

**L'annullamento in autotutela non implica la consumazione del potere impositivo: brevi riflessioni sulla differenza strutturale tra autotutela sostitutiva ed accertamento integrativo**

*Self-assessment annulment does not imply the consummation of the taxing power: brief reflections on the structural difference between replacement self-assessment and supplementary assessment*

(commento a/notes to Cass., 27 marzo 2023, n. 8599)

di Matteo Demetri - 27 giugno 2023

**Abstract**

Con la sentenza 27 marzo 2023, n. 8599 la Suprema Corte ha confermato che l'Amministrazione finanziaria – in applicazione del potere di autotutela – può correggere gli errori dei propri provvedimenti nel termine previsto dall'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, sempreché il provvedimento impugnato non costituisca elusione o violazione dell'eventuale giudicato formatosi in ordine al precedente atto nullo. Con l'accertamento oggetto del presente giudizio, in particolare, l'Ufficio ha adottato un provvedimento di rinnovo che non era precluso dal precedente annullamento in autotutela; il quale non implica, infatti, consumazione del potere impositivo. Rimosso, pertanto, con effetto *ex tunc* l'atto di accertamento ritenuto 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. Tale facoltà dell'ente impositore è diversa dall'ipotesi di accertamento integrativo di cui all'art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, che attiene all'integrazione di un precedente avviso in base alla sopravvenuta conoscenza da parte dell'Ufficio di nuovi elementi.

**Parole chiave:** autotutela sostitutiva, accertamento integrativo, vizi formali e sostanziali, affidamento legittimo

**Abstract**

*In its judgment No. 8599 of 27 March 2023, the Supreme Court confirmed that the Tax Administration - in application of the power of self-assessment - may correct errors in its own measures within the term provided for by Article 43 of Presidential Decree No. 600 of 1973, provided that the contested act does not constitute circumvention or infringement of any judgment formed in respect of the earlier invalid act. With the assessment at issue in the present case, in particular, the Office adopted a renewal measure that was not precluded by the previous annulment in self-defence. It does not, in fact, imply consummation of the power of taxation.*

*Therefore, having removed, with effect ex tunc, the assessment act deemed unlawful or unfounded, the tax administration retains and indeed is required to exercise - in the permanence of the factual and legal conditions - its power of taxation.*

*This power of the tax authority is different from the supplementary assessment hypothesis referred to in Article 43(3) of Presidential Decree No. 600 of 1973, which relates to the supplementation of a previous notice on the basis of the knowledge by the office of new elements.*

**Keywords:** *substitutive self-assessment, supplementary assessment, formal and substantive defects, legitimate expectations*

**SOMMARIO:** **1.** I fatti oggetto del giudizio e la conclusione raggiunta dal Supremo Collegio. - **2.** Caratteristiche e disciplina dell'accertamento integrativo. - **3.** Autotutela sostitutiva e consumazione del potere impositivo. - **4.** Breve ricognizione degli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali: riflessioni e spunti in tema di autotutela sostitutiva e legittimo affidamento del contribuente.

**1.** La Cassazione, con la sentenza 27 marzo 2023, n. 8599, è tornata a pronunciarsi sulla distinzione tra integrazione degli accertamenti ed esercizio del potere di autotutela tributaria. Tale pronunciamento riveste particolare rilievo in quanto effettua un corretto distinguo tra i due istituti. L'avviso di accertamento emesso in sostituzione di un altro, prima annullato, infatti, non costituisce integrazione di quest'ultimo, ma consiste nell'esercizio dell'ordinario potere di accertamento, non consumatosi con l'emissione del provvedimento annullato.

La soluzione adottata dalla Suprema Corte appare di interesse sotto molteplici aspetti, offrendo l'occasione per alcune sintetiche riflessioni sulle due differenti ipotesi sopra menzionate e sulla loro rispettiva disciplina.

La vicenda trae origine dall'emissione di un avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2004, con il quale veniva determinato un maggior reddito da lavoro autonomo.

