

ACCERTAMENTO

L'integrazione o la modifica dell'avviso di accertamento

di Luigi Ferrajoli



Gli **accertamenti** emessi in sede di **autotutela** che **incrementano la pretesa** originariamente manifestata sono **atti impugnabili**, di regola, **in sostituzione** di quelli precedenti.

Nel caso di avvisi che invece **riducono la pretesa**, emessi sempre in via di autotutela, occorre fare una **distinzione**.

Se l'atto si limita a **diminuire quantitativamente** l'importo accertato, senza modificarne gli aspetti qualitativi, lo stesso **non è un atto impugnabile**, in quanto **non determina l'insorgenza di un nuovo interesse ad agire**.

Se invece la riduzione si accompagna a una **variazione degli elementi costitutivi della rettifica**, allora l'avviso deve ritenersi **sostitutivo** del precedente e in quanto tale **impugnabile**.

Sono le affermazioni contenute nell'[ordinanza n. 39808/2021](#), depositata lo scorso 14 dicembre dalla **Cassazione**, che richiedono attenzione da parte degli operatori nella esatta comprensione dei provvedimenti emessi dal Fisco.

Un contribuente aveva ricevuto un **secondo avviso di accertamento** che aveva **rideterminato** la pretesa contenuta nel primo, senza impugnare nessuno dei due.

La parte, in sede di impugnazione della successiva cartella di pagamento, aveva sostenuto con successo che il **secondo atto aveva comportato la caducazione del primo**, con l'effetto che l'avviso posteriore avrebbe dovuto recare le **indicazioni di legge sulle modalità di proposizione del ricorso**.

In assenza di tali indicazioni, il contribuente chiedeva dunque **l'annullamento parziale della cartella**.

La Corte ha affermato che **non sempre l'atto emesso in via autotutela deve considerarsi sostitutivo del primo**, con conseguente **riapertura dei termini** per ricorrere.

In presenza di avviso che **incrementa il quantum** originariamente accertato, il **nuovo provvedimento innova i termini della rettifica** e dunque **riapre la possibilità di contestare la stessa**, a prescindere da quanto accaduto sul primo atto.

Non sempre è lo stesso, invece, in caso di **riduzione in autotutela**.

Se si tratta di una **mera modifica quantitativa dell'atto originario**, **non è ravvisabile un interesse ad agire del contribuente** e pertanto **l'unico avviso impugnabile resta il primo**.

Se invece la **riduzione riviene dalla rivisitazione dei termini del primo accertamento**, allora il **secondo atto** dovrà intendersi **sostitutivo di quello precedente** e potrà pertanto essere **opposto ex novo**.

Secondo la Corte di Cassazione **l'integrazione o la modificazione "in aumento"** dell'originario avviso, in quanto determina una **"nuova" pretesa tributaria** rispetto a quella originaria, **deve necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di accertamento**, che aggiungendosi o sostituendosi a quello originario, indichi i **nuovi elementi di fatto**, di cui è **sopravvenuta la conoscenza**, come prescritto dall'[articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), a garanzia del contribuente, a differenza della **modifica in diminuzione**, che **non necessita di forme o motivazioni particolari**, in quanto **non integra una nuova pretesa tributaria**, ma si risolve in una **mera riduzione** di quella originaria ([Cassazione, sentenza n. 22019/2014](#)).

La conseguenza di tale orientamento è che **l'annullamento parziale** adottato dall'Amministrazione Finanziaria in via di **autotutela** o comunque il **provvedimento di portata riduttiva** rispetto alla pretesa contenuta in **atti divenuti definitivi**, **non rientra nella previsione dell'articolo 19 D.Lgs. 546/1992**, e, pertanto, **non è neppure impugnabile**, dal momento che **non comporta alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente** rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la **mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento** ([Cassazione, sentenza n. 7511/2016](#) e [sentenza n. 29595/2018](#)).

Ciò assume rilevanza anche quando gli atti di annullamento parziale siano stati **notificati prima del decorso dei sessanta giorni dalla notifica degli atti impositivi pregressi**, le cui pretese fiscali siano state ridotte.

Se questo vale in termini generali va, tuttavia, precisato che **non può ritenersi che qualunque modificazione quantitativa** della pretesa fiscale già contenuta nel primo atto impositivo, quantunque divenuto definitivo, **abbia in sé elementi innovativi**, tali da modificare il **fondamento del rapporto giuridico d'imposta** fissato con il primo atto.

È vero, peraltro, che il discrimine fra **modifiche meramente quantitative** della pretesa fiscale e **modifiche incidenti sulla struttura** della pretesa fiscale, per implicare **nuovi elementi di fatto**,

sopraggiunti rispetto al momento della formazione e notificazione dell'atto impositivo poi sostituito, non sempre può essere identificato nella **diminuzione** o nell'**aumento** della pretesa.

Non può infatti escludersi che la diminuzione dell'imponibile accertato con il primo atto trovi causa **non in un mero ricalcolo quantitativo**, che pacificamente **non sposta gli elementi strutturali** dell'accertamento, ma **incida** invece proprio su **tali elementi**.

In questo caso deve ritenersi che la **nuova rideterminazione** della pretesa fiscale, **pur ridotta** rispetto all'atto impositivo originario **caducato per autoannullamento**, introduce comunque nel rapporto fiscale **elementi di novità**, tali da far ritenere che il nuovo atto notificato al contribuente sia un **nuovo avviso di accertamento**, e ciò **al pari dell'ipotesi dell'aumento**.

Anche per tali fattispecie, dunque, l'**atto successivo**, intervenuto con **autoannullamento del pregresso**, ha interamente **sostituito** quest'ultimo, e richiede per la sua **formazione** l'osservanza di tutti i **requisiti propri** di un qualunque **avviso di accertamento**.

È necessario, quindi, un **esame caso per caso** del provvedimento impositivo, che segue quello annullato in autotutela, per verificare **se le modificazioni apportate alla pretesa fiscale introducano o meno elementi innovativi idonei a modificare il fondamento del rapporto giuridico d'imposta circoscritto con il primo atto**.