

**CONTENZIOSO**

---

***Il cambio di interpretazione non permette un nuovo accertamento***

di Maurizio Tozzi

Nella quasi totalità degli avvisi di accertamento, ad eccezione specifica di quelli c.d. "parziali" ex articolo 41-bis del DPR 600/73, vige il

**divieto di reiterazione** del controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, tranne il caso specifico del sopraggiungere di nuovi elementi sconosciuti in sede di primo confronto. In tale direzione è esplicito l'articolo 43, quarto comma, del DPR 600/73, che recita testualmente: "*Fino alla scadenza del termine (...) 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.*" Disposizione di analogo tenore è contenuta ai fini IVA nel quarto comma dell'articolo 57 del DPR 633/72. La previsione legislativa è pertanto chiara e sancisce che la reiterazione di un avviso di accertamento può avvenire:

- entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento;
- **in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi;**
- con indicazione specifica, **a pena di nullità**, dei nuovi elementi, degli atti e dei fatti che sono venuti a conoscenza dell'ente accertatore.

La

**Corte di Cassazione** si è recentemente espressa sul tema e, seppur cassando la decisione della Commissione Regionale per insufficiente motivazione sul punto, ha **ribadito totalmente** il richiamato principio. Nel caso affrontato nella **sentenza n. 11421 depositata il 3 giugno 2015**, i supremi giudici hanno accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria sottolineando come, nella motivazione della sentenza impugnata, non

**era stata affatto spiegata** la circostanza secondo cui l'Ufficio non avrebbe potuto emettere un secondo avviso di accertamento sulla base degli stessi elementi posti a fondamento del primo, ma valutati diversamente, in ciò concretizzandosi l'invocata violazione motivazionale. In particolare, le doglianze dell'Amministrazione finanziaria hanno riguardato la mancata illustrazione delle presunte nuove valutazioni dell'Ufficio accertatore, del relativo tenore e contenuto, nonché delle modificazioni del nuovo atto rispetto al precedente che hanno condotto alla declaratoria di nullità. In termini pratici

**manca**, a parere dell'ente ricorrente, la spiegazione del perché il secondo organo giudicante ha ritenuto di trovarsi innanzi ad una reiterazione dell'avviso di accertamento. La Corte di Cassazione accoglie sul punto il ricorso, sottolineando la non soddisfacente motivazione, ma

non perde l'occasione per rimarcare il principio sancito dall'articolo 43 del DPR 600/73 che presumibilmente comunque trova applicazione nel caso analizzato. Infatti si legge dalla descrizione introduttiva del giudicato che si è in presenza di un nuovo accertamento emesso in sostituzione di uno precedente annullato in via di autotutela ed al riguardo la sentenza in commento rammenta che

*"(...) l'Ufficio non può, ad esempio, sostituire in autotutela un avviso con un altro modificato fondato su una diversa valutazione dei medesimi elementi (Cass. 14377 del 2007 e 10526 del 2006)".*

Al ché la conclusione pacifica è che se la Commissione Regionale avesse dettagliatamente motivato illustrando che davvero nel caso analizzato si fosse in presenza di una mera sostituzione dell'atto precedente annullato in autotutela e che tale sostituzione fosse fondata solo su una diversa interpretazione dei medesimi presupposti, la nullità ex articolo 43 del DPR 600/73

**sarebbe insindacabile.**

La problematica esaminata, peraltro, non è infrequente, soprattutto quando si è in presenza di accertamenti derivanti da indagini finanziarie. Diversi Uffici infatti ritengono di poter riaprire annualità già accertate sulla base delle risultanze dei movimenti bancari, sostenendo che trattasi di elementi non noti all'atto del primo accertamento. In realtà, il tenore letterale della disposizione sembra far riferimento esclusivamente alla "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", da intendersi quale

**non disponibilità**, al momento del primo accertamento, di determinate informazioni. È il caso, ad esempio, della segnalazione incrociata da altro ufficio competente che un contribuente ha utilizzato una fattura falsa: all'atto del primo controllo questa informazione non era affatto nota, posto che si immaginava essere realmente esistente il fornitore emittente la fattura. Ma quando invece le informazioni sono già note e la selezione delle stesse ai fini del controllo dipende da una libera scelta dell'ente accertatore, non sembra potersi parlare, in caso di utilizzo postumo, di elementi nuovi sopravvenuti; in termini pratici, se già in occasione del precedente accertamento l'Ufficio era in possesso di tutti gli elementi per l'effettuazione di un'indagine finanziaria ed ha preferito, con propria autonoma scelta non impedita da occultazione alcuna, di non procedere in tal senso,

**il problema non può essere del contribuente, divenendo impedita la reiterazione del controllo.** Sul tema è esplicativa la sentenza, invero ben motivata, della CTR Roma, sezione 22, n. 240/22/2013, emessa in data 27 marzo 2013 e depositata in data 12 agosto 2013, secondo cui, tra l'altro,

*"(...) dal momento che i conti correnti bancari dei soci erano disponibili sin dalla verifica effettuata nei confronti della (...) ben avrebbero potuto i verificatori accedere agli stessi, senza attendere la chiusura della verifica a carico della società, e non già in epoca successiva, iniziativa che avrebbe potuto essere consentita esclusivamente in presenza di elementi nuovi, non conosciuti al momento della chiusura delle indagini, e "specificatamente indicati" – nell'avviso – "a pena di nullità". (Cfr. Cass. sent. n. 10526/06)".*