

ACCERTAMENTO

Sì all'accertamento integrativo dopo l'adesione

di Arianna Semeraro



Con l'**ordinanza n. 10817**, la Cassazione ha ribadito che è legittimo l'avviso di **accertamento integrativo** emesso sui medesimi fatti per i quali precedentemente sia stato raggiunto un **accordo in adesione** tra Fisco e contribuente.

Tale possibilità è giustificata e legittima tutte le volte in cui, dopo l'adesione, emergano nuovi fatti che rendono **inevitabile l'emissione di un nuovo atto**.

Tali sono le conclusioni a cui giungo i giudici di Palazzaccio dopo aver esaminato la vicenda in contestazione: la società a seguito di verifica generale **definiva le constatazioni** rilevate nel processo verbale di constatazione stipulando un accordo finalizzato alla definizione **in adesione**.

Venivano poi eseguite **ulteriori verifiche** dalla Guardia di Finanza in relazione ai conti correnti della contribuente, a seguito delle quali l'Agenzia delle Entrate notificava, **per le medesime annualità già oggetto di verifica fiscale, ulteriori atti di accertamento**, i quali venivano impugnati dalla contribuente che ne contestava l'illegittimità stante l'accordo di adesione perfezionato.

Per ben comprendere la portata della pronuncia in commento occorre però una preliminare e **breve disamina** dell'istituto **dell'accertamento integrativo**.

Il principio di **unicità e globalità** dell'atto di accertamento è la regola del nostro ordinamento tributario, anche a garanzia del contribuente che deve avere certezza dell'accertamento ricevuto e che lo stesso non nasconda altro.

Vi sono comunque due **eccezioni**:

- **l'accertamento parziale**, ossia l'atto che non chiude definitivamente il discorso sui

possibili accertamenti che vedono destinatario il contribuente;

- **l'accertamento integrativo**, ossia un atto notificato successivamente ad un precedente accertamento.

L'accertamento integrativo è disciplinato **dall'[articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973](#)** per quanto riguarda le imposte dirette e **dall'[articolo 57, comma 4, D.P.R. 633/1972](#)** per quel che concerne l'Iva.

Dall'analisi delle citate disposizioni emerge che la possibilità di emettere un avviso di accertamento integrativo è subordinata alla sopravvenuta conoscenza di **nuovi elementi** tali da modificare l'originaria pretesa impositiva.

In altre parole, elementi tali che, **se conosciuti prima** dell'emissione dell'atto originario, **avrebbero comportato una rideterminazione in aumento** del reddito o del maggior reddito e della base imponibile Iva.

Appare ormai consolidato l'orientamento per cui i nuovi elementi sono da considerare nuovi **se non erano neppure conoscibili all'atto della precedente istruttoria**.

A ciò si aggiunga che **l'[articolo 2, comma 4, D.Lgs. 218/1997](#)** stabilisce che anche nel caso in cui le contestazioni fiscali siano **state definite con un accertamento con adesione**, l'attività accertatrice possa essere **reiterata**, qualora:

- l'ufficio sia venuto a conoscenza di nuovi elementi in base ai quali si possa accertare un maggior reddito in misura **superiore al 50 %** del reddito definito e **comunque non inferiore a 74.468,53 euro**;
- sia stato definito un accertamento **parziale**;
- la definizione riguardi i redditi derivanti da **partecipazione nelle società** o nelle associazioni indicate nell'[articolo 5 Tuir](#), o in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- l'azione accertatrice sia esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), **alle quali partecipa il contribuente** nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Nell'annotata pronuncia, i giudici valorizzano il dato testuale delle disposizioni sopra commentate e rigettano la doglianza esposta dal contribuente confermando la **legittimità** dell'avviso di accertamento **integrativo emesso dopo l'avvenuta adesione**.

In particolare, richiamando i principi sanciti con la sentenza della **[Cassazione n. 1542 del 22.01.2018](#)**, hanno ribadito che è legittimo l'accertamento integrativo in caso di sopravvenuta conoscenza di elementi «*noti ad un ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'atto al momento dell'adozione dello stesso, senza che rilevi in senso contrario né l'articolo 33 del medesimo decreto, che pone solo un dovere di reciproca collaborazione tra uffici finanziari e Guardia di finanza, né la circostanza che sia stato effettuato un primo accertamento parziale, in*

*quanto si tratta di uno strumento volto a favorire la sollecita emersione della materia imponibile, che **non preclude**, pertanto, l'esercizio **dell'ulteriore azione accertatrice**, anche **ove definito con adesione**».*

I giudici hanno quindi confermato l'orientamento che estende l'ambito applicativo dell'accertamento integrativo **attenuando**, però, il **principio dell'unicità dell'accertamento** alla base dell'[articolo 43 D.P.R. 600/1973](#).

Ne deriva una **limitazione** dei diritti di **tutela del contribuente** che, nonostante l'intento collaborativo mostrato da quest'ultimo addivenendo ad un accordo in adesione, si vede di fatto **esposto a reiterati accertamenti** e privato di alcuna certezza circa i rapporti giuridici teoricamente già definiti.