

ACCERTAMENTO

Definiti i limiti di accertamento in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa

di **Francesca Benini**



La Corte di Giustizia di Primo Grado di Verona, con la sentenza n. 192/01/2023 del 31.05.2023 depositata il 06.06.2023, si è pronunciata in merito alla **legittimità di un avviso di accertamento** per mezzo del quale l'Agenzia delle Entrate aveva chiesto il pagamento di **contributi previsti per la gestione della cassa commercianti relativi all'anno 2012**.

Tale atto impositivo trovava il proprio fondamento in una **contestazione per utili extrabilancio** che era stata definita dal contribuente attraverso la presentazione di una **dichiarazione integrativa** in data 31.12.2020.

Nella suddetta dichiarazione integrativa, tuttavia, il contribuente aveva indicato solo ed esclusivamente il **maggior reddito di partecipazione societario** ma non aveva determinato i maggiori contributi derivanti da detto reddito poiché, al momento della presentazione della dichiarazione integrativa, i termini per il recupero degli stessi erano già **prescritti** (termine di prescrizione quinquennale), non valendo nemmeno il raddoppio dei termini in relazione a fattispecie aventi rilevanza penale.

Nonostante ciò, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato al contribuente l'avviso di accertamento citato, ritenendo che, in caso di ravvedimento operoso, diretto a sanare la posizione del contribuente senza limiti di tempo, l'[articolo 1, comma 640, L. 190/2014](#) prevede che ***"nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore i termine per l'accertamento [...] decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione"***.

La Corte di Giustizia Tributaria, con la sentenza oggetto di esame, ha **rigettato la tesi dell'Ufficio ed ha annullato l'avviso di accertamento notificato al contribuente**.

In particolare, i giudici veronesi hanno affermato che l'[articolo 1, comma 640, L. 190/2014](#) richiamato dall'Agenzia delle Entrate, consentendo accertamenti solo in relazione agli elementi oggetto dell'integrazione, porta inevitabilmente ad **escludere che si possano ritenere riaperti i termini relativi ad imposte o contributi diversi da quelli sui quali incide direttamente la dichiarazione integrativa**.

Secondo i giudici veronesi, la natura del tutto eccezionale della citata norma che consente, per obbligazioni per le quali l'Agenzia delle Entrate ha esaurito il potere di accertamento, la **riviviscenza** delle facoltà di accertamento, comporta che la regola dell'[articolo 1, comma 640, L. 190/2014](#) debba essere interpretata in modo **restrittivo** e, quindi, che vada intesa rigorosamente nel senso che operi solo e soltanto per il singolo contributo o per la singola imposta oggetto della dichiarazione integrativa e non per quelle che magari vengono calcolate sulla stessa base imponibile oggetto di integrazione che hanno una diversa natura.

A detta dei giudici veronesi, infatti, il principio sotteso alla richiamata norma sarebbe sostanzialmente quello civilistico della **rinuncia alla prescrizione**: tale rinuncia, nello specifico, deve essere necessariamente collegata ai soli tributi o contributi espressamente oggetto della dichiarazione integrativa che non può essere utilizzata come fondamento di integrale ripristino del potere di accertamento anche per imposte e contributi non oggetto della sanatoria.

I giudici veronesi, proprio perché la riapertura dei termini di accertamento deve essere collegata all'istituto della **rinuncia alla prescrizione**, hanno ritenuto che non può essere il creditore ad estendere l'area della rinuncia operata dal contribuente a crediti diversi, tanto più nell'ipotesi in cui i tributi oggetto dell'integrazione e quelli non oggetto dell'integrazione, abbiano termini prescrizionali diversi.

A sostegno della propria tesi, i giudici veronesi hanno richiamato i principi esposti dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2911/2023, che ha **collegato la riviviscenza dei poteri accertativi al persistente obbligo del contribuente di conservare le scritture relative alle imposte oggetto di integrazione** con l'evidente effetto che, se talune imposte non fossero oggetto di integrazione, verrebbe anche meno l'obbligo di esibizione e di conservazione dei documenti relativi.