
Potere di accertamento in presenza di una pluralità di atti impositivi con diversa motivazione: interviene il giudice di legittimità

di [Angelo Buscema](#)

Pubblicato il 12 Giugno 2008

Intervento del giudice di legittimità

L'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria in materia di imposta sul valore aggiunto è subordinato all'ossequio delle disposizioni dettate dal D.P.R. n.

633/1972. L'adozione di un atto impositivo, modificativo o sostitutivo di altro avviso precedentemente notificato al contribuente, è subordinato alla conoscenza di elementi nuovi e differenti rispetto a quelli posti a base del primo atto di accertamento.

Tale condizione non è peraltro richiesta nell'ipotesi di annullamento in autotutela del primo avviso di accertamento sostituito dal successivo ed avente identità di dispositivo e diversità in punto di motivazione. Tale importante principio è stato statuito dalla sentenza n. 13891 del 28 maggio 2008 della Corte di Cassazione.

L'iter logico – giuridico adottato da tale pronuncia ha adottato i seguenti capisaldi:

1) In tema di accertamento ai fini dell'IVA, il presupposto della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", previsto dal D.P.R. 22 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 3, per l'esercizio del potere di integrare o di modificare in aumento l'avviso di accertamento già notificato, non è richiesto per l'autoannullamento di precedente avviso di rettifica e la sostituzione dello stesso con uno nuovo, contenente lo stesso dispositivo ma una diversa motivazione, atteso che, in tal caso, non ricorre esercizio del predetto potere integrativo o modificativo (caratterizzato dall'aggiungersi, al precedente provvedimento legittimo, di un ulteriore provvedimento che ne amplia il contenuto), ma sostituzione di un precedente provvedimento illegittimo con un nuovo provvedimento conforme a diritto, nell'ambito del generale potere di autotutela della pubblica amministrazione (cfr.

Cass. 4534/02).

2) Allorché l'ufficio proceda all'autoannullamento (rectius: annullamento d'ufficio) di un precedente avviso di rettifica e la sostituzione dello stesso con uno nuovo, contenente lo stesso dispositivo ma una diversa motivazione, non ricorre esercizio del potere integrativo o modificativo, ma sostituzione di un precedente

provvedimento ritenuto viziato o incompleto con un nuovo provvedimento conforme a diritto. L'obbligo di

motivazione di un provvedimento amministrativo

di ritiro di un precedente atto, di cui si conferma il contenuto dispositivo, è osservato attraverso l'inserimento nel secondo provvedimento di una motivazione diversa da quella contenuta nel primo.

RIFLESSIONE

L'“autotutela sostitutiva” è il potere riconosciuto alla Pubblica Amministrazione sulla base del “principio di perennità della potestà amministrativa” di rinnovare - ex nunc - un proprio atto viziato con l'emanazione di un altro, corretto dai vizi del precedente.

La rinnovazione per autotutela sostitutiva presuppone l'esercizio dell'identico potere esercitato con il primo atto. L'atto amministrativo tributario di annullamento assume ad oggetto un precedente avviso di accertamento che è illegittimo e al quale esso si sostituisce quanto al contenuto, inteso come

comprensivo

sia

del dispositivo sia della sua motivazione.

Il provvedimento amministrativo tributario in

autotutela

sostituisce, in ordine al medesimo oggetto, il proprio contenuto - il dispositivo e/o la motivazione - a quello

dell'avviso di accertamento precedente

e,

così facendo, pone se stesso in luogo di quello. L'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.

600,

nella

parte

in

cui consente modificazioni dell'avviso di accertamento soltanto in caso di sopravvenienza di nuovi elementi di conoscenza da parte dell'ufficio, non opera con riguardo ad avviso nullo (nella specie, per omessa indicazione dell'aliquota applicata), alla cui rinnovazione ex nunc l'Amministrazione è legittimata in virtù del potere, che le compete, di correggere

gli

errori dei propri provvedimenti nei termini di legge, salvo che

l'atto

rinnovato non costituisca elusione o violazione

dell'eventuale

giudicato

formatosi sull'atto nullo (Cassazione, sez. trib. sentenza n. 11114 del 16 luglio 2003).

