

Un caso di accertamento integrativo

di [Isabella Buscema](#)

Publicato il 1 Marzo 2021

Il potere di integrare o di modificare in aumento il precedente avviso di accertamento, è anch'esso, al pari del potere di autotutela, un potere amministrativo di secondo grado? Occorre differenziare i casi concreti di autotutela sostitutiva dalle diverse ipotesi di integrazione o modificazione dell'atto di accertamento sia dalle diverse ipotesi in cui l'Ufficio, riscontrata l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto lo annulla definitivamente (cd. autotutela non sostitutiva). Nuovi elementi fattuali, probatoriamente rilevanti, sconosciuti al momento della emissione dell'avviso originario giustificano il cd. accertamento integrativo?

Accertamento integrativo: contenuto preclusivo dell'art. 43 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600

La sopravvenienza di "nuovi elementi", legittima il ricorso all'avviso di accertamento integrativo^[1] allorché l'Ufficio, successivamente all'accertamento originario, venga a conoscenza di elementi fattuali, probatoriamente rilevanti, sconosciuti al momento della emissione dell'avviso originario.

Il contenuto preclusivo dell'art.43 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 deve essere limitato al divieto, rebus sic stantibus, di emettere un avviso di accertamento integrativo^[2] sulla base della semplice rivalutazione o maggiore approfondimento di dati probatori già interamente noti all'Ufficio al momento della emissione dell'avviso originario.

L'Agenzia delle Entrate non può emettere^[3] un secondo avviso di accertamento avente alla base gli stessi elementi posti a fondamento del primo, ma valutati in maniera diversa^[4].

La sopravvenienza di "nuovi elementi" richiesti dalla norma per l'emissione dell'accertamento integrativo non può essere restrittivamente interpretata quale sopravvenienza di "nuovi elementi reddituali", poiché l'emersione di nuovi cespiti imponibili legittima senz'altro l'adozione di un autonomo avviso di



accertamento.

L'ampia dizione utilizzata nella disposizione di legge, che richiede genericamente la sopravvenienza di "nuovi elementi", legittima il ricorso all'avviso di accertamento integrativo allorché l'Ufficio, successivamente all'accertamento originario, venga a conoscenza di elementi fattuali, probatoriamente^[5] rilevanti, sconosciuti al momento della emissione dell'avviso originario (Corte di Cassazione sentenza del 15 gennaio 2016, n. 576).

Ai sensi dell'art. 43 comma 3 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 la sopravvenienza di "nuovi elementi" richiesti dalla norma per l'emissione dell'accertamento integrativo non può essere restrittivamente interpretata quale sopravvenienza di "nuovi elementi reddituali", poiché l'emersione di nuovi cespiti imponibili legittima senz'altro l'adozione di un autonomo avviso di accertamento.

L'ampia dizione utilizzata nella disposizione di legge, che richiede genericamente la sopravvenienza di "nuovi elementi", legittima il ricorso all'avviso di accertamento integrativo allorché l'Ufficio, successivamente all'accertamento originario, venga a conoscenza di elementi fattuali, probatoriamente rilevanti, sconosciuti al momento della emissione dell'avviso originario.

Effetti del principio "tendenziale" dell'unitarietà dell'avviso di accertamento

Dall'art. 43, comma 3, del D.P.R. 600/72 si ricava il principio "tendenziale" dell'unitarietà dell'avviso di accertamento.

E ciò nel senso che la legge consente di frazionare gli accertamenti in caso di "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi".

Ne deriva che l'Ufficio non può per esempio sostituire in [autotutela](#) un avviso con un altro modificato fondato su una diversa valutazione dei medesimi elementi (sentenza del 3 giugno 2015 n. 11421 della Corte di Cassazione).

Potere di integrare o di modificare in aumento il precedente avviso di accertamento

Il potere di integrare o di modificare in aumento il precedente avviso di accertamento, è anch'esso, al pari del potere di autotutela, un potere amministrativo di secondo grado che, tuttavia, a differenza del potere di annullamento, consente all'Ufficio di aggiungere^[6] al precedente accertamento legittimo, senza sostituirlo, una valutazione omogenea della fattispecie che si è potuta rilevare compiutamente solo per gradi.

In conclusione, non è consentito annullare un avviso di accertamento già notificato al contribuente e sostituirlo con uno nuovo, contenente una diversa pretesa impositiva, come derivante da un più attento giudizio degli elementi già disponibili al momento dell'emanazione dello stesso accertamento.

Nell'ipotesi di integrazione o modificazione si esercita un ulteriore potere di rettifica della dichiarazione, alla base del quale si richiede la necessaria sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, mentre la rinnovazione per [autotutela sostitutiva](#) presuppone l'esercizio dell'identico potere esercitato con il primo atto; l'autotutela a contenuto positivo, con carattere rinnovatorio *ex nunc*, elimina e sostituisce il precedente atto affetto da nullità.^[7]

Occorre distinguere tra autotutela sostitutiva e non sostitutiva.

Nella prima, l'Amministrazione, previo ritiro dell'atto precedente, provvede all'emanazione di un nuovo provvedimento, favorevole o meno al contribuente.

Il fondamento della cd. autotutela sostitutiva ovvero ritiro di un atto impositivo ed emanazione di un nuovo atto d'identico contenuto ma emendato dai vizi formali (non è vizio formale^[8] lo spostamento della tassazione o imposizione ai fini IRPEF di una plusvalenza da un anno d'imposta a un diverso anno d'imposta), va rintracciato nel "*principio di perennità della potestà amministrativa*" e nei principi espressi dagli articoli 53 e 97 della Costituzione.^[9]

La reiterazione della potestà di accertamento non va, dunque, confusa con l'autotutela sostitutiva.

Tra i due istituti sussiste una notevole differenza di scopo: il potere di reiterazione della potestà di accertamento rappresenta lo strumento concesso all'Amministrazione finanziaria per accertare la pretesa tributaria sulla base della (necessaria) acquisizione di nuovi elementi conoscitivi.

L'autotutela sostitutiva persegue, invece, lo scopo di eliminare dal mondo giuridico atti caratterizzati da vizi di legittimità, perseguendo così l'interesse pubblico^[10].

L'adozione di un atto impositivo, modificativo o sostitutivo di altro avviso precedentemente notificato al contribuente, è subordinato alla conoscenza di elementi nuovi e differenti rispetto a quelli posti a base del primo atto di accertamento.

Tale condizione non è peraltro richiesta nell'ipotesi di annullamento in autotutela del primo avviso di a

Abbonati per poter continuare a leggere questo articolo

Progettato e realizzato da professionisti, per i professionisti, ogni piano di abbonamento comprende:

- contenuti autorevoli, puntuali, chiari per aiutarti nel tuo lavoro di tutti i giorni
- videoconferenza, per aggiornarti e ottenere crediti formativi
- una serie di prodotti gratuiti, sconti e offerte riservate agli abbonati
- due newsletter giornaliere

A partire da 15€ al mese

Scegli il tuo abbonamento