

IL PUNTASPILLI: segnalazioni dalla redazione^(*)

Dalla riunione del 14 gennaio 2026

L'art. 7 comma 1 bis dello Statuto dei diritti del contribuente: spunti per un tentativo di ricostruzione sistematica

Nel suo *incipit*, la disposizione ribadisce il divieto di successiva modifica, integrazione o sostituzione della motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, salvo poi ammettere una deroga a siffatto divieto che, tuttavia, riguarda i soli «*fatti e i mezzi di prova*» posti a fondamento dell'atto, i quali possono essere successivamente «*modificati, integrati o sostituiti*» mediante l'adozione di «*un ulteriore atto*».

La dottrina si è già ampiamente esercitata nel tentativo di fornirne una ricostruzione *de iure condito*. Tuttavia, sinora ci si è principalmente concentrati sul riferimento all'«*ulteriore atto*», concludendo – a seconda delle tesi sostenute – talora nel senso che esso rappresenti un nuovo strumento, per ora solo indicato, privo di regolamentazione di dettaglio, talaltra che esso possa essere costituito unicamente dall'atto successivo rispetto all' accertamento parziale oppure dall'atto modificativo o integrativo – ricorrendo la sussistenza di «*nuovi elementi*».

Tali ricostruzioni risultano non del tutto soddisfacenti in quanto da un lato il legislatore della riforma, laddove avesse inteso integrare la disciplina di un istituto mediante il rinvio ad un'ulteriore normativa di dettaglio, lo avrebbe fatto espressamente, dall'altro, sebbene sia apprezzabile una valorizzazione del principio di unicità dell'azione accertatrice, delimitare l'ambito di applicazione del comma 1 *bis* ai due menzionati istituti derogatori del principio di unicità, sortirebbe l'effetto – certamente non voluto – per cui la modifica, integrazione o sostituzione dei fatti e dei mezzi di prova a fondamento dell'atto venga ammessa solamente laddove si determini un incremento della pretesa avanzata nei confronti del contribuente.

Naturalmente, tale problematica non può essere adeguatamente affrontata in questa sede. Tuttavia, sia consentito fornire alcuni spunti per una possibile soluzione, spunti certamente meritevoli di ulteriori indagini e di una più accurata analisi critica.

Considerato che le conclusioni da trarre non possono non scaturire dall'esame del dato normativo onde mantenersi quanto più possibile aderenti ad esso, un possibile tentativo di ricostruzione – differente rispetto a quelli sopra accennati – potrebbe essere quello di porre l'accento, non già sul riferimento a «*sostituiti*» o all'

^(*) La rubrica ospita gli spunti di riflessione emersi nelle riunioni del Comitato di redazione, che non confluiranno nel fascicolo della Rivista telematica di diritto tributario né nella Rivista digitale.

«*ulteriore atto*», bensì su un'altra parte della disposizione di cui al medesimo comma 1 *bis*, e segnatamente al «*ove ne ricorran i presupposti*».

Invero, il riferimento ai «*presupposti*» è presente anche nel comma immediatamente precedente e – assumendo l'argomento interpretativo della costanza terminologica – il termine adoperato dovrebbe assumere il medesimo significato in entrambi i casi.

L'interpretazione letterale conduce a ritenere che l'eliminazione della specificazione («*di fatto*») comporti il riferimento ad una nozione meno ristretta, di certo non coincidente con i «*presupposti di fatto*».

Il termine «*presupposti*» pertanto non può che includere (anche) i presupposti di legittimità dell'azione amministrativa; e quindi la sussistenza dei requisiti di regolarità dell'attività amministrativa propedeutica all'emissione dell'atto.

E sta qui a mio avviso lo snodo centrale: devono essere rispettati i presupposti di legittimità.

Occorre quindi rispettare sia la regola per cui il *bis in idem* procedimentale sia consentito solo nei casi espressamente previsti dalla legge sia la regola per cui l'autotutela sostitutiva *in malam partem* sia oggi consentita solo in presenza di vizi formali e procedimentali.

Fermo restando il rispetto delle due regole appena menzionate, il quadro potrebbe essere così ricomposto:

1. il comma 1 *bis* consentirebbe di emanare un accertamento integrativo o modificativo oppure un accertamento successivo al parziale, salvi i termini di decadenza. E con ciò si spiegherebbe il riferimento a «*integrati o modificati*» e sarebbe perfettamente coerente con la clausola di salvezza di cui al 9 *bis*;
2. resterebbe da chiarire il riferimento al «*sostituiti*». Del resto, da un lato l'art. 9 *bis* ammette solo l'emendabilità dei vizi formali e procedimentali, dall'altro non può certo considerarsi il vizio di motivazione, dall'altro non può certo ricondursi il vizio di motivazione tra quelli formali.

Deve pertanto entrare in gioco l'interpretazione sistematica: la soluzione potrebbe ricavarsi dal collegamento con altre disposizioni e segnatamente con gli art. 10 *quater* e 10 *quinquies* che ammettono anche l'annullamento parziale.

A ben vedere, nell'annullamento parziale si esercita un potere di riforma dell'atto originario, che conduce alla sua *sostituzione* attraverso l'adozione di un «*ulteriore atto*».

Pertanto, l'unica sostituzione ammessa dall'art. 7, comma 1 *bis*, con l'emissione di un'ulteriore atto, dovrebbe essere quella praticabile nell'esercizio del potere di riesame parziale *in bonam partem*.

Matteo Demetri