

GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

In questo numero:

- ❖ C. LONGOBARDO, La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: presidio per la garanzia erariale o strumento di forzatura dei principi costituzionali in materia penale?
- ❖ G. PETRILLO, Note sulla dichiarata incompatibilità europea della disciplina nazionale Iva relativa alle società di comodo: verso l'allineamento ai principi di neutralità e proporzionalità (nota a Corte di Giustizia UE, sentenza 7 marzo 2024, causa C-341/22)
- ❖ G. GRIMALDI, Principio di unitarietà dell'accertamento tributario e natura e limiti dell'istituto dell'accertamento integrativo: spunto per una riflessione critica sul rapporto tra vecchi problemi e nuove norme (nota a Cass., 29 gennaio 2024, n. 2683)

GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

Fascicolo 4/2023 - Vol. XCVI

DIRETTORE RESPONSABILE

Ivan Vacca

DIREZIONE SCIENTIFICA

Loredana Carpentieri, Carlo Longobardo, Marco Miccinesi,
Francesco Pistolesi, Dario Stevanato

COMITATO DI REDAZIONE

Giulia Boletto, Daniela Conte, Filippo Dami, Barbara Denora,
Antonio Perrone, Andrea Poddighe, Alessia Sbroiavacca

COORDINAMENTO DI REDAZIONE

Barbara Denora

COMITATO DEI REVISORI ESTERNI

Marco Allena, Enrico Mario Ambrosetti, Augusto Barbera,
Gianluigi Bizioli, Marco Boccaccio, Clelia Buccico, Giovanni
Cabras, Silvia Cipollina, Marcello Clarich, Angelo Contrino,
Francesco Crovato, Andrea Giovanardi, Giuseppe Ingrao, Ar-
turo Maresca, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina,
Sergio Moccia, Mario Nussi, Roberto Schiavolin, Thomas Tas-
sani, GianLuigi Tosato, Antonio Felice Uricchio, Giuseppe Vanz

Rivista fondata da Assonime nel 1927

ISSN 1826-2430

www.giurisprudenzaimposte.it

giurisprudenza.imposte@assonime.it

INDICI

DOTTRINA

C. LONGOBARDO, La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: presidio per la garanzia erariale o strumento di forzatura dei principi costituzionali in materia penale?

363

G. PETRILLO, Note sulla dichiarata incompatibilità europea della disciplina nazionale Iva relativa alle società di comodo: verso l'allineamento ai principi di neutralità e proporzionalità (nota a Corte Giustizia UE, 7 marzo 2024, causa C 341/22)

396

G. GRIMALDI, Principio di unitarietà dell'accertamento tributario e natura e limiti dell'istituto dell'accertamento integrativo: spunto per una riflessione critica sul rapporto tra vecchi problemi e nuove norme (nota a Cass., 29 gennaio 2024, n. 2683)

428

INDICE ANALITICO

ACCERTAMENTO INTEGRATIVO-MODIFICATIVO

Unitarietà dell'accertamento – Decadenza dal potere accertativo (Cass., Cass. Sez. V, ordinanza, 11 gennaio – 29 gennaio 2024, n. 2683, con nota di Giulia Grimaldi)

419

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)

Diritto alla detrazione dell'IVA – Nozione di soggetto passivo – Principio di neutralità fiscale – Principio di proporzionalità – Società non operativa – Normativa nazionale che nega il diritto alla detrazione, al rimborso o alla compensazione dell'IVA a monte (Corte di Giustizia UE, sentenza 7 marzo 2024, causa C-341/22, con nota di Giovanna Petrillo)

385

INDICE CRONOLOGICO

Cass. civ., Sez. V, ordinanza, 11 gennaio – 29 gennaio 2024, n. 2683

419

Corte di Giustizia UE, sentenza 7 marzo 2024, causa C-341/22

385

20.1. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza, e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della controversia.

20.2. Risultano anche integrati i presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, del c.d. doppio contributo.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto da A.A., che condanna al pagamento delle spese processuali in favore della costituita controricorrente, e le liquida in complessivi Euro 2.300,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, l'11 gennaio 2024.

Depositato in Cancelleria il 29 gennaio 2024.

Principio di unitarietà dell'accertamento tributario e natura e limiti dell'istituto dell'accertamento integrativo: spunto per una riflessione critica sul rapporto tra vecchi problemi e nuove norme (nota a Corte di cassazione, n. 2683 del 29 gennaio 2024) (*)

ABSTRACT: Nella pronuncia in commento, la Corte di Cassazione torna ad affrontare il tema dell'unitarietà dell'accertamento tributario, e la problematica dei limiti applicativi che deve trovare, in relazione allo stesso, l'istituto - derogatorio - dell'accertamento integrativo. Le posizioni espresse dalla Corte, pur inserendosi nel solco dei suoi più recenti precedenti giurisprudenziali, si rivelano estremamente problematiche e, ad oggi, non più attuali. Il presente contributo, muovendo dall'analisi delle argomentazioni esposte dai Giudici di legittimità nella pronuncia in commento, mira a elaborare qualche riflessione di più ampio respiro, evidenziando le criticità - in rapporto anche alle ricadute applicative del neointrodotta art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, che offre espressa consacrazione normativa al principio di unitarietà dell'accertamento, elevandolo a principio

(*) Pubblicazione sottoposta a revisione anonima da parte di un componente del Comitato di valutazione scientifica della rivista.

G. Grimaldi

generale dell'ordinamento tributario - di quegli orientamenti giurisprudenziali fautori di un'interpretazione poco rigorosa degli istituti derogatori del principio di unicità e di un sistematico svilimento di quest'ultimo, a detrimento non solo degli interessi individuali del contribuente, ma anche dell'interesse generale al buon andamento dell'azione amministrativa.

In the ruling under review, the Supreme Court once again addresses the issue of the unity of tax assessment and the related problem of the limits to observe applying the derogatory institute of integrative assessment. The positions expressed by the Court, although in line with its most recent pronouncements, turn out to be severely problematic and, as of today, out of date. Moving from the analysis of the arguments outlined in the ruling under review, and in relation also to the applicative repercussions of the newly introduced art. 9-bis of the Statute of Taxpayers' Rights, which offers express normative consecration to the principle of unitary assessment, elevating it to a general principle of the tax system, the present contribution aims to elaborate some broader reflections, highlighting the critical issues of those rulings that, endorsing a less than rigorous interpretation of the institutes derogating from the principle of unitary assessment, imply a systematic debasement of the latter, to the detriment not only of the taxpayer's rights but also of the general interest in the good administration.

PAROLE CHIAVE: Accertamento integrativo – Art. 43 c. 3 d.P.R. n. 600/1973 - Principio di unitarietà dell'accertamento fiscale – Riforma fiscale – Art. 9-bis l. n. 212/2000

KEYWORDS: *Integrative assessment – Art. 43.3 Pr. Decree no. 600/1973 – Unitary tax assessment principle – Tax reform – Art. 9-bis l. no. 212/2000*

SOMMARIO: *1. Il caso di specie e la decisione della Corte. – 2. Il principio di unitarietà dell'accertamento tributario e il suo ingresso nello Statuto. – 3. L'istituto dell'accertamento integrativo quale deroga espressa al principio di unitarietà... – 4. ... e la recente evoluzione giurisprudenziale, nel segno della progressiva espansione applicativa dell'istituto. – 5. Una lettura orientata*

della pronuncia in commento, in rapporto anche al novello art. 9-bis dello Statuto. – 6. Conclusioni.

1. Il caso di specie e la decisione della Corte

La pronuncia in commento involge, tra le altre portate all'attenzione della Corte, l'annosa questione giuridica della vigenza e dei limiti, nel nostro ordinamento tributario, del principio di unitarietà dell'accertamento, e della portata dei requisiti normativi richiesti per l'applicazione dell'istituto – derogatorio – dell'accertamento integrativo-modificativo di cui all'art. 43 co. 3 d.P.R. n. 600/73.

Sul tema è intervenuta anche la recente riforma fiscale che, nella sua opera di riscrittura dello Statuto dei diritti del contribuente, vi ha inserito una norma espressa a consacrazione del principio di unitarietà dell'accertamento – l'art. 9-bis⁻¹. Ciò che rende la questione, per come espressa anche dal pronunciamento della Corte, quanto mai attuale, e offre interessanti spunti di riflessione in punto di opportunità, alla luce anche del novellato quadro normativo, di quegli orientamenti giurisprudenziali progressivamente affermatasi circa l'interpretazione dei requisiti normativi previsti dall'art. 43 co. 3, in rapporto anche all'estensione da riconoscere oggi al principio di unitarietà dell'accertamento tributario, divenuto ormai di centrale rilievo.

La vicenda processuale alla nostra attenzione trae origine dall'emissione di un avviso di accertamento nei confronti di un soggetto ritenuto socio occulto, con poteri gestori di fatto, di una società cooperativa, presso la quale si era effettuato un ingente recupero fiscale per aver la stessa emesso fatture soggettivamente inesistenti.

L'Amministrazione finanziaria aveva difatti proceduto a contestare le violazioni della cooperativa in capo alle persone fisiche ritenute materialmente responsabili delle stesse, ovvero a quei soggetti che, per come era emerso, detenevano il potere di firma sui conti corrente intestati alla società; tra di essi vi era anche il soggetto accertato del nostro caso di specie, nei confronti del quale veniva dunque emesso recupero per l'omessa dichiarazione e versamento di ritenute.

Tra i suoi molti motivi di ricorso, il contribuente, per quanto qui di nostro interesse, rilevava tuttavia l'intervenuta decadenza

¹ Introdotto ad opera dell'art. 1 c. 1 lett. i) D.lgs. n. 219/2023. La disposizione è in vigore a far data dal 18 gennaio 2024.

dal potere accertativo dell'Amministrazione, per aver la stessa già previamente emanato un accertamento nei suoi confronti per la stessa annualità, nel quale era stata ricostruita la sua posizione complessiva mediante un accertamento sintetico.

