

Spunti di riflessione sul vizio di mancata sottoscrizione e sulla sua emendabilità in sede amministrativa nel quadro emergente dalla riforma dello Statuto dei diritti del contribuente (*)

Reflections on the defect of lack of signature and its rectifiability in administrative proceedings within the framework emerging from the reform of the Taxpayers' Bill of Rights

(commento a/notes to Cass., sez. V civ., ord. 10 novembre 2025, n. 29604)

di Matteo Demetri - 5 marzo 2026

Abstract

La decisione, pur collocandosi nel solco di un orientamento consolidato, presenta profili di interesse sia sul piano ricostruttivo, sia sotto il profilo delle garanzie procedurali e processuali.

Ricondotto il vizio di mancata sottoscrizione nell'ambito della categoria dell'annullabilità, si svolgono alcune sintetiche riflessioni sui rapporti tra la disciplina delle invalidità e la disciplina dell'autotutela *in bonam partem* e *in malam partem*, rilevando come la disciplina della riedizione del potere dell'Amministrazione finanziaria emergente dal combinato disposto degli artt. 9-bis, 10-quater e 10-quinquies risulti applicabile, indistintamente, a tutte le fattispecie dell'invalidità, assumendo assai maggior rilievo a tali fini la natura di vizio formale o sostanziale.

Svolte tali considerazioni di ordine generale – ancorché calate nella peculiare ipotesi del vizio di mancata sottoscrizione – sarà possibile sottolineare come la pronuncia che si annota si sia mossa nella cornice già delineata dalle Sezioni Unite, in forza della quale il potere amministrativo di imposizione tributaria non si esaurisce con il primo esercizio, potendo essere riesercitato anche per emendare vizi sostanziali.

Tuttavia, ad avviso di chi scrive, tale potere di riesame, lungi dal considerarsi perenne, non dovrebbe costituire espressione di quel potere già esercitato, bensì di un altro potere che, proprio perché diverso da quello esercitato e su cui va ad incidere, è assoggettato a regole specifiche, e segnatamente a quelle oggi previste nello Statuto dei diritti del contribuente. E tali regole non sembrerebbero ammettere nuove incisioni nella sfera giuridica del destinatario a seguito del consolidamento della valutazione dello stesso materiale istruttorio.

Ciononostante, sono da salutare con favore alcuni passaggi della pronuncia in commento per la particolare attenzione al diritto di difesa del contribuente, offrendo, infine, lo spunto per alcune considerazioni conclusive sui rapporti da un lato tra atto sostituito e nuovo atto *sostituto* e dall'altro tra accertamento integrativo e accertamento integrato.

Parole chiave: vizio di mancata sottoscrizione, atti impositivi, regime di invalidità, autotutela tributaria, Statuto dei diritti del contribuente

Abstract

The decision, while situating itself within the framework of a well-established line of case law, presents points of interest both from a reconstructive perspective and with regard to procedural and judicial safeguards. Once the defect consisting in the lack of signature is brought within the category of voidability, the judgment prompts a number of concise reflections on the relationship between the law of invalidity and the regime governing administrative self-correction (autotutela), both in bonam partem and in malam partem. In this respect, it is noted that the rules governing the re-exercise of the powers of the tax administration, as emerging from the combined reading of Articles 9-bis, 10-quater and 10-quinquies, apply indiscriminately to all forms of invalidity, with the formal or substantive nature of the defect assuming particular relevance for these purposes. On the basis of these general observations, albeit developed with specific reference to the peculiar case of a defect arising from the lack of signature, it becomes possible to emphasise how the decision under review moves within the framework already delineated by the Joint Chambers of the Supreme Court, according to which the administrative power to impose taxation is not exhausted by its initial exercise, but may be exercised again, including for the purpose of remedying substantive defects. However, in the view of the present author, such a power of reconsideration, far from being regarded as perpetual, should not be construed as a mere continuation of the power already exercised. Rather, it should be understood as the expression of a distinct power which, precisely because it differs from the one previously exercised and upon which it operates, is subject to specific rules, most notably those now laid down in the Taxpayers' Bill of Rights. Those rules would not appear to permit further intrusions into the legal sphere of the addressee once the assessment based on the same body of evidentiary material has become consolidated. Nevertheless, certain passages of the decision under comment deserve to be welcomed, in light of the particular attention paid to the taxpayer's right of defence.

Keywords: *lack-of-signature defect, tax assessment acts, regime of invalidity, tax administrative self-correction (autotutela), Taxpayers' Bill of Rights*

SOMMARIO: 1. I fatti oggetto del giudizio e la conclusione raggiunta. - 2. Il vizio di mancata sottoscrizione nel quadro della nuova disciplina delle invalidità. - 3. I problematici rapporti tra disciplina delle invalidità e disciplina dell'autotutela: previsioni che "non si parlano". - 4. Autotutela sostitutiva e consumazione del potere impositivo: riflessioni e spunti in tema di autotutela sostitutiva e unicità dell'azione accertatrice, anche alla luce del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023. - 5. La particolare attenzione al diritto di difesa del contribuente. - 6. Il rapporto tra atto sostituito e nuovo atto: differenze rispetto alla complementarietà tra accertamento integrativo e accertamento integrato (e superamento della tradizionale tesi dell'unitarietà).

