

ACCERTAMENTO

Autotutela sostitutiva e accertamento integrativo

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

Rimessa alle **Sezioni Unite** la questione relativa all'**ammissibilità** dell'esercizio del **potere di autotutela** *in peius* per il contribuente, **per vizi di carattere sostanziale**. Con l'**ordinanza n. 33665/2023**, la Cassazione solleva un problema di rilevante interesse sia pratico che teorico. Il caso all'esame del giudice di legittimità riguarda un **accertamento da indagini finanziarie**, emesso in un primo momento **senza tenere conto di una delle movimentazioni** bancarie verificate. Successivamente, l'Ufficio ci ha ripensato e ha **prima annullato** l'atto di accertamento per **rimetterlo subito dopo con un maggior imponibile**, rispetto all'atto originario, corrispondente alla medesima movimentazione bancaria.

Il contribuente impugnava il secondo atto di accertamento, eccependo l'illegittimità dello stesso, in quanto avente **natura di accertamento integrativo**, non fondato sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. In proposito, si ricorda che, ai sensi dell'[articolo 43, D.P.R. 600/1973](#), l'Ufficio **può integrare un atto di rettifica che non sia qualificabile come accertamento parziale**, entro gli ordinari termini decadenziali, a condizione che dimostri la **sopravvenuta conoscenza di dati o notizie**. La vicenda è giunta all'esame della Suprema Corte che ha ravvisato, in proposito, **due opposti orientamenti** dei giudici di vertice.

Secondo un **primo orientamento**, il **potere di autotutela** dell'Amministrazione finanziaria ha **carattere generale** e, pertanto, può essere legittimamente esercitato **sino al momento in cui non si sia formato il giudicato sull'atto** oggetto dello stesso ovvero, al contempo, **sino a che non sia decorso il termine di decadenza**, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione del nuovo avviso di accertamento. In tali casi, l'esercizio del potere di autotutela è non solo **legittimo**, ma corrisponde a un preciso **potere-dovere** dell'Amministrazione finanziaria, la quale è onerata, in virtù del c.d. **principio di perennità**, a **sostituire l'atto annullato con un nuovo atto**, ancorché di **contenuto identico** a quello annullato, **privo dei vizi** originari dello stesso. Pertanto, secondo questo orientamento, l'**autotutela sostitutiva**, che può essere esercitata **anche in pendenza di giudizio**, perché l'**emissione del primo atto non consuma il potere di imposizione**, può essere esercitata anche per **rimuovere vizi sostanziali e non meramente formali** del provvedimento e, quindi, **sarebbe legittimo l'esercizio della cd. autotutela in malam partem**, in quanto, 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 di un atto favorevole al contribuente**, non essendone preclusa l'adozione dall'**articolo 1 D.M. 11.2.1997, n. 37**, recando quest'ultimo un'**elencazione non esaustiva** delle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria può procedere all'**annullamento in autotutela**.

Sulla stessa scia, la Cassazione, dopo avere affermato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, **l'avviso di accertamento emesso 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, nonché del generale **potere di autotutela**, ha, altresì, precisato che la sua **emissione non presuppone la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi**, come prescritto dall'**articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973**, ma può aver luogo anche sulla base di una **diversa e più approfondita valutazione di quelli già in possesso** dell'Ufficio.

Secondo un **diverso orientamento**, l'esercizio del potere di autotutela **non presuppone necessariamente che l'atto ritirato sia affetto da vizi di forma**, avendo l'Amministrazione finanziaria, in virtù ed in forza dell'**imperatività** che ne connota l'agire, il **potere di sostituire** un precedente **atto impositivo illegittimo** con innovazioni che possono investire **tutti gli elementi strutturali**, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, solo conseguentemente, da quelle **dichiarazioni argomentative** che, connettendo oggetto e contenuto, formano la **motivazione del provvedimento**.

Ciò posto, se da un lato le **specifiche caratteristiche** che connotano l'esercizio del potere di **autotutela sostitutiva** riconducono ad un **potere di intervento** dell'Ente impositore **ampio e generale**, giustificato dal principio di **perennità della potestà amministrativa**, dall'altro lato, tuttavia, si pone sia un **problema di coordinamento** dell'istituto dell'autotutela sostitutiva **con il principio (tendenziale) dell'unicità dell'accertamento**, che dovrebbe deporre per l'esercizio di tale potere solo per la **rimozione di vizi formali**, sia l'esigenza di **raccordare** le norme dettate in tema di autotutela tributaria con le **previsioni contenute negli articoli 43, comma 3, D.P.R. 600/1973 e 57, comma 4, D.P.R. 633/1972**, che **condizionano il potere erariale di integrare** gli atti impositivi alla **sopravvenuta conoscenza** di nuovi elementi.

Più specificamente, secondo tale orientamento, il **principio di tutela dell'affidamento del contribuente non può essere pregiudicato** dalla possibilità per l'Ufficio di esercitare il potere di autotutela al fine di **correggere errori commessi in precedenza**, non formali e **modificativi in senso sostanziale del precedente atto**, ove il **nuovo atto** emesso dall'Ufficio proceda alla richiesta di una **maggiore pretesa**, basata sul **medesimo corredo istruttorio** ed sul **medesimo presupposto di fatto**, perché così facendo si introdurrebbe un'ulteriore **deroga, non prevista dalla legge, al principio dell'unicità dell'accertamento**.

Pertanto, estendere il perimetro dell'esercizio dell'**autotutela sostitutiva anche ai vizi sostanziali dell'atto**, oltre a rendere evanescente la **linea di confine** tra tale potere e quello di accertamento integrativo, di cui all'**articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973** e all'**articolo 57,**

[comma 4, D.P.R. 633/1972](#), comporta pure **la modifica *in peius* della pretesa tributaria per il contribuente**, esclusivamente in virtù del richiamato principio di perennità della potestà amministrativa, giustificato dall'esigenza di una continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'**interesse pubblico** che si rileva dovrebbe essere informato, altresì, al **principio di buona amministrazione**, in un'ottica di **bilanciamento** tra i contrapposti interessi in gioco: da un lato **quello del contribuente a vedere determinata la pretesa fiscale in un unico atto**, senza rischiare di essere esposto ad una rettifica della precedente pretesa, magari proprio in conseguenza della difesa da lui espletata durante il contenzioso, dall'altro **quello dell'Erario ad effettuare integrazioni e rettifiche in caso di errori**, commessi durante la redazione dell'atto.

Inoltre, la **sostituzione in autotutela** dell'avviso di accertamento è **istituto diverso dall'accertamento integrativo**, in quanto soltanto **quest'ultimo può fondarsi sulla sopravvenuta conoscenza** di nuovi fatti di evasione, sicché l'avviso che abbia sostituito quello annullato in autotutela, ove incrementativo della ripresa a tassazione, **non può fondarsi sulla mera rivalutazione fattuale e giuridica degli stessi elementi posti a fondamento di quello annullato**, ma, in forza di quanto previsto dall'[articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), su **elementi in precedenza non conosciuti** dall'Ufficio accertatore ed in questo senso essere **adeguatamente motivato**.

A fronte di questi diversi orientamenti, la **Corte di Cassazione**, con l'ordinanza in commento, ha ritenuto opportuno **rimettere gli atti al Primo Presidente**, ai sensi dell'[articolo 374, comma 2, c.p.c.](#), ai fini dell'**eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite**.