A fronte della soccombenza nel primo e nel secondo grado di giudizio, il contribuente riproponeva il motivo di ricorso, per violazione di legge, in sede di legittimità, ribadendo l'intervenuta decadenza dal potere accertativo dell'Amministrazione a seguito dell'emissione del primo avviso di accertamento.

Ebbene, la Corte di Cassazione, nel pronunciarsi sul motivo di ricorso, richiama il principio di tendenziale unicità dell'accertamento, riconoscendone l'operatività nell'ordinamento tributario quale principio con cui necessariamente doversi confrontare per stabilire se, ed entro quali limiti, sia consentita l'integrazione di un accertamento già adottato nei confronti del medesimo contribuente per lo stesso periodo d'imposta.

Al riguardo, la Corte non si distanzia dai propri precedenti, e confronta la tenuta del principio, nel caso concreto, con i requisiti normativi prescritti dalla norma derogatoria di cui all'art. 43 c. 3 d.P.R. n. 600/73, che consente di frazionare l'accertamento, emanando un secondo avviso a integrazione di uno ordinario precedentemente emesso, tutte quelle volte in cui vi sia la "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" in capo all'Amministrazione.

Nel valutare la sussistenza dei requisiti richiesti dalla norma per l'applicabilità dell'istituto dell'accertamento integrativo, la Corte condivide pienamente le valutazioni del giudice di secondo grado, ponendo in evidenza due elementi, sulla base dei quali ritiene legittima l'emissione del secondo atto impositivo: da una parte, il fatto che la nuova contestazione fosse avvenuta per il tramite di una distinta procedura, riferita ad un modello differente rispetto a quello oggetto del primo accertamento (il modello 770, piuttosto che la dichiarazione dei redditi), e iniziata peraltro nei confronti di soggetto diverso, con accertamento pertanto del tutto indipendente da quello previamente svolto; dall'altra, che gli elementi posti alla base del secondo accertamento rappresentassero elementi nuovi, connessi con il ruolo che il contribuente ricopriva nella cooperativa (dunque acquisiti a seguito dell'accertamento operato nei confronti della stessa), e relativi perciò a fatti completamente diversi. Trattasi in particolare, ai fini del successivo accertamento compiuto nei confronti del socio, del

riscontro della delega di firma che lo stesso aveva su uno dei conti della società, e del fatto che lo stesso avesse, effettivamente, operato su questo conto. Di talché i due accertamenti, emessi nei confronti dello stesso soggetto persona fisica, risulterebbero fondati su elementi probatori distinti e separati².

Cosicché, secondo il giudizio della Corte, i fatti accertati, del tutto nuovi, e diversi, da quelli accertati con il primo avviso, ben potevano essere contestati con successivo accertamento integrativo, nel pieno rispetto del requisito normativo di cui all'art. 43 co. 3 d.P.R. n. 600/73.

2. Il principio di unitarietà dell'accertamento tributario e il suo ingresso nello Statuto

Per apprezzare il contenuto della pronuncia in commento, è bene partire da un esame del quadro delle norme e dei principi vigenti in materia, per come anche “ristrutturati” a seguito dell'intervento della recente riforma³, pregna di notevoli ricadute applicative.

Come ben noto, il principio di unitarietà dell'accertamento, richiamato dalla Corte di Cassazione, è concetto assai risalente in ambito tributario. Nonostante, difatti, precedentemente alla riforma non vi fosse un'espressa disposizione di parte generale che sancisse l'operatività del principio, la dottrina maggioritaria e la prevalente giurisprudenza ne rinvenivano la fonte in talune disposizioni di diritto positivo; ci si riferisce, in particolare, al disposto di cui all'art. 43 ult. co. d.P.R. n. 600/1973 (nonché, ai fini IVA, di cui all'art. 57, ult. co., d.P.R. n. 633/1972, avente analogo contenuto), dal quale, in considerazione degli stringenti limiti apposti dal legislatore per la reiterazione dell'attività

² Si legge nella parte motiva della sentenza in commento: “*La valutazione espressa dalla CTR non merita invero censure. L'amministrazione finanziaria avendo proceduto, con riferimento all'anno 2007, ad accertamento sintetico del reddito del contribuente che non aveva presentato la dichiarazione dei redditi, ha quindi accertato in diversa procedura, peraltro non iniziata nei suoi confronti, che il A.A. si era reso responsabile di ulteriori violazioni fiscali, in quanto partecipe e gestore della società Alfa Coop. Trattasi di accertamento del tutto indipendente dal primo, e relativo a fatti completamente diversi e nuovi, pertanto senz'altro verificabili e separatamente contestabili nei confronti dell'odierno ricorrente.*”

³ Per una visione d'insieme delle modifiche introdotte dalla recente riforma allo Statuto dei diritti del contribuente, e delle loro implicazioni, si rinvia a M. BASILAVECCHIA, *Il nuovo Statuto del contribuente e il suo ruolo*, in *IPSOA Quotidiano*, 18 novembre 2023; A. CARINCI, *Revisione dello Statuto del contribuente tra ambizioni e criticità*, in *il fisco*, 37, 2023, p. 3467 s., e G. MELIS, *Una valutazione di insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi generali*, in *Il Fisco*, 47-48, 2024, p. 4441 s.

accertativa a seguito dell'emissione di un primo avviso "ordinario", si inferiva, *a contrario*, che l'accertamento d'imposta dovesse considerarsi tendenzialmente unitario – poiché uno e uno solo con riferimento a ciascun periodo d'imposta – e, in quanto unico, anche globale – in quanto avente ad oggetto l'intero presupposto d'imposta attribuito al contribuente -.^{4 5}

Negli anni si è tuttavia assistito ad un progressivo allontanamento dal principio, a opera sia del legislatore – il quale ha modificato gli istituti derogatori dello stesso in senso decisamente espansivo – sia della giurisprudenza, che ha ulteriormente allargato le maglie applicative di questi ultimi. Di talché, non si può non riconoscere come il principio abbia attraversato un *iter* evolutivo -o, piuttosto, involutivo - alquanto

⁴ Nel senso di riconoscere la vigenza nell'ordinamento tributario di un principio di unitarietà dell'accertamento si è espressa, negli anni, la più autorevole dottrina. Tra la recente manualistica vedasi, per tutti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Cedam, 2017; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2023, partic. p. 414 s; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Giuffrè, 2007, p. 306 s.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Generale*, UTET, 2017, p. 238 s. Per una ricostruzione estremamente accurata dell'operatività del principio, si rinvia all'opera di E. BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, Giappichelli, 2014.

⁵ Altri riferimenti normativi, implicanti l'operatività nell'ordinamento tributario del suddetto principio – o, quanto meno, tali da non metterne in dubbio la vitalità nel sistema delle norme ordinarie in tema di accertamento -, venivano di sovente rinvenuti nelle disposizioni di cui agli artt. 40, co. 2, e 38, co. 2, del d.P.R. n. 600/1973, secondo cui alla rettifica delle dichiarazioni – rispettivamente, di società e associazioni, e di persone fisiche – si procede con unico atto, nonché nella norma di cui all'art. 37 dello stesso decreto, la quale, nel disporre che gli Uffici fiscali provvedono al loro accertamento in base ai risultati dei controlli e delle ricerche effettuati, mette in luce "lo stretto collegamento" che deve insistere tra accertamento ed istruttoria, nel senso che quest'ultima debba interamente confluire, e riversarsi, nell'atto emesso dall'Amministrazione. Sul punto, v. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 414, nonché E. BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa*, cit., partic. p. 98 s. Nonché, si ritiene, un rafforzamento implicito del principio potesse trarsi, per quanto concerne le imposte dirette, anche dall'art. 44 del d.P.R. n. 600/1973, il quale, nel prevedere la partecipazione all'accertamento del Comune di domicilio fiscale del contribuente, contribuisce a delineare un sistema in cui idealmente confluiscono, nell'unico avviso emanato, tutte le fonti reddituali note e conoscibili alla Pubblica Amministrazione.

travagliato⁶, tanto da portare alcuni Autori a sostenere ormai avvenuto il suo superamento⁷.

È in questo quadro che si inserisce il nuovo articolo 9-bis dello Statuto, a norma del quale “*Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta*”.

Come accennato in premessa, con tale disposizione il legislatore, affermando espressamente il divieto di “ne bis in idem” nel procedimento tributario, ha offerto espressa consacrazione normativa al principio di unitarietà e globalità dell'accertamento, collocandolo nell'alveo dei principi generali dell'ordinamento fiscale e imponendo la regola per cui il soggetto passivo, in rapporto allo stesso tributo, per qualsivoglia violazione commessa nel medesimo anno d'imposta non può essere gravato da più di una unitaria e complessiva attività accertativa⁸.

⁶ Per una ricostruzione evolutiva dell'ordinamento tributario nel senso del progressivo suo allontanamento dal principio di unitarietà, in rapporto anche al superamento (avvenuto in seguito alla Riforma Vanoni degli anni Settanta) della determinazione induttiva generalizzata del reddito, cui è stata preferita una metodologia accertativa di tipo analitico; al progressivo incremento degli obblighi strumentali; al passaggio da controllo sistematico a controllo eventuale, basato su criteri selettivi, e all'estensione degli obblighi dichiarativi, i quali tutti rappresentano fattori che hanno spinto il legislatore ad affiancare all'accertamento ordinario, tendenzialmente unitario, istituti derogatori, si rinvia a E. BAGAROTTO, op. ult. cit., p. 73 ss.