1. La decisione, pur collocandosi nel solco di un orientamento – discutibile ma – consolidato, presenta profili di interesse sia sul piano ricostruttivo, sia sotto il profilo delle garanzie procedurali e processuali, offrendo l'occasione per alcune sintetiche riflessioni in tema di invalidità ed autotutela nel nuovo impianto dello Statuto dei diritti del contribuente.

La controversia trae origine dall'attività accertativa svolta dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dell'Associazione culturale ricreativa Friends e del suo legale rappresentante, A.A., in relazione alle annualità d'imposta 2009 e 2010.

Per entrambe le annualità l'Ufficio aveva emesso distinti avvisi di accertamento, che venivano impugnati con un unico ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara. Nel corso di tale giudizio, la CTP, con sentenza depositata il 1° luglio 2015, rigettava il ricorso relativo all'anno d'imposta 2009, mentre accoglieva quello concernente l'anno 2010, rilevando un vizio formale dell'atto: la mancanza della sottoscrizione dell'avviso di accertamento.

Nelle more della definizione del giudizio relativo al primo avviso – e dunque in pendenza dello stesso – l'Agenzia delle Entrate procedeva, per l'anno 2010, all'emissione e alla notificazione di un nuovo avviso di accertamento, di contenuto sostanzialmente identico al precedente, ma formalmente emendato dal vizio di sottoscrizione. Tale secondo avviso non veniva impugnato dai contribuenti.

Sulla base di quest'ultimo atto, divenuto – secondo la prospettazione erariale – definitivo, l'Amministrazione iscriveva a ruolo le somme accertate ed emetteva le conseguenti cartelle di pagamento, notificate sia all'Associazione sia al legale rappresentante.

Avverso le cartelle di pagamento i contribuenti proponevano ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Pescara, deducendo quali motivi: la nullità del ruolo, la violazione del giudicato formatosi sulla sentenza della CTP relativa all'anno 2010, la violazione dell'art. 14 D.P.R. n. 602/1973 e la carenza di motivazione delle cartelle impuginate.

La CTP, rigettava il ricorso, compensando le spese di lite.

In grado di appello, la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo riformava integralmente la decisione di primo grado, accogliendo l'appello dei contribuenti. La CTR riteneva che l'Agenzia delle Entrate avesse operato in violazione del divieto di *bis in idem*, avendo emesso un nuovo avviso di accertamento quando il precedente era ancora *sub iudice*, senza che il potere impositivo potesse ritenersi nuovamente esercitabile prima della definizione del giudizio sul primo atto.

L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per Cassazione, affidandolo a un unico motivo, con il quale denunciava la violazione degli artt. 19, 20, 21 e 56 D.Lgs. n. 546/1992, nonché dell'art. 100 c.p.c., sostenendo l'inammissibilità del ricorso originario avverso le cartelle, in quanto fondato su un avviso di accertamento non tempestivamente impugnato e, dunque, divenuto definitivo.

La Suprema Corte rigettava il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, confermando – sia pure con una motivazione in parte correttiva – l'esito cui era pervenuta la CTR.

In primo luogo, la Corte richiamava la giurisprudenza secondo cui l'esercizio del potere di autotutela, nella forma cd. sostitutiva, non comportasse la consumazione del potere impositivo, purché il nuovo atto sia adottato nel rispetto dei limiti costituiti dal decorso dei termini decadenziali, dall'eventuale giudicato e dal diritto di difesa del contribuente.

Nel caso di specie, la Corte rilevava che l'Agenzia delle Entrate non avesse dimostrato che il secondo avviso di accertamento contenesse un'esplicita clausola di annullamento del primo atto. Al contrario, dalla sentenza impugnata emergeva che il nuovo avviso fosse «*del tutto anastatico*» rispetto al precedente, quindi privo di qualsiasi riferimento alla sua funzione sostitutiva.

Ne conseguiva che il secondo avviso non potesse essere qualificato come atto validamente sostitutivo del primo, ancora *sub iudice*. In assenza di un chiaro effetto caducatorio del precedente atto, il contribuente non era onerato di impugnare il secondo avviso, e la sua mancata impugnazione non poteva legittimare l'emissione delle cartelle di pagamento.

2. Per procedere alla disamina del portato del pronunciamento della Suprema Corte occorre soffermarsi succintamente sulla tipologia di vizio che è venuto in rilievo nel caso di specie.

Com'è noto, l'avviso d'accertamento, quale atto amministrativo avente natura sostanziale, deve contenere alcuni specifici elementi previsti dall'ordinamento. In particolare, per quanto di nostro interesse, gli avvisi d'accertamento, ai sensi dell'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/1973, devono essere necessariamente «*sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato*».