In pendenza del giudizio di primo grado dinnanzi la Commissione tributaria provinciale di Bari, l'Agenzia, in data 29 giugno 2012, esercitando i poteri di autotutela, annullava l'accertamento e, di conseguenza, la Commissione pronunciava l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

L'Ufficio, ritenuta la sussistenza delle condizioni per il raddoppio dei termini, in data 6 novembre 2013, notificava un nuovo avviso, sostitutivo del primo.

Il contribuente impugnava il provvedimento *de quo* davanti la CTP di Bari che respingeva il ricorso; egli proponeva, dunque, appello davanti alla Commissione tributaria regionale della Puglia, la quale lo rigettava, compensando le spese.

Proponendo ricorso per Cassazione con sei motivi, il contribuente deduceva – per quanto di nostro interesse – la violazione o falsa applicazione dell'art. 43, commi 1 e 3, D.P.R. n. 600/1973.

In ordine all'asserita violazione dei termini di cui al primo comma della disposizione citata, il Supremo Consesso rilevava che essi fossero raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facessero insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000. Non era invece richiesta, a tal fine, la sua effettiva presentazione (come chiarito dalla Corte costituzionale nella sentenza 25 luglio 2011, n. 247) e risultavano irrilevanti sia l'esito del procedimento penale (Cass., 8 maggio 2017, n. 11171) sia quello dell'accertamento tributario svolto sulla base di quelle risultanze (Cass., 30 giugno 2016, n. 13483). Quanto al richiamo all'art. 43, comma 3 il Giudice di legittimità affermava che tale disposizione non rilevasse nel caso di specie dato che essa si riferisce all'accertamento integrativo, che attiene all'integrazione o alla modificazione di un precedente avviso in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Ufficio.

Nella fattispecie, di converso, l'Amministrazione finanziaria ha adottato un provvedimento di rinnovo, non precluso dal precedente annullamento in autotutela, il quale non implica consumazione del potere impositivo. Rimosso, infatti, con effetto *ex tunc* l'atto di accertamento ritenuto illegittimo od infondato, l'Ente impositore conserva ed anzi è tenuto ad esercitare – nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto – la potestà impositiva con gli unici limiti costituiti dal rispetto del termine decadenziale previsto per la notifica degli avvisi di accertamento e dal divieto di violazione od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato.

Conseguentemente, il ricorso è stato rigettato.

**2.** Per procedere alla disamina del portato del pronunciamento della Suprema Corte occorre soffermarsi succintamente sulla disciplina degli accertamenti integrativi e sulla differente ipotesi dell'esercizio del potere di autotutela sostitutiva.

Va sottolineato, anzitutto, come l'accertamento integrativo costituisca eccezione al principio generale dell'unitarietà dell'attività di accertamento. Si tratta, in effetti, di andare a rideterminare l'imponibile di un periodo di imposta già sottoposto ad accertamento.

L'eccezione in parola, tuttavia, trova temperamento nella previsione di alcune stringenti limitazioni, prima tra tutte la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e la loro specifica indicazione, a pena di nullità, nell'avviso stesso.

Con la disciplina *de qua* si mira a bilanciare due opposte esigenze (per un inquadramento sistematico ARTUSO E., *Sul requisito della "novità" degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo*, nota a Comm. trib. reg. Lombardia, sez. V, 30 gennaio 2017, n. 835, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, II, 1654 ss.), da un lato l'efficienza ed il buon andamento dell'attività amministrativa, volti a minimizzare la dispersione di energie amministrative, evitando la frantumazione dell'istruttoria e la moltiplicazione degli atti autoritativi; dall'altro la tutela del contribuente, che non viene sottoposto ad una molteplicità di atti che lo costringerebbero ad intraprendere iniziative giurisdizionali con i correlativi costi.

Il presupposto per l'esercizio del potere di integrazione o modificazione, come accennato, è costituito dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. La reiterazione, pertanto, è possibile solamente nell'ipotesi in cui si sia verificato un ampliamento della conoscenza sulla situazione di fatto, attraverso elementi che, se conosciuti antecedentemente, avrebbero portato ad una diversa valutazione dell'imponibile (vedasi ANTICO G., *Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza*, nota a Cass., 8 giugno 2009, n. 14125, in *il fisco*, 2009, 29, 4769 ss.).