⁷ Non v'è infatti, in dottrina, chi non abbia ritenuto che, essendosi negli anni andati sempre più verso la frammentazione dell'attività accertativa quale *modus operandi* ordinario dell'azione dell'amministrazione fiscale, il principio debba ormai ritenersi del tutto superato, dovendosi ormai ritenere gli istituti tradizionalmente derogatori del principio, tra cui l'accertamento parziale e integrativo, quali mere conferme ed espressione del diverso e opposto principio della “*istituzionale frammentazione*”, risultante dal complesso delle norme ordinariamente e generalmente vigenti, e non dalle deroghe al principio di unitarietà. Sul punto, v. S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1, 1990, partic. p. 799 s. Nel senso del progressivo andamento verso il superamento del principio, v. anche G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, in *Riv. dir. trib.*, 7-8, 2005, p. 861 s., partic. p. 895 s.

⁸ Per una delle prime compiute trattazioni su struttura e implicazioni della nuova norma introdotta all'art. 9-bis dello Statuto, si rinvia a F. DAMI, *L'unicità dell'accertamento*, in G. FERRANTI (a cura di), *Adempimento collaborativo, accertamento e contenzioso (Collana Riforma fiscale)*, Milano, 2024, p. 105 ss. Tra i primi commenti all'articolo, si rinvia anche al contributo di G. MELIS, *Avviso di accertamento: il principio di unicità trova*

Ratio e substrato costituzionale del principio, ora come allora, sono da rinvenirsi nelle istanze di tutela del diritto di difesa del contribuente, di cui all'art. 24 Cost. – la cui posizione sarebbe, evidentemente, notevolmente aggravata da una parcellizzazione dell'attività accertativa svolta nei suoi confronti –; dalle esigenze di certezza e stabilità dei rapporti giuridici, e di tutela dell'affidamento; nonché dallo stesso interesse, di natura pubblicistica, al buon andamento e all'imparzialità della P.A., di cui all'art. 97 Cost., potenzialmente compromesso dalla dispersione di risorse pubbliche che consegue ad un'ingiustificata frammentazione delle attività di rettifica.

In rispondenza a tali insopprimibili istanze, la norma novella esprime così una inequivocabile scelta di (delicato) bilanciamento operata dal legislatore, il quale, pur soppesandolo con il contrapposto interesse erariale alla riscossione, ha ritenuto, da una parte, di dover riportare in primo piano l'interesse alla tutela dei diritti fondamentali del contribuente e, in specie, del suo diritto di difesa, nel rispetto del principio di proporzionalità e a presidio del principio di certezza del diritto⁹. Ma non solo. Prescrivendo la regola secondo la quale per ogni tributo l'azione accertativa può essere esercitata una sola volta per ciascun periodo d'imposta, ed esprimendo così una compiuta realizzazione del principio di unitarietà, la norma vuole implicare, come specificato anche nella relazione governativa, “*il passaggio dalla tendenziale unicità dell'atto accertativo all'unicità dell'azione accertativa*”¹⁰, complessivamente intesa, e porre così l'accento non solo sulla tutela dei diritti individuali del contribuente, ma anche sull'interesse generale al buon andamento della Pubblica Amministrazione, da perseguire esortando gli Uffici fiscali a svolgere la propria attività accertativa in modo efficiente, efficace e orientato, adottando le proprie determinazioni a seguito di un'istruttoria completa e atta a ricostruire, per quanto più possibile, l'effettiva capacità contributiva disvelata dal contribuente soggetto a rettifiche¹¹. In questo senso, la norma, nel perseguire l'unitarietà dell'azione fiscale accertativa, pare chiara nel considerare convergenti, e non contrapposti, gli

(finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari, in *IPSOA Quotidiano*, 25 novembre 2023.

⁹ Cfr. la Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente, p. 7

¹⁰ Relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo recante modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente, p. 8.

¹¹ Al riguardo si vedano anche F. DAMI, *L'unicità dell'accertamento*, cit., e G. MELIS, op. ult. cit.

interessi del singolo e l'interesse generale¹², ridimensionando, in qualche modo, il rilievo – spesso posto in posizione di preminenza – dell'interesse fiscale, il quale è certo meritevole di tutela, ma il cui perseguimento, qualora svolto al di fuori dei canoni della ragionevolezza, ben può portare a risultati deteriori per la collettività. È in quest'ottica che è possibile apprezzare come consimili fattispecie si rivelino estremamente complesse, e richiedano un lavoro di bilanciamento attento e attualizzato, da svolgere con cauta ponderazione.

La norma stessa, del resto, pur posto che persegue lo scopo di rafforzare il principio di unitarietà e di ripristinarne una piena operatività – andata disperdendosi negli anni –, continua a configurarlo, in linea con il passato, come principio non assoluto ma tendenziale: restano inalterate, da una parte, le deroghe espresse al principio, già vigenti, che consentono, entro certi limiti normativamente predeterminati, l'adozione di più atti di accertamento o di rettifica con riferimento alla medesima posizione, assunti all'esito di un'attività accertativa non unitaria, bensì frammentata (trattasi, in particolare, delle rettifiche cartolari e documentali scaturenti dai controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973, nonché degli istituti dell'accertamento parziale e dell'accertamento integrativo-modificativo); dall'altra, resta ferma la previsione dell'emendabilità – in autotutela – dei vizi formali e procedurali. E sono proprio tali istituti, se propriamente applicati, a rappresentare il necessario completamento del giudizio di bilanciamento operato dal legislatore, quali valvole di sfogo del sistema capaci di rappresentare il necessario punto di raccordo tra interessi contrapposti di rilievo costituzionale, contemperando le istanze sottese all'unitarietà dell'accertamento, sopra viste, con l'ineludibile interesse fiscale – che riflette anch'esso, del resto, l'interesse generale all'accertamento della capacità contributiva effettiva –, tale da dover prevalere se ed in quanto ciò sia giustificato da circostanze oggettive.

Si osservi infine che di primario rilievo vi è anche la collocazione della norma. Il legislatore ha scelto di inserire tale disposizione

¹² La limitazione della frammentazione dell'accertamento a quelle sole ipotesi, normativamente previste, in cui effettivamente vi sia l'insopprimibile necessità, oggettivamente giustificata, a procedere alla rinnovazione dell'accertamento, risponde a un'esigenza non solo del singolo, che vede tutelato il suo diritto di difesa, ma anche della pubblica amministrazione, e di riflesso della collettività, che dovrebbe essere orientata, ex art. 97 Cost., ai principi di imparzialità e buon andamento, muovendosi con azioni efficaci ed efficienti. Sul punto cfr. anche S. DONATELLI, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Giappichelli, 2013, partic. p. 288.

in una fonte, quale lo Statuto dei diritti del contribuente, avente, da una parte, ambito applicativo generalizzato, di modo che il principio di unitarietà si connota di un'operatività ben più estesa rispetto al passato, non più limitata a imposte dirette e IVA¹³; dall'altra, cui viene riconosciuta una particolare valenza interpretativa, quale espressione di "principi generali" dell'ordinamento, attuativi delle norme costituzionali e – a seguito della Riforma - sovranazionali¹⁴, che devono orientare l'interprete nell'applicazione delle norme tributarie quali "criteri di interpretazione"¹⁵. Si da conferire alla novella disposizione, come si avrà modo di approfondire nel proseguito, una particolare incisività ermeneutica, con ricadute applicative che vanno ben oltre l'astratta enunciazione di principio.

¹³ Si osservi, al riguardo, che il principio di unitarietà parrebbe adesso poter essere applicato, con ambito impositivo generalizzato, anche con riferimento ai tributi degli enti locali; ipotesi prima esclusa dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Corte di Cassazione, ord. n. 27261/2023). L'estensione dell'operatività del principio, ad opinione di taluni primi commentatori della norma, non sarebbe comunque priva di criticità. In senso critico all'operatività del principio con riferimento ai tributi comunali, si registra la posizione di IFEL – Fondazione ANCI, Nota di approfondimento "Nuovo Statuto dei diritti del contribuente" del 5 febbraio 2024, p. 11 s., che non manca di evidenziare come il divieto di *bis in idem* rappresenti un principio generale che *sic ut est* risulta difficilmente applicabile, in via diretta, nell'ambito dei tributi comunali, senza quei necessari adattamenti, da realizzarsi per il tramite della fonte secondaria, che tengano conto delle peculiarità della fiscalità locale. Cfr. anche S. BALDONI, *L'impatto del divieto di «bis in idem» nei tributi locali*, in *Il Sole 24 ore - Norme&Tributi Plus EntiLocali&Edilizia*, 14 febbraio 2024.

¹⁴ Si noti, al riguardo, che il novellato art. 1 della l. n. 212/2000 recepisce il riferimento ai principi unionali e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, a rafforzamento delle garanzie previste dallo Statuto. Dovrà pertanto l'interprete, nell'attuazione delle nuove norme – tra cui quella dettata per il *ne bis in idem* procedurale - confrontarsi anche con i suddetti principi degli ordinamenti sovranazionali, per come anche interpretati dalle Corti europee.

¹⁵ Ciò che pare inserirsi nel solco di quella ricostruzione che, riguardo la portata da attribuire alle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, e alla valenza della sua clausola di "auto-qualificazione", ritiene che le stesse non possano propriamente configurarsi come parametri di costituzionalità, ma rappresentino piuttosto criteri esegetici da utilizzare per ricostruire un'interpretazione costituzionalmente orientata, e adeguatrice, delle norme dell'ordinamento tributario. Sul punto si rinvia a F. DAMI, *Brevi riflessioni sulla portata dello "Statuto del Contribuente" a margine di un emblematico caso di interpretazione autentica*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 867 ss. Nel senso di riconoscere come la nuova formulazione di cui all'art. 1 c. 1 Statuto assuma rilievo decisivo nel senso di assicurare alle norme dello Statuto "prevalenza" quali norme di principio e criteri di interpretazione adeguatrice, ma pur sempre equiordinate, e superare così la "crisi esistenziale e funzionale dello Statuto", si veda M. BASILAVECCHIA, *Il nuovo Statuto del contribuente e il suo ruolo*, cit.