D'altro canto, l'obbligo di sottoscrizione scaturisce, al di là di qualsivoglia previsione di legge, dalla natura dell'atto impositivo, dall'essere cioè un atto giuridico esternato per iscritto e deputato all'esercizio di una funzione amministrativa¹. In altre parole, sull'essere tale elemento un requisito di validità dell'atto verrebbe da rispondere: *nulla quaestio*.

Più problematica è invece l'individuazione del trattamento da riservare agli atti privi di tale elemento, ossia di quale sia il loro regime di invalidità.

Per costante giurisprudenza antecedente alla riforma dello Statuto dei diritti del contribuente, la mancanza, nell'avviso d'accertamento, della sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro funzionario legittimamente delegato era sanzionata con «*la nullità*» dell'avviso stesso. Invero, secondo l'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, «*l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma*»².

Le conseguenze dell'omessa sottoscrizione degli avvisi di accertamento tradizionalmente sono state controverse. Tuttavia, secondo l'indirizzo prevalente – che valorizzava le previsioni di cui agli artt. 42 e 61 D.P.R. n. 600/1973 – il vizio doveva essere eccepito a pena di decadenza fin dal primo grado di giudizio, non potendo essere rilevato d'ufficio³.

Va sottolineato come, sino alla nuova regolamentazione scaturita dal D.Lgs. di riforma fiscale n. 219/2023⁴, il regime di invalidità degli atti tributari dava vita a un regime unitario, non binario⁵. Nonostante i tentativi di trasposizione della normativa prevista in generale per gli atti amministrativi a decorrere dalla L. n. 15/2005, solamente grazie alla nuova disciplina delle invalidità contenuta nello Statuto, si verifica che, sul piano sistematico, *«la nuova regolamentazione dell'invalidità degli atti dell'amministrazione segna il definitivo tramonto dell'ipotesi di applicare, in materia tributaria, le categorie di invalidità previste nel diritto amministrativo generale [...]»*, così consacrando la specialità della materia tributaria⁶.

Fuoriesce invece da tale sistema duale la categoria dell'inesistenza, in quanto, non dovrebbe rientrare nella categoria dell'invalidità, che, al contrario, può riguardare solo atti giuridicamente esistenti. Difatti, l'area dell'invalidità appartiene, per definizione, all'area del giuridicamente rilevante⁷.

In tale rinnovato quadro, occorre comprendere in quale categoria incasellare il menzionato vizio di mancata sottoscrizione. La questione è controversa anche nel diritto amministrativo generale: si riscontrano nella giurisprudenza orientamenti che da un lato qualificano l'atto affetto da mancanza di sottoscrizione come inesistente⁸ (o più frequentemente, come nullo qualora esso sia dotato di autonoma efficacia precettiva e non qualora sia un atto endoprocedimentale⁹), dall'altro escludono ogni forma di invalidità laddove l'atto sia fornito degli elementi necessari e sufficienti per individuare l'autorità emanante¹⁰.

Nell'ambito tributario, sebbene in passato talvolta sia stata prospettata la tesi della *«inesistenza giuridica»* dell'atto non sottoscritto¹¹, sembrerebbe più appropriato escludere tale opzione interpretativa.

Invero, il noto meccanismo di imputazione organica¹² deve essere proiettato sul versante formale mediante la possibilità di qualificare ogni atto amministrativo sulla base di due differenti livelli di *appartenenza*: (a) la sua appartenenza (o riferibilità) all'ente pubblico e (b) la sua appartenenza (o riferibilità) ad una persona fisica, cui attribuirne la paternità giuridica.

In quest'ottica, come messo in luce da attenta dottrina¹³, la riferibilità di un atto all'Amministrazione costituisce aspetto indipendente e prioritario rispetto alla questione circa la sua "paternità": indipendente, perché è certamente possibile, a seguito di una valutazione fattuale, riconoscere la provenienza di un atto da una Pubblica Amministrazione, ma non da una persona che possa considerarsi suo autore; prioritario, perché ove non fosse possibile "a monte" riferire un atto all'Amministrazione nessuna altra indagine avrebbe senso.

Per quanto di nostro interesse, per invocare l'assorbente riferibilità dell'atto all'Amministrazione sembrerebbe dover bastare l'avvenuto perfezionamento del procedimento di notificazione dell'atto e concludere nel senso che, laddove si sia perfezionata correttamente la notifica, l'atto deve sicuramente considerarsi riferibile all'Amministrazione dunque – secondo tale impostazione, che si condivide – non avrebbe più senso parlare di inesistenza bensì di invalidità.

Sgombrato in tal modo il campo dalla categoria dell'inesistenza, si può concludere agevolmente nel senso della riconducibilità del vizio di mancata sottoscrizione alla residuale categoria dell'annullabilità – non foss'altro per la mancata inclusione del riferimento alla «*mancanza di elementi essenziali*»¹⁴ nell'ambito dell'art. 7-ter dedicato alla nullità. Invero, il riferimento alla *nullità* di cui agli artt. 42 e 56 menzionati sopra (era ed a maggior ragione) è da leggersi quale annullabilità, secondo il regime fatto proprio dall'art. 7-bis dello Statuto, che include, peraltro, tra le ipotesi di annullabilità quelle relative alla validità dell'atto¹⁵.

