

Il nuovo principio di unicità dell'accertamento ex art. 9-bis dello Statuto del Contribuente nella perdurante incertezza sui limiti dell'autotutela sostitutiva

The new principle of uniqueness of the assessment pursuant to art. 9-bis of the Taxpayer's Statute in the continuing uncertainty about the limits of substitute self-defense

di Francesca Prosperi e Stefano Dorigo - 21 maggio 2024

Abstract

Il rapporto tra unicità dell'accertamento ed autotutela sostitutiva rappresenta da anni un tema molto dibattuto, oggetto di pronunce giurisprudenziali contrastanti e di prese di posizione della dottrina. Nel rimettere al vaglio delle Sezioni Unite alcune questioni ad esso relative, l'ordinanza interlocutoria della Suprema Corte n. 33665 depositata in data 1° dicembre 2023 offre l'occasione per ripercorrere le due contrapposte tesi che dividono il campo. In tale incerto scenario, ricostruita la *ratio* dei due filoni, il presente contributo si propone di analizzare se e quale ruolo possa rivestire, ai fini di una presa di posizione delle Sezioni Unite, l'intervenuta novella di cui all'art. 9-bis (*Divieto di bis in idem nel procedimento tributario*) dello Statuto dei diritti del contribuente, aggiunto dall'art. 1 comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 219/2023.
Parole chiave: autotutela sostitutiva, unicità dell'accertamento, Statuto dei diritti del contribuente

Abstract

The relationship between uniqueness of the assessment and substitutive self-defense has been a much debated topic for years, the subject of conflicting jurisprudential rulings and doctrine positions. In referring some issues relating to it to the United Sections for consideration, the interlocutory order of the Supreme Court no. 33665 filed on 1 December 2023 offers the opportunity to retrace the two opposing theses that divide the field. In this uncertain scenario, having reconstructed the ratio of the two strands, this contribution aims to analyze whether and what role the new amendment referred to in article 9-bis can play for the purposes of a position taken by the United Sections (Prohibition of bis in idem in tax proceedings) of the Statute of Taxpayers' Rights, added by art. 1 paragraph 1, letter. i), Legislative Decree. n. 219/2023.

Keywords: *substitutive self-defense, uniqueness of the assessment, Statute of Taxpayers' Rights*

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. L'ordinanza di rimessione alla Sezioni Unite prende atto dell'incertezza giurisprudenziale. Analisi dei due indirizzi contrapposti. - 3. Il nuovo principio di unicità dell'accertamento ex art. 9-bis dello Statuto dei diritti

del contribuente: quale incidenza sul pronunciamento della Suprema Corte? - 4.
Conclusioni.

1. Con l'ordinanza interlocutoria n. 33665 depositata in data 1° dicembre 2023, la Suprema Corte di Cassazione ha rimesso al vaglio delle Sezioni Unite una questione di grande attualità attinente al rapporto tra unicità dell'accertamento ed autotutela sostitutiva, ossia – quest'ultima - la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di annullare in autotutela un atto impositivo e di ri-emetterlo emendato dai propri vizi formali o sostanziali purché nel rispetto dei termini decadenziali. È noto, infatti, come l'esito dell'autotutela può comportare una definitiva rinuncia alla pretesa impositiva da parte dell'Amministrazione finanziaria nel caso in cui la stessa sia integralmente infondata: in questa ipotesi l'Amministrazione emette un c.d. controatto, il quale tende semplicemente all'annullamento del primo. In altri casi, invece, l'errore commesso dall'Ufficio non è tale da giustificare l'integrale rinuncia alla pretesa impositiva, concludendosi il procedimento con la c.d. autotutela sostitutiva, ossia con una riforma dell'atto inizialmente emanato: al primo atto, l'Amministrazione ne sostituisce uno diverso che tiene conto dell'errore inizialmente commesso dall'Ufficio (BEGHIN M. - TUNDO F., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2022, 306 ss.).