3. L'istituto dell'accertamento integrativo quale deroga espressa al principio di unitarietà...

L'accertamento integrativo-modificativo¹⁶ - di cui agli artt. 43, ult. co., d.P.R. n. 600/1973¹⁷, e, ai fini IVA, 57, ult. co., d.P.R. n. 633/1972 - rappresenta una deroga al principio di unicità accertativa nella parte in cui consente agli Uffici, a determinate condizioni, ed entro gli ordinari termini decadenziali, di emettere un secondo avviso di accertamento che, appunto, integri o modifichi in aumento la pretesa¹⁸, a seguito di un

¹⁶ Per un inquadramento generale dell'istituto, oltre alla manualistica già citata, vedasi, per tutti: E. BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa*, cit., p. 143 ss.; S. DONATELLI, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, cit., partic. p. 283 s.; S. MULEO, *Atti impositivi modificativi di precedenti e derive in tema di accertamento integrativo in carenza di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 10, 2010, p. 567 s.; G. INGRAO, *L'accertamento parziale e l'accertamento integrativo*, in A. URICCHIO (a cura di), *L'accertamento tributario*, Giappichelli, 2014, p. 223 ss. L'istituto non ha subito radicali trasformazioni nel tempo, preesistendo anche alla Riforma Vanoni degli anni Settanta, e presentandosi apparentemente, sin dall'inizio, come un potere fisiologico dell'amministrazione, pur in deroga al principio di tendenziale unicità. Per un compiuto inquadramento storico dell'istituto, ad ogni modo, vedesi E. BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa*, cit., p. 144 ss., e fonti ivi citate; M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Giuffrè, 1988, p. 71 s., e S. DONATELLI, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, cit., p. 3 ss. Quest'ultimo Autore offre anche un'interessante analisi circa i limiti da tenere necessariamente in considerazione per poter continuare ad applicare, con cautela, gli orientamenti ermeneutici più datati sviluppatisi intorno all'istituto, a p. 18 ss.

¹⁷ A norma del quale: "3. 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 da parte dell'Agenzia delle entrate. 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 delle imposte". Di analogo contenuto è la disposizione di cui all'art. 57, ult. co., d.P.R. n. 633/1972, operante in materia di IVA.

¹⁸ Volendosi dare una nozione distinta dei due termini, può ritenersi che l'incremento della base imponibile, previsto dall'istituto, possa attuarsi o tramite l'integrazione, che consiste nella contestazione di nuovi imponibili, o tramite la modifica, che consiste in una riquantificazione o riqualficazione di un imponibile già accertato, ma pur sempre in aumento. Non potrebbe darsi, difatti, l'ipotesi di un accertamento integrativo che rechi una pretesa modificata in diminuzione, fattispecie che ricadrebbe nella diversa ipotesi dell'autotutela. Come correttamente osserva M. DEMETRI, *Autotutela sostitutiva e unicità dell'accertamento: note a margine di una recente ordinanza di remissione alle Sezioni Unite in tema di estensione dell'autotutela sostitutiva ai vizi sostanziali, anche alla luce delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 30 aprile 2024, l'accertamento integrativo è un qualcosa di diverso dal potere di annullamento: esso consente all'ufficio di aggiungere il secondo accertamento, affiancandolo, ad uno precedente, legittimo, senza sostituirlo,

primo avviso già previamente emanato, derogando così alla regola generale che vorrebbe che la posizione del contribuente fosse ricostruita globalmente in una procedura unitaria. La *ratio* alla base dell'istituto è da rinvenire nella necessità di non precludere lo svolgimento dell'attività accertativa qualora, sebbene sia già stato emanato un accertamento generale, sulla base di circostanze oggettive si presenti la possibilità di acquisire dati ulteriori atti ad ampliare, o modificare, la ricostruzione del presupposto impositivo a carico del contribuente già previamente accertato; ciò a tutela non solo dell'interesse erariale, ma anche a presidio del principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., che richiede di accertare la reale ed effettiva capacità reddituale. La norma, come già accennato, si inserisce in quell'opera di bilanciamento tra l'interesse a consentire la riedizione del potere accertativo e le istanze sottese al suo svolgimento invece unitario, prevedendo, all'art. 43 ult. co., che l'Ufficio, a fronte di un avviso di accertamento previamente emesso, possa rinnovare la propria attività accertativa solo qualora si verifichi “*la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*”. In particolare, la norma individua tre requisiti (oltre al rispetto degli ordinari termini decadenziali) cui subordinare la legittimità dell'utilizzo dell'accertamento integrativo. I primi due requisiti, di ordine sostanziale, coinvolgono la novità degli elementi e la sopravvenuta conoscenza degli stessi in capo all'Ufficio. Il terzo requisito di legittimità, di carattere procedurale e strumentale, pone uno specifico onere motivazionale, “rafforzato”, gravante sull'atto integrativo, nel quale, a presidio dell'effettivo rispetto dei due requisiti di carattere sostanziale, si dovrà dare specifica indicazione, a pena di nullità, di quali siano i nuovi elementi posti alla base dell'accertamento, e di come di essi l'Ufficio abbia avuto conoscenza; ciò per consentire un effettivo controllo giurisdizionale sul corretto operato degli Uffici.

Se il terzo requisito, di natura procedimentale, non pone grosse perplessità sul piano interpretativo, di converso sulla portata applicativa dei due requisiti di natura sostanziale si sono registrati, negli anni, orientamenti oscillanti. Per quanto concerne il requisito della novità degli elementi, deve

con una valutazione della fattispecie impositiva che è venuta in rilievo, e si è formata, solo per gradi, segnando una evidente diversità, strutturale e funzionale, dal potere di annullamento. Sull'accertamento, in particolare, modificativo, e sulla distinzione con l'accertamento integrativo, v. S. DONATELLI, *Profili ricostruttivi dell'avviso di accertamento modificativo*, in *Dir. prat. trib.*, 3, 2022, p. 759 s., e M. Logozzo, *La distinzione tra avviso di accertamento 'sostitutivo' e integrativo o modificativo*, in *Corr. Trib.*, 25, 2002, p. 2991 s.

preliminarmente chiarirsi che il termine “elemento” ha contenuto più ampio rispetto al mero elemento probatorio, e deve cioè intendersi riferito a qualunque fatto o circostanza, e dunque ogni notizia, documento, informazione o dato che sia idoneo a fondare una nuova contestazione nei confronti del contribuente¹⁹ ²⁰. Ciò posto, l’elemento dovrà essere nuovo, e cioè, in prima battuta, non essere elemento già valutato in un

¹⁹ Taluna giurisprudenza si è spinta a circoscrivere ulteriormente il perimetro nozionale di “elementi” rispetto a quello tracciato dal dato normativo, richiedendo, per ritenere legittima l’adozione di accertamento integrativo, che i nuovi elementi su cui esso si fonda debbano necessariamente essere elementi di fatto, e non inferenze presuntive. Sebbene, normalmente, le presunzioni si basino su elementi noti, conosciuti o quanto meno conoscibili già al perfezionamento del primo accertamento, si ritiene che ciò non sia passibile di escludere in radice che esse possano fondare un accertamento integrativo, dovendosi valutare, caso per caso, se non ci si trovi in uno di quei casi in cui l’accertamento presuntivo possa essere anche integrativo, poiché basato comunque su dati che non erano in un primo momento conoscibili. Sul punto, v. anche E. BAGAROTTO, *La frammentazione dell’attività accertativa*, cit., p. 168. Anche per quanto riguarda la fattispecie opposta, che concerne la possibilità di integrare con avviso successivo un primo accertamento eseguito secondo metodi induttivi, sebbene sia stata previamente espressa in giurisprudenza preclusione in tal senso –cfr. Cass. n. 3998/1980–, e si pongano certamente dei problemi di possibile sovrapposizione – e conseguente duplicazione della pretesa – tra la base imponibile ricostruita dal primo accertamento in via sintetica – e dunque in modo tendenzialmente forfetario e globale – e quella nello specifico accertata dal secondo avviso sulla base dei nuovi elementi, si ritiene che non possa operare una simile preclusione formale *tout court*, dovendosi procedere piuttosto a una verifica, anche qui caso per caso, di compatibilità sostanziale, che appuri se vi sia stata, o non vi sia stata, nel concreto, una sovrapposizione. Di talché, l’accertamento non sarà integrabile in tutti – ma solo – in quei casi in cui le nuove attività accertate siano anche solo astrattamente riconducibili al reddito già ricostruito in via induttiva (per maggiori approfondimenti, v. E. BAGAROTTO, op. ult. cit., p. 161).

²⁰ La norma non richiede, invece, che il nuovo elemento debba essere tale anche per la sua esternalità, e che provenga, cioè, da una segnalazione esterna. Sebbene non vi sia chi non abbia sostenuto suddetta ricostruzione (si vedano in particolare le teorie ricostruttive di M. BASILAVECCHIA, *L’accertamento parziale*, cit., p. 74 ss., e, seppur in senso critico, di L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento nelle imposte sui redditi e nell’IVA*, CEDAM, 1990, p. 138 ss.), si rileva che la norma non pone preclusioni alla rinnovazione dell’attività istruttoria, essendo destinata solo a limitare il potere di riedizione dell’attività accertativa, subordinato al rispetto dei limiti normativi previsti (in tal senso, E. BAGAROTTO, *La frammentazione dell’attività accertativa*, cit., p. 171). Si osservi al riguardo che, del resto, la *ratio* della norma è quella di consentire, a limitate condizioni, il riesercizio delle potestà accertative, evitando però di condonare così un negligente esercizio dei poteri dell’Amministrazione, ipotesi che viene scongiurata proprio inserendo il requisito della sopravvenuta conoscenza – da declinare, come si avrà modo di esporre nel proseguito, nei termini oggettivi della conoscibilità -. In quest’ottica, il fatto che l’attività istruttoria sottesa al secondo accertamento sia svolta dall’Amministrazione o da un altro ente non rileva, non rappresentando, di per sé, un pregiudizio alle istanze di tutela del contribuente e di buon andamento dei pubblici uffici.

precedente accertamento, non potendo l'accertamento integrativo rappresentare un'occasione per procedere, da parte dell'Amministrazione finanziaria, ad una diversa valutazione del materiale già acquisito²¹, e alla riedizione del proprio potere accertativo²².