3. Le distinzioni ora operate hanno grande rilevanza in termini di trattamento giuridico: in particolare, il motivo di annullabilità non è rilevabile d'ufficio e deve essere fatto valere, a pena di decadenza, nel ricorso introduttivo del giudizio tributario di primo grado.

Diversamente, il vizio di nullità di un provvedimento tributario non incontra preclusioni, potendo essere rilevato d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio ed eccepito dall'interessato in sede amministrativa o giudiziale senza limiti temporali.

Se, al contrario, si guarda al (più circoscritto ambito del) trattamento sul piano amministrativo (in un'ottica di esercizio del potere di autotutela), non sembra potersi configurare una qualche rilevanza della differenziazione tra vizio di annullabilità e vizio di nullità. Più prosaicamente, la disciplina della riedizione del potere dell'Amministrazione finanziaria emergente dal combinato disposto degli artt. 9-bis, 10-quater e 10-quinquies è applicabile, indistintamente, a tutte le fattispecie dell'invalidità¹⁶.

4. Dopo aver svolto tali rilievi di ordine generale – ancorché calati nella peculiare ipotesi del vizio di mancata sottoscrizione –, possiamo esaminare come nella pronuncia in commento, venga riproposto il principio di diritto fatto proprio dalle Sezioni Unite¹⁷, in forza del quale l'Amministrazione finanziaria, ove non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento previsto per il singolo tributo e sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, può legittimamente annullare, per vizi sia formali sia sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa¹⁸.

In un colpo solo, «*la citata sentenza ha travolto non solo il divieto di bis in idem espressamente sancito nel nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente ma anche le norme del d.P.R. n. 600 del 1973 sull'accertamento parziale e sull'accertamento integrativo*»¹⁹.

Naturalmente, nemmeno tale questione 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.

Invero, la giurisprudenza della Cassazione continua a riferirsi al potere impositivo qualificandolo come un potere perenne, che la Corte individua negli artt. 2 e 53 Cost., salvi i limiti costituiti dal termine di decadenza e dall'intervenuto giudicato, fondandosi sull'asserita estraneità del divieto di *bis in idem* – oggi tutelato dall'art. 9-bis dello Statuto – rispetto al potere di rimettere in autotutela il primo atto emendato che, in quanto provvedimento di secondo grado, non sarebbe autonomo rispetto al primo.

La Suprema Corte prende atto della cornice amministrativistica e lavora per così dire sul presupposto che il fondamento del potere di autotutela amministrativa – e quindi tributaria – sia insito nel potere attribuito alla P.A., non suscettibile di consumazione con il primo esercizio²⁰.

Tuttavia, ad avviso di chi scrive, tale potere di riesame, lungi dal considerarsi perenne, non dovrebbe costituire espressione di quel potere già esercitato, bensì di un altro potere che, proprio perché diverso da quello esercitato e su cui va ad incidere, è assoggettato a regole specifiche, e segnatamente a quelle oggi previste nello Statuto dei diritti del contribuente. E tali regole non sembrerebbero ammettere nuove incisioni nella sfera giuridica del destinatario a seguito del consolidamento della valutazione dello stesso materiale istruttorio.

Tali conclusioni trovano conforto nelle più recenti riflessioni provenienti dalla dottrina amministrativistica, che possono essere brutalmente riassunte così: un potere è diverso da un altro perché, ad un esame complessivo, è disciplinato diversamente: è sottoposto a regole di validità diverse e il suo esercizio dà luogo a effetti precettivi di contenuto diverso. Sintetizzando le conclusioni raggiunte sul tema dalla dottrina amministrativistica²¹, si può far cenno a due ordini di argomenti da cui ricavare la differenziazione tra poteri di primo grado e poteri di secondo grado. In primo luogo, si dice, i provvedimenti di secondo grado producono effetti giuridici che non trovano corrispondenza nei poteri primari: la rimozione del provvedimento o dei suoi effetti. In secondo luogo, la decisione di riesame si basa su presupposti sconosciuti ai poteri di primo grado, consistenti essenzialmente nell'invalidità di un provvedimento.

Nel medesimo senso – dall'inesauribilità alla consumabilità del potere entro termini certi –, peraltro, si sono mossi negli ultimi anni anche legislatore e corte costituzionale.

Invero, sotto il primo profilo, potrebbe farsi riferimento, a titolo esemplificativo, alla positivizzazione nell'art. 10-bis L. n. 241/1990 del principio del cosiddetto *one shot* temperato nella sua veste procedimentale, ossia viene vietato alla P.A. in sede di riedizione del potere di addurre per la prima volta a motivo di diniego elementi già risultanti dall'istruttoria procedimentale.

Sul secondo versante, invece, è emblematica la recente pronuncia della Corte costituzionale n. 88/2025, che ha sconfessato la tradizionale connotazione del potere di riesame come inesauribile. In particolare, la Consulta ha ritenuto non irragionevole

il bilanciamento, operato dalla disposizione sull'annullamento d'ufficio (art. 21-*nonies* L. n. 241/1990), tra le contrapposte esigenze di tutela dell'interesse primario, anche se di rango costituzionale, e di salvaguardia della stabilità del rapporto giuridico.