Per la Corte di Cassazione, in particolare, gli "elementi di novità" devono essere non soltanto non conosciuti ma anche non conoscibili dall'Amministrazione al momento del precedente accertamento, essendole inibito di valutare diversamente, in seconda battuta, dati e documenti già a disposizione.

Il requisito della novità non ricorre, infatti, quando si tratti di diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio, dovendosi riconoscere che con l'emissione dell'atto di rettifica l'Ente impositore consuma il suo potere di accertamento in relazione al materiale probatorio a propria disposizione (Cass., 3 aprile 2013, n. 8029).

In ordine alla "conoscenza degli elementi nuovi" risulta quindi sufficiente la mera conoscibilità; allora occorre chiedersi quando tali elementi possano ritenersi conoscibili.

La risposta non la troviamo nella giurisprudenza, il cui compito è risolvere casi singoli, ma prendendo in considerazione la menzionata *ratio* della disciplina in parola, costituita dalla garanzia di efficienza degli Uffici.

Conoscibile è, pertanto, l'elemento che, sulla base di un'istruttoria diligente e ragionevole, avrebbe potuto essere acquisito prima di notificare l'accertamento della cui integrazione si discute (così MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 644).

Del resto, come condivisibilmente affermato in dottrina (PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.), non aver apprezzato i dati conoscibili equivale ad aver male impiegato quelli conosciuti.

Al ricorrere di tale presupposto l'Ufficio notificherà un altro avviso nel quale dovrà specificare, a pena di nullità, i fatti in questione ed il modo in cui ne è venuta a conoscenza.

L'accertamento integrativo, a differenza del potere di annullamento, consente all'Ufficio di aggiungere al precedente accertamento legittimo, senza la sua sostituzione, una valutazione della fattispecie che è venuta in rilievo solo per gradi ed è quindi differente sia strutturalmente sia funzionalmente dal potere di annullamento (similmente RUSSO A., *La diversa valutazione degli elementi dell'atto annullato impedisce l'accertamento integrativo*, nota a Cass., 10 aprile 2015, n. 11421, in *il fisco*, 2015, 26, 2587 ss.).

3. Dalle superiori riflessioni è emerso che il potere di accertamento integrativo ha quale presupposto l'avviso di accertamento precedentemente emesso, che continua ad esistere.

L'atto di autotutela, invece, assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo ed al quale si sostituisce con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto e può consistere nella mera eliminazione oppure nella sua rimozione e contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento strutturato diversamente (MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, cit., 645).

Non essendo questa la sede per affrontare compiutamente il tema dell'applicabilità dei principi inerenti all'autotutela amministrativa nel diritto tributario, può essere riportato solamente il principio secondo cui il potere di *ius poenitendi* costituisce non già un potere distinto ed autonomo bensì un potere immanente a quello originariamente esercitato (Cons. Stato, sez. IV, sentenza 28 marzo 2018, n. 1959).

Traslando il principio *de quo* nel diritto tributario, si può sostenere che sia sempre facoltà dell'Amministrazione finanziaria riesaminare le proprie determinazioni (SABBATO G., *L'avviso di accertamento come provvedimento amministrativo*, relazione svolta nell'ambito del Programma di formazione 2021 per Giudici tributari organizzato dal CPGT in data 22 aprile 2021).

Accanto agli interventi in autotutela ad esito demolitorio viene riconosciuto il potere di autotutela in materia tributaria anche nell'ipotesi di intervento sostitutivo. L'avviso di accertamento emesso in sostituzione di un altro, prima annullato, costituisce, infatti, esercizio dell'ordinario potere di accertamento non consumatosi attraverso l'emanazione dell'atto annullato (similmente MARCHESELLI A., *accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, cit., 645).

Occorre chiedersi se sussistano dei limiti all'esercizio del potere di ritiro e sostituzione di un atto.

In altre parole, bisogna domandarsi quando all'esercizio del potere corrisponda il suo definitivo esaurimento (per un approfondimento sul tema vedasi MARCHESELLI A., *I limiti della c.d. autotutela sostitutiva, tra efficienza amministrativa e diritti del contribuente*, in *amtrassegnatributaria.it*, 26 giugno 2019).