La questione dell'esercizio dell'autotutela sostitutiva (eseribile dall'Amministrazione ai sensi dell'art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, e codificato dal Regolamento procedurale approvato con D.M. 37/1997) vista in rapporto con l'accertamento integrativo (art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973) ha diviso a lungo la giurisprudenza di legittimità. Ricostruite le contrapposte posizioni giurisprudenziali tra le quali le Sezioni Unite sono chiamate a muoversi, nell'attesa di un loro pronunciamento, il presente contributo si propone di ricostruire la *ratio* di entrambi i filoni, interrogandosi sulla possibile incidenza che può rivestire - ai fini della risoluzione dell'incertezza - l'intervenuta novella di cui all'art. 9-*bis* (*Divieto di bis in idem nel procedimento tributario*) dello Statuto dei diritti del contribuente, così come introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 219/2023.

2. Il caso sottoposto all'esame della Suprema Corte di Cassazione concerneva la posizione di un contribuente il quale, all'esito di un controllo fiscale, si era visto recapitare - in momenti diversi - due distinti avvisi di accertamento.

Più nel dettaglio, il primo di tali avvisi veniva annullato e successivamente sostituito - mediante l'esercizio dell'autotutela *in malam partem* - da un secondo contenente una pretesa superiore. Detta sostituzione non avveniva però per la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (condizione *ex lege* necessaria ai fini dell'esercizio dell'accertamento integrativo *ex art.* 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973), bensì per una diversa valutazione del materiale probatorio già a mani dell'organo accertatore al momento dell'emissione del primo atto.

Sulla sussistenza o meno della facoltà di tale ri-emissione in capo all'Amministrazione finanziaria si sono formati due diversi orientamenti giurisprudenziali dei quali la Suprema Corte ha dato atto nell'ordinanza di rimessione in esame.

La prima impostazione (la quale, seppure non univoca, pare maggioritaria) fa leva sul principio di perennità dell'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria, coniato quale sorta di principio "immanente" all'ordinamento. Tale principio troverebbe fondamento nelle norme di cui agli artt. 53 e 97 della Costituzione e conseguirebbe all'esigenza di una continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico. Privata di rilievo sarebbe dunque la tesi dell'autotutela quale strumento diretto a preservare l'interesse individuale del contribuente (Cass., 18 maggio 2021, n. 13407; Cass., 30 settembre 2020, n. 20705; Cass., 6 luglio 2020, n. 13807; Cass., 9 giugno 2020, n. 10981; Cass., 18 febbraio 2020, n. 4153; Cass., 20 marzo 2019, n. 7751).

Pertanto, in tale prospettiva, l'emissione ed il successivo annullamento in autotutela dell'atto impositivo non consuma il potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria, dal momento che l'interesse tutelato non è quello del contribuente a vedere rispettati una serie di principi e di regole anche costituzionali, bensì quello alla corretta applicazione delle norme tributarie.

L'annullamento e ri-emissione dell'atto impositivo privo dei vizi originari dello stesso sarebbe espressione dell'ordinario potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria, con gli unici limiti rappresentati dallo spirare dei termini decadenziali e dalla formazione del giudicato sul primo atto (Cass., 2 febbraio 2022, nn. 3267 e 3268; Cass., 7 dicembre 2021, n. 38744; Cass., 30 giugno 2021, n. 18446; Cass., 30 giugno 2021, n. 18388; Cass., 23 giugno 2021, n. 17924; Cass., 16 giugno 2021, n. 16996; Cass., 28 ottobre 2019, n. 27481; Cass., 20 marzo 2019, n. 7751; Cass., 21 marzo 2018, n. 7033; Cass., 31 maggio 2017, n. 24994; Cass., 7 aprile 2009, n. 8379).

Il risultato, in sostanza, è quello di essere in presenza di una ulteriore deroga non codificata al principio di unicità dell'accertamento ed in quanto tale, essenzialmente esercitabile senza limiti oltre a quelli già menzionati della decadenza e del giudicato (sulla necessità dell'introduzione di un limite temporale per il ritiro dell'atto v. DEMETRI M., *L'annullamento in autotutela non implica la consumazione del potere impositivo: brevi riflessioni sulla differenza strutturale tra autotutela sostitutiva ed accertamento integrativo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 127 ss.).