In altre parole, non è irragionevole accordare ad un interesse di rango costituzionale (nella specie l'interesse culturale) un regime rafforzato di protezione in sede di esercizio del potere primario e al contempo una tutela attenuata nella sede procedimentale di reintervento sul potere già (non adeguatamente) esercitato. L'interesse culturale non viene necessariamente sacrificato in sede di riesame, ma la sua aprioristica prevalenza in sede primaria sfuma progressivamente con il trascorrere del tempo²².

Invero, «*Al fluire di un congruo tempo predeterminato [hanno] automatica prevalenza altri interessi di rilievo costituzionale*»²³, e segnatamente quelli costituiti dalla certezza del diritto, la quale integra un «*elemento fondamentale e indispensabile dello Stato di diritto*», e l'affidamento del destinatario del provvedimento favorevole, che della prima costituisce declinazione soggettiva.

5. Diversamente argomentando, la pronuncia che si annota si muove nella cornice delineata dalle Sezioni Unite, in forza della quale il potere amministrativo di imposizione tributaria non si esaurisce con il primo esercizio, potendo essere riesercitato anche per emendare vizi sostanziali.

La Corte ribadisce l'orientamento secondo cui l'Amministrazione può emettere un nuovo avviso di accertamento, anche in pendenza del giudizio relativo al precedente atto, purché il nuovo provvedimento rechi l'esplicita dichiarazione di annullamento in autotutela del primo atto.

Invero, il principio di diritto espresso non è nuovo, come dimostrano i precedenti arresti riportati nella stessa pronuncia: l'accertamento emesso in sede di autotutela può produrre effetti sostitutivi solo se contiene un'esplicita menzione dell'annullamento dell'atto precedente; in mancanza, il secondo avviso non può ritenersi *sostitutivo*, bensì atto autonomo.

Tale requisito non ha carattere meramente formale, ma assolve a una funzione essenziale di garanzia: consentire al contribuente di individuare con certezza l'atto effettivamente lesivo e prevenire il rischio di duplicazione della pretesa impositiva in relazione al medesimo presupposto.

In definitiva, sono da salutare con favore i passaggi della pronuncia in commento, ora brevemente sintetizzati, per la particolare attenzione al diritto di difesa del contribuente. E ciò emerge a maggior ragione se si guarda nuovamente al vizio venuto in rilievo nel caso di specie. Invero, il vizio costituito dalla mancata sottoscrizione può essere ricondotto alla categoria dei vizi formali, quindi non incidenti sulla determinazione della base imponibile e/o dell'imposta (non incidendo su *an* e *quantum debeat*).

Al riguardo, se da un lato – come si è detto sopra – il trattamento dell'invalidità (sotto il profilo amministrativo) è, in linea di principio, unitario, essendo irrilevante la

qualifica dell'atto come nullo o annullabile dall'altro lato assume particolare rilevanza il tipo di patologia, se formale o sostanziale. E ciò sia in caso di autotutela *in malam partem* sia in caso di autotutela *in bonam partem*²⁴.

Nel primo scenario infatti, ancorché la giurisprudenza sia discutibilmente 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, l'art. 9-bis nel far salva l'emendabilità dei «vizi formali e procedurali» degli atti di accertamento è proprio volto a precludere la rinnovazione degli atti impositivi per la sanatoria dei vizi sostanziali²⁵.

Nel secondo scenario – di esercizio del potere di autotutela ad esito meramente annullatorio – ancorché non emerga dalle previsioni di cui agli artt. 10-*quater* e 10-*quinqies*, il quadro si presterebbe ad essere così ricomposto: posta la non riconducibilità del vizio costituito dalla mancata sottoscrizione nell'alveo delle ipotesi di autotutela obbligatoria ma nell'ambito della residuale applicazione dell'art. 10-*quinqies* (autotutela facoltativa), laddove il provvedimento sia divenuto definitivo, il bilanciamento di interessi nel caso di siffatto vizio, dovrebbe far propendere l'Amministrazione per il non esercizio del potere di annullamento. E ciò, in quanto tale mancanza non influisce sulla determinazione compiuta dall'Amministrazione, non alterando il controllo da parte del contribuente sul regolare esercizio dell'attività amministrativa. Ci sembra questa una soluzione proporzionata, data la marginalità della difformità rispetto allo schema normativo, oltretutto rispettosa del principio di buon andamento.

6. Dalle superiori riflessioni è emerso che proprio in un caso in cui la difformità rispetto al modello normativo sarebbe potuta essere sanabile *in malam partem* in accordo con la nuova disciplina di riedizione del potere impositivo contenuta nello Statuto, viene recuperata una particolare attenzione alle forme, che vista in controluce suggerisce una riaffermazione del diritto di difesa del contribuente, che deve essere posto nella condizione di conoscere quale atto incide sulla sua sfera giuridica e quale no.

