
Autotutela sostitutiva e impugnabilità dell'atto

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 1 Febbraio 2012

Nel caso in cui un avviso di accertamento venga impugnato innanzi alla Commissione tributaria, nelle more del giudizio, l'Amministrazione Finanziaria può esercitare il suo potere di autotutela, sostituendo l'atto impugnato con un nuovo provvedimento non soltanto in caso di vizi formali dell'atto originario ma anche in presenza di vizi che attengono al suo oggetto o contenuto.

Con la pronuncia odierna, i Giudici di piazza Cavour tornano ad occuparsi del potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria ed, in particolar modo, di quello specifico potere cosiddetto di "autotutela sostitutiva", attraverso il quale la pubblica amministrazione può sostituire un precedente provvedimento "viziato" con uno nuovo scevro di tali vizi.

Prima di esaminare il caso specifico, affrontando il quale la Cassazione ha delineato, in generale, l'ambito di applicazione del predetto potere, è opportuno illustrare sinteticamente il contesto normativo in cui esso si colloca.



L'autotutela e la "sostituzione" degli atti impositivi illegittimi

Come già anticipato, l'autotutela è il potere-dovere della Pubblica Amministrazione di correggere o eliminare, su propria iniziativa o su istanza di chi ne abbia interesse, gli atti già posti in essere, che, tuttavia, ad un successivo esame, risultino illegittimi o infondati.

Tale manifestazione del potere amministrativo trova fondamento, innanzitutto, nell'articolo 97 della Costituzione¹, che sancisce i principi di buon andamento ed imparzialità dei pubblici uffici e che, peraltro, viene richiamato anche dall'articolo 1 dello Statuto dei diritti del Contribuente².

In ambito tributario, l'autotutela è disciplinata normativamente dall'articolo 2-quater del D.L. 564/1994³, a cui è stata data attuazione con il decreto ministeriale 11 febbraio 1997, numero 374⁴, con il quale è stato principalmente stabilito che:

1. il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento spetta all'Ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende;
2. l'Amministrazione Finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione;
3. tra le cause di illegittimità vi sono: errore di persona; evidente errore logico o di calcolo; errore sul presupposto dell'imposta; doppia imposizione; mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione;
4. non è possibile procedere all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria;
5. l'autotutela deve essere prioritariamente impiegata in relazione alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso;
6. il "criterio di economicità", che deve informare la complessiva azione amministrativa, impone di abbandonare le liti già iniziate, sulla base della probabilità della soccombenza e della

conseguente condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio;

7. dell'eventuale annullamento, o rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, deve esserne data comunicazione al contribuente, all'organo giurisdizionale davanti al quale sia eventualmente pendente il relativo contenzioso nonché - in caso di annullamento disposto in via sostitutiva - all'ufficio che ha emanato l'atto.

L'Amministrazione Finanziaria ha codificato nella sua prassi le sopra illustrate disposizioni normative, stabilendo, con una circolare del 19985, che:

1. se, a seguito di riesame, la pretesa tributaria risulta infondata in tutto o in parte, essa va ritirata ovvero opportunamente ridotta in modo da ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge;
2. gli Uffici non possiedono la potestà discrezionale di decidere se correggere o no i propri errori, atteso che in presenza dei presupposti hanno il dovere di esercitare comunque l'autotutela; l'eventuale immotivata omissione potrebbe essere rilevante, infatti, sotto il profilo disciplinare dei dirigenti degli Uffici;
3. l'autotutela deve essere esercitata, qualora ve ne siano i presupposti, anche se l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere, ovvero anche se il ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità ecc.); inoltre, l'autotutela deve essere attivata, sempre qualora ne ricorrano le condizioni di legge, anche se vi è pendenza di giudizio e/o non è stata prodotta in tal senso alcuna istanza da parte del contribuente.