Non consumato l'esercizio del potere impositivo, l'autotutela sostitutiva sarebbe pertanto azionabile anche nel corso del giudizio e non solo per rimuovere vizi formali, bensì anche per quelli sostanziali (Cass., 1° marzo 2022, n. 6621; Cass., 6 luglio 2020, n. 13807) anche in assenza di quel limite degli elementi "nuovi", non conosciuti e non conoscibili dall'Amministrazione finanziaria, che caratterizza invece l'accertamento integrativo ex art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, essendo consentita una diversa valutazione degli elementi già in possesso dell'Ufficio (per un approfondimento sulla "non conoscibilità" degli elementi v. MARCHESELLI A.,

Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore, Milano, 2022, 644; PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.).

Dall'altro lato, a tale filone giurisprudenziale permeato sul principio di perennità dell'azione amministrativa, se ne contrappone uno di segno opposto. Diversamente dal primo, questo sostiene l'impossibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di esercitare l'autotutela sostitutiva *in malam partem*, trattandosi questo di uno strumento volto a tutelare la posizione del contribuente ad una giusta imposizione nonché il suo diritto a non vederlo esposto al rischio di reiterati accertamenti. *Rebus sic stantibus*, l'autotutela sarebbe utilizzabile solo per vizi formali ovvero - laddove utilizzata per vizi sostanziali - solo in presenza di quegli elementi "nuovi" che sono alla base dell'accertamento integrativo. L'ammissibilità di accertamenti c.d. a singhiozzo, ossia basati sul medesimo bagaglio informativo in possesso dell'Amministrazione finanziaria, pregiudicherebbe il diritto del contribuente ad una difesa unitaria e complessiva (Cass., 1° ottobre 2018, n. 23685; Cass., 4 dicembre 2020, n. 27788 e, più di recente, Cass., 22 aprile 2022, n. 12854). Pertanto, fino alla scadenza del termine per l'accertamento, l'avviso può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di successivi avvisi solo in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, atti o fatti dei quali l'Ufficio è venuto a conoscenza e che nell'avviso devono essere specificamente indicati a pena di nullità. Le integrazioni in aumento rappresentano del resto una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria; viceversa, quelle in diminuzione si risolvono in una mera riduzione della pretesa originaria e, quindi, in una revoca parziale del relativo avviso che non richiede nemmeno una specifica motivazione (Cass., 17 ottobre 2014, n. 22019, che richiama anche Cass., 27 settembre 2000, n. 12814). Tale seconda impostazione, indubbiamente più garantista per il contribuente, seppure sostenuta da basi giurisprudenziali meno forti di quelle che sorreggono il principio di perennità, ha il pregio di una valorizzazione, da parte della Suprema Corte di Cassazione, delle tesi avanzate dalla "autorevole dottrina" (tra gli Autori – seppure non citati - a sostegno di questa tesi, si veda, da ultimo PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 133 ss.).

Un profilo, questo, indubbiamente interessante, che induce a riflettere e fa ben sperare circa il ruolo che gli studiosi possono rivestire nell'orientare l'*iter-argomentativo* adottato dai giudici.

L'ordinanza della Suprema Corte di Cassazione *in apicibus*, preso nota di tali antitetici orientamenti, ha rimesso alle Sezioni Unite la risoluzione di talune questioni. In primo luogo, se l'esercizio del potere di autotutela sostitutiva tributaria presupponga l'esistenza di soli vizi formali e non anche sostanziali e se, di conseguenza, sia diretto alla tutela dell'interesse individuale del contribuente, con esclusione del potere dell'Amministrazione finanziaria di adottare provvedimenti di annullamento *in malam partem*, o sia finalizzato alla tutela dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi con gli unici limiti della decadenza dei termini

accertativi, ovvero del giudicato. La seconda questione concerne il rapporto tra il potere di autotutela, il principio dell'unicità dell'accertamento e l'accertamento integrativo e, specificamente, se l'esercizio del potere di autotutela tributaria, giustificata dal principio di perennità dell'azione costituisca un'ulteriore deroga (non specificamente normata) al principio dell'unicità dell'accertamento.

3. Nell'articolato scenario come poc'anzi ricostruito, merita ora domandarsi quale ruolo possa rivestire, ai fini di una presa di posizione delle Sezioni Unite, l'intervenuta novella di cui all'articolo 9-bis (*Divieto di bis in idem nel procedimento tributario*) dello Statuto dei diritti del contribuente, aggiunto dall'art. 1 comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 219/2023.