In tal senso, la novità degli elementi posti alla base di questo tipo di accertamento ne rappresenta il fondamento e il limite: dovrà necessariamente potersi rinvenire un nesso, diretto e univoco, tra i nuovi elementi acquisiti e l'emersione della maggiore base imponibile, che potrà essere accertata solo se, e nella misura in cui, sia stata disvelata dai nuovi elementi pervenuti all'Ufficio, ricadendosi altrimenti nella fattispecie – vietata – della rivalutazione del materiale probatorio acquisito.

Volendo fare un passo ulteriore, il requisito della “novità” si arricchisce di una più ampia connotazione, se si considera l'ulteriore disposto della formulazione, che ne richiede anche “la sopravvenuta conoscenza”. Vale a dire, affinché un elemento possa dirsi “nuovo”, ai fini della norma, occorre non solo che esso non sia già confluito nel primo atto di accertamento, ma anche che la conoscenza dello stesso sia sopravvenuta, in capo all'Ufficio, rispetto al tempo del perfezionamento²³ del primo avviso²⁴. Particolare attenzione deve essere prestata

²¹ Su tal punto converge pressoché unanime dottrina. Si rinvia, fra tutti, ai chiarimenti di M. MICCINESI, *La sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi per gli accertamenti integrativi o modificativi*, in *Rass. trib.*, 2, 1985, p. 454 s., e F. PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, quale condizione di legittimità degli accertamenti integrativi e modificativi in materia di imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 2, 1991, p. 788 s. Si veda anche E. ARTUSO, *Sul requisito della ‘novità’ degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 4, 2018, p. 1654 s.

²² Osserva S. DONATELLI, *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, cit., p. 288, in aderenza a quella giurisprudenza sviluppatasi a partire da Cass. n. 10526/2006, che è condivisibile quell'affermazione secondo la quale l'Amministrazione vedrebbe consumato il proprio potere impositivo, in seguito al perfezionamento del suo primo avviso di accertamento, per quanto concerne gli elementi di fatto posti alla base dello stesso.

²³ Per quanto concerne il momento di riferimento da prendere per determinare la sopravvenuta conoscenza – il momento oltre il quale, dunque, possano validamente pervenire i nuovi elementi posti a fondamento dell'accertamento integrativo – maggioritaria dottrina ritiene di poterlo rinvenire nel momento della notifica dell'avviso, e non della sua emissione. Ciò coerentemente, del resto, con la natura recettizia dell'atto di accertamento, oltretutto con le istanze di certezza e di garantismo del contribuente.

²⁴ Non rileva invece, chiaramente, che l'elemento stesso sia sopravvenuto (ovvero che si sia verificato in un momento successivo alla notifica dell'avviso) ma solo che ne sia sopravvenuta la conoscenza, ciò bastando a qualificarlo come “nuovo” ai fini della norma.

all'ampiezza del perimetro semantico ricompreso nella locuzione di "conoscenza". Seppur appaia chiaro, da una prima lettura della norma, che, come non saranno utilizzabili dall'Ufficio quegli elementi già impiegati nella propria attività accertativa, ugualmente non saranno utilizzabili quegli elementi di cui lo stesso già aveva effettiva conoscenza, ma ignorati o non valorizzati in tale occasione²⁵, ciò potrebbe non esaurire il portato della disposizione. Invero, la nozione di "sopravvenuta conoscenza" da prendere in considerazione ai fini della norma è stata, da sempre, oggetto di dibattito in dottrina e giurisprudenza. Si discute da anni se essa debba intendersi, in senso soggettivo, quale conoscenza appunto effettiva, da parte dell'ente, solo in un momento successivo a quello dell'emanazione del primo avviso, oppure se essa debba intendersi, in senso oggettivo, non solo come non conoscenza, ma anche come non conoscibilità, ovvero come il riscontro dell'impossibilità (nei termini di cui si dirà) per l'Amministrazione, in rapporto all'istruttoria concretamente svolta, di prendere contezza di quegli elementi, adottati alla base del secondo avviso, in un momento anteriore. Sebbene non vi sia stato chi non abbia sostenuto autorevolmente la prima teoria, essa in dottrina pare ormai recessiva. È largamente prevalente, tra gli Autori, la ricostruzione della sopravvenuta conoscenza in termini oggettivi, secondo cui non si dovrebbe poter ritenere integrato il requisito di "sopravvenuta conoscenza" di cui all'art. 43 co. 3 d.P.R. n. 600/73 nel caso in cui l'Amministrazione, pur non avendo anteriormente appreso dell'esistenza degli ulteriori elementi, avrebbe tuttavia potuto conoscerli, essendo gli stessi nella sua disponibilità²⁶, sì che

²⁵ Come chiaramente fa notare F. PISTOLESI, *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificativi?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 7/8, 2010, p. 387 s., non aver apprezzato i dati conoscibili equivale ad aver male impiegato quelli conosciuti.

²⁶ In aderenza ad una ricostruzione "oggettiva" della nozione di sopravvenuta conoscenza, vedi, per tutti: E. BAGAROTTO, op. ult. cit., partic. p. 176 ss.; B. COCIVERA, *Sull'integrazione o modificazione di precedenti accertamenti*, in *Boll. trib.*, 2, 1978, p. 732 s.; S. DONATELLI, op. ult. cit., p. 296 s.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, CEDAM, 2005; V. FICARI, *Autotutela positiva e riesame positivo nella reiterazione dell'attività di accertamento*, in *Boll. trib.*, 7, 2011, p. 549 s.; G. INGRAO, *L'accertamento parziale e l'accertamento integrativo*, cit.; A. MARCHESELLI, *La 'sopravvenuta conoscenza' di nuovi elementi legittima l'accertamento integrativo*, in *Corr. Trib.* 6, 2005, p. 474 s. (seppur tale ultimo Autore evidenzi in realtà come l'esegesi del testo dovrebbe portare ad una nozione soggettiva di conoscenza, cui preferire tuttavia una ricostruzione in termini oggettivi per ragioni di opportunità); F. PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, cit., p. 786 s., e Id., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificativi?*, cit., p. 387 s.

all'Ufficio debba intendersi preclusa la rinnovazione dell'attività accertativa qualora gli elementi posti alla base della stessa fossero già entrati nella sua sfera di potenziale percezione al momento dello svolgimento della prima istruttoria. Trattasi, invero, di conclusione necessitata, qualora si consideri la *ratio* sottesa all'istituto integrativo, il quale, evidentemente, non è stato introdotto dal legislatore allo scopo di permettere all'Amministrazione di "aggiustare il tiro", rimediando ad un'istruttoria sommaria o ad un'erronea o imprecisa valutazione della posizione complessiva del contribuente, non potendo all'uopo rilevare la negligenza o imperizia degli Uffici²⁷. Diversamente, la funzione dell'istituto è quella di consentire l'integrazione dell'attività accertativa in tutti quei casi in cui, data l'impossibilità - relativa: il termine, come si dirà a breve, è da intendere con cautela - per l'Ufficio di conoscere taluni elementi al momento del primo accertamento, impedirne significherebbe precludere a priori la possibilità di intercettare la reale capacità contributiva del contribuente; circostanza, questa, in cui il legislatore ritiene che gli interessi sottesi alla rinnovazione del potere accertativo possano prevalere sulle istanze di unitarietà. Si consideri, inoltre, che intendere la sopravvenuta conoscenza nei termini di effettiva conoscenza introduce nella fattispecie un elemento difficilmente verificabile e dimostrabile²⁸, trattandosi di un fatto interiore dell'organo amministrativo, con conseguente lesione delle istanze di certezza e tutela del contribuente.

Ebbene, accolta questa tesi, si pone il problema (di non poco conto) di delimitare il perimetro del conoscibile, rischiandosi, qualora si voglia intendere il sintagma come astratta possibilità

Quest'ultimo Autore poi attentamente evidenzia come una lettura in termini oggettivistici del requisito di sopravvenuta conoscenza rappresenti l'unica soluzione prospettabile che risulti coerente con quel carattere di naturale progressione che connota lo schema dell'azione accertativa, in una linea di continuità secondo cui, in seguito alle rettifiche formali e automatizzate, e all'accertamento parziale, l'accertamento ordinario assurge a ideale "*suggello*" dell'attività accertativa, che si presenta come generalmente completa. Solo qualora sopravvengano nuovi elementi non conoscibili, pertanto, può procedersi alla ripresa dell'istruttoria e dell'accertamento; volendo riproporre le parole dell'Autore, vincolare l'emanazione dell'accertamento integrativo all'utilizzo di elementi oggettivamente non conoscibili al momento di emanazione del primo avviso "*si concilia con l'idea che l'accertamento generale sia stato preceduto da un'attività istruttoria tendenzialmente organica e, quindi, auspicabilmente esaustiva*".