L'Amministrazione finanziaria, prima che sia

scaduto il termine per l'accertamento dei redditi, può legittimamente sostituire un avviso di accertamento nullo (nella specie per omessa

indicazione

delle aliquote applicate) con altro avviso di accertamento conforme alla legge (art. 42 del D.P.R. n. 600/1973). E questo potere di autotutela è del tutto distinto rispetto al potere di procedere a modificazioni

dell'avviso

di accertamento che può essere esercitato, in base all'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, soltanto in caso di

sopravvenienza di nuovi elementi di conoscenza da parte dell'ufficio.

La rinnovazione dell'atto, infatti, è preclusa sia quando sull'atto da annullare è già intervenuto il giudicato di

merito ("il nuovo provvedimento non deve,

neppure

indirettamente,

costituire elusione

del

giudicato

perché,

altrimenti,

tutte le decisioni di annullamento, ...si ridurrebbero a mere pronunce astratte, senza poter sortire l'effetto che è loro proprio di tendere a restaurare l'ordine

gerarchico turbato" Cassazione n. 2576 del 29.3.1990)

sia

se

non

è

“preceduta dall'annullamento del precedente atto impositivo, ai fini della tutela delle ragioni di difesa del contribuente...” (Cassazione n. 3951

del

19.3.2002) sia quando l'atto da annullare è inficiato da nullità derivante da vizi

non formali e che non devono quindi rilevare sull'entità o sulla giuridica esistenza della pretesa (Cassazione n. 11114 del 16.7.2003). Il potere dell'Amministrazione di procedere alla sostituzione dei propri atti in

via

di

autotutela, a sostegno della

pretesa

alla realizzazione del

credito

d'imposta,

deve

essere

esercitato entro

il termine accordato per il compimento dell'atto sostituito e senza

lesione dei principi che regolano il contraddittorio processuale (è perciò precluso da un eventuale giudicato formatosi sul rapporto tributario controverso).

Inoltre, occorre la riconosciuta presenza di una causa di

nullità

formale dell'atto sostituito (nel caso di specie per omessa

indicazione

delle aliquote d'imposta), che deve essere preventivamente annullato,

posto

che in caso contrario si incorrerebbe in una violazione dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che consente

modificazioni

dell'avviso

di accertamento soltanto in

caso

di

sopravvenienza

di

nuovi

elementi

di conoscenza da parte dell'ufficio (Sent. n. 24620 del 10 ottobre 2006 dep. il 20 novembre 2006 della Corte Cass. sez. tributaria).

La rimozione degli errori

formali

è

condizionata,

secondo l'orientamento della stessa Suprema Corte, dai seguenti limiti:

- la rinnovazione dell'avviso di accertamento presuppone il mancato decorso del termine di decadenza dell'azione accertatrice, previsto, per le imposte dirette, dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973;

- la rinnovazione è preclusa qualora

sia

intervenuto

giudicato

di merito in relazione all'atto da annullare. Si tratta

del

generale

limite frapposto al potere di autotutela, comune

sia

all'autotutela

sostitutiva che all'annullamento d'ufficio;

- nel caso in cui il nuovo provvedimento sia emanato

sulla

base

di ragioni del tutto diverse, occorre dare

dimostrazione

del

perché

quelle ragioni non siano state poste a base dell'avviso originario e del perché le stesse siano state

considerate solo successivamente all'annullamento dell'atto basato su ragioni diverse;

-

la

rinnovazione

deve

"essere

preceduta

dall'annullamento

del precedente atto impositivo, ai fini della tutela delle

ragioni

di

difesa del contribuente e del divieto

della plurima imposizione in

dependenza dello stesso presupposto ex art. 67 del D.P.R. n. 600 del 1973".

In sostanza, l'esercizio del potere di autotutela può condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico del precedente

atto

(cosiddetta autotutela non sostitutiva) o alla sua eliminazione e alla sua

contestuale sostituzione

con

un

nuovo

provvedimento

diversamente

strutturato" (Cassazione n. 2531/2002, citata); "l'atto di accertamento nullo non

è

di ostacolo alla rinnovazione ex nunc

dell'atto stesso in base

al

potere sostanziale

dell'Amministrazione

di

correggere

gli

errori

dei

propri provvedimenti nei termini di legge, salvo il limite

che

l'atto

rinnovato non costituisce elusione o violazione dell'eventuale

giudicato

formatosi nel precedente atto nullo". È indispensabile distinguere tra vizio

formale

e

vizio

sostanziale; l'autotutela sostitutiva può aversi ogni

volta

che

il

vizio

dell'atto, benché sanzionato a

pena

di

nullità,

sia

formale e sanabile con la rinnovazione dello stesso atto epurato dai vizi.