Un primo caso in cui la consumazione del potere è certa – ed anzi espressamente sancita dalla legge – è costituito dal decorso del termine di decadenza per l'emanazione dell'atto. Il termine di decadenza è, in effetti, la dimensione temporale entro cui il potere esiste; decorso quel termine, esso viene a mancare.

Un secondo limite è altrettanto pacifico; tale potere, infatti, pur esercitabile anche in pendenza di giudizio ed anche qualora siano scaduti i termini d'impugnazione dell'avviso di accertamento, è inibito dall'intervenuta sentenza passata in giudicato sul merito della controversia tributaria. Anche senza scomodare il principio della primazia delle pronunce giudiziali sull'esercizio dei poteri, tale limite è dettato dal buon senso in quanto se si concedesse all'Amministrazione di esercitare il proprio potere di autotutela all'esito del giudizio verrebbe meno l'utilità pratica di tutte le decisioni di annullamento.

4. La pronuncia della Cassazione ed il quadro normativo ricostruito in estrema sintesi ci permettono di svolgere alcune brevi riflessioni.

Va anzitutto premesso che ai fini di una corretta qualificazione giuridica della fattispecie occorre seguire l'insegnamento del Consiglio di Stato, secondo cui gli atti amministrativi devono essere interpretati non solo in base al tenore letterale, ma anche risalendo all'effettiva volontà dell'Amministrazione ed al potere concretamente esercitato; ossia l'atto amministrativo va qualificato per il suo effettivo contenuto, per quanto effettivamente dispone, non già per la sola qualificazione che l'Autorità, nell'emanarlo, eventualmente ed espressamente gli conferisca (Cons. Stato, 15 ottobre 2003, n. 6316).

Esplicitato tale *caveat*, in primo luogo, vanno presi in considerazione alcuni orientamenti dottrinali che assimilano i due istituti esaminati. A tal proposito è stata avallata la tesi (vedasi CAIRO P.P., *Profili in tema di autotutela nel diritto tributario*, in [www.boa.unimib.it](http://www.boa.unimib.it), 157) secondo cui l'atto di accertamento integrativo costituisca una determinazione di secondo grado, assunta dall'Ufficio a seguito del riesame del provvedimento antecedente che in nulla si distingue da quelli che conducono al ritiro, alla conferma ovvero alla convalida dell'atto di primo grado.

D'altro canto, parte della giurisprudenza (vedasi Comm. trib. centr., XIX, 5 settembre 1985, n. 7475; Comm. trib. centr., VIII, 13 maggio 1988, n. 4183) rinveniva, in passato, lo stesso fondamento positivo dell'autotutela nell'art. 43 D.P.R. n. 600/1973. Il legislatore, secondo l'orientamento che si riporta, avrebbe, in tal modo, attribuito all'Amministrazione il potere di agire in autotutela per ritirare l'atto impositivo, ma al solo scopo di emanarne un secondo di importo maggiore, in quanto derivante da una variazione in aumento dell'imponibile.

Ad avviso di chi scrive, tale impostazione non può essere condivisa, data la, già compiutamente analizzata, contrapposizione, per così dire, ontologica sussistente tra i due istituti (su questa posizione si assestano, tra gli altri, STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, 14 ss.; LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 11, II, 909 ss.; FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 70 ss.; LOGOZZO M., *La distinzione tra avviso di accertamento "sostitutivo" e integrativo o modificativo*, nota a Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, 2002, 33, 2988 ss.). Il potere di accertamento integrativo, del resto, trova fondamento non già nei principi generali sull'autotutela, bensì nel quadro normativo sopra delineato, volto al raggiungimento delle suddette specifiche finalità.

Va considerato, in secondo luogo, che sussiste una difformità di vedute anche in relazione all'ambito di operatività dell'autotutela sostitutiva. Parte della dottrina ha, infatti, ritenuto che possa essere impiegata unicamente per la rimozione di vizi formali (su questa linea, sebbene con la considerazione di ulteriori profili, da ultimo, PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 5 gennaio 2023,

ove l'Autore prende posizione a favore della tesi per cui andrebbero valorizzate la rilevanza e la tipologia del vizio del provvedimento ai fini dell'individuazione della possibilità di attuare l'autotutela sostitutiva).

