'accertamento parziale può essere legittimamente adottato anche su iniziativa propria dell'ufficio titolare del potere di accertamento generale"* (cfr Cassazione, 27323/2014).

Ciò premesso, secondo la Corte di cassazione, *"Può allora affermarsi che l'accertamento parziale, fondato su segnalazioni per le quali è irrilevante che siano semplici o complesse, e la cui finalità è quella di perseguire la sollecita emersione di materia imponibile, può essere integrato da un successivo accertamento, senza che si renda necessario specificarne gli elementi sopraggiunti, come invece prescritto nella ipotesi di integrazione dell'accertamento (generale) previsto dall'art. 43 cit."*.

Precisa comunque la Corte che, in ogni caso, l'accertamento parziale costituisce una deroga al

principio dell'unitarietà dell'accertamento, sicché, per ragioni di coerenza, l'accertamento non va emesso *"a singhiozzo"*. E, quindi, a un primo accertamento parziale, non può far seguito un nuovo avviso basato su altri elementi acquisiti sin dall'origine ma non contestati, sì che la difesa del contribuente ne risulterebbe pregiudicata.

In proposito, conclude il Giudice di legittimità *"in materia di accertamento, il mancato rispetto delle prescrizioni previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 bis, comma 1, e dall'art. 43, comma 3 del medesimo decreto, può determinare l'illegittimità dell'accertamento successivo e non di quello già esplicato"*, perché è con il secondo che si incide sulle garanzie difensive del contribuente.

La sentenza del giudice di seconde cure non si è attenuta al suddetto principio di diritto e, pertanto, la Corte di cassazione accoglie il ricorso della Agenzia, cassando la sentenza impugnata, con rinvio alla Ctr Campania, che, in diversa composizione, dovrà decidere sulle contestazioni di merito sollevate dal contribuente avverso l'accertamento impugnato, non esaminate nella sentenza cassata per assorbimento.

di

Sapia Rutigliano

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/accertamento-parziale-integrabile-anche-assenza-nuovi-elementi>