
Accertamento integrativo o modificativo in aumento: i presupposti di legittimità

di [Antonino Pernice](#)

Pubblicato il 2 Marzo 2012

E' possibile per il Fisco un accertamento integrativo, cioè modificativo in aumento, mediante la notifica di un nuovo atto di accertamento che annulla e sostituisce il precedente, aumentando le somme richieste al contribuente?

Emissione dell'avviso di accertamento e nuovo accertamento integrativo o modificativo in aumento

Ai fini delle imposte sui redditi, l'[art.42 del dpr 600/73, \(Avviso di accertamento\)](#):

- gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato; l'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale;
- l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma.

Ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'[art.43, dpr 600/73 \(Termine per l'accertamento\)](#):

- gli avvisi di accertamento devono essere **notificati**, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- nei casi di **omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla** l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata;
- in caso di **violazione che comporta obbligo di denuncia** ai sensi dell'art.331 del cpp per uno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione;
- fino alla **scadenza del termine stabilito** nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.

Ai fini dell'I.V.A., ai sensi dell'[art.54, dpr 633/72 \(Rettifica delle dichiarazioni\)](#):

- l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto procede alla rettifica della dichiarazione annuale presentata dal contribuente quando ritiene che ne risulti una imposta inferiore a quella dovuta ovvero una eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante;
- l'infedeltà della dichiarazione, qualora non emerga o direttamente dal contenuto di essa o dal confronto con gli elementi di calcolo delle liquidazioni di cui agli artt.27 e 33 e con le precedenti dichiarazioni annuali, deve essere accertata mediante il confronto tra gli elementi indicati nella dichiarazione e quelli annotati nei registri di cui agli artt.23, 24 e 25 e mediante il controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni sulla scorta delle fatture ed altri documenti, delle risultanze di altre scritture contabili e degli altri dati e notizie raccolti nei modi previsti negli artt.51 e 51-bis. Le omissioni e le false o inesatte indicazioni possono essere indirettamente desunte da tali risultanze, dati e notizie a norma dell'art.53 o anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti;
- l'ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai numeri 2), 3) e 4) del 2^a c., dell'art.51, dagli elenchi allegati alle

dichiarazioni di altri contribuenti o da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso;

- senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art.57, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuati 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 oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di corrispettivi o di imposta in tutto o in parte non dichiarati o di detrazioni in tutto o in parte non spettanti, può limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, l'imposta o la maggiore imposta dovuta o il minor credito spettante, nonché l'imposta o la maggiore imposta non versata, escluse le ipotesi di cui all'art.54-bis, anche avvalendosi delle procedure previste dal d.lgs. 218/97.

Ai fini dell'I.V.A., ai sensi dell'[art.57, dpr 633/72, \(Termine per gli accertamenti\)](#):

- gli avvisi relativi alle **rettifiche** e agli accertamenti previsti nell'art.54 (di rettifica) e nel secondo comma dell'art.55 ([Accertamento induttivo](#)) devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- in caso di **omessa presentazione della dichiarazione**, l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'art.55 può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata;
- in caso di **violazione che comporta obbligo di denuncia** ai sensi dell'art.331 del cpp per uno dei reati previsti dal d.lgs. 74/2000, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione;
- fino alla **scadenza del termine stabilito** nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto.

Presupposti per l'accertamento integrativo

Pertanto, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate emettono normalmente avvisi di accertamento unici e globali con riferimento a uno specifico periodo di imposta, ma hanno la possibilità di emettere accertamenti successivi sia ai fini IVA, ai sensi dell'art.57, dpr 633/72, sia ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art.43, dpr 600/73, quando sussistono i seguenti presupposti:

- conoscenza sopravvenuta rispetto al momento di emissione dell'accertamento di nuovi elementi ma sempre entro i termini di decadenza;
- notifica dell'accertamento integrativo entro gli ordinari termini di decadenza;
- indicazione nell'atto, a pena di nullità, dei nuovi elementi (nonché degli atti o fatti per mezzo dei quali l'ufficio ne ha avuto conoscenza). In pratica, l'ufficio, allorquando emette un atto integrativo o modificativo, è solito scrivere la seguente annotazione: "IL PRESENTE ATTO ANNULLA E SOSTITUISCE IL PRECEDENTE ATTO NOTIFICATO IN DATA". Si può ritenere che la fattispecie sia riconducibile all'ipotesi di "annullamento d'ufficio" di un atto (autotutela d'ufficio), e, in merito, la Cass. Sez. trib., con sent. N.4534 del 28/03/2002, ha affermato come regolare l'operato del Fisco che, mantenendo inalterata la pretesa impositiva, annulla e sostituisce un precedente atto, purchè sussistano i presupposti sopra indicati.