Angelo Buscema

10 Giugno 2008

La vita presenta purtroppo momenti tristi e dolorosi

ma permette di conservare in eterno nel nostro cuore il ricordo delle

persone amate

ALLEGATO

Sent. n. 13891 del 26 febbraio 2008 (dep. il 28 maggio 2008) della Corte Cass., Sez. tributaria

Svolgimento del processo - Rilevato che la ditta A.M.M. aveva omesso di presentare la prescritta dichiarazione I.V.A. per l'anno 1991, l'ex

Ufficio IVA di Caltanissetta, in data 21 dicembre 1994,

notificava

alla

ditta

in epigrafe un avviso di accertamento con cui si determinava induttivamente

in L. 905.596.000 l'imposta dovuta per tale anno, ai sensi del

D.P.R.

n.

633 del 1972, art. 55.

Contro tale atto la parte proponeva ricorso alla Commissione

Tributaria Provinciale

di

Caltanissetta.

Successivamente,

la

Guardia

di

Finanza effettuava una verifica fiscale nei confronti della ditta,

determinando

in L. 389.748.567 l'imposta evasa.

Sulla base del relativo p.v.c., redatto il

24

giugno

1995,

per

tale maggiore imposta,

l'Ufficio

emetteva

un

nuovo

avviso

di

accertamento, notificato il 21.02.1996 e anch'esso impugnato dalla ditta contribuente

che ne eccepiva la nullità, sul presupposto che il potere dell'Ufficio si

fosse consumato con l'emissione del precedente atto.

I due giudizi venivano riuniti.

Con memoria dell'11 settembre 1997, l'Ufficio, verificato che il secondo avviso modificava il precedente sulla

base

dei

nuovi

elementi

acquisiti attraverso la Guardia di Finanza e sulla base di

una

diversa

motivazione, dichiarava di annullare il primo contesto e chiedeva che fosse dichiarata la cessazione

della

materia

del

contendere

nella

relativa

causa,

mentre affermava di voler insistere nella pretesa fiscale azionata con

il

secondo accertamento modificativo.

Con la sentenza n. 26/01/98 del 21 febbraio 1998, la

Commissione

adita riconosceva la validità del secondo

avviso,

perché

emesso

ai

sensi

del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 3, ma

affermava,

tuttavia,

che

il nuovo avviso era necessariamente ed intimamente connesso con il
precedente, cosicché l'annullamento del primo comportava necessariamente
l'annullamento del secondo.

Avverso

tale

decisione,

l'Ufficio

proponeva

appello

dinanzi

alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia,

sezione

di

Caltanissetta, evidenziando come il secondo avviso fosse stato emesso su basi e presupposti

diversi

dal

precedente,

così

da

modificare

le

ragioni

della

pretesa impositiva e gli elementi di prova

a

suo

sostegno

e

come,

per

evitare possibili

equivoci

ed

eventuali

duplicazioni,

si

fosse

correttamente provveduto a ritirare formalmente il precedente atto,

lasciando

del

tutto impregiudicata la validità e l'efficacia dell'atto modificativo.

La Commissione d'Appello, con la sentenza n. 203/21/02

pronunciata

l'8

luglio 2002 e depositata il 30 ottobre

2002,

confermava

integralmente

la sentenza impugnata. Avverso tale sentenza, l'Amministrazione

Finanziaria

e l'Agenzia delle Entrate proponevano ricorso per Cassazione sorretto

da

due motivi.

Non svolgeva attività difensiva l'intimata ditta contribuente.

Motivi della decisione - Con il primo motivo del ricorso, l'Amministrazione ha lamentato "violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma

3,

ed

insufficiente,

illogica

e contraddittoria

motivazione

su

punti

decisivi

della

controversia, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, ed al D.P.R. n.

633

del 1972, art. 62, comma 1".