²⁷ Si rinvia a G. FALSITTA, op. ult. cit., p. 369 s., il quale Autore ben evidenzia come la necessità di intendersi precluso l'utilizzo dello strumento dell'accertamento integrativo alla diversa valutazione del materiale probatorio già acquisito discende direttamente dalla *ratio* dell'istituto.

²⁸ Sul punto, vedesi A. MARCHESELLI, *La sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi*, cit., p. 1974 s.

di conoscere²⁹, di assumere una nozione troppo ampia, che, considerata l'estensione del novero dei poteri istruttori generalmente in mano all'amministrazione, vada ad aggravare eccessivamente la posizione dell'Ufficio, al quale si imporrebbe così di svolgere sempre e comunque un'istruttoria completa nei confronti di tutti i contribuenti, che vagli la totalità degli aspetti che possano astrattamente assumere rilievo fiscale, a prescindere dalle risultanze del caso concreto. Di converso, dovrà aversi sempre riguardo, operando una valutazione caso per caso, alla natura dell'istruttoria in concreto svolta e alla sua estensione³⁰, nonché alla fonte da cui deriva la conoscenza dei nuovi elementi su cui si basa l'accertamento integrativo. Il canone che, si ritiene, debba essere utilizzato per decidere se un elemento fosse o meno conoscibile – se avesse dovuto cioè essere acquisito, e valutato, già nel corso della prima istruttoria svolta – è quello della normale diligenza: può ritenersi conoscibile ciò che, nel caso concreto, e tenuto conto anche delle evoluzioni avvenute nel senso della informatizzazione dell'amministrazione e del crescente numero di fattispecie in cui vige l'obbligo di comunicazione dei dati da parte del contribuente o di intermediari, ragionevolmente avrebbe già dovuto essere assunto e considerato dall'amministrazione nel corso di un'istruttoria diligente e orientata³¹.

4. ... e la recente evoluzione giurisprudenziale, nel segno della progressiva espansione applicativa dell'istituto

Intorno all'istituto dell'accertamento integrativo, e all'annoso dibattito summenzionato circa l'interpretazione da riferire al requisito della "sopravvenuta conoscenza", la giurisprudenza si è andata negli anni evolvendosi, con un percorso di durata trentennale, nel senso di aderire, prevalentemente, ad una nozione oggettivistica del requisito, richiedendo, ai fini della legittima adozione di un accertamento integrativo, che i nuovi elementi su cui lo stesso si fonda non siano solo sconosciuti,

²⁹ Come alcuna giurisprudenza più datata richiedeva, esigendo che i nuovi elementi su cui si fondava il secondo accertamento dovessero essere del tutto impossibili o eccessivamente difficili da conoscere nel momento di adozione del primo avviso.

³⁰ Vedi anche F. PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, cit.

³¹ Cfr. E. BAGAROTTO, op. ult. cit., p. 183; M. MICCINESI, *La sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi*, cit., p. 461; F. PISTOLESI, op. ult. cit., p. 790. Si veda anche A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, p. 644.

ma anche non conoscibili³², da parte dell'Amministrazione fiscale, antecedentemente all'adozione del primo avviso³³.

Tuttavia, non sono mancate – ed anzi, negli anni recenti si è assistito ad un loro notevole ampliamento – pronunce di segno contrario, che vanno affermando una nozione sempre più ampia della “sopravvenuta conoscenza”, ed un'interpretazione meno rigorosa dei requisiti normativi di cui all'art. 43 c. 3 d.P.R. n. 600/73.

Da una parte, talune pronunce hanno affermato che la valutazione del requisito della sopravvenuta conoscenza deve essere effettuata non avendo come riferimento l'Amministrazione nel suo complesso ma, piuttosto, il singolo Ufficio precedente, rispetto al quale potrà affermarsi sopravvenuta la conoscenza di un elemento allo stesso ignoto, ma noto ad altro ente (quale la GdF), o, addirittura, ad altro ufficio della stessa amministrazione fiscale che abbia emesso il primo accertamento³⁴.

Dall'altra, si registra una tendenza ad abbandonare la nozione oggettivistica del requisito di “sopravvenuta conoscenza” per

³² Con diverse dilatazioni sul piano esegetico, tuttavia, della nozione di “conoscibilità”, che può essere – ed è stata intesa – in senso polivalente: o come possibilità astratta di conoscere, considerati tutti gli strumenti potenzialmente a disposizione dell'Ufficio; o come possibilità “relativa” di conoscere, da valutare in rapporto all'istruttoria concretamente svolta e al novero degli elementi che potevano avere una possibile rilevanza fiscale, da valutare con criteri di ragionevolezza, al tempo della prima istruttoria – tesi la quale ultima, come già espresso, pare preferibile -.

³³ Cfr. ex multis Corte di Cassazione nn. 3056/1987; 10526/2006; 14377/2007; 4534/2002; 26191/2018; 21237/2017. Si legge in parte motiva della sentenza da ultimo citata, che le norme che regolano l'accertamento integrativo “sono sempre state interpretate dalla Corte nel senso che la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di integrare o modificare un precedente accertamento è subordinata alla sussistenza di dati connotati da novità, i quali devono essere non soltanto non conosciuti, ma anche non conoscibili dall'Amministrazione al momento del precedente accertamento, essendole inibito di valutare differentemente, in un secondo momento, dati e documenti già a disposizione (ex multis, Cass. nn. 576/2016, 26279/2016, 11421/2015, 10538/2011, 14377/2007, 10526/2006)”.

³⁴ Cfr., tra le altre, Corte di Cassazione nn. 18014/2005 e 38048/2021, nella quale si afferma chiaramente che “in punto di diritto è assolutamente pacifico che costituiscono dati, la cui sopravvenuta conoscenza legittima l'integrazione o la modificazione in aumento dell'avviso di accertamento, (...) anche i dati conosciuti da un ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento”. Si vuole qui sottolineare come si reputi invece doveroso, in ossequio anche ai principi espressi dall'art. 97 Cost., ritenere che la valutazione debba essere svolta con riferimento all'Amministrazione nel suo complesso, e non al singolo Ufficio fiscale. Si rinvia, sul punto, a E. BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa*, cit., p. 184, e alla dottrina e giurisprudenza ivi citate.

andare ad affermare, talvolta in modo più sfumato³⁵, talvolta in modo assai netto³⁶, una lettura dello stesso in termini soggettivistici, ovvero quale mancanza di effettiva conoscenza, da parte dell'Ufficio, degli elementi posti alla base dell'accertamento integrativo al momento dell'adozione del primo avviso. Questo filone giurisprudenziale ritiene che la *ratio* della norma che limita l'adozione di accertamenti integrativi sia semplicemente quella di evitare che l'Amministrazione proceda ad una rivalutazione del materiale già acquisito, e che sia pertanto sufficiente, ai fini della stessa, che vi sia novità degli elementi rispetto a quelli anteriormente effettivamente conosciuti, ritenendo che un simile assetto rappresenti un ragionevole punto di incontro tra le esigenze del contribuente (tutelate dai limiti normativi individuati dall'art. 43 co. 3) e l'esigenza di assicurare il corretto accertamento dell'effettiva capacità contributiva – esigenza che, secondo questa giurisprudenza, dovrebbe prevalere in tutti quei casi in cui l'Amministrazione non stia procedendo ad una mera rivalutazione del quadro probatorio.

Nella stessa direzione, del resto, son sembrati muoversi il legislatore (almeno sino alla recentissima riforma) e l'interprete con riferimento ad altri istituti che, insieme all'accertamento

³⁵ Cfr., tra altre, Corte di Cassazione n. 7293/2020 – la quale, seppur risultando a tratti confusionaria nella parte in cui confonde lo strumento dell'autotutela in *malam partem* con quello dell'accertamento integrativo, pare riferire al requisito della sopravvenuta conoscenza, proprio di quest'ultimo istituto, un'accezione soggettivistica -, e n. 36248/2023; nonché la stessa pronuncia 33665/2023, la quale, nel rimettere alle Sezioni Unite la questione della natura, e dei limiti, del diverso istituto dell'autotutela, che interseca anche la diversa questione dei confini tra questo istituto e quello dell'accertamento integrativo, sembra propendere per una lettura soggettivistica del requisito della sopravvenuta conoscenza di cui all'art. 43 co. 3. Si legge in parte motiva: "*gli artt. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, consentendo all'Amministrazione di modificare un atto impositivo già emesso soltanto nell'ipotesi di sopravvenienza di nuovi elementi di conoscenza da parte sua, costituiscono una deroga al principio di tendenziale unicità che connota gli accertamenti, con la conseguenza che l'accertamento integrativo, a differenza di quello parziale, non può basarsi su atti o fatti acquisiti e già conosciuti dall'ente impositore fin dall'origine ma non contestati, in quanto ciò pregiudicherebbe il diritto del contribuente ad una difesa unitaria e complessiva, a cui presidio si pone il predetto principio generale, 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 (Cass., 1 ottobre 2018, n. 23685; Cass., 4 dicembre 2020, n. 27788 e, più di recente, Cass., 22 aprile 2022, n. 12854)".*

³⁶ Esempio è quanto espresso dalla Corte di Cassazione nella sua recente pronuncia n. 18175/2022, dove chiaramente si afferma che "*non rileva la conoscibilità ma solo la conoscenza effettiva (che deve peraltro insistere in capo allo stesso ufficio)*". Per una lettura nettamente soggettivistica del requisito della sopravvenuta conoscenza, cfr. anche Cass. n. 29723/2020.

integrativo-modificativo, vanno a comporre – e talvolta impropriamente – il quadro delle deroghe al principio di unitarietà dell'accertamento.