Tale linea interpretativa ha trovato spazio anche nella più recente giurisprudenza di merito (vedasi Comm. trib. prov. Napoli, sez. XXXV, 2 settembre 2022, n. 8455).

La giurisprudenza della Suprema Corte, tuttavia, è oggi condivisibilmente orientata nel senso di ritenere che la riforma dell'atto impositivo non sia limitata ai soli vizi formali, ma possa estendersi a *tutti gli elementi strutturali dell'atto, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto* (ex multis Cass., 10 dicembre 2014, n. 26008, secondo cui l'Ufficio finanziario «in virtù e in forza dell'imperatività che ne connota l'agire, ha 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, quindi, da quelle dichiarazioni argomentative che, connettendo oggetto e contenuto, formano la motivazione del provvedimento»).

Traguardando la questione da un altro angolo visuale, resta, infine, il problema dei possibili diritti contrapposti del contribuente, il quale, posto quanto sopra, può essere destinatario di un accertamento fondato sulla base degli stessi elementi – rivalutati – posti a base del precedente provvedimento ritirato. A tal riguardo è stato autorevolmente richiamato (vedasi PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, cit.) il principio della “buona amministrazione”, derivante dall'art. 97 Cost., in forza del quale non dovrebbe consentirsi l'esposizione del contribuente a ripetute forme di esercizio della pretesa impositiva. In alcuni casi, in effetti, la giurisprudenza (Cass., 2 luglio 2008, n. 18054) non ha escluso che il ritiro in autotutela di un atto possa ledere il legittimo affidamento del contribuente.

Pare potersi affermare, tuttavia, che, una volta riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di *ius poenitendi*, finalizzato alla realizzazione dell'interesse pubblico, non paiono residuare margini per una valorizzazione dell'aspetto soggettivo dell'affidamento (similmente MARCHESELLI A., *I limiti della c.d. autotutela sostitutiva, tra efficienza amministrativa e diritti del contribuente*, cit.). Tutt'al più, a tutela del contribuente potrebbe immaginarsi, *de iure condendo*, l'introduzione di un limite cronologico al ritiro, stabilendo che, decorso tale termine, il provvedimento debba ritenersi consolidato.

Sarebbe, pertanto, auspicabile la previsione espressa di un termine temporale da parte del legislatore, sulla falsariga di quanto previsto nell'ambito del procedimento amministrativo.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ANTICO G., *Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza*, nota a Cass., 8 giugno 2009, n. 14125, in *il fisco*, 2009, 29, 4769 ss.

- ARTUSO E., *Sul requisito della novità degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, II, 1654 ss.
- CAIRO P.P., *Profili in tema di autotutela nel diritto tributario*, tesi dottorale, Milano, 2010
- FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972
- GRAZIANO F. - PROCOPIO M., *Annullamento di accertamento in autotutela, accertamento sostitutivo e cessazione della materia del contendere*, nota a Cass., 21 settembre 2010, n. 19947, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 3, 497 ss.
- LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 11, II, 909 ss.
- LOGOZZO M., *La distinzione tra avviso di accertamento "sostitutivo" e integrativo o modificativo*, nota a Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, 2002, 33, 2988 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022
- MARCHESELLI A., *I limiti della c.d. autotutela sostitutiva, tra efficienza amministrativa e diritti del contribuente*, in *amtrassegnatributaria.it*, 26 giugno 2019
- PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 5 gennaio 2023
- PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.
- RUSSO A., *La diversa valutazione degli elementi dell'atto annullato impedisce l'accertamento integrativo*, in *il fisco*, 2015, 26, 2587 ss.
- SABBATO G., *L'avviso di accertamento come provvedimento amministrativo*, relazione svolta nell'ambito del Programma di formazione 2021 per Giudici tributari organizzato dal CPGT in data 22 aprile 2021
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996
- TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, 1, 8 ss.