Interpretazioni giurisprudenziali dell'accertamento integrativo o modificativo

Secondo la C.M. n.7/1496 del 30/04/1977, Dir. Gen. Imposte:

- *“per gli accertamenti integrativi valgono gli stessi termini previsti per gli accertamenti sia in rettifica delle dichiarazioni che d'ufficio, a seconda che riguardino soggetti che hanno o non hanno prodotto la dichiarazione.*
- *Trattasi di accertamenti in aumento integrativi di accertamenti già notificati: ma occorre che sia sopravvenuta la conoscenza di nuovi elementi.*
- *Tali elementi sono “nuovi” perché venuti a conoscenza dell'ufficio solo successivamente alla data dell'accertamento di cui sono integrativi.*
- *Quando sopravviene la conoscenza di tali fatti l'ufficio deve notificare un altro avviso nel quale deve specificare, a pena di nullità, i fatti in questione ed il modo in cui ne è venuto a conoscenza, curando in modo particolare di porre in rilievo che trattasi di fatti che erano sconosciuti all'ufficio (e tali debbono effettivamente essere) alla data del primo accertamento o dei precedenti accertamenti integrativi e che non era possibile rilevarli, quindi, né sulla base degli elementi contenuti nella dichiarazione né dagli atti in possesso dell'ufficio alla data medesima”.*

Secondo la C.M. n.29/410811 del 23/05/1978 Dir. Gen. Tasse:

- *“gli elementi che danno ingresso alla ripetizione dell’atto di accertamento non devono scaturire da una interpretazione o valutazione diversa di elementi e fatti già noti, ma deve trattarsi di elementi e fatti “nuovi” e la novità di essi va intesa in un duplice senso, deve cioè trattarsi di un elemento non utilizzato nella precedente azione (ad esempio scoperta di altra operazione omessa e che sia provato da un atto o da un fatto di cui l’ufficio sia venuto a conoscenza dopo aver consumata l’azione precedente).*
- *Sotto questo profilo assume, perciò, notevole importanza la determinazione dell’epoca in cui l’ufficio è venuto a conoscere l’elemento non utilizzato nella precedente azione, per cui si fa obbligo di non omettere, in alcun caso, la protocollazione di atti, comunicazioni e verbali provenienti dalle fonti informative esterne”.*

Secondo la Cass. sez. I, sent. n.4164 dell’11/04/1995 e la Circ. n.23/E del 23.05.78:

- sono “elementi sopravvenuti” che legittimano l’emissione di un “nuovo avviso” di accertamento dei redditi, integrativo del precedente, solo quelli pervenuti all’ufficio dopo la notifica del primo avviso e non quelli pervenuti dopo la sottoscrizione di esso, e prima della notifica;
- la sopravvenuta conoscenza dei nuovi fatti, che legittima il nuovo accertamento, deve essere riscontrata con riferimento alla data di notifica dell’accertamento in rettifica e non alla data anteriore in cui è redatto e sottoscritto l’atto di rettifica.

Secondo la Circ. n.150/E del 01.08.2000:

- l’avviso di accertamento o di rettifica integrativo o modificativo in aumento deve essere sempre corredato dell’avviso precedentemente notificato.

Secondo la Cass. sent. n.451 del 17/01/2002:

- il presupposto per l’integrazione o modificazione in aumento dell’avviso di accertamento, mediante notificazione di nuovi avvisi, è costituito 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.

Secondo la Cassazione, sent. N.14377 del 20/06/2007:

- l'accertamento integrativo deve concernere due atti che si integrano tra loro "sulla base di nuovi elementi e non su una diversa o più approfondita valutazione di quelli che erano già in possesso dell'ufficio".

Secondo la Cass. Sent. N.6459 del 25/01/2010:

- *"non è sufficiente che gli elementi di fatto abbiano i requisiti della novità rispetto a quelli di cui all'accertamento integrato ma che occorre anche la "sopravvenuta conoscenza" e cioè che questi non siano conosciuti dall'ufficio al momento dell'emissione del primo accertamento.*
- *è principio della giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui: In tema di accertamento ai fini dell'Iva, l'esercizio del potere integrativo o modificativo dell'accertamento già notificato al contribuente da parte dell'A.F., previsto dall'art.57, dpr 633/72, che è disciplina posta a garanzia del contribuente, esige che nel secondo avviso notificato (con integrazioni o modificazioni) siano indicati non solo i "nuovi elementi", di cui è venuta a conoscenza l'Amm/ne, ma anche gli atti e i fatti attraverso i quali questi siano stati acquisiti. Ciò allo scopo di consentire un controllo sulla effettiva posteriorità dei "fatti" che hanno permesso all'Amm/ne di acquisire i "nuovi elementi", idonei a giustificare la diversa pretesa fiscale (Cfr. Cass. Sent. N.16391/2002)".*