A parere della ricorrente Amministrazione, la sentenza

si

connoterebbe per un iter argomentativo alquanto

oscuro,

poco

perspicuo

e

non

sempre fedele alle risultanze di causa, atteso che si assumerebbe che "il termine prescrizione previsto dal più volte ripetuto D.P.R. 26

ottobre

1972,

n. 633, art. 57, comma 3... cominciava a decorrere

dalla

notifica

del

primo avviso e non da quella dei successivi eventuali nuovi avvisi".

In realtà il D.P.R. 26 ottobre 1972, n.

633,

art.

57,

comma

3,

non fisserebbe un termine di prescrizione, ma di decadenza, che decorrerebbe non

dalla

notifica

del

primo

avviso,

ma

da

quello

della dichiarazione rettificata. Inoltre, nel caso di specie, non sarebbe

dato

di

comprendere quale sia l'inerenza del problema della prescrizione o della

decadenza con il potere di modificare l'accertamento originario, ove si consideri che il secondo avviso modificativo

sarebbe

stato

emesso entro il termine decadenziale stabilito dal citato D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633,

art.

57, comma 3.

Attraverso un'erronea interpretazione del sopra citato art.

57,

e

con motivazione illogica e contraddittoria, i giudici di merito avrebbero incongruamente

equiparato,

sotto il profilo sostanziale, l'ipotesi dell'integrazione e quella della modificazione dell'atto impositivo per il

solo fatto che esse sarebbero considerate fungibilmente ai fini procedurali, dalla norma

citata.

La

circostanza

che il potere di integrazione o modificazione possa essere esercitato in

identiche

condizioni non può significare che producano i medesimi effetti sostanziali:

mentre

l'atto integrativo

si

aggiungerebbe a quello originario,

in guisa che l'accertamento deriverebbe dalla somma di entrambi, l'atto modificativo si sostituirebbe, in tutto o in parte, al precedente

che

diverrebbe,

perciò, inefficace nella parte sostituita. In questa ipotesi, non varrebbe affatto la regola della necessaria coesistenza e dell'intima

connessione dei due atti, ma l'opposta regola dell'automatica inefficacia dell'atto

originario, nella parte in cui

sia

sostituito,

nel

contenuto

e

nella

motivazione, dall'atto successivo.

Le due Commissioni

di

merito

avrebbero

dovuto

rilevare

che,

nella fattispecie, ricorreva quest'ultima ipotesi,

e

non

la

prima,

perché

si sarebbe accertato nuovamente il volume di affari ma sulla base di elementi completamente

nuovi

e

con

un

metodo

completamente

diverso, con la conseguenza che il primo accertamento sarebbe stato assorbito

del

tutto

e sostituito dal secondo.

Con il secondo motivo del ricorso, l'Amministrazione ha denunciato "violazione e falsa applicazione degli artt. 100 e 112 c.p.c., del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 46,

dell'art.

1362

c.c.

ss.

e degli artt. 1236,

1346

e

1418

c.c.,

nonché

insufficiente,

illogica

e contraddittoria

motivazione

per

travisamento

dei

fatti,

in

relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3, 4 e 5 ed al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, comma 1".

L'Ufficio I.V.A.

aveva

dichiarato

di

annullare

il

primo

contesto, chiedendo, in relazione ad esso, la cessazione della materia del contendere, insistendo nella richiesta di conferma del secondo accertamento.

Le due Commissioni

di

merito

avrebbero

ritenuto

che

l'annullamento dovesse riferirsi

ad

entrambi

gli

accertamenti

e

la

dichiarazione

di cessazione della materia del contendere ad entrambi i

giudizi.

In

realtà, nella fattispecie, non solo non vi sarebbe stata una dichiarazione

espressa dell'Ufficio di ritenere definita la vertenza ma vi sarebbe stata

anche

la dichiarazione

esplicita

di

avere

interesse

a

perseguirla,

sia

pure limitatamente al secondo accertamento. Pertanto, la C.T.R.

avrebbe

violato le norme sull'interpretazione dell'atto amministrativo, che imporrebbero

di tener presente il senso letterale delle parole adoperate e del comportamento complessivo

dell'Ufficio

(art.