Quando, a seguito dell'esercizio del potere di autotutela, l'Amministrazione Finanziaria annulla un atto impositivo illegittimo per vizi propri, con l'emissione di un nuovo provvedimento sostitutivo del primo e scevro dei suoi vizi, allora si ha la cosiddetta "autotutela sostitutiva"⁶.

Un caso tipico in cui viene manifestato tale potere è, per esempio, l'emissione di un avviso di accertamento non recante le aliquote applicate per la determinazione delle imposte dovute: tale omissione formale renderebbe l'atto nullo.

L'Amministrazione Finanziaria può, allora, intervenire preventivamente annullando d'ufficio tale atto viziato, ed emettendone uno nuovo con la corretta indicazione delle aliquote applicate⁷.

La sentenza odierna della Cassazione, però, si spinge anche oltre, affermando che l'esercizio di tale potere di "sostituzione" è possibile anche quando il vizio che affligge l'atto impositivo non è meramente formale ma sostanziale, involgendo addirittura il contenuto del provvedimento.

La sentenza numero 21719 del 20 ottobre 2011

La pronuncia trae origine da un avviso di accertamento ai fini Invim, con il quale l'Amministrazione Finanziaria aveva rettificato il valore iniziale dichiarato dal contribuente per la vendita di un'area edificabile ed aveva, quindi, liquidato la maggiore imposta dovuta.

Dopo l'impugnazione di tale atto impositivo, nella more del giudizio, il Fisco si rendeva conto di aver errato nel rettificare il valore iniziale dichiarato e, così, avvalendosi del suo potere di autotutela, emetteva un nuovo atto impositivo, "sostitutivo" del precedente, con il quale rettificava – questa volta – il valore finale.

La Commissione tributaria provinciale, però, si pronunciava soltanto sulla rettifica errata oggetto dell'atto impugnato, ovvero quella relativa al valore iniziale, e tale decisione veniva poi confermata anche in secondo grado.

I giudici del riesame stabilivano, infatti, che i calcoli dell'Ufficio erano affetti da errori insanabili e, quindi, l'atto andava annullato, ma anche che il collegio di prime cure si era correttamente limitato a decidere su tale motivo, che era l'unico oggetto dell'impugnazione proposta dal contribuente, non gravando sul giudice alcun ulteriore obbligo di pronuncia in merito alla rettifica del valore finale operata dal Fisco con il secondo provvedimento.

L'Amministrazione Finanziaria proponeva, quindi, ricorso per Cassazione, eccependo che il provvedimento adottato in autotutela per correggere meri errori materiali non introduceva un "novum", in quanto la riliquidazione dell'imposta era conforme al valore finale rettificato già indicato nel riquadro dell'originario atto impositivo. Conseguentemente, i giudici di merito avrebbero dovuto pronunciarsi anche sulla rettifica del valore finale.

Il contribuente sosteneva che, con il nuovo provvedimento, l'Ufficio aveva illegittimamente mutato la motivazione dell'originario atto impositivo, comportando così un'inammissibile modifica dell'oggetto del giudizio circoscritto ai motivi di impugnazione dell'atto viziato; quindi, correttamente i giudici di merito si erano limitati ad esaminare questi ultimi.

La Cassazione, prima di pronunciarsi definitivamente a favore del contribuente, con il rigetto del ricorso del Fisco, ha sviluppato la parte motiva della sentenza attraverso un'interessante percorso argomentativo, con cui ha delineato chiaramente l'ambito applicativo del potere di autotutela sostitutiva dell'Amministrazione Finanziaria.

Prendendo le mosse dal contesto normativo, i Supremi Giudici hanno osservato che, oltre al rimedio di tipo "demolitorio", attraverso il quale la pubblica amministrazione annulla d'ufficio ed integralmente l'atto "viziato", il potere di autotutela può anche essere riconosciuto estensivamente alle ipotesi di interventi di tipo "sostitutivo", mediante i quali l'Amministrazione Finanziaria può riformare il precedente atto, con l'emissione di un nuovo provvedimento che sostituisce il contenuto di quello originario⁸.

