

CONTENZIOSO

Autotutela sostitutiva o integrativa?

di **Luigi Ferrajoli**

L'Amministrazione finanziaria è legittimata a **sostituire** con un nuovo **avviso di accertamento** un precedente atto impositivo che contenga un evidente **errore materiale**, nell'esercizio di quel **potere di autotutela** che consente di rendere **l'attività amministrativa** maggiormente consona alle esigenze del caso concreto senza modificare i termini del **contraddittorio** e dei rapporti col cittadino.

Il principio è stato affermato dalla **CTR di Firenze**, la quale, con la **sentenza n. 1 del 25.04.2014**, pubblicata in data 08.01.2015, ha lasciato intendere che, qualora l'errore non incida sulla determinazione **dell'imposta e/o dell'imponibile** non può configurarsi alcuna **lesione nella sfera** del contribuente atteso che la rettifica non ha, nella specie, modificato i termini del rapporto, con conseguente inapplicabilità della disposizione di cui **all'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973**.

Il fatto scaturiva dall'impugnazione da parte di una società della sentenza di primo grado che aveva rigettato il **motivo di ricorso** con il quale la contribuente aveva dedotto la **nullità dell'avviso** di accertamento per essere stato emesso **in sostituzione** di altro precedente atto avente il medesimo contenuto ma recante **l'erronea indicazione dell'anno** di riferimento dei tributi (2008 anziché 2007 com'era invece corretto).

La parte contribuente, in particolare, lamentava l'erronea applicazione dell'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 nella parte in cui prevede che **la modifica in aumento** (o **l'integrazione**) degli atti impositivi mediante la notifica di **nuovi avvisi** sia possibile esclusivamente al sopraggiungere di "**nuovi elementi**" che comportino una **rettifica degli importi accertati**.

Il Collegio ha disatteso l'impostazione della contribuente **rigettando il motivo** riproposto in **appello** sul presupposto che l'avviso di **accertamento sostitutivo** non costituisse espressione del potere di emissione di un nuovo avviso di **integrazione o modificazione** in aumento di un **atto precedente** e, dunque, che non soggiacesse alle regole per esso previste.

Si ritiene di condividere l'impostazione della **CTR di Firenze** che ribadisce la distinzione tra **autotutela integrativa** e **sostitutiva**.

La prima è disciplinata dal terzo comma dell'**art. 43 del D.P.R. n. 600/1973** in materia di Imposte dirette e dall'**art. 57 del D.P.R. n. 633/1972** in materia Iva, che individuano specifici requisiti alla cui ricorrenza è subordinato l'esercizio del potere "**integrativo**" dell'Amministrazione.

Infatti, **l'atto integrativo** viene emanato solo in caso di **sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi** e tali insorti "nuovi elementi", se esistenti, devono essere espressamente indicati nel secondo atto, **pena la nullità** dello stesso come espressamente previsto dalla norma e riconosciuto da concorde giurisprudenza di legittimità (cfr. *ex multis*: **Cassazione sent. n. 11265/03**).

Inoltre, l'avviso successivo, per stessa definizione, **deve** sempre condurre ad un **aumento** della **originaria pretesa** impositiva affiancandosi al primo atto emesso: cooperando con questo alla determinazione dell'oggetto dell'imposta ma rimanendone **autonomo**, sicché risulta **autonomamente impugnabile**.

La seconda, al contrario, che si attua mediante **l'annullamento dell'avviso** di accertamento viziato, nella fattispecie da errore materiale, e la successiva emanazione di un **nuovo atto impositivo** a correzione del precedente, rappresenta un'**estrinsecazione** del potere di autotutela tipizzante l'azione della Pubblica Amministrazione, disciplinato **dall'art. 2-quater della L. n. 656/1994 e dal Decreto Ministeriale n. 37/1997**.

La norma è stata concepita al fine di eliminare dal mondo giuridico il primo atto emesso, il quale può essere **sostituito** da altro **atto legittimamente emanato** che rimane **l'unico atto** che incorpora la pretesa tributaria e può essere **autonomamente impugnato**, in attribuzione all'Ente impositore del **potere di annullamento** d'ufficio o di **revoca**, anche in **pendenza di giudizio** o in caso di non impugnabilità, degli **atti illegittimi o infondati**.

Non pare tuttavia superfluo sottolineare come la "sostituzione" dell'atto erroneo ad opera di **uno successivo** possa avvenire solamente ove siano **ancora pendenti** i termini per l'esercizio dell'azione accertatrice di cui all'**art. 43, comma 1, del D.P.R. n. 600/1972** che trova speculare formulazione nell'art. 57 del decreto Iva.

Nella fattispecie, effettivamente non può parlarsi di **integrazione** della originaria pretesa da parte **dell'atto di autotutela** non essendosi verificato alcun **incremento** della pretesa impositiva ed avendo **l'Amministrazione** agito esclusivamente per rettificare un **errore materiale**, di tal che non si rendeva necessaria, contrariamente a quanto paventato dalla società contribuente, la presenza di **elementi sopravvenuti** a giustificazione dell'emanazione del **nuovo avviso di accertamento**, né l'indicazione degli stessi nella **motivazione** dell'atto **sostitutivo**, ma solo la verifica della pendenza dei termini per emettere il nuovo avviso.