1362

c.c.);

avrebbe

erroneamente disconosciuto l'interesse dell'Ufficio a proseguire la vertenza, nella parte riguardante il secondo avviso modificativo; avrebbe indebitamente omesso di pronunciarsi sulla fondatezza della pretesa fiscale azionata con il

secondo avviso di accertamento, in violazione dell'art. 112 c.p.c..

D'altra parte, qualsiasi interpretazione dell'atto

amministrativo,

che comporti la

rinuncia

integrale

alla

pretesa

erariale,

si

porrebbe

in insanabile contrasto

con il principio dell'irrinunciabilità ai diritti indisponibili, quali sono indubbiamente i crediti fiscali.

Nessun simile requisito avrebbe potuto essere attribuito al

ritiro

del primo atto di accertamento, qualora avesse comportato anche

la

caducazione del secondo, con la conseguenza che, in questa prospettiva, l'atto di ritiro avrebbe dovuto essere

dichiarato

radicalmente

nullo

ed

improduttivo

di qualunque effetto.

I due motivi possono essere oggetto di

trattazione

congiunta,

essendo

logicamente e funzionalmente connessi.

Il ricorso merita accoglimento nei sensi di cui in motivazione.

Appare in primo luogo opportuno precisare che, essendo stati prospettati dalla ricorrente Amministrazione errores in procedendo, questa Corte

ha

il potere-dovere di esaminare direttamente e

sindacare

gli

atti

processuali rilevanti ai fini della decisione (Cass.

2526/2002

-

Cass.

10410/2002

- Cass. 15859/2002).

Già nelle memorie depositate dall'Ufficio nel giudizio di primo grado si legge "poiché l'esistenza dei due distinti accertamenti viola le disposizioni del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57,

u.C.,

in

quanto

nel secondo contesto, emesso per la sopravvenuta conoscenza di

nuovi

elementi, non è stata sufficientemente evidenziata la volontà

dell'Ufficio

di

voler integrare il precedente accertamento, si ritiene - in forza

del

potere

di autotutela - di annullare il primo contesto, oggetto

delle

controdeduzioni

già

depositate,

per

il

quale

si

chiede

venga

dichiarata cessata

la

materia del

contendere,

e

di

insistere

invece

sulla

legittimità

del

secondo accertamento".

Nella sentenza di primo grado si

legge: "consegue che la

Cassazione della materia del contendere per adesione dell'Ufficio, con l'annullamento in

autotutela

del

primo

avviso

di

accertamento,

alle

domande

della ricorrente,

si

estende

anche

al secondo

avviso che

subisce

un autoannullamento del primo".

Detta statuizione è stata ritualmente

impugnata dall'Ufficio,

con

la recisazione

che

"nell'attività

accertatrice

in

autotutela

i

nuovi accertamenti sono emessi mediante "notificazione di nuovi avvisi".

Nella sentenza di secondo grado, è stato erroneamente confermato come la circostanza dell'avvenuto annullamento

del

primo

avviso

di

accertamento comportasse

la

rinuncia

all'intero

giudizio,

contrariamente

a

quanto tempestivamente

affermato

e

contestato

dall'Ufficio

nei

due

gradi

di giudizio. Per

l'accoglimento

dei

motivi

di

censura,

è

sufficiente

il richiamo alla giurisprudenza di questa Corte, condivisa in questa sede.

In

tema

di

accertamento

ai

fini

dell'IVA,

il

presupposto

della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", previsto dal D.P.R. 22

ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 3, per l'esercizio del potere di integrare o di modificare in

aumento

l'avviso

di

accertamento

già

notificato,

non

è richiesto per l'autoannullamento di precedente

avviso

di

rettifica

e

la sostituzione dello stesso con uno nuovo, contenente lo stesso dispositivo ma una diversa motivazione, atteso che, in tal caso, non ricorre esercizio

del predetto potere integrativo o modificativo (caratterizzato dall'aggiungersi, al precedente provvedimento legittimo, di un ulteriore provvedimento che

ne amplia

il

contenuto),

ma

sostituzione

di

un

precedente

provvedimento illegittimo con un nuovo provvedimento conforme a diritto,

nell'ambito

del generale potere di autotutela della

pubblica

amministrazione

(cfr. Cass. 4534/02). Nel caso di specie, ut supra, già

nel