Tale articolo prevede che: «*Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta*».

Declinando il principio del *ne bis in idem* nel procedimento tributario, detta norma formalizza il dogma dell'unicità dell'azione accertativa, imponendo che l'accertamento dell'Amministrazione si esaurisca - in linea di principio - in relazione a ciascun tributo, in un unico atto per ciascun periodo di imposta.

La *ratio* è molteplice: in primo luogo, si tende a limitare gli oneri della difesa garantendo che il contribuente abbia la contezza di tutti gli elementi di cui l'Ufficio è in possesso nel corso dell'attività istruttoria; dall'altro lato, l'unicità dell'accertamento risponde a principi di buona amministrazione che impongono all'Amministrazione di emanare un determinato provvedimento ad istruttoria completata, così da garantire la migliore tenuta dello stesso anche in un'eventuale fase contenziosa. In questo senso, il riferimento va all'art. 97 Cost., che la più recente dottrina amministrativistica ricostruisce ormai come strumento di preminente tutela dei diritti individuali (come nota PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, cit.).

A ciò consegue, poi, una maggiore stabilità dei rapporti giuridici, la quale verrebbe inevitabilmente meno se l'Amministrazione potesse frammentare tutti gli elementi che ha a disposizione ponendoli alla base di una pluralità di atti.

Si tratta di considerazioni che pongono saldamente la nuova norma nell'orizzonte della difesa della posizione del contribuente, come è del resto confermato dalla sua collocazione nello Statuto.

Il nuovo articolo 9-bis, oltre a sancire espressamente l'unicità dell'azione accertativa, fa salvi nell'*incipit* due limiti, i quali - nonostante lo stretto collegamento della prima con principi costituzionali - ne determinano pertanto dei "contenimenti": 1) salvo che specifiche disposizioni prevedono diversamente; 2) ferma l'emendabilità dei vizi formali e procedurali.

In primo luogo, come era plausibile attendersi, vi è la precisa indicazione per cui se vi sono norme espresse che prevedono diversamente, tali norme prevalgono. Pare

evidente, in questo caso, il riferimento implicito ai casi di accertamento parziale ed integrativo, di cui agli artt. 41-*bis* e 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, i quali sono effettivamente i due modelli nei quali è espressamente la legge a prevedere la possibilità di rinnovare l'attività accertativa.

Affermandosi che le eccezioni al principio di unicità devono essere espressamente previste da una norma, si evince come tale inciso ben possa assumere rilievo con riferimento alla tematica della autotutela sostitutiva.

Si è infatti visto come il primo orientamento giurisprudenziale, fondante le sue basi sul principio perennità dell'azione accertativa, riconosce di fatto che non vi è una norma espressa che la consenta, ricollegandosi questa piuttosto a quello che è l'astratto modo di essere del potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, dall'entrata in vigore della novella legislativa in esame (18 gennaio 2024), è evidente come - laddove non vi sia una norma che lo preveda - saremmo al di fuori delle casistiche di ri-emissione ammesse, anche volendo continuare ad invocare il pur impalpabile principio di perennità.

In secondo luogo, l'art. 9-*bis* dello Statuto è ancora più chiaro con riferimento alla emendabilità dell'errore/infondatezza (ossia il tipico effetto dell'esercizio del potere di autotutela), statuendo che la stessa è limitata esclusivamente ai vizi formali e procedurali. A ciò consegue che un'eventuale emendabilità *in malam partem* di vizi di natura sostanziale non potrà che essere esercitata coerentemente con le disposizioni vigenti, e dunque in presenza ancora una volta di quei "nuovi" elementi di cui all'art. 43, comma 3 D.P.R. n. 600/1973.

Ammettendosi una diversa conclusione, l'accertamento integrativo verrebbe svilito, non essendo possibile comprendere la ragione per cui il legislatore avrebbe indicato i limiti all'accertamento integrativo sussistendo però poi un potere pressoché illimitato dell'Amministrazione finanziaria di rieditare avvisi di accertamento soltanto sulla base dell'autotutela sostitutiva.

In conclusione, la norma *de qua* davvero con chiarezza sembra fissare specifici paletti a quello che è il contenuto del potere di autotutela sostitutiva in capo all'Amministrazione finanziaria: da un lato, il principio di unicità può essere derogato solo laddove vi sia una norma espressa; in assenza di quest'ultima, tale potere non sussiste e l'emendabilità potrà riguardare solamente vizi formali e procedurali.