Invero, attraverso la sostituzione dell'avviso riesaminato si evita una frammentazione dell'obbligazione in singole fattispecie discendenti da ciascun atto della successione. Per quanto riguarda l'eventuale giudizio instaurato con l'impugnazione del primo atto, l'avvenuta sostituzione dà luogo alla cessazione della materia del contendere sull'atto annullato²⁶.

Al contrario, occorre osservare per completezza che una coesistenza di due atti successivi può aversi in realtà, ma solamente in un'ipotesi, e segnatamente nel caso in cui venga emesso un accertamento integrativo, tenuto conto della distinzione, per così dire ontologica, tra accertamento integrativo ed autotutela sostitutiva (in quanto l'accertamento integrativo 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).

Pertanto, diversamente da quanto avviene nel caso di esercizio del potere di autotutela sostitutiva, l'accertamento integrato e quello integrativo coesistono contemporaneamente e grazie alla loro efficacia contemporanea concorrono congiuntamente a formare la pretesa del maggior imponibile.

Al riguardo, invero, dovrebbe ritenersi superata la tesi tradizionale secondo cui, valorizzando il rapporto intercorrente tra accertamento e presupposto del tributo, l'Amministrazione finanziaria non potrebbe avanzare due pretese potenzialmente confliggenti, sicché si sarebbe dovuto ritenere che anche nel caso di accertamento integrativo sarebbe avvenuta la sostituzione del primo atto con quello integrativo²⁷.

Tale soluzione interpretativa, *de iure condito*, lungi dal tutelare il contribuente, potrebbe finire per complicare la situazione, considerato, tra le altre cose, che non risulta perfettamente chiarito se – aderendo a tale tesi – quando l'avviso di accertamento integrativo venisse annullato a sua volta in autotutela o in sede giurisdizionale, si determini la reviviscenza del primo atto, soluzione evitabile solamente sostenendo che l'accertamento integrativo sia in tutto e per tutto esercizio del potere di autotutela²⁸. Tuttavia, e considerato che – almeno ad avviso di chi scrive – le conclusioni da trarre non possono non scaturire dall'esame del dato normativo onde mantenersi quanto più possibile aderenti ad esso, rilevando che oggi l'esercizio dei poteri di secondo grado è oggetto di specifica regolamentazione nell'ambito dello Statuto e tenuto conto, se non altro, della differente collocazione dell'istituto dell'accertamento integrativo, si può concludere nel senso che quest'ultimo costituisca manifestazione del potere di imposizione, di primo grado, essendo pleonastico, ai presenti fini, argomentare ulteriormente sull'anzidetta distinzione, per così dire ontologica, tra accertamento integrativo ed autotutela sostitutiva²⁹.

* Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ In questi termini, tra gli altri, PEPE F., *Vizio di “sottoscrizione” ed invalidità degli atti di accertamento: inquadramento teorico, questioni attuali e prospettive future*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 1, 133 ss.

² Peraltro, la Suprema Corte, specificando l'effettiva portata della disposizione appena citata, chiariva che la nullità testuale ex art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 risultasse integrata non solo nell'ipotesi di mancanza assoluta di sottoscrizione dell'atto impositivo, ma anche in caso di apposizione, sull'atto stesso, di una firma invalida: invero, per la giurisprudenza di legittimità doveva, ad esempio, ritenersi nullo, per difetto di sottoscrizione, l'avviso d'accertamento che fosse sottoscritto da un impiegato al quale, tuttavia, il relativo potere di firma fosse stato conferito con una delega illegittima. v., in questo senso, Cass. civ., sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017.

³ Cfr. FRANSONI G., *Osservazioni in tema di omessa sottoscrizione di provvedimenti dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 2, 352 ss.

⁴ Recante «*Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente*».

⁵ Cfr. FARRI F., *Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 2, 212 ss. Sul tema generale delle invalidità sono illuminanti le considerazioni di MARELLO E., *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 3, I, 379 ss., il quale metteva in luce come la dottrina si fosse concentrata più sul trattamento dei singoli vizi piuttosto che ricostruire una teoria generale delle invalidità.

⁶ Come spiegato da FARRI F., *op. cit.*, 215 ss., ripreso recentemente, tra gli altri, da BORGIA C. e GARGAGLI A., *Riflessioni sulla nuova invalidità tributaria da vizi dell'attività istruttoria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 2 e pubblicato online il 22 luglio 2025, www.rivistadirittotributario.it.

⁷ E appunto esistente. Così, tra gli altri, ZAGÀ S., *I vizi del procedimento e degli atti*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e procedimenti*, vol. II, Pisa, 2024, 90, ove viene messo in luce come «*Un atto nullo oppure annullabile ha superato il primo giudizio di rilevanza giuridica, ma non quello successivo di validità, potendo perciò produrre alcuni effetti giuridici; diversamente, l'atto inesistente non ha superato neppure il primo giudizio e, pertanto, non è in grado di produrre alcuna tipologia di effetti. La categoria della inesistenza serve per descrivere l'appartenenza dell'atto al mondo pregiudiziale, per il quale non ha alcun senso discutere di [in]efficacia e, quindi, di [in]validità*».