La Cass., **sent. n.2424 del 03.02/2010**, sull'accertamento integrativo, relativo ad un avviso di accertamento emesso a seguito di indagini bancarie ai fini della rettifica di reddito di lavoro autonomo, ha affermato che:

- nel caso in esame (notifica di un primo avviso d'accertamento incompleto nei suoi elementi essenziali, successiva notifica di un identico avviso d'accertamento non più viziato) si verifica una violazione del principio di chiarezza e precisione posto alla base dell'art.42 del D.P.R. n.600/1973 tale da determinare la nullità dell'atto impugnato; nullità alla cui declaratoria non si può addivenire essendo incontestato che al primo avviso d'accertamento l'ufficio ha fatto seguire un successivo provvedimento completo dell'elemento di cui il primo risultava carente, al quale non si può attribuire assolutamente natura integrativa ma che comporta la caducazione del precedente avviso "con conseguente cessazione di qualsiasi interesse a una pronuncia ad esso inerente";

- l'accertamento nullo non può essere integrato o modificato, poiché un atto nullo non può essere sanato ma eventualmente solo rinnovato con effetto ex nunc; La Cassazione con la sentenza n. 2424, ha affrontato la tematica del potere di autotutela e dei suoi effetti rispetto all'atto originariamente adottato, precisandone la differenza rispetto al potere di accertamento integrativo.

La Cassazione ha affermato che è sempre possibile per l'Amministrazione finanziaria, in pendenza del termine fissato dall'art.43, Dpr 600/1973 e, al verificarsi della conoscenza di nuovi elementi da parte dell'ufficio, agire in via di autotutela e con ciò, di fronte a un atto di accertamento che appaia illegittimo, annullarlo e sostituirlo con un nuovo atto impositivo che integra e modifica l'avviso originariamente adottato senza però annullarlo. Secondo la Cassazione in caso di annullamento dell'avviso di accertamento in autotutela, l'ufficio finanziario non può integrare lo stesso con un secondo atto impositivo, atteso che il primo atto è da considerare invalido e in quanto tale non impugnabile essendo di fatto cessata la materia del contendere. La Cassazione ha precisato che nel caso esaminato il nuovo avviso di accertamento contenente il dato originariamente omesso (indicazione aliquote applicate) non può avere efficacia meramente integrativa e ciò comporta l'annullamento del primo atto, con conseguente cessazione di qualsiasi interesse ad esso inerente, risultando l'atto viziato per omessa indicazione delle aliquote. In conclusione, la Suprema Corte ha ribadito che la legittimità dell'ulteriore azione accertatrice del Fisco è fondata:

- sulla esistenza dei requisiti della "novità degli elementi di fatto" su cui si fonda l'accertamento integrativo rispetto a quello integrato;
- e dalla loro "sopravvenuta conoscenza", con riferimento al momento di emissione del primo accertamento.

Secondo la Cassazione, sent. n.64590 del 15.03.2010:

- l'accertamento integrativo è legittimo soltanto se sorgono "nuovi elementi" successivamente all'emissione del primo avviso di accertamento e comunque tale circostanza deve essere puntualmente verificata dai giudici della Commissione Tributaria;
- è necessario che nell'avviso di accertamento integrativo siano indicati non solo l'indicazione di nuovi elementi ma anche degli atti e i fatti attraverso i quali l'Ufficio ne sia venuto a conoscenza (in applicazione delle disposizioni contenute nell'ultimo comma dell'art.57 del DPR n. 633/72, il quale prevede che "fino alla scadenza del termine stabilito ... le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati mediante la notificazione di nuovi avvisi in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono

venuti a conoscenza dell'Ufficio ...”;

- se è pur vero che da una parte il predetto art.57 riconosce all'Agenzia delle Entrate il potere di emettere un nuovo avviso di accertamento, questo è legittimo solo nel caso in cui i nuovi elementi siano sorti successivamente all'emissione del primo accertamento fiscale.

