

Tributi (in generale) – Accertamento tributario (nozione) - Avviso di accertamento (in genere) - Autotutela della P.A. – Ammissibilità – Autotutela c.d. sostitutiva – Obbligo di esercizio del potere impositivo – Necessità – Emanazione dell'atto in pendenza del giudizio di impugnazione di quello annullato – Condizioni – Legittimità – Effetti.

Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, espressamente riconosciuto dall'art. 2-quater, comma 1, del d.l. n. 564 del 1994, convertito nella legge n. 656 del 1994, ha carattere generale e 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 d'imposta, per l'emissione del (nuovo) avviso di accertamento.

La rinnovata emissione dell'atto impositivo può investire la pretesa impositiva nel suo complesso, per vizi di natura sia formale che sostanziale, al fine di soddisfare l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi.

In caso di emissione di un nuovo accertamento, l'annullamento dell'atto precedente si giustifica quale attività doverosa, al fine del rispetto del divieto di plurime imposizioni previsto dall'art. 67 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

[Corte di Cassazione, sez. trib. (Pres. Virgilio, est. D'Aquino), 21 settembre 2022, sent. n. 27706]

In materia tributaria il potere della PA di provvedere in via di autotutela all'annullamento d'ufficio o alla revoca, anche in pendenza di giudizio o di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati è espressamente previsto dall'art 2 quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito nella legge 30 novembre 1994, n. 656 e dal relativo regolamento di attuazione emanato con D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

Il rimedio di tipo demolitorio ricollegabile al provvedimento amministrativo di secondo grado, che opera con efficacia *ex tunc*, si estende a qualsiasi vizio di legittimità (annullamento) o di merito (revoca) dell'atto impositivo, con il solo limite del giudicato sostanziale favorevole all'amministrazione (art. 2, comma 2 D. M. n. 37 del 1997).

La Cassazione ha peraltro riconosciuto estensivamente il potere di autotutela della PA in materia tributaria anche alle ipotesi di interventi di tipo "sostitutivo" laddove, in particolare, viene esplicitamente distinto l'esercizio del potere di rinnovo da quello di integrazione dell'atto impositivo, essendo quest'ultimo soggetto, in materia di imposte reddituali e di imposte sui consumi, alla condizione necessaria della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi ex artt. 43, u.c., del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 57, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In proposito, la Corte ha evidenziato che "il potere di accertamento integrativo o modificativo in aumento ... è diverso sia strutturalmente che funzionalmente dal potere di autotutela" e l'atto che "assume ad oggetto un precedente avviso di accertamento ... illegittimo ... al quale si sostituisce" può contenere "innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto, 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": "l'esercizio del potere di autotutela", infatti, "può condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico del precedente atto od alla sua eliminazione e alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato" (Cass., 22 febbraio 2002, n. 2531).

In particolare, è stato ricondotto al potere di autotutela anche il provvedimento cosiddetto di riforma dell'atto, specificandosi che *"il ritiro di un precedente atto può avvenire in due diverse forme, quella del contro-atto (l'atto di secondo grado che assume l'identica struttura di quello precedente, salvo che per il suo dispositivo di segno contrario con cui si dispone l'annullamento, la revoca o l'abrogazione del primo) o quella della riforma (l'atto di secondo grado che non nega il contenuto di quello precedente, ma lo sostituisce con un contenuto diverso), caratterizzati entrambi dal fatto che l'oggetto del rapporto giuridico controverso resta identico"* (Cass., 16 gennaio 2009, n. 937, in materia di IVA).

In definitiva:

a) l'esercizio del potere di autotutela non implica consumazione del potere impositivo sicché, rimosso con effetto *ex tunc* l'atto di accertamento illegittimo od infondato, l'amministrazione finanziaria conserva ed anzi è tenuta ad esercitare - nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto - la potestà impositiva, in virtù del cd. "principio di perennità", che trova fondamento nei principi espressi dagli artt. 53 e 97 Cost. (Cass., 20 luglio 2007 n. 16115; Cass., 20 giugno 2007, n. 14377; Cass., 8 luglio 2015, n. 14219; Cass., 9 giugno 2020, n. 10981; Cass., 30 settembre 2020, n. 13807; Cass., 18 maggio 2021, n. 13407; Cass., 16 giugno 2021, n. 16996);

b) dalla non consumazione del potere impositivo, in caso di annullamento o revoca dell'atto viziato, discende il corollario che il provvedimento di riforma adottato in sede di autotutela non dispone per l'avvenire ma retroagisce al momento dell'applicazione imposta, proprio in quanto viene a sostituirsi all'originario atto impositivo (Cass., 21 gennaio 2008, n. 1148; Cass., 30 dicembre 2009, n. 27906, entrambe in materia di imposte sui trasferimenti);