L'autotutela sostitutiva, peraltro, diverge dagli accertamenti integrativi, atteso che per l'emissione di questi ultimi è necessario che si verifichi la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, come prescritto dagli articoli 43 del DPR 600/1973 e 57 del DPR 633/1972.

L'accertamento integrativo, poi, presuppone l'esistenza di un atto pienamente valido, sul quale inserirsi, mentre l'autotutela sostitutiva interviene proprio per eliminare l'atto originario che risulta illegittimo o viziato⁹.

La Cassazione ha stabilito che l'esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo, che, anzi, dopo l'eliminazione del primo atto, deve nuovamente essere esercitato¹⁰, con effetto ex tunc, atteso che il nuovo provvedimento non dispone per l'avvenire ma retroagisce al momento dell'applicazione dell'imposta, venendo a sostituire il precedente atto¹¹.

Per quanto attiene precipuamente ai limiti dell'esercizio del potere di autotutela sostitutiva, la Suprema Corte ha ribadito che la riforma dell'atto impositivo non è limitata ai soli vizi formali, ma può estendersi a tutti gli elementi strutturali dell'atto, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto¹², incontrando, invero, la sola limitazione costituita dalla decadenza del potere di accertamento prevista per la notifica degli atti impositivi e dal divieto di violazione od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato¹³, nonché dal diritto di difesa del contribuente¹⁴.

Delineato in questi termini il potere di "autotutela sostitutiva", secondo la Cassazione, non assumeva più alcuna rilevanza la controversia tra la difesa erariale ed il contribuente circa la corretta qualificazione del nuovo atto impositivo, inteso come nuovo provvedimento di rettifica, secondo il contribuente, ovvero come atto di correzione di errore materiale per il Fisco. Infatti, una volta stabilito che il potere impositivo non si esaurisce con l'atto illegittimo o infondato, è irrilevante qualificare il nuovo provvedimento, atteso che, sia che si tratti di riforma o di mera correzione dell'atto precedente, non incontra, in ogni caso, alcuna sanzione di invalidità o nullità.

Ciò che assume rilievo, invece, secondo gli Ermellini, è la relazione di piena autonomia tra il primo atto ed il provvedimento "sostitutivo" successivo: ciascuno, infatti, è idoneo a costituire, di per sé, l'obbligazione tributaria e deve, quindi, essere oggetto di autonoma impugnazione.

La Cassazione ha stabilito, pertanto, che "nel caso in cui venga impugnato avanti il giudice tributario un atto di rettifica successivamente annullato in sede di autotutela e sostituito con altro atto di contenuto parzialmente diverso non impugnato, il giudice investito della cognizione del primo atto deve limitarsi a dichiarare il sopravvenuto difetto di interesse a coltivare il ricorso senza poter esaminare il rapporto di imposta riconfigurato dall'atto di autotutela che rimane estraneo a tale giudizio in cui l'oggetto devoluto alla cognizione del giudicante, attesa la natura impugnatrice del giudizio tributario, rimane delimitato dai motivi di ricorso proposti avverso l'atto originariamente impugnato e successivamente in tutto od in parte annullato in conseguenza di rettifica o correzione determinata in sede di autotutela"¹⁵.

In conclusione, i Giudici di piazza Cavour, rigettando il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, hanno confermato l'operato dei giudici di merito, che si erano limitati a pronunciarsi sui motivi di impugnazione dell'avviso di accertamento originario, attesa l'autonomia tra l'atto avverso il quale è stato proposto il ricorso ed il nuovo provvedimento "sostitutivo" emesso dall'Amministrazione Finanziaria, che risultava, quindi, estraneo al giudizio.

