

Autotutela sospensiva, sostitutiva e integrativa

di [Angelo Buscema](#)

Publicato il 10 Marzo 2010

Autotutela sostitutiva o rinnovazione per integrazione o modificazione del precedente atto di accertamento nell'ipotesi di emanazione di un nuovo avviso di accertamento contenente l'indicazione originariamente omessa delle aliquote applicate?

Autotutela sospensiva, sostitutiva e integrativa

L'atto di autotutela assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo, ed al quale si sostituisce con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e può condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico, del precedente o alla sua eliminazione ed alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato. Occorre differenziare i **casi concreti di autotutela sostitutiva** dalle diverse ipotesi di "integrazione o modificazione" dell'atto di accertamento (cfr. Cass., 22.2.2002 n. 2531; 28.3.2002 n. 4534) sia dalle diverse ipotesi in cui l'ufficio riscontrata l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto lo annulla definitivamente (cd. autotutela non sostitutiva).

Occorre distinguere tra autotutela sostitutiva e non sostitutiva.

Autotutela sostitutiva

Nella prima, l'Amministrazione - previo ritiro dell'atto precedente - provvede all'emanazione di un nuovo provvedimento.

Autotutela non sostitutiva

L'ipotesi di autotutela non sostitutiva riguarda invece le fattispecie in cui il mero ritiro dell'atto viziato non è seguito dall'adozione di un nuovo provvedimento; il potere discrezionale del soggetto pubblico si esaurisce quindi nella semplice rimozione dell'atto considerato non più idoneo a soddisfare l'interesse



collettivo.

Legittimità dell'autotutela sostitutiva

La Suprema corte si è costantemente espressa nel senso di riconoscere la legittimità dell'autotutela sostitutiva, preoccupandosi di distinguere esattamente tra le ipotesi di autotutela sostitutiva e quelle di autotutela integrativa dell'atto di accertamento I

presupposti d'ammissibilità della cd . autotutela

sostitutiva (ritiro di un atto impositivo ed emanazione di un nuovo atto d'identico contenuto ma emendato dai vizi formali), vanno rintracciati nel "principio di perennità della potestà amministrativa" e nei principi espressi

dagli articoli 53 e 97 della Costituzione . Il giudice di legittimità (Cass. Sez. V - Sentenza n. 2531 del 22/02/2002) riconosce al fisco la legittimazione a rinnovare ex nunc un avviso di accertamento invalido (es. per omessa indicazione dell'aliquota applicata), allorché la pretesa erariale non manifesti l'integrazione o la modificazione in aumento del precedente accertamento. A seguito dell'impugnazione dell'atto impositivo per mancata indicazione delle aliquote applicate al maggior reddito, l'Amministrazione finanziaria può emanare un nuovo avviso di accertamento contenente l'indicazione originariamente omessa, con conseguente caducazione del primo atto. (Corte di Cassazione sentenza n. 2424/2010). Il nuovo avviso di accertamento contenente l'indicazione originariamente omessa non può avere efficacia meramente integrativa e comporta, quindi, la caducazione del primo atto, con conseguente cessazione di qualsiasi interesse a una pronuncia ad esso inerente. I giudici di legittimità (vedi Cassazione, sentenza n. 2531 del 22 febbraio 2002) hanno riconosciuto la legittimazione a rinnovare ex nunc un avviso di accertamento invalido (come, ad esempio, nel caso in esame di omessa allegazione del pvc richiamato), allorché la rinnovazione non comporti una maggiore pretesa erariale rispetto al precedente accertamento. La rinnovazione ex nunc dell'atto viziato è, quindi, stata riconosciuta dalla consolidata giurisprudenza di Cassazione (su tutte, vedi la sentenza 16 luglio 2003, n. 11114), che ha ritenuto legittimo l'esercizio del potere di autotutela sostitutiva, a condizione che l'atto impositivo sia inficiato esclusivamente da nullità derivante da vizi di natura formale tali da non incidere sull'esistenza o l'ammontare del credito tributario. Anche tale possibilità, del resto, non è sempre applicabile dato che, in ogni caso, sussistono i seguenti limiti:

- la rinnovazione non può avvenire se è già decorso il termine di decadenza dell'azione accertatrice
- la rinnovazione è altresì preclusa qualora sia intervenuto giudicato di merito.



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. Solo nell'ipotesi di integrazione o modificazione si esercita, quindi, un ulteriore potere accertativo, il quale, in quanto tale, richiede necessariamente la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Sussiste il principio secondo cui non è consentito all'ufficio differire a un momento successivo rispetto all'emanazione dell'atto impositivo l'esplicitazione delle ragioni della pretesa impositiva (art. 42, D.P.R. n. 600/1973 e art. 7, legge n. 212/2000). La rinnovazione per autotutela sostitutiva presuppone, invece, l'esercizio dell'identico potere già esercitato con il primo atto. Per la Suprema corte il presupposto della

"sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi",

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, ma sostituzione di un precedente provvedimento illegittimo con un nuovo provvedimento conforme a diritto, nell'ambito del generale potere di autotutela della Pubblica amministrazione (sentenza n. 4534 del 28 marzo 2002). In conclusione, mentre non è consentito annullare un avviso di accertamento già notificato al contribuente e sostituirlo con uno nuovo, contenente una maggior pretesa impositiva, come derivante da un più attento giudizio degli elementi già disponibili al momento dell'emanazione dello stesso accertamento, nessun ostacolo impedisce all'Amministrazione di riesaminare il proprio operato (entro i relativi termini decadenziali) e annullare i propri atti, eventualmente illegittimi, sostituendoli con altri legittimi, purché, l'ammontare dei tributi contestati sia di ammontare uguale (o addirittura, come possibile, inferiore) rispetto a quello precedente.

Rinnovazione per integrazione o modificazione del precedente atto di accertamento

La reiterazione della potestà di accertamento non va, dunque, confusa con l'autotutela sostitutiva.

Tra i due istituti sussiste una notevole differenza di scopo: il potere di reiterazione della potestà di accertamento rappresenta lo strumento concesso all'Amministrazione finanziaria per accertare la pretesa tributaria sulla base della (necessaria) acquisizione di nuovi elementi conoscitivi. L'autotutela sostitutiva persegue, invece, lo scopo di eliminare dal mondo giuridico atti caratterizzati da vizi di legittimità, perseguendo così l'interesse pubblico, nel caso di specie di contrasto all'evasione. Può essere utile precisare che si suole parlare di "atto integrativo" nel caso in cui l'integrazione si riferisca a

categorie di reddito non considerate nel precedente avviso e di "atto modificativo" qualora il nuovo atto incida sui profili quantitativi di categorie reddituali che abbiano già formato oggetto di accertamento. Nell'ipotesi di integrazione o modificazione si esercita un ulteriore potere di rettifica della dichiarazione, alla base del quale si richiede la necessaria sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, mentre la rinnovazione per autotutela sostitutiva presuppone l'esercizio dell'identico potere esercitato con il primo atto; l'autotutela a contenuto positivo, con carattere rinnovatorio *ex nunc*, elimina e sostituisce il precedente atto affetto da nullità. Il discrimine tra le due ipotesi è dato dal contenuto degli atti, che nel primo caso si modifica, conducendo ad un aumento dell'imposizione, mentre nella rinnovazione per autotutela sostitutiva resta immutato dal primo al secondo atto.; infatti, per la Corte Suprema di Cassazione (Sezione V Civile Tributaria - sentenza n. 4534 del 28 marzo 2002) in tema di accertamento ai fini dell'IVA, il presupposto della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", previsto dall'art. 57, terzo comma, D.P.R. 22 ottobre 1972, n. 633 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. La reiterazione della potestà di accertamento si giustifica in base al "principio della tendenziale globalità dell'avviso di accertamento" che riconosce all'Amministrazione il potere di integrare o modificare in aumento gli accertamenti già notificati ai contribuenti mediante l'emanazione di nuovi avvisi; tale facoltà, tuttavia, può essere esercitata solamente in seguito alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e comunque non oltre la scadenza del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio del potere di rettifica. A salvaguardia dei valori giuridici costituiti dal principio di legalità, di corretta amministrazione, di imparzialità, di trasparenza, di certezza dei rapporti giuridici e di tutela dell'affidamento del contribuente l'ente impositore nell'emanare un avviso di accertamento deve utilizzare tutti i dati in suo possesso, essendogli, pertanto, inibita la riattivazione della potestà impositiva sulla base della revisione o rivisitazione di una valutazione precedentemente compiuta ed avente per oggetto lo stesso materiale probatorio. La necessaria sussistenza dei "requisiti di novità e sopravvenuta conoscenza" degli elementi da porre a fondamento dell'atto integrativo o modificativo, ha la finalità di indurre gli Uffici ad utilizzare o "spendere" subito tutti i dati in loro possesso e ciò sia per motivi di economia procedimentale che per esigenze di tutela del contribuente. L'atto integrativo o modificativo, perché possa essere considerato legittimo, si deve fondare su prove ed elementi che al momento dell'emanazione del precedente avviso non erano stati rilevati e non rientravano nella sfera di percezione dell'Amministrazione Finanziaria; è precluso all'Ufficio un eventuale e diverso apprezzamento del materiale probatorio già disponibile qualora in seguito ad un diverso e più

approfondito esame dovessero mettersi in luce elementi precedentemente trascurati. Ne consegue non solo che gli accertamenti integrativi non possono essere fondati sugli stessi elementi di fatto del precedente accertamento ma altresì che la conoscenza dei nuovi elementi deve essere avvenuta in epoca successiva a quella in cui l'accertamento originario è stato notificato (Cassazione sentenza n. 451 del 17/01/2002). Peraltro, mentre l'integrazione o la modificazione in aumento dell'accertamento originario deve necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di accertamento – specificatamente motivato a garanzia del contribuente l'integrazione o la modificazione in diminuzione non manifestando una nuova pretesa tributaria ma soltanto una pretesa minore non, necessita di una forma o di una motivazione particolare (Cassazione sentenza n. 12814 del 27/09/2000). In merito ai rapporti che intercorrono tra i due atti di accertamento - originario e integrativo/modificativo, sussistono orientamenti contrapposti. Secondo un primo orientamento (Cassazione sentenza n. 16792 del 27/11/2002) tra i due atti sussisterebbe un rapporto di sostituzione ed eliminazione del precedente a causa del successivo, e ciò perché la nuova determinazione sottintenderebbe l'illegittimità della prima. Viceversa, altro orientamento ritiene che i vari atti conservino la propria autonomia perché "produttivi di distinte obbligazioni tributarie, al fine della progressiva adeguazione della fattispecie accertata a quella reale: gli effetti del primo atto non vengono, dunque, assorbiti ed elisi dall'emanazione dell'atto successivo. L'avviso di accertamento modificativo o integrativo interviene sul contenuto sostanziale del precedente atto e contribuisce alla determinazione integrale e progressiva dell'imposta, lasciando comunque in vita l'atto modificato il quale conserva una propria autonomia ed efficacia. Il potere di accertamento integrativo ha per presupposto l'avviso di accertamento originariamente adottato che continua ad esistere e non viene sostituito dal nuovo avviso di accertamento il quale, nella ricorrenza del presupposto della conoscenza di nuovi elementi da parte dell'ufficio, integra e modifica l'oggetto ed il contenuto del primo atto cooperando all'integrale determinazione progressiva dell'oggetto dell'imposta, conservando ciascun atto la propria autonoma esistenza ed efficacia. In particolare, tra l'istituto della reiterazione della potestà di accertamento e quello dell'autotutela sussiste una differenza di scopo; il potere di reiterazione della potestà di accertamento rappresenta lo strumento concesso all'A.F. per accertare gradatamente e attraverso l'acquisizione di nuovi elementi conoscitivi la pretesa tributaria che appare come il prodotto di un procedimento complesso nel quale le singole manifestazioni parziali della dichiarazione di accertamento, e cioè i singoli avvisi di accertamento, in nome della loro autonomia, sono egualmente validi ed efficaci nonostante i successivi atti in reiterazione ne ricomprendano tutti i profili essenziali. Gli atti di manifestazione di autotutela sostitutiva perseguono il duplice scopo costituito dalla necessità di eliminare dal mondo giuridico gli atti affetti da vizi di legittimità e dalla contemporanea necessità di perseguire l'interesse pubblico. L'emissione del nuovo atto impositivo 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 dipendenza dello stesso presupposto. Le manifestazioni di autotutela sostitutiva a contenuto positivo, e cioè il ritiro e l'emissione di nuovi avvisi,

sono assimilabili ad atti a contenuto rinnovatorio con efficacia ex nunc di precedenti provvedimenti invalidi. L'intervento di autotutela sostitutiva deve tener conto della sentenza eventualmente pronunciata sul primo atto, ed, in particolare, del giudicato formatosi su di essa; sussiste il divieto di ripetere nel secondo atto le illegittimità rilevate dalla sentenza; se un atto è dichiarato illegittimo per un vizio formale, l'ufficio nel rimetterlo deve evidentemente eliminare il vizio, rispettando il principio desumibile dalla sentenza passata in giudicato. Il fatto che il giudizio sul primo atto sia ancora pendente non è preclusivo dell'intervento sostitutivo; nel momento in cui si esercita l'intervento sostitutivo, il giudizio pendente deve, peraltro, perdere il proprio oggetto, in quanto l'atto impugnato deve essere rimosso per l'emanazione del secondo atto; l'effettuata rinnovazione dell'atto impugnato in pendenza del processo determina la cessazione della materia del contendere. Sussiste la possibilità di rinnovare l'atto impugnato quando il vizio consista nel difetto di motivazione (Cassazione sentenza n. 7964 del 23/07/99); in tale ipotesi il fisco nell'esercizio del proprio potere di autotutela, procede d'ufficio all'annullamento dell'atto che difetta di motivazione e, prima che siano scaduti i termini per l'accertamento, provvede ad emettere un avviso sostitutivo del precedente; deve essere rispettato il termine di decadenza eventualmente previsto per l'emanazione dell'atto impositivo, in quanto le precedenti vicende, relative all'atto riconosciuto invalido, non pongono la rinnovazione al di fuori delle ordinarie regole previste per l'esercizio del potere e in particolare non possono avere un effetto sospensivo della decorrenza del termine. Nell'ipotesi di annullamento d'ufficio dell'atto impugnato e di sostituzione di questo con altro atto il fisco riproduce quello stesso sottoposto ad impugnazione, emendato, però, dal vizio formale sanabile, denunciato dal contribuente; si ha l'eliminazione dell'atto oggetto del giudizio, con conseguente cessazione della materia del contendere, ed emanazione di un nuovo atto, che, al fine di evitarne la definitività, richiede di essere a sua volta impugnato, dando così vita ad un nuovo giudizio. L'annullamento dell'atto invalido deve precedere, sotto il profilo ontologico, la rinnovazione; esso deve essere espressamente stabilito e comunicato al contribuente, in modo che resti efficace una sola pretesa da parte dell'amministrazione finanziaria; ciò comporta, che il giudizio eventualmente pendente sul primo atto viene ad estinguersi per cessazione della materia del contendere o quanto meno per sopravvenuto difetto di interesse alla decisione. **Per approfondire:** [Autotutela sospensiva ed accertamenti esecutivi \(2011\)](#) [Autotutela sostitutiva o integrativa? L'avviso di accertamento emesso in sostituzione di un precedente \(2015\)](#) [Autotutela: tipologie e quadro giurisprudenziale di riferimento \(2016\)](#) [Gestire un'istanza di autotutela: vademecum \(2016\)](#) [Autotutela tributaria: potere d'ufficio del Fisco e non strumento di protezione del contribuente \(2018\)](#) [Impugnazione del diniego di autotutela \(2021\)](#) [Il provvedimento di rifiuto dell'autotutela non è impugnabile \(2022\)](#)

10 marzo 2010 Angelo Buscema **NOTE**

Sent. n. 2424 del 3 febbraio 2010 della Corte Cass., Sez. tributaria

Fatto -

1.1. M.G. impugnava l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio delle II.DD. di Montichiari con cui, a seguito di indagini bancarie, il reddito di lavoro autonomo relativo all'anno 1993, già dichiarato nella misura di L. 67.076.000, veniva determinato in L. 181.813.000. Veniva eccepita la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 47, rilevandosi che l'accertamento non era fondato su dati certi, essendo per altro viziato da errori di calcolo. 1.2 - Nelle more del giudizio di primo grado l'Ufficio emetteva un avviso di accertamento definito "integrativo" - oggetto di impugnazione autonoma da parte del contribuente - con il quale venivano specificate le aliquote applicate, indicate nel primo provvedimento soltanto con riferimento alla misura massima ed a quella minima. 1.3 - La Commissione tributaria provinciale di Brescia rigettava il ricorso. 1.4 - Proponeva appello il M., deducendo in primo luogo che, essendo stato annullato in via di autotutela il primo provvedimento, la CTP avrebbe dovuto rilevare l'intervenuta cessazione della materia del contendere. 1.5 - La Commissione tributaria regionale della Lombardia confermava la decisione di primo grado, osservando, quanto alla suindicata eccezione di natura procedurale, che l'Ufficio aveva "annullato e sostituito il primo avviso di accertamento con altro successivo solo ed esclusivamente nella parte in cui vi era l'integrazione con l'indicazione delle aliquote degli scaglioni d'imposta, applicabili ai redditi imponibili". 1.6 Con atto notificato in data 4 aprile marzo 2002 il M. proponeva ricorso per cassazione, nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate, avverso detta decisione. 1.7 Si deducevano violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, vizio di motivazione in ordine a un punto decisivo della controversia, ai sensi, rispettivamente, dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, ribadendosi l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento, per omessa specificazione delle aliquote applicate, non esaminata, ancorché ritualmente dedotta e ribadita nel corso dei giudizi di merito. 1.8 Si costituivano con controricorso le parti intimato, contestando la fondatezza dell'impugnazione.

Diritto -

2.1 Rileva preliminarmente il Collegio come risulta del tutto pacifica la circostanza relativa all'emissione, nelle more del giudizio di primo grado, di nuovo avviso di accertamento - impugnato con autonomo ricorso che ha dato vita a un distinto procedimento - di contenuto quasi identico a quello da cui è scaturito il presente giudizio, vale a dire del medesimo tenore, con la sola eccezione della specificazione delle aliquote applicate, in un primo momento indicate con il mero riferimento a quella minima e a quella massima. 2.2. - Divergente, tuttavia, è la valutazione parti in merito alla portata del secondo avviso: nuovo accertamento emesso in via di autotutela, secondo il contribuente, e tale da costituire un nuovo atto autonomamente impugnabile; mera integrazione, secondo l'assunto, recepito dalla Commissione tributaria regionale, della difesa erariale. 2.3 - Codesta questione assume carattere pregiudiziale, poiché, ove si acceda alla tesi della caducazione, a seguito del concreto esercizio dei poteri di autotutela

dell'amministrazione, del primo provvedimento, impugnato con il ricorso che ha dato vita al presente giudizio, non potrebbe non rilevarsi la cessazione della materia del contendere. 2.4 - Mette conto di evidenziare, in via preliminare, l'infondatezza dell'eccezione dei controricorrenti secondo cui la decisione impugnata (in cui non risulta esaminato il vizio dedotto, evidentemente perché ritenuto sanato mediante l'atto qualificato come "integrativo") sarebbe corretta, anche perché il M. non avrebbe dedotto "alcuna cessazione della materia del contendere". In proposito va richiamato il costante orientamento di questa Corte secondo cui la cessazione della materia del contendere - che deve essere dichiarata dal giudice anche d'ufficio - costituisce, nel rito contenzioso avanti al giudice civile, una fattispecie di estinzione del processo, creata dalla prassi giurisprudenziale, che si verifica quando sopravvenga una situazione che elimini la ragione del contendere delle parti, facendo venire meno l'interesse ad agire e contraddire, e cioè l'interesse a ottenere un risultato utile, giuridicamente apprezzabile e non conseguibile senza l'intervento del giudice, da accertare avendo riguardo all'azione proposta e alle difese svolte dal convenuto. All'emanazione di una sentenza di cessazione della materia del contendere, pertanto, segue, da un lato, la caducazione della sentenza impugnata, a differenza della rinuncia al ricorso, che ne determina il passaggio in giudicato, e dall'altro, l'assoluta inidoneità della sentenza di cessazione della materia del contendere ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere, limitandosi tale efficacia di giudicato al solo aspetto del venire meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio (Cass., 25 maggio 2007, n. 12310; Cass., 3 marzo 2006, n. 4714). 2.5 - Nè si dubita che la sopravvenuta carenza d'interesse a una pronuncia a seguito di cessazione della materia del contendere debba rilevarsi, anche d'ufficio, nel giudizio di legittimità, a condizione che della situazione che l'abbia determinata sussista la prova, che può essere anche fornita attraverso produzione documentale effettuata ai sensi dell'art. 372 c.p.c., (Cass. Sez. Un., 21 giugno 2007, n. 14385). 2.6 - Con specifico riferimento al procedimento contenzioso in materia tributaria, è costantemente affermato il principio secondo cui l'annullamento in via di autotutela di un atto, da parte dell'amministrazione finanziaria, successivamente alla sua impugnazione, determini la sopravvenienza di carenza di interesse, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo (Cass., 2 luglio 2008, n. 18054; Cass., 13 gennaio 2006, n. 634; Cass. 4 febbraio 2005, n. 2305). In tal senso, depongono, per altro, sia la lettera che la ratio del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 46. Nel regolare la fattispecie della cessazione della materia del contendere nel processo tributario, questa norma, infatti, sancisce perentoriamente ed in via generale che "il giudizio si estingue... nei casi di definizione delle pendenze tributarie e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere" ed appare improntata a chiari intenti deflattivi, anche in considerazione dell'automatico criterio di regolamentazione delle spese processuali, originariamente previsto al comma 3 (con disposizione, poi, dichiarata parzialmente incostituzionale da Corte Cost. n. 274/2005). A tale ultimo proposito, non va trascurato di considerare che - in funzione del principio costituzionale di ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., rilevante anche ai fini del processo tributario - le finalità deflattive (che l'evoluzione legislativa tende, del resto, costantemente a potenziare, come si

evince dalla disposizioni in tema di accertamento con adesione) configurano, senza dubbio, privilegiato canone ermeneutico per una lettura costituzionalmente orientata delle norme che regolano le liti. 3.1 - Tanto premesso, si impone una verifica del rapporto fra l'atto originario e quello successivamente emesso, da effettuarsi sulla base della loro effettiva connotazione, vale a dire prescindendo dal nomen iuris utilizzato dalla parte, in quanto anche gli atti amministrativi, cui vanno generalmente condotti quelli impositivi, vanno interpretati non solo in base al tenore letterale, ma anche risalendo all'effettiva volontà dell'amministrazione ed al potere concretamente esercitato (Cons. St., 15 ottobre 2003, n. 6316). Avuto anche riguardo al quadro normativo in tema di autotutela (D.P.R. n. 287 del 1992, art. 68; D.L. n. 564, art. 2 quater, convertito in L. n. 656 del 1994), mette conto di richiamare l'orientamento di questa Corte secondo cui il potere di accertamento integrativo ha per presupposto un atto (l'avviso di accertamento originariamente adottato) che continua ad esistere e non viene sostituito dal nuovo avviso di accertamento il quale, nella ricorrenza del presupposto della conoscenza di nuovi elementi da parte dell'ufficio, integra e modifica l'oggetto ed il contenuto del primitivo atto cooperando all'integrale determinazione progressiva dell'oggetto dell'imposta, conservando ciascun atto la propria autonoma esistenza ed efficacia, con tutte le conseguenze che ne derivano anche in tema di impugnazione. L'atto di autotutela, invece, assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo, ed al quale si sostituisce con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e può condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico, del precedente o alla sua eliminazione ed alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato (Cass., 22 febbraio 2002, n. 25; V. anche Cass., 7 luglio 2009, n. 15874). 3.2. - D'altra parte, ove si accedesse alla tesi della natura integrativa del secondo provvedimento, si perverrebbe al risultato, sostanzialmente conseguito dalla Commissione tributaria regionale, di attribuire efficacia sanante alla motivazione integrativa di un atto già perfezionato (nella specie carente sotto tale profilo e già autonomamente impugnato), privo, per l'appunto, di idonea struttura argomentativa, in netta contrapposizione rispetto al principio secondo cui, come emerge dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, come modificato in attuazione dell'art. 7, dello Statuto del contribuente, non è consentito all'ufficio differire a un momento successivo rispetto all'emanazione dell'atto impositivo l'esplicitazione delle ragioni della pretesa impositiva. 4. Tanto premesso, deve constatarsi come sia del tutto pacifico, risultando dal tenore della decisione impugnata, e dalle affermazioni della parti, che nell'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio, vale a dire nella sua originaria consistenza, non erano indicate le aliquote applicate. In tale caso, secondo un orientamento condiviso dal Collegio, si verifica una violazione del principio di chiarezza e precisione posto alla base della norma contenuta nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, tale da determinare la nullità dell'atto impugnato (v. Cass., 20 febbraio 2009, n. 4187; Cass., 11 giugno 2008, n. 15831; Cass., 12 luglio 2006, n. 15834). Alla relativa declaratoria (che, del resto, sarebbe priva di efficacia sostanziale nei confronti del nuovo provvedimento, immune da vizi: Cass., 14 maggio 2007, n. 10949), tuttavia, non è dato di pervenire, risultando altrettanto pacificamente

dagli atti la circostanza relativa all'emanazione di nuovo avviso di accertamento contenente l'indicazione originariamente omessa, il quale, per le ragioni esposte, non può avere efficacia meramente integrativa e che comporta, quindi, la caducazione del primo atto, con conseguente cessazione di qualsiasi interesse a una pronuncia ad esso inerente (cfr. Cass., 4 ottobre 2006, n. 21380, proprio in tema di atto viziato per omessa indicazione delle aliquote). 5. Deve pertanto dichiararsi la cessazione della materia del contendere, ricorrendo giusti motivi, avuto riguardo alla peculiarità della fattispecie, per l'integrale compensazione delle spese dell'intero giudizio. P.Q.M. - La Corte dichiara cessata la materia del contendere. Dichiara compensate le spese dell'intero giudizio.