

Accertamento integrativo: quando l'ufficio può tornare a rettificare

SINTESI OPERATIVA

Un secondo accertamento sullo stesso periodo d'imposta è valido solo se l'Agenzia delle Entrate fonda la rettifica su elementi nuovi, indicandoli puntualmente e spiegando come ne sia venuta a conoscenza. Non basta rivalutare dati già disponibili: in tal caso l'atto è nullo. La regola riguarda imposte sui redditi e Iva, mentre l'autotutela sostitutiva può operare anche in senso sfavorevole senza nuovi elementi; per i tributi locali il quadro resta distinto, ma il principio di unicità dell'azione accertatrice può incidere in futuro.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Un secondo accertamento sullo stesso periodo d'imposta non è mai scontato: la legge lo ammette solo come eccezione, quando l'Agenzia delle Entrate scopre elementi realmente nuovi e non semplicemente rilegge dati già in suo possesso con occhi diversi. L'istituto dell'accertamento integrativo, disciplinato dagli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972, impone all'ufficio di indicare puntualmente, a pena di nullità, quali siano questi nuovi elementi e come ne sia venuto a conoscenza, con un onere probatorio che la giurisprudenza più recente, fino alla sentenza della Cassazione n. 22825 del 7 agosto 2025, pone chiaramente in capo all'Amministrazione. Il quadro si complica quando si affianca un istituto diverso ma vicino nella pratica, l'autotutela sostitutiva, che le Sezioni Unite con la sentenza n. 30051/2024 hanno ammesso anche in malam partem senza richiedere la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Per i tributi locali, infine, la disciplina resta ancora slegata da questi vincoli, ma l'introduzione del principio di unicità dell'azione accertatrice con l'art. 9-bis della L. 212/2000 potrebbe presto cambiare le cose.

COS'È L'ACCERTAMENTO INTEGRATIVO

Per accertamento integrativo si intende la possibilità, attribuita all'Agenzia delle Entrate nel campo dell'imposizione diretta, dell'IVA e dell'IRAP, di sottoporre ad accertamento un contribuente che ha già ricevuto un avviso di accertamento in precedenza, quando quel primo atto non abbia natura di accertamento parziale. Se infatti il primo atto era parziale, la reiterazione della rettifica è possibile senza particolari problemi, perché l'accertamento parziale per sua natura non esaurisce il potere impositivo dell'ufficio sul periodo considerato.

IL FONDAMENTO NORMATIVO

La legittimità della notifica di accertamenti integrativi trova fondamento negli artt. 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972, a condizione che siano ancora pendenti i termini decadenziali per l'accertamento e che sia dimostrata la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. L'avviso integrativo, a pena di nullità, deve indicare specificamente quali siano questi nuovi elementi e attraverso quali atti o fatti l'ufficio ne sia venuto a conoscenza.

LA NOZIONE DI NOVITÀ NELLA GIURISPRUDENZA

Il cuore della disciplina, e il terreno su cui si concentra il contenzioso, riguarda proprio la nozione di novità. Secondo un primo orientamento della Cassazione, i nuovi elementi possono essere conosciuti da un ufficio fiscale ma restare ignoti a quello che emette l'accertamento (Cass. 9 settembre 2005 n. 18014, Cass. 15 gennaio 2016 n. 576, Cass. 24 aprile 2023 n. 10817 e, più di recente, Cass. 16 aprile 2024 n. 10226): in altre parole, la novità si valuta rispetto alla conoscenza dell'ufficio procedente, non dell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso.

Esiste però un'opinione diversa, più restrittiva, secondo cui non possono considerarsi sopravvenuti gli elementi già conosciuti in generale dall'Amministrazione finanziaria, inclusa la Guardia di Finanza (Cass. 8 maggio 2006 n. 10526). Va poi segnalato un orientamento che ammette l'integrazione anche quando riguarda la medesima fattispecie già oggetto

del pregresso accertamento, purché la conclusione derivi da una diversa lettura di documentazione contabile resa possibile dal rinvenimento di nuovo materiale probatorio: è il caso, deciso dalla Cassazione con la sentenza 13 settembre 2017 n. 21237, in cui l'ufficio aveva dedotto l'inesistenza di alcune operazioni infragruppo, già oggetto di una precedente verifica, sulla base di una diversa lettura della documentazione contabile resa possibile dal rinvenimento, nel corso di una seconda verifica, di copiosa corrispondenza aziendale.

Su questo terreno è intervenuta di recente anche la Cassazione con la sentenza 7 agosto 2025 n. 22825, che ha precisato un aspetto di grande rilievo pratico: l'onere di dimostrare la novità degli elementi, e il fatto che non fossero conoscibili dall'ufficio che ha emesso il primo atto, ricade sull'Amministrazione finanziaria. In assenza di tale dimostrazione, il secondo accertamento è nullo, anche se il primo era un accertamento parziale definito con adesione.