Considerazioni conclusive

Alla luce di tale pronuncia, sebbene la Cassazione non lo abbia specificato, sembrerebbe che, in un siffatto contesto, il contribuente debba impugnare anche il secondo atto, ovvero quello sostitutivo del primo, per contrastare la pretesa impositiva ritenuta infondata. Se, infatti, il processo relativo all'atto originario deve considerarsi estinto per la cessazione della materia del contendere, il contribuente deve allora tempestivamente impugnare il secondo atto, recante la nuova pretesa impositiva, che altrimenti diverrebbe definitivo.



Relativamente, poi, alla questione saliente della possibilità per il Fisco di riformare l'atto originario non soltanto per eliminare i suoi vizi formali ma anche sostanziali, la posizione della Cassazione è netta e sembra ormai anche consolidata, vista la giurisprudenza pregressa richiamata nella sentenza in commento: si tratterebbe di un potere di autotutela sostitutiva davvero molto ampio, tale da consentire all'Amministrazione Finanziaria di cambiare addirittura la motivazione della pretesa impositiva nel corso del processo.

Taluni autori, però, ritengono che questo orientamento giurisprudenziale non sia condivisibile, perché la potestà impositiva, invero, si esaurirebbe con l'emissione dell'avviso di accertamento, salvo il caso dell'autotutela sostitutiva per la correzione di errori meramente formali e sanabili, e l'ipotesi di accertamenti integrativi, che presuppongono, però, la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. In tutti gli altri casi, l'Amministrazione Finanziaria non potrebbe, quindi, più modificare la pretesa già avanzata, poiché diversamente il contribuente resterebbe inficiato nella sua capacità di difesa¹⁶.

1 febbraio 2012

Alessandro Borgoglio

NOTE

1 L'articolo 97 della Costituzione recita: "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge".

2 L'articolo 1, comma 1, della legge 27 luglio 2000, numero 212 (c.d. Statuto dei diritti del Contribuente), stabilisce che "Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".

3 L'articolo 2-quater del decreto-legge 30 settembre 1994, numero 564, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, dispone che "1. Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione. 1-bis. Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato. 1-ter. Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1-bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza. 1-quater. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza. 1-quinquies. La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato".

4 D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 ("Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria"), pubblicato in Gazz. Uff. n. 53 del 5 marzo 1997.

5 Circolare del 5 agosto 1998, numero 198. In precedenza, sullo stesso argomento, era stata emessa la circolare del 8 luglio 1997, numero 195. Ulteriori istruzioni, peraltro, sono state impartite anche con le circolari della Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia del 16 novembre 1999, numero 3/22993, e del 7 aprile 2000, numero 11/28093, nonché con la direttiva della Direzione Regionale della

Toscana del 11 ottobre 2000, numero 72483/T1.

6 Per un approfondimento si veda: C. Lucariello, "Profili teorici e pratici in tema di autotutela sostitutiva e accertamento integrativo: ultimi orientamenti" in "il fisco" n. 43 del 20 novembre 2006, pag. 1-6695.

7 Cfr. A. Borgoglio, "Accertamento integrativo e autotutela sostitutiva", su Commercialistatelematico.com del 9 marzo 2010.

8 La Suprema Corte ha richiamato, a tal proposito, la sua pronuncia del 16.1.2009, n. 937.

9 Cfr. Cass. 17119/2007.

10 Cfr. Cass. del 20.7.2007 n. 16115, e del 20.6.2007 n. 14377.

11 Cfr. Cass. del 21.1.2008 n. 1148, e del 30.12.2009 n. 27906.

12 In tal senso, si vedano le Cass. 4272/2010 e 2531/2002.

13 Cfr. Cass. 11114/2003 e 24620/2006.

14 Cfr. Cass. 7335/2010.

15 Cfr. Cass. 17119/2007 e 6620/2009.

16 Cfr. A. Cissello, "La Cassazione amplia l'autotutela di secondo grado", su eutekne.info del 22 ottobre 2011.