Ci si riferisce all'istituto dell'accertamento parziale³⁷, progressivamente ampliato negli anni dal legislatore³⁸ e ulteriormente snaturato nei suoi requisiti applicativi dalla giurisprudenza di legittimità, che è arrivata in alcune occasioni a condonarne un utilizzo sostanzialmente illimitato e discrezionale, e all'istituto dell'autotutela³⁹, che buona parte della giurisprudenza ritiene di poter applicare, in ossequio ad un principio di perennità⁴⁰ dell'azione amministrativa, anche in *malam partem* per vizi sostanziali⁴¹; il risultato, in entrambi i casi, è quello di sfumare il confine tra accertamenti parziali, o autotutela in sostituzione, e accertamento ordinario, giungendo ad aggirare, e svuotare di significato, i requisiti normativi di cui all'art. 43 co. 3 d.P.R. n. 600/73.

³⁷ Per un inquadramento generale dell'istituto, si rinvia, senza pretese di esaustività, a M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, cit.; G. INGRAO, *L'accertamento parziale e l'accertamento integrativo*, cit.; F. PISTOLESI, *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificativi?*, cit., p. 387 s., nonché M. BASILAVECCHIA, *Accertamenti parziali plurimi ammessi purché non a singhiozzo*, in *Corr. Trib.*, 45, 2018, p. 3443 s.

³⁸ Per un'analisi del percorso evolutivo dell'istituto dell'accertamento parziale, si veda l'ampia ricostruzione di M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, cit., p. 71 s.

³⁹ Per un inquadramento generale dell'istituto si rinvia, senza pretesa di esaustività, a V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Giuffrè, 1999; P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Giuffrè, 2008; D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore contribuente*, CEDAM, 1996.

⁴⁰ In senso critico, v. G. MELIS, *Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari*, cit.; A. PERRONE, *Riflessioni critiche sul collegamento fra autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva*, in *Riv. dir. trib.*, 5 gennaio 2023, e K. GUARINI, *Limiti all'esercizio dell'autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2022, p. 1385 s.

⁴¹ La questione della natura e dei limiti dell'autotutela, in rapporto anche alla distinzione tra questa e il diverso istituto dell'accertamento integrativo, risulta ad oggi rimessa alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Per una lettura critica della problematica, che prenda in considerazione anche le ricadute applicative che sulla risoluzione della stessa dovrebbe avere l'introduzione dell'art. 9-bis Statuto, si rinvia a M. ANTONINI, P. PIANTAVIGNA, *Alle SS.UU. le questioni problematiche sull'autotutela sostitutiva*, in *Corr. Trib.*, 3, 2024, p. 252 s.; F. DAMI, *L'unicità dell'accertamento*, cit.; M. DEMETRI, *Autotutela sostitutiva e unicità dell'accertamento: note a margine di una recente ordinanza di remissione alle Sezioni Unite in tema di estensione dell'autotutela sostitutiva ai vizi sostanziali, anche alla luce delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 30 aprile 2024.

Non è questa la sede per approfondire le questioni, complesse e attualissime, che coinvolgono gli istituti summenzionati. Ai fini che qui interessano, non può tuttavia farsi a meno di rilevare di come la direzione degli ultimi anni – che, pur in mezzo ai contrasti interpretativi, pare chiara – sia quella di andare verso il superamento del principio di unitarietà dell'accertamento, consentendo all'Amministrazione di frammentare la propria azione accertativa ben oltre i limiti individuati dal disposto normativo.

L'errore di fondo, si ritiene, risiede nell'individuazione degli interessi in gioco, da cui discende il travisamento della *ratio* degli istituti coinvolti.

Per quanto concerne l'accertamento integrativo, non pare corretto, come a più riprese evidenziato, affermare che la disposizione di cui all'art. 43 co. 3 d.P.R. n. 600/73 sia prevista a principale tutela dell'interesse individuale del contribuente, quale limite, e contraltare, della funzione amministrativa. Tutt'altro. Il delicato bilanciamento espresso dal legislatore nella norma fa sì che gli interessi individuali dei contribuenti e l'interesse generale al corretto esercizio della funzione amministrativa coincidano. In tal senso, la norma risponde all'insopprimibile esigenza – e in ciò deve essere individuata la sua *ratio* – di consentire l'integrazione dell'accertamento, e la deroga all'unitarietà dello stesso, solo qualora ciò sia reso strettamente necessario da circostanze oggettive, richiedendosi negli altri casi all'Amministrazione di svolgere la propria azione in modo diligente, efficace ed efficiente, ad attuazione dell'assetto costituzionale consacrato dall'art. 97 della Carta fondamentale.

5. Una lettura orientata della pronuncia in commento, in rapporto anche al novello art. 9-bis dello Statuto

La pronuncia in commento, seppur lo esprima in modo sfumato, pare ascrivere a quel filone giurisprudenziale, negli anni affermatosi, che, dilatando l'area di intervento discrezionale dell'amministrazione finanziaria, propende per una interpretazione meno rigorosa della “sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi” quale requisito di legittimità per l'adozione di accertamenti integrativi.

Soffermandosi sulla parte motiva della sentenza, pare invero che la Corte offra delle argomentazioni peculiari. Da una parte, taluni degli elementi messi in evidenza risultano inconferenti: non dovrebbe avere alcun rilievo, ai fini della valutazione del

legittimo utilizzo dello strumento dell'accertamento integrativo, la considerazione secondo la quale la procedura accertativa che avrebbe portato all'emanazione del secondo avviso sarebbe stata una procedura diversa (ciò che è evidente, altrimenti sarebbero difettati in radice i presupposti logici per l'emissione di un avviso ulteriore), iniziata nei confronti di altro soggetto ed avente come riferimento un modello dichiarativo differente da quello precedentemente accertato. Tali elementi, di per sé, non hanno rilievo dirimente. Ciò che, piuttosto, la norma impone di considerare, a prescindere dalle specificità della procedura accertativa in concreto seguita, è il rapporto tra gli elementi posti alla base del secondo avviso e il materiale probatorio preesistente all'emanazione del primo avviso. In questo senso, il fatto che la procedura accertativa sia stata intrapresa nei confronti di un soggetto terzo, per poi ricadere anche sul soggetto già previamente, e in altra sede, accertato, può al limite costituire indizio della sopravvenuta conoscenza degli elementi; così come la circostanza secondo cui siano stati presi come riferimento, nei due accertamenti, modelli reddituali diversi, può rappresentare un elemento che concorre a evidenziare come gli accertamenti riguardino fatti e presupposti in parte distinti. Ma nessuno di questi rilievi può, autonomamente, fungere da argomento in punto di legittimità dell'accertamento integrativo.

D'altra parte, gli ulteriori argomenti che la Corte utilizza, seppur non inconferenti, risultano impropri. I Giudici, difatti, pongono l'accento sulla "novità" intrinseca degli elementi addotti, ritenendo soddisfatto il requisito normativo di cui all'art. 43 c. 3 d.P.R. n. 600/73 in quanto gli elementi posti alla base del secondo avviso sarebbero "nuovi e diversi" rispetto a quelli che avevano fondato il primo recupero, avente, appunto, oggetto differente (la ricostruzione sintetica del reddito della persona fisica, piuttosto che il successivo recupero elevato nei confronti della stessa in qualità di socio). Resta del tutto sullo sfondo l'elemento della sopravvenuta conoscenza, o conoscibilità, in capo all'Amministrazione, di quegli stessi elementi in un momento antecedente all'emanazione del primo avviso.

Non si vuole qui affermare che, nel caso di specie, gli elementi da cui si traeva l'esistenza di redditi ulteriori, contestati al socio occulto, fossero certamente conoscibili al tempo della ricostruzione sintetica della posizione reddituale del contribuente, e dell'emissione del primo accertamento. Anzi, per come configurata, la fattispecie concreta potrebbe lasciar pensare che gli elementi successivamente addotti non fossero

conosciuti, e conoscibili, in un momento anteriore, non risultando la posizione di socio del contribuente dai pubblici registri, e fondandosi l'accertamento su prove – la documentazione bancaria riferibile alla società - probabilmente rinvenibili solo a seguito di un'indagine svolta nei confronti di quest'ultima. Vi è la non trascurabile possibilità che, nel caso di specie, fosse effettivamente ammissibile l'integrazione dell'accertamento svolta in questi termini. E, tuttavia, ciò che qui si vuole evidenziare non è tanto il fatto che la Corte possa essere addivenuta alla soluzione finale sbagliata, ad un esito iniquo. Ciò su cui, piuttosto, si intende porre l'attenzione, è l'ambiguità del percorso logico-motivazionale seguito, e il fatto che la Cassazione, per addivenire al suo giudizio di legittimità dell'utilizzo dell'istituto dell'accertamento integrativo, non abbia elaborato compiutamente alcuna riflessione in punto di probabile, o non probabile, conoscenza o conoscibilità degli elementi; circostanza che eppure, per come anche sopra ampiamente argomentato, dovrebbe trovare rilievo dirimente nell'applicazione del dato normativo di cui all'art. 43 co. 3 d.P.R. n. 600/73.

La Corte compie una scelta diversa, omettendo qualsivoglia – doverosa – valutazione in punto di sopravvenuta conoscenza, e decidendo di fermarsi prima, alla constatazione della novità degli elementi, implicando, in conformità ai suoi precedenti più recenti, che per il rispetto della normativa è sufficiente che l'avviso integrativo non si risolva in una mera rivalutazione del materiale già acquisito –nonché, in questo caso, preventivamente utilizzato -, e considerando dirimente il ricorso a *“fatti completamente diversi e nuovi, e pertanto senz'altro verificabili e separatamente contestabili nei confronti dell'odierno ricorrente”*. Si osservi, in tal senso, che qui la Corte pare non solo, e non tanto, ascrivere ad una lettura soggettivistica del requisito di sopravvenuta conoscenza – che verifichi solo la non conoscenza, ma non anche la non conoscibilità dei fatti in un momento anteriore -; piuttosto, essa pare giungere ad adombrare del tutto, nell'applicazione della norma, l'aspetto della “sopravvenuta conoscenza”, in termini anche solo soggettivi, per concentrarsi unicamente sull'assenza di sovrapposizione intrinseca tra gli elementi fondativi dei due avvisi e di duplicazione della loro valutazione. Ciò che muove, evidentemente, dall'erroneo presupposto secondo cui l'interesse tutelato dalla fattispecie di cui all'art. 43 co. 3 sarebbe quello individuale del contribuente a veder tutelato il suo diritto al *ne bis vexari* e al pieno esercizio del suo diritto di difesa; interesse riconosciuto come prevalente, a fronte delle ragioni erariali

riscossive, sol quando l'amministrazione lo abbia leso macroscopicamente, svolgendo una rivalutazione di materiale già acquisito – secondo gli orientamenti soggettivistici – o, come pare suggerire la pronuncia in commento, di materiale addirittura già utilizzato.

