

## ACCERTAMENTO

---

### ***Accertamento surrogatorio: nuove valutazioni su elementi già conosciuti***

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

Il comma 3 dell'articolo 43 del D.P.R. 600/73 stabilisce che, *"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"*. Tale norma è oggetto della **recente ordinanza della Cassazione n. 3248 del 2016**, nella quale l'Agenzia delle entrate ricorre avverso la sentenza della CTR Campania, favorevole al contribuente, nella quale era stato dichiarato **illegittimo un avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria in sostituzione di altro precedente** (privo della pagina relativa all'irrogazione di sanzioni) già impugnato con separato ricorso ed annullato in autotutela. La **CTR Campania** ha ritenuto illegittimo il medesimo, poiché **non ricorrevano nuovi fatti e/o elementi** che ne consentissero l'emissione e perché l'ammontare dei tributi richiesti era maggiore e non inferiore a quello precedente.

La Cassazione, nei motivi della decisione, ritiene che, in tema di **accertamento delle imposte sui redditi**, l'emissione di un **avviso di accertamento in sostituzione di un altro precedentemente annullato**:

- **non si risolve in una mera integrazione di quest'ultimo**, ma costituisce esercizio dell'ordinario potere di accertamento, non consumatosi attraverso l'emanazione dell'atto annullato;
- **costituisce esercizio del generale potere di autotutela** di cui l'Amministrazione non gode di alcun margine di discrezionalità (diversamente da quanto accade ordinariamente), trattandosi di integrare le parti che hanno dato luogo all'invalidità dell'atto precedente;
- **non presuppone la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi**, come prescritto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, ma può aver luogo anche sulla base di una **diversa e più approfondita valutazione** di quelli già in possesso dell'Ufficio.

La sentenza inoltre si pronuncia in ordine alla legittimità della **c.d. autotutela in malam partem**, affermando che *"in materia tributaria, il potere di autotutela è funzionale al soddisfacimento dell'interesse pubblico a reperire le entrate fiscali legalmente accertate, sicché è legittimo l'annullamento, in tale sede, di un atto favorevole al contribuente, non essendone preclusa l'adozione dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, art. 1 recando quest'ultimo un'elencazione non*

*esaustiva delle ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria può procedere all'annullamento in autotutela".*

A seguito dei fatti citati si assiste pertanto all'annullamento dell'atto originario in autotutela con conseguente **emissione di un nuovo accertamento**. In relazione a quest'ultimo atto si nota pertanto che:

- vi è un aumento dell'ammontare dei tributi richiesti;
- non risulta essere pervenuta una sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi ed al contrario vi è una diversa e più approfondita valutazione di quelli **già in possesso**.

Posto che il **potere di autotutela**, come esprime la pronuncia oggetto del presente intervento, non gode di alcun margine di discrezionalità e considerato che, tra il novero delle fattispecie di autotutela, quella "sostitutiva" è finalizzata a sanare vizi solamente formali dell'atto, si rende opportuno proporre alcune considerazioni di sorta, desunte dalla giurisprudenza, ovvero:

- la **sentenza Cass. 21719 del 2011** prescrive che l'ufficio, nell'esercizio del potere di **autotutela sostitutiva**, non possa modificare la motivazione dell'avviso di accertamento originario, in quanto ciò comporta un **cambiamento** durante lo svolgimento del processo delle ragioni della pretesa impositiva;
- la **sentenza Cass. 2576 del 1990** dispone che l'Amministrazione possa ben prendere in considerazione ragioni rimaste **accantonate** all'epoca dell'emanazione dell'avviso di accertamento annullato, ma occorre pur sempre che venga data **esauriente dimostrazione**, in occasione della emanazione del nuovo atto, del perché quelle ragioni non furono poste a presidio dell'avviso originario e del perché si sia ritenuto di prenderle in considerazione solo successivamente all'annullamento dell'atto che era fondato su ragioni del tutto diverse.

Si desume pertanto che, a fronte di una espressa presa di posizione senza margini di discrezionalità e senza alcun riferimento al comma 3 dell'articolo 43 del D.P.R. 600/73, nel caso ivi contemplato non si sia provveduto solamente ad emettere un nuovo accertamento sanando il vizio esistente, bensì si sia **ampliata la valutazione degli elementi già in possesso**, così da aumentare l'ammontare del tributo, traendo giustificazione dall'esercizio del **generale potere di autotutela**, la quale nel caso *de quo*, pur restando circoscritta ad alcuni limiti, **integra** le parti che originariamente avevano determinato l'invalidità dell'atto.

*Per approfondire le problematiche relative all'accertamento vi raccomandiamo la seguente giornata di master di specializzazione:*