⁸ Cfr., tra le altre, TAR Lazio, Roma sez. II, 10 marzo 1999, n. 833.

⁹ Tra le altre, TAR Sicilia, Catania, 23 luglio 1999, n. 1357. Sul punto si veda VIPIANA P.M., *L'attività amministrativa*, Milano, 2017, 238.

¹⁰ Cfr., ad esempio, TAR Piemonte, sez. II, 6 settembre 1999, n. 491. In sintesi, è stato espresso l'assunto per cui non ricorre nullità quando dallo stesso atto emerge la qualità dell'autore della sottoscrizione e quindi tale qualità risulti oggettivamente certa, nonostante il carattere indecifrabile o incompleto della sottoscrizione, salvo che l'interessato non dimostri la non autenticità della sottoscrizione o l'insussistenza della suddetta qualità.

¹¹ Ritengono *inesistente* l'atto impositivo sottoscritto da persona fisica diversa dal titolare dell'ufficio, argomentando sulla base della attribuzione alla persona fisica preposta all'ufficio della qualità di “organo” dell'amministrazione: GALLO F., *Poteri degli uffici finanziari e delegazione amministrativa*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1971, 346 ss., spec. 350-352; CICOGNANI F., *Sulla rappresentanza esterna dell'ufficio delle imposte*, in *Dir. prat. trib.*, 1971, II, 874 ss., spec. 875-876 e ivi nt. 46. Talvolta, anche la giurisprudenza amministrativa ha qualificato come inesistente l'atto amministrativo non sottoscritto (cfr. nota 8).

¹² Ampiamente delineato nell'ambito del diritto amministrativo generale, come strumento al fine di leggere mentalmente il rapporto tra l'ente pubblico e le persone che in esso operano, escogitato al fine di rimediare alla presunta “incapacità di agire” dello Stato in quanto persona giuridica. Vedasi, senza alcuna pretesa di completezza, CORSO G., *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2015, 11 ss.; CLARICH M., *Manuale di diritto amministrativo*, Bologna, 2013, 312-313; CASETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2011, 130; COCA F.G., *Le amministrazioni come operatori giuridici*, in ID., *Diritto amministrativo*, Torino, 2015, 76; CERULLI IRELLI V., *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, 2012, 90 ss.; SORACE D., *Diritto delle amministrazioni pubbliche. Un'introduzione*, Bologna, 2016, 283-284.

¹³ PEPE F., *Vizio di “sottoscrizione” ed invalidità degli atti di accertamento: inquadramento teorico, questioni attuali e prospettive future*, cit., 145.

¹⁴ Che, com'è noto, è invece previsto tra le fattispecie di nullità dall'art. 21-septies L. n. 241/1990.

¹⁵ Ci sembra che ciò emerga nitidamente dal quadro normativo e trovi conforto nella ricostruzione operata in termini generali dalla dottrina sopra citata. Peraltro, prima dell'introduzione della compiuta disciplina delle invalidità nello Statuto, condividevano tale impostazione, secondo cui il regime tradizionalmente qualificato come “nullità” ma sostanzialmente corrispondente a quello di “illegittimità-annullabilità” tipico degli atti amministrativi, tra gli altri, TESAURIO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in FICHERA F. - FREGNI M.C. - SARTORI N. (a cura di), *Tesaurus Francesco. Scritti scelti di diritto tributario. Volume I. Principi e regole*, Torino, 2022, in part. 153; BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, 2, 356 ss.; DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia di invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 6, I, 729 ss.; PISTOLESI F., *La “invalidità” degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 12, I, 1131 ss.

¹⁶ Nel medesimo senso FRANSONI G., *Spunti di riflessione su annullabilità, annullabilità parziale e infondatezza*, in *Rass. trib.*, 2025, 2, 263 ss. Per una ricostruzione alternativa cfr. GUIDARA A., *Istituti deflattivi del contenzioso e “nuova” autotutela: tra le pieghe della riforma fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 1, I, 25 ss., spec. 53 e, ivi, nt. 59, ove si prospetta una qualificazione delle fattispecie che fondano l’obbligo di autotutela di cui all’art. 10-*quater* come ipotesi di vera e propria nullità. Nel senso di una estensione della disciplina di cui all’art. 10-*quater* anche FICARI V., *La “nuova” autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli uffici e confini del potere di accertamento tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 4, 710. Ovviamente, non è questa la sede per compiere una simile analisi, ma sia consentito rilevare come tali ricostruzioni non trovino conforto nel dato letterale, che non pare consentire l’isolabilità del sintagma «manifesta illegittimità» nell’ambito dell’art. 10-*quater* in quanto espressamente collegato dal dettato normativo ai «*seguenti casi*», ossia alle fattispecie indicate nelle lettere seguenti.