Inoltre, ad avviso di chi scrive, la necessità che vi sia una norma espressa non consente di ritenere implicito, nell'esercizio dell'autotutela, il potere di ri-emettere l'atto in capo all'Amministrazione finanziaria.

La normativa sull'autotutela, contenuta oggi nei novelli artt. 10-*quater* e 10-*quinquies* dello Statuto, riguarda infatti la parte *destruens*, disciplinando le ipotesi in cui è possibile procedere all'annullamento dell'atto (per una panoramica sulle modifiche introdotte allo Statuto dei diritti del contribuente v. CARINCI A., *Revisione dello Statuto del contribuente tra ambizioni e criticità*, in *il fisco*, 2023, 37, 3467 ss.).

Pertanto, ai fini della ri-emissione dell'atto, o la norma sull'autotutela espressamente prevede le condizioni alle quali tale ri-emissione è possibile (ciò che allo stato manca), oppure, se nulla è previsto, la possibilità di ri-emettere sussiste solo nei limiti previsti dalle norme espresse, tornandosi nuovamente alle fattispecie di cui agli artt. 41-*bis* e 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973.

Complessivamente valutandosi il disposto di cui all'art. 9-*bis* dello Statuto, pare essersi innanzi ad una norma che ha le potenzialità, così come formulata (tra l'altro con una tecnica redazionale che si contraddistingue per l'estrema chiarezza), per risolvere le questioni cui le Sezioni Unite sono chiamate a pronunciarsi.

Del resto, la scelta di inserire tale articolo all'interno dello Statuto, fa sì che il ricevere un solo accertamento rispetto ad un tributo in relazione a ciascun periodo di imposta, assuma una importante caratterizzazione quale vero e proprio diritto del contribuente, come rende palese la formulazione della norma che proclama che questi *“ha diritto”* ad un simile trattamento.

4. Nell'attesa di verificare come si pronunceranno le Sezioni Unite e l'impatto che tale norma sopravvenuta potrà eventualmente rivestire, è ora possibile formulare qualche riflessione conclusiva.

Dopo aver assistito, per troppi anni, ad una situazione poco organica negli interventi sul sistema tributario, non può omettersi di rilevare come si sia adesso in presenza di un intervento di vasto respiro, indubbiamente non perfetto, indubbiamente perfezionabile, di cui è però necessario apprezzare alcuni approdi.

Una riforma che ha molte pecche, molti punti discutibili, che lascia però agli interpreti e agli studiosi anche il compito di coglierne le novità ed i passi avanti che indubitabilmente sono stati fatti in tanti ambiti.

Proprio in tale contesto, la norma di cui all'art. 9-*bis* dello Statuto pare davvero considerarsi come una delle norme che maggiormente si presta a qualche considerazione di favore ed apprezzamento rispetto al lavoro del legislatore delegato (nello stesso senso MELIS G., *Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari*, in *Quotidiano Ipsosa*, 25 novembre 2023).

Nell'alludere proprio agli artt. 41-*bis* e 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 quali, se non le uniche, comunque le principali eccezioni al principio di unicità e nel porre al centro della disciplina i diritti del contribuente, tale norma pare davvero potersi accogliere con favore come realizzazione di uno degli obiettivi generali della delega, ovvero quella della maggiore protezione della posizione del contribuente.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BEGHIN M. - TUNDO F., *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2022, 306 ss.

CARINCI A., *Revisione dello Statuto del contribuente tra ambizioni e criticità*, in *il fisco*, 2023, 37, 3467 ss.

DEMETRI M., *L'annullamento in autotutela non implica la consumazione del potere impositivo: brevi riflessioni sulla differenza strutturale tra autotutela sostitutiva ed accertamento integrativo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 127 ss.

FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999

LA ROSA S., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1131 ss.

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 644

MELIS G., *Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari*, in *Quotidiano Ipsoa*, 25 novembre 2023

PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario. Parte Generale*, Milano, 2021

PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela sostitutiva e principio di perennità dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 133 ss.

PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.

ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008

STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore contribuente*, Padova, 1996