Secondo la Cass., sent. n. 6549 del 17/03/2010;

- nella parte motiva dell'atto, a pena di nullità, occorre l'indicazione dei fatti o atti attraverso i quali i funzionari sono stati resi edotti dei predetti elementi;
- il requisito della “sopravvenuta conoscenza” dei nuovi elementi (previsto, a pena di nullità, dagli artt. 43, 3^a c., DPR 600/73 e 57, 3^a c., DPR 633/72 per gli accertamenti integrativi, deve essere valutato in riferimento all'effettiva conoscenza degli stessi ad opera dell'Agenzia delle Entrate;
- uno dei postulati cardine del nostro sistema impositivo è l'unicità dell'accertamento. In sostanza, una volta che l'ufficio abbia notificato un atto impositivo, il potere deve ritenersi consumato. Ciò soffre di alcune “eccezioni”. Infatti, il potere può essere reiterato nel caso dell'accertamento parziale (artt. 41-bis del DPR 600/73 e 54, 5^a c., DPR 633/72);
- la legittimità della rettifica integrativa è subordinata alla conoscibilità dei nuovi elementi, che devono essere vagliati dal giudice. Gli elementi sono “nuovi” solo se non già effettivamente conosciuti. Invero, ciò è coerente con il pregresso orientamento, ove è stato sancito che costituiscono dati sopravvenuti, tali da legittimare l'accertamento integrativo, quelli conosciuti da un ufficio fiscale, ma ignoti a quello che emette l'avviso (Cass. n. 18014 del 2005 e n. 11057 del 2006);
- la Cass., con la sent. N.10526 del 08/05/2006, ha precisato che la novità non può essere ravvisata nella provenienza dei dati “da un organo non facente parte dell'amministrazione finanziaria attiva perché ... la non appartenenza dell'organo verificatore all'amministrazione attiva non poteva conferire a dette valutazioni carattere di novità, considerato che l'Ufficio ... può sempre richiedere la cooperazione della Guardia di Finanza per l'acquisizione degli elementi utili per l'accertamento”. Infatti, la reiterazione dell'attività impositiva dovrebbe essere concessa solo in casi eccezionali, quali, ad esempio, il rinvenimento di documenti in occasione di indagini eseguite presso terzi.
- Bisogna tenere conto della circostanza che tra vari uffici si può comunicare (ora addirittura tramite posta elettronica!) e che, quindi, la “sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi” è da interpretare in termini di conoscibilità, e non di effettiva conoscenza.

La CTP di Bari, sezione II, sent. N.184/2/11, del 07/12/2011, ha affermato che:

- l'esercizio del potere integrativo o modificativo dell'avviso di accertamento già notificato al contribuente presuppone sempre la conoscenza sopravvenuta di elementi di fatto nuovi rispetto a

quelli posti a fondamento di primo atto impositivo;

- l'art.43, u.c., del dpr 600/73 richiede, a pena di nullità, che l'atto integrativo indichi non solo i nuovi elementi di fatto su cui si fonda l'ulteriore pretesa impositiva ma anche gli eventi attraverso i quali l'ufficio ne ha avuto conoscenza: adempimento che assolve alla funzione di consentire un controllo sulla posteriorità di quei nuovi elementi;
- in tema di accertamento delle maggiori imposte sul reddito requisito di legittimità per l'esercizio del potere integrativo o modificativo dell'accertamento già notificato al contribuente, previsto dall'art.43, Dpr 600/1973, è la conoscenza sopravvenuta di altri elementi di fatto, nuovi rispetto a quelli posti a fondamento del primo avviso.

Accertamento integrativo o modificativo e accertamento parziale.

Ai fini del reddito, ai sensi dell'[art.41-bis, dpr 600/73 \(Accertamento parziale\)](#):

- senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art.43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuati 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 oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parziale dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazioni in società, associazioni ed imprese di cui all'art.5 dpr 917/86, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli artt.36-bis e 36-ter, possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal d.lgs. 218/97.

L'accertamento integrativo o modificativo, come l'accertamento parziale:

- riguarda la reiterazione del controllo fiscale sullo stesso soggetto e per lo stesso periodo d'imposta;
- rappresenta una deroga al principio di unicità dell'accertamento, poiché non sussiste la caratteristica propria dell'accertamento che una volta emesso blocca il potere impositivo dell'amministrazione;
- la rettifica parziale permette che l'accertamento per lo stesso periodo di imposta possa essere reiterato;

- l'accertamento integrativo consente l'ulteriore rettifica per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi;
- l'accertamento parziale riguarda fattispecie determinate (in base a elementi certi senza valutazione della posizione complessiva). In particolare, l'art.1, comma 17 della Legge di stabilità 2011 estende l'accertamento parziale agli inviti a comparire riferiti ad indagini finanziarie, agli inviti a produrre atti e documenti e ai questionari;
- l'accertamento integrativo assume il carattere di una vera e propria revisione e integrazione del procedimento accertativo, che può riguardare l'intera situazione fiscale del soggetto.

Per approfondire:

[Le condizioni per l'accertamento integrativo](#)

[Avvisi di accertamento integrativi: insussistenza delle condizioni legittimanti la loro emissione](#)

2 marzo 2012 Antonino Pernice