CATEGORIE REDDITUALI DIVERSE: UN'ECCEZIONE A PARTE

Esiste un'ipotesi in cui la sopravvenienza di nuovi elementi non è nemmeno necessaria: quando i due accertamenti riguardano categorie reddituali diverse, la reiterazione è ammessa a prescindere, come chiarito dalla Cassazione con la sentenza 3 maggio 2007 n. 14377. In questi casi, insomma, non si tratta propriamente di "integrare" il primo accertamento, quanto di rettificare un aspetto del tutto autonomo della posizione fiscale del contribuente.

NON CONFONDERE CON L'AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

Un secondo atto sullo stesso tributo e periodo d'imposta non è sempre un accertamento integrativo: può trattarsi anche di un'autotutela sostitutiva, istituto distinto e con presupposti differenti. Le Sezioni Unite della Cassazione, con la sentenza 21 novembre 2024 n. 30051, hanno chiarito che l'Amministrazione può annullare un atto viziato, per vizi formali o sostanziali, e sostituirlo con un nuovo atto anche in malam partem, senza che sia necessaria la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. La differenza, secondo la Corte, sta nella natura dell'operazione: nell'autotutela sostitutiva il primo atto viene annullato e rivalutato sulla base degli stessi elementi già considerati, mentre nell'accertamento integrativo il primo atto resta valido e gli viene affiancata una pretesa aggiuntiva, fondata su elementi realmente nuovi. Chi riceve un secondo atto deve quindi verificare con attenzione a quale dei due istituti appartenga, perché le tutele applicabili non sono le stesse.

IL CASO DEI TRIBUTI LOCALI

Per i tributi locali, la disciplina dell'accertamento integrativo tradizionalmente non trova applicazione: gli enti impositori possono quindi emettere, per un medesimo periodo d'imposta, più accertamenti ogni volta che vengano a conoscenza di ulteriori elementi, senza dover dimostrare la novità di quanto scoperto (Cass. 25 settembre 2023 n. 27261). Questo principio, tuttavia, sembra destinato a essere superato in ragione dell'art. 9-bis della L. 212/2000, introdotto dal D.Lgs. 30 dicembre 2023 n. 219 e in vigore dal 18 gennaio 2024, che stabilisce in via generale il principio dell'unicità dell'azione accertatrice, salvo le eccezioni espressamente previste, tra cui rientra proprio quella dell'art. 43 del D.P.R. 600/73. L'estensione di questo principio generale anche ai tributi locali potrebbe quindi restringere, nei prossimi anni, la libertà finora riconosciuta agli enti impositori locali di reiterare gli accertamenti senza il vincolo della novità degli elementi.

SITUAZIONE	ACCERTAMENTO INTEGRATIVO AMMESSO	RIFERIMENTO
Primo atto era accertamento parziale	Sì, senza particolari limiti	Prassi consolidata
Nuovi elementi sconosciuti all'ufficio precedente	Sì	Cass. 18014/2005, 576/2016, 10817/2023, 10226/2024
Elementi già noti all'Amministrazione nel complesso	No (orientamento restrittivo)	Cass. 10526/2006, 22825/2025
Categorie reddituali diverse dal primo accertamento	Sì, a prescindere da nuovi elementi	Cass. 14377/2007

SITUAZIONE	ACCERTAMENTO INTEGRATIVO AMMESSO	RIFERIMENTO
Autotutela sostitutiva (anche in malam partem)	Non richiede nuovi elementi (istituto distinto)	Cass. SS.UU. 30051/2024
Tributi locali	Sì, senza vincolo di novità (per ora)	Cass. 27261/2023, in evoluzione con art. 9-bis L. 212/2000

■ COSA FARE IN CASO DI SECONDO ACCERTAMENTO

Chi riceve un secondo accertamento sullo stesso periodo d'imposta dovrebbe, prima di tutto, controllare che l'avviso indichi puntualmente, come richiesto a pena di nullità, quali siano i nuovi elementi sopravvenuti e la fonte della loro conoscenza. Se l'atto si limita a riproporre una diversa valutazione di elementi già acquisiti nella precedente verifica, senza indicare fatti o documenti realmente nuovi, vale la pena valutare un'impugnazione basata proprio sull'assenza dei presupposti dell'art. 43 del D.P.R. 600/73, ricordando che, dopo la sentenza 22825/2025, è l'ufficio a dover provare la novità degli elementi. È inoltre opportuno verificare se l'atto sia in realtà un'autotutela sostitutiva, per la quale il requisito della novità non opera secondo le Sezioni Unite n. 30051/2024. Per i tributi locali, infine, conviene tenere sotto osservazione l'evoluzione giurisprudenziale legata all'art. 9-bis della L. 212/2000, che potrebbe presto limitare anche per Comuni e altri enti impositori la possibilità di reiterare accertamenti sullo stesso periodo senza vincoli di novità.



STUDIO PIZZANO STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (31/08/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO