

Con ordinanza n. 1287 del 20 gennaio 2025, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha affrontato il tema dei presupposti dell'avviso di accertamento successivo ad un avviso di accertamento parziale emesso ai sensi dell'art. 41-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, oggetto di plurimi conformi arresti della Suprema Corte. Esso prevede, in particolare, che «*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 da segnalazioni effettuate 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 parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile, compresi i redditi da partecipazione in società, associazioni e imprese di cui all'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, o l'esistenza di deduzioni, esenzioni e 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 imponibile, ovvero la maggior imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal D.L.vo 19 giugno 1997, n. 218. Non si applica la disposizione dell'art. 44*». In tema di Iva, disposizione analoga e del tutto sovrapponibile a quella di cui al citato art. 41-bis (cfr. Cass. civ. 19 ottobre 2007, n. 21941) è recata dall'art. 54, comma 5, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, a mente del quale, «*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 effettuate 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 maggior imposta non versata, escluse le ipotesi di cui all'art. 54-bis, anche avvalendosi delle procedure previste dal D.L.vo 19 giugno 1997, n. 218*». La Suprema Corte ha in più occasioni avuto modo di affermare che l'accertamento parziale di cui ai citati artt. 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, «è uno strumento diretto a perseguire la finalità di sollecita emersione della materia imponibile, ove le attività istruttorie diano contezza della sussistenza di attendibili posizioni debitorie», ma non costituisce «un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 e 55 del d.P.R. n. 633 del 1972, bensì una modalità procedurale che ne segue le stesse regole», ciò in ragione della premessa introduttiva della disciplina dettata dagli articoli in questione (applicabili «senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43», quanto all'art. 41-bis, e «dall'art. 57», quanto all'art. 54, quinto comma), la quale è deputata a circoscrivere il termine complessivo entro il quale l'Amministrazione può esercitare la potestà accertativa, tenendo distinto il metodo di accertamento con la tempistica dello stesso (cfr. Cass. civ. 28 ottobre 2015, n. 21984; Cass. civ. 7 novembre 2019, n. 28681; Cass. civ. 1° ottobre 2018, n. 23685; Cass. civ. 4 aprile 2018, n. 8406). La differenza qualitativa di tale tipo di accertamento rispetto a quello ordinario non discende invero dalla particolare semplicità della segnalazione, potendo esso basarsi anche su una verifica generale (vedi Cass. civ. 12 maggio 2006, n. 11057; Cass. civ. 7 febbraio 2008, n. 2833; Cass. civ. 5 febbraio 2009, n. 2761; Cass. civ. 22 gennaio 2010, n. 1150), bensì dalla disponibilità, in capo all'Amministrazione, di elementi (non necessariamente provenienti da segnalazione di soggetti ad essa estranei, ben potendo derivare anche da fonti interne) idonei a dare contezza della sussistenza, a qualsiasi titolo, di attendibili posizioni debitorie, senza richiedere, in ragione della loro oggettiva consistenza, l'esercizio di un ufficio valutativo ulteriore rispetto a quello che si risolve nel recepire e fare proprio il contenuto della segnalazione o lo svolgimento di ulteriori attività di approfondimento (appannaggio di accertamenti più complessi), valendosi di una «sorta di automatismo argomentativo» indotto da quelle fonti di conoscenza, per modo che il confezionamento dell'atto risulta possibile sulla base della sola segnalazione senza necessità di ulteriore approfondimento (cfr. Cass. civ. 23 dicembre 2014, n. 27323; Cass. civ. 10 febbraio 2016, n. 2633). Orbene, nella giurisprudenza di legittimità è ritenuto pacifico che la locuzione che, aprendo le disposizioni di cui ai citati artt. 41-bis d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 d.P.R. n. 633 del 1972, fa salva

L'ulteriore azione di accertamento nei termini di decadenza previsti, faccia riferimento a pretese dell'Ufficio fondate su fonti diverse da quelle prese a base dall'accertamento parziale o comunque su dati la cui conoscenza, da parte dell'Ente impositore, sia sopravvenuta all'accertamento (sul punto Cass. civ. 4 agosto 2010, n. 18065; Cass. civ. 4 dicembre 2020, n. 27788; Cass. civ. 22 aprile 2022, n. 12854). E ciò non in ragione dell'applicazione degli artt. 43, comma 4, d.P.R. n. 600 del 1973, e 57, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, in tema di accertamento integrativo, stante la non sovrapposibilità di tale istituto con quello dell'accertamento parziale, siccome dettati per diverse finalità e soggetti a differenti discipline (vedi Cass. civ. 1° ottobre 2018, n. 23685; anche Cass. civ. 28 ottobre 2015, n. 21992), bensì in applicazione del principio di tendenziale unicità che connota gli accertamenti, di cui i due strumenti previsti dagli artt. 41-bis e 43 d.P.R. n. 600 del 1973 e 54, comma 5, e 57, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 costituiscono deroga. Ne consegue che l'accertamento susseguente a quello parziale non può basarsi su atti o fatti acquisiti e già conosciuti dall'ente impositore fin dall'origine ma non contestati, ma deve necessariamente fondarsi su nuovi elementi atti a giustificarlo, non essendo ammissibile un accertamento a singhiozzo, senza che di essi debba darsi indicazione in modo specifico a pena di nullità, come invece sancito dall'art. 43 del citato d.P.R.

Riferimenti Normativi:

- art. 41 bis, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600