

ACCERTAMENTO

Più ampio il potere dell'Ufficio di "rivedere" l'avviso di accertamento

di **Debora Mirarchi**

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

L'esercizio dell'autotutela tributaria consente al Fisco di **annullare** *“per vizi sia formali che sostanziali”* l'avviso di **accertamento** ed emettere un nuovo atto impositivo *“anche per una maggiore pretesa”*.

È questo, in estrema sintesi, il principio, sancito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 30051 dello scorso 21.11.2024](#) che, all'indomani della pubblicazione, ha (comprensibilmente) sollevato **perplexità di non poco conto**, in considerazione della necessità di porre un freno alla potenziale deriva del potere di **autotutela sostitutiva** che, alla luce dei principi contenuti nella decisione in commento, sarebbe potenzialmente applicabile a un **numero forse troppo ampio di casi**, “annacquando” la distinzione **rispetto all'accertamento integrativo**.

Nel caso sottoposto all'attenzione della Suprema Corte, l'Ufficio ha emesso un **primo avviso di accertamento nel 2009** e un **secondo atto impositivo due anni dopo** a seguito dell'annullamento del precedente.

Le motivazioni a sostegno dell'annullamento del primo atto sono essenzialmente riconducibili al fatto che, **nella determinazione dei maggior ricavi**, l'Agenzia aveva ritenuto giustificati **taluni prelievi effettuati dal ricorrente dal proprio conto**, *“ancorché [...] privi di riscontro, incorrendo, dunque, in un errore di natura sostanziale sulla corretta valutazione del presupposto d'imposta”*.

L'errore in merito alla interpretazione di **talune movimentazioni da parte del contribuente**, oggetto del giudizio innanzi alla Corte di cassazione, è motivo di secondo esame da parte dell'Ufficio del medesimo presupposto impositivo, ma, al contempo, è anche **fattispecie astrattamente riconducibile** ai casi in cui l'Amministrazione, nel rispetto dei termini decadenziali, **può esercitare nuovamente il potere impositivo** “non consumato”, emettendo un **avviso integrativo del precedente**.

Per tale motivo, la Corte, in una lunga dissertazione, si trova a dover affrontare la distinzione fra **accertamento in autotutela** e **accertamento integrativo**.

L'esercizio dell'autotutela risponde **all'esigenza di porre rimedio a un atto impositivo che**, a seguito di una valutazione postuma, **si riveli illegittimo**, mediante l'annullamento e l'emissione di una nuova pretesa in sostituzione della precedente e, conseguentemente, alla **corretta esazione del prelievo fiscale**, in accordo con il generale **principio della capacità contributiva**.

Nelle ipotesi in cui il potere sostitutivo sia esercitato dall'Amministrazione finanziaria per ridefinire la pretesa in senso peggiorativo, come nel caso specifico oggetto della sentenza, l'**autotutela** si definisce **in mala partem**.

L'**accertamento integrativo**, sostiene la pronuncia, si differenzia **strutturalmente e funzionalmente**, dal potere di autotutela, poiché pur comportando l'emissione di un nuovo atto, questo **non è sostitutivo del precedente**, ma lo integra, con la conseguenza che, con riferimento al medesimo tributo e periodo d'imposta, sono **emessi due o più atti impositivi**.

In altri termini, nell'avviso di accertamento integrativo **non vi è una rivalutazione degli elementi di fatto** e diritto in base ai quali il primo atto è stato emesso, ma una prima valutazione di **elementi nuovi non conosciuti** in precedenza e, pertanto, non utilizzati ai fini della **"costruzione" della originaria pretesa**.

Ne consegue che, secondo la sentenza, l'elemento che discrimina l'accertamento in autotutela rispetto all'accertamento integrativo è la *"sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi"*, non previsto per l'esercizio del potere sostitutivo e presupposto **per la validità dell'integrazione successiva della pretesa**.

In tal senso, in passato, si è espressa la giurisprudenza, la quale, con l'obiettivo di "riordinare" una così confusa manifestazione del potere impositivo, ha stabilito che, in tema di accertamento integrativo, occorre **che il secondo accertamento sia basato su elementi presenti**, sin dall'origine, ancorché non contestati (Cassazione n. 23685/2018).

Se astrattamente la distinzione fra le **due tipologie accertative sembra di immediata intuizione**, maggiori difficoltà si riscontrano **all'atto pratico di applicazione**, poiché **non risulta sempre agevole** riconoscere il **carattere innovativo di un elemento**.

Tale difficoltà potrebbe "giocare" a favore di un **eccessivo ampliamento del potere dell'Amministrazione finanziaria**, la quale, dovendo rispettare il solo termine decadenziale per l'esercizio del potere accertativo, potrebbe "in corsa" **cambiare le ragioni a sostegno della pretesa** a seconda delle possibilità di ottenere un maggior margine.

A complicare il già confuso quadro vi è la previsione dell'**accertamento parziale**, oggetto di un veloce passaggio nella sentenza. La Corte, nel tentativo di ulteriormente dimostrare che la



facoltà dell'Amministrazione di esercitare il proprio potere in forma frazionata, sarebbe consentita anche **“da un'ampia ulteriore varietà di disposizioni”** (come espressamente ricordato dalla Corte dagli *“artt. 36-ter, secondo comma, 38-bis, 41-bis (accertamento parziale) DPR n. 600 del 1973 in materia di imposte dirette, nonché l'art. 54, quarto comma, (accertamento parziale), DPR n. 633 del 1972”*), di fatto, anziché dissipare i dubbi e porre un argine alla schizofrenia del potere accertativo, **rende ancora più difficoltosa la distinzione**, a livello pratico, delle **diverse forme di esercizio del potere impositivo**.

La recente riforma tributaria poteva essere una occasione per porre **paletti più chiari all'esercizio del potere accertativo**.