c) il rimedio dell'autotutela "sostitutiva" differisce dal potere di integrazione dell'atto impositivo in quanto quest'ultimo presuppone la esistenza di un precedente valido atto di imposizione, mentre il primo richiede, quale condizione necessaria, la eliminazione del precedente atto impositivo illegittimo o infondato (Cass., 23 ottobre 2019, n. 27091; Cass., 20 novembre 2006, n. 24620), eventualmente anche implicita, nel caso in cui l'atto riformato riproduca lo stesso contenuto dell'atto sostituito (Cass., 3 agosto 2007, n. 17119);

d) la riforma dell'atto impositivo non è limitata ai soli vizi formali, ma può estendersi *"a tutti gli elementi strutturali dell'atto costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto"* (Cass., 23 febbraio 2010, n. 4272 – in materia di imposta sul reddito – la quale fa espresso richiamo di Cass., 22 febbraio 2002, n. 2531, e riconduce la condizione necessaria della nullità formale alla sola ipotesi "di sostituzione di un precedente atto impositivo con altro avente contenuto identico" e quindi alle sole ipotesi di "correzione" del medesimo atto - peraltro il principio è affermato come mero obiter; Cass., 31 marzo 2021, n. 10272);

e) il potere di sostituzione dell'atto impositivo incontra i soli limiti del termine decadenziale ordinariamente previsto per la notifica degli avvisi di accertamento e del divieto di violazione od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato (Cass., 16 luglio 2003, n. 11114; Cass., 20 novembre 2006, n. 24620; Cass., 8 ottobre 2013, n. 22827; Cass., 8 luglio 2015, n. 14219; Cass., 17 giugno 2016, n. 12661) nonché del diritto di difesa del contribuente (Cass., 26 marzo 2010, n. 7335; Cass., 8 luglio 2015, n. 14219; Cass., 17 giugno 2016, n. 12261).

La Corte ha dunque chiaramente ricercato un bilanciamento tra gli interessi contrapposti (esercizio del potere impositivo; esercizio del diritto di difesa del contribuente), affermando che il potere di autotutela implica l'obbligo dell'A.f. di annullare il precedente atto impugnato dal contribuente, ovvero riconoscendo all'atto sostitutivo adottato in pendenza di lite un effetto caducante automatico dell'atto sostituito, con la conseguenza che, in entrambi i casi, l'atto sopravvenuto viene a riflettersi sul processo in corso determinando la cessazione della materia del contendere per venir meno dell'oggetto stesso della impugnazione e quindi dell'interesse del contribuente ad ottenere una pronuncia su un atto che non regola più il rapporto.

Giova per completezza ricordare che la dottrina tributaria¹ ha tradizionalmente assunto, sul tema, un diverso orientamento, in base al quale l'Amministrazione finanziaria può modificare il presupposto di imposta – emettendo un secondo atto impositivo – solo quando vi siano nuovi elementi sopravvenuti rispetto a quando è stato emesso il primo avviso di accertamento; in difetto, non vi può essere nessuna correzione di vizi che in attengono allo stesso presupposto di imposta riqualificato in un secondo momento in maniera differente.

Questo comporta, di riflesso, che l'autotutela sostitutiva – o, che dir si voglia, la rinnovazione dell'atto – è un potere che spetta all'Amministrazione finanziaria solo per correggere vizi formali, che non involgano l'*an* e il *quantum debeatur*; se, al contrario, si riconoscesse un potere generalizzato di correzione per qualunque tipologia di vizio (sia esso formale che sostanziale), la norma sull'avviso di accertamento modificativo si dovrebbe ritenere abrogata. Ciò perché in qualunque momento, anche senza il fondamentale requisito dei nuovi elementi sopravvenuti, l'Amministrazione finanziaria potrebbe correggere il primo atto impositivo per vizi sostanziali limitandosi ad emettere un secondo avviso di accertamento emendato, utilizzando la sola accortezza di annullare il primo accertamento.

Pertanto, se da un lato le peculiari caratteristiche strutturali dell'intervento sostitutivo lasciano propendere per un ampio ed esteso ambito applicativo dell'autotutela sostitutiva, giustificato anche dal principio di "perennità dell'azione amministrativa", dall'altro il principio di unicità dell'accertamento dovrebbe deporre per l'impiego di questo istituto solo per la rimozione di vizi formali.

Tommaso Maglione

¹ Cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, ed. XIII, p. 239 ss.; PISTOLESI, *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificativi ?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 384 ss.; ID., *Alcune considerazioni in tema di accertamenti integrativi e modificativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 990 e ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova-Milano, 2020, 424; MUSCARÀ, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992, 237 ss.; MULEO, *Atti impositivi e modificativi di precedenti e derive in tema di accertamento integrativo in carenza di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*, in *i*, 2010, II, 545 ss.; DONATELLI, *Profili ricostruttivi dell'avviso di accertamento modificativo*, in *Dir.prat.trib.*, 2022, I, 759 ss