¹⁷ Nella sentenza n. 30051/2024 commentata criticamente da GIOVANARDI A., *Il potere di autotutela nel mirino del creazionismo giudiziario*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, II, 242 ss. e da GLENDI C., *L’autotutela sostitutiva tributaria vale anche in malam partem e oltre i limiti dell’accertamento integrativo – L’apice ambiguo dell’autotutela tributaria*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2025, 3, 216 ss. Sul tema si sofferma anche INGRAO G., *L’autotutela tributaria: nuova regolamentazione e vecchie interpretazioni giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 3, 303.

¹⁸ Per una bibliografia sull’autotutela nel diritto tributario, senza alcuna pretesa di completezza, si rimanda a FICARI V., *Novità in tema di intervento unilaterale della amministrazione finanziaria in sede di autotutela*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 477 ss.; ID., *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell’autotutela dell’amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1997, 343 ss.; ID., *Autotutela e riesame nell’accertamento del tributo*, Milano, 1999; LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., IV, Torino, 1987, 1554; ID., *Autotutela e annullamento d’ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 3, I, 1148 ss.; ID., *Definitività degli avvisi di liquidazione, autotutela tributaria e ripetibilità delle imposte “principali” nel sistema delle imposte sui trasferimenti* (nota a Cass., sez. trib., n. 13412/2000), in *Riv. dir. trib.*, 2001, 6, II, 468 ss.; STEVANATO D., *L’autotutela dell’amministrazione finanziaria. L’annullamento d’ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; ID., *Autotutela e mediazione di esigenze in conflitto: note a margine del regolamento ministeriale*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 4, I, 145 ss.; ID., voce *Autotutela* (diritto tributario), in *Enc. dir.*, Agg., III, Milano, 1999, 304.

¹⁹ Come sintetizzato in chiave critica da CARPENTIERI L., *Gli istituti della riforma tributaria alla prova della giurisprudenza: noterelle sul rapporto tra norme e giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.*, 2025, 4, 372.

²⁰ La bibliografia in tema di autotutela nel diritto amministrativo generale è sterminata. Fra i volumi più recenti v. SILVESTRI M., *Potere pubblico e autotutela amministrativa. I rapporti tra la pubblica amministrazione e il cittadino nello specchio dell’annullamento d’ufficio*, Torino, 2021; ALLENA M., *L’annullamento d’ufficio. Dall’autotutela alla tutela*, Napoli, 2018; NAPOLITANO C., *L’autotutela amministrativa. Nuovi paradigmi e modelli europei*, Napoli, 2018; MAMELI B., *L’istituto dell’annullamento tra procedimento e processo alla luce delle recenti novità normative*, Torino, 2017; GUALDANO A., *Verso una nuova unitarietà della revoca e dell’annullamento d’ufficio*, Torino, 2017.

²¹ Tra gli altri da TRIMARCHI M., *L’inesauribilità del potere del potere amministrativo. Profili critici*, Napoli, 2018.

²² Così GANDINO A., *La lettura costituzionale dell’autotutela amministrativa: verso quale certezza?* in *federalismi.it*, 2025, 30, 137 ss.

²³ Par. 4.2.

²⁴ Sulla distinzione di contenuto delle diverse aggettivazioni – autotutela negativa, autotutela positiva, riesame positivo – si rimanda a FICARI V., *Autotutela e riesame nell’accertamento del tributo*, cit., spec. 60.

²⁵ Sussisteva una difformità di vedute in relazione all’ambito di operatività dell’autotutela sostitutiva anche prima dell’introduzione del menzionato art. 9-*bis*. Parte della dottrina, infatti, riteneva che potesse 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.*, 2023, 1, 133 ss. 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.

²⁶ Sul punto si veda BAGAROTTO E.M., *La frammentazione dell’attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell’accertamento*, Torino, 2014, 325, il quale, peraltro, in tema di spese processuali prospetta condivisibilmente anche la l’applicazione del principio di origine civilistica della soccombenza virtuale.

²⁷ Tesi sostenuta da autorevolissima dottrina FICARI V., *Autotutela e riesame*, cit., 145 ss. In senso conforme TREMONTI G., *Contributo allo studio dell’atto di accertamento integrativo o modificativo*, cit., 288 e 306, secondo il quale l’integrazione o la modificazione dell’atto di primo grado presuppongono necessariamente l’illegittimo esercizio della funzione impositiva, per cui ad esse non può pervenirsi che sulla base dell’invalidità dell’atto precedentemente notificato. Su posizioni analoghe, TESAURO F., *Il rimborso dell’imposta*, Torino, 1975, 149 ss. La dottrina appena menzionata conclude, dunque, per la necessità di annullare l’atto di primo grado invalido e sostituirlo con l’avviso di accertamento integrativo-modificativo. Propendevano invece per la soluzione opposta STEVANATO D., *L’autotutela dell’amministrazione finanziaria*, cit., 14 ss.; LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 909 ss.; FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 70 ss.; BASILAVECCHIA M., *L’accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Milano, 1988, 125; 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.

²⁸ Questione affrontata, tra gli altri, da BAGAROTTO E.M., *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, cit., 155.

²⁹ Ben messa in luce, tra gli altri, da MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 645.