Ma, come precedentemente evidenziato, un'attenta e ragionata lettura della norma disvela in realtà una *ratio* più ampia e più complessa, nella quale debba trovare valorizzazione, a fianco dell'interesse individuale del contribuente, l'interesse generale al buon andamento dell'Amministrazione, di cui all'art. 97 Cost. (ciò che, del resto, trova piena conferma nella recente novella legislativa che ha introdotto l'art. 9-bis Statuto). Ed è proprio tenendo a mente la natura composita della *ratio* che ispira l'art. 43 c. 3 d.P.R. n. 600/73 che si comprende come i due elementi della "novità" e della "sopravvenuta conoscenza" nella sua dimensione oggettiva siano strettamente legati quali aspetti complementari della medesima regola di condotta, che non solo vuole impedire la rivalutazione del materiale probatorio, ma che vuole anche imprimere, in ottica positiva, lo svolgimento di una diligente istruttoria, a tutela non solo del diritto di difesa del contribuente ma anche dell'efficacia dell'azione amministrativa.

Se dunque, alla luce di ciò, quelle letture non rigorose del requisito normativo di cui all'art. 43 co. 3, che svalutino le istanze sottese all'unitarietà accertativa, apparivano estremamente problematiche già pre-Riforma, a seguito dell'introduzione dell'art. 9-bis Statuto le stesse risultano semplicemente non più sostenibili. Al riguardo si consideri quanto sopra osservato, circa la precisa scelta valoriale e strutturale compiuta nell'art. 9-bis dal Legislatore, che, in ossequio al fondamentale principio di cui all'art. 97 Cost., ha inteso perseguire, e realizzare, il risultato dell'unitarietà dell'attività amministrativa complessivamente intesa; nonché l'importanza della collocazione della novella norma espressiva del principio di unitarietà, che assurge a principio generale dell'ordinamento tributario, e a criterio interpretativo che deve guidare l'interprete nell'applicazione delle norme ordinarie. La scelta è pregnante. Intendere il principio di unitarietà come principio fondamentale, generalmente vigente, fa sì che, da una parte, non si possano ammettere deroghe implicite al principio che non trovano previsione in norme apposite; dall'altra, che anche quelle norme derogatorie, sempre ad oggi vigenti, dovranno essere tuttavia applicate in senso restrittivo, in un'interpretazione orientata che, riconosciuta la generale vigenza del principio, verifichi in modo rigoroso il rispetto dei requisiti normativi richiesti per procedere alla frammentazione

dell'accertamento, e che certo non esprima scelte di campo eccessivamente espansive degli istituti derogatori aventi come risultato quello di svuotare di significato, sul piano ermeneutico, le preclusioni introdotte dal legislatore⁴². L'opera di esegesi oggi richiesta all'organo giudicante si sostanzia dunque, in relazione all'art. 43 c. 3 d.P.R. n. 600/73, in una riflessione attenta e ponderata, sensibile rispetto alla *ratio* di buon andamento della pubblica amministrazione sottesa al principio di unicità, e che ispira anche l'istituto dell'accertamento integrativo.

In quest'ottica ben si comprende come la Corte, nella pronuncia in commento, giunga ad elaborare delle argomentazioni non più sostenibili, non solo omettendo di procedere ad un'analisi rigorosa, in termini oggettivi, della sussistenza del requisito di sopravvenuta conoscenza, ma giungendo ad estrometterne del tutto la verifica, e convalidando, così, un'applicazione estremamente lassa dell'istituto dell'accertamento integrativo, in violazione del disposto letterale di cui all'art. 43 c. 3 d.P.R. n. 600/73 (che pur sempre richiama il requisito della "sopravvenuta conoscenza", conferendogli rilevanza autonoma), e in contrasto con la volontà del Legislatore fiscale per come chiaramente espressa nella recente Riforma. Neppur si ritiene che una simile mancanza sia giustificabile dall'apparenza ingenerata dalla fattispecie concreta, che *prima facie* potrebbe suggerire la verosimile sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi posti a fondamento del secondo avviso. In ogni caso la Corte avrebbe dovuto, cogliendo l'occasione per riportare a coerenza di sistema l'istituto dell'accertamento integrativo, svolgere un'attenta indagine sul punto, prendendo tra l'altro in considerazione, nella valutazione della sopravvenuta conoscenza, il profilo temporale, non risultando neppur menzionato il tempo intercorso tra lo svolgimento della prima istruttoria, lo svolgimento della seconda istruttoria e l'emissione dei rispettivi avvisi. Oltretutto, avrebbero dovuto essere considerati gli specifici aspetti di potenziale problematicità del caso di specie. Si consideri, al riguardo, che la prima istruttoria, avendo proceduto ad accertamento sintetico e globale del reddito, avrebbe astrattamente potuto

⁴² In questi condivisibili termini, si veda l'attenta ricostruzione di F. DAMI, *L'unicità dell'accertamento*, cit. In relazione alle ricadute applicative dell'introduzione dell'art. 9-bis Statuto, e all'auspicabile adozione di un'interpretazione restrittiva degli istituti derogatori al principio di unicità (seppur in riferimento al diverso istituto dell'accertamento parziale, di cui all'art. 41-bis d.P.R. n. 600/73), si rinvia anche a G. MELIS, *Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa.*, cit.

presentare rischi di sovrapposizione tra imponibili accertati con i due diversi avvisi. Oltretutto, trattandosi di istruttoria sintetica e dunque necessariamente molto ampia, avrebbe potuto portare, per come concretamente svoltasi, all'acquisizione, o alla possibile emersione, anche di elementi relativi ai redditi ulteriori – contestati col secondo avviso – conseguiti come socio⁴³, i quali però, se già anteriormente anche solo potenzialmente percettibili, e connotati di probabile – secondo criteri di ragionevolezza – rilevanza fiscale, sarebbero dovuti confluire nella ricostruzione sintetica del primo avviso.

6. Conclusioni

La questione portata all'attenzione della Corte di Cassazione avrebbe meritato di ricevere, da parte della stessa, una riflessione più cauta e attenta.

Il contenuto motivo della pronuncia in commento, per come si è qui cercato di ricostruire, non solo indica lo svolgimento di un esame superficiale della fattispecie concreta, ma, invero, disvela anche l'assunzione di una precisa scelta valoriale, che, ricostruendo in modo – si ritiene – improprio i principali riferimenti normativi e la *ratio* sottesa agli stessi, giunga all'esito di svilire il principio di unitarietà dell'accertamento tributario, svuotando di significato il disposto di cui all'art. 43 c. 3 d.P.R. n. 600/73 e così vanificando l'opera di attento bilanciamento compiuta dall'organo legislativo.

Un simile approccio ermeneutico non rappresenta una novità, in un contesto in cui si va sempre più affermando in sede giurisprudenziale la diversa regola della frammentarietà, aspirandosi – con visione miope – ad anteporre l'interesse erariale, inteso nella sua sola dimensione di gettito, al complesso degli altri interessi, individuali ma anche collettivi, di rilievo costituzionale.

Ciò che, tuttavia, rappresenta una novità, è l'introduzione di una norma generale che consacra il principio di unitarietà, a discapito dei precedenti orientamenti i quali, condonando un'applicazione molto lasca degli istituti derogatori rispetto allo stesso, ne avevano realizzato la crescente compressione. La

⁴³ Si pensi al fatto che nell'accertamento sintetico, volto alla ricostruzione della posizione globale, di sovente si acquisiscono e si analizzano le movimentazioni bancarie del contribuente; documenti da cui, anche nel caso di specie, astrattamente si sarebbe potuto inferire – qualora, per esempio, riscontrata la presenza di frequenti accrediti da parte della società – anche la presenza di redditi legati alla qualifica di socio occulto, pur non ancora disponendosi della documentazione bancaria societaria.

norma non è puramente ricognitiva, ma è piena di ricadute applicative.

Delude, in questo senso, che la pronuncia in commento sia rimasta ferma in un'interpretazione – gettonata, ma ormai obsoleta - che non solo elude il testo della già vigente disposizione di cui all'art. 43 c. 3 d.P.R. n. 600/73, ma che si pone anche in totale contraddizione con il nuovo assetto di interessi espresso dal legislatore della Riforma.

L'auspicio, già da alcuni Autori condiviso, è che il novello art. 9-bis dello Statuto possa assumere un ruolo propulsivo, secondo la dimensione – che gli è propria – di principio generale e criterio ermeneutico dell'ordinamento tributario, orientando le Corti ad un'applicazione rigorosa degli istituti derogatori rispetto al principio di unitarietà.

Un baluardo interpretativo, a presidio di un assetto di interessi costituzionali in cui assumono rilievo centrale l'imparzialità e il buon andamento dell'azione amministrativa, da declinare, in una dimensione non binaria ma complessa, in termini di efficacia e di buona fede e correttezza nei confronti del contribuente.

GIULIA GRIMALDI