

Limiti e presupposti dell'autotutela sostitutiva e integrativa

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 13 Luglio 2013

L'autotutela sostitutiva e quella integrativa sono due modalità diverse con cui il Fisco può correggere gli atti emessi che presentano errori: le possibili conseguenze per il contribuente.

Differenze tra autotutela sostitutiva e integrativa

Occorre differenziare i casi concreti di autotutela sostitutiva dalle diverse ipotesi di integrazione o modificazione dell'atto di accertamento (cfr. Cass., 22.02.2002 n. 2531; 28.03.2002 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).

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, si autotutela sostitutiva e integrativa, 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.

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, favorevole o meno al contribuente.

Il fondamento della [cd. autotutela sostitutiva](#) ovvero ritiro di un atto impositivo ed emanazione di un nuovo atto d'identico contenuto ma emendato dai vizi formali, va rintracciato nel "principio di perennità della potestà amministrativa" e nei principi espressi dagli articoli 53 e 97 della Costituzione.

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.

Il consolidato orientamento della Cassazione (sentenza n. 8854 del 21 agosto 2003, sentenza n. 4534 del 28 marzo 2002), in tema di esercizio del potere di autotutela da parte del Fisco, ha chiaramente delineato i presupposti di ammissibilità della cosiddetta autotutela sostitutiva, consistente nel ritiro di un atto impositivo e nella emanazione di un nuovo atto di identico contenuto, ma corretto dai suoi vizi formali.



La Suprema Corte si è, dunque, 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).

In particolare, 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.

Il vizio di invalidità dell'avviso di accertamento per la mancata indicazione delle aliquote può essere sanato dall'Amministrazione mediante l'esercizio del potere di "autotutela sostitutiva", esperibile attraverso la rinnovazione ex nunc dell'atto viziato.

Tale possibilità è stata riconosciuta dalla stessa consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione (su tutte cfr. sez. V, 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 (i.e. omessa indicazione delle aliquote d'imposta ovvero errata individuazione del destinatario della notifica) tali da non incidere sull'esistenza o l'ammontare del credito tributario.

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. 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.

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'articolo 43 del Dpr 600/73;
- 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 dipendenza dello stesso presupposto ex art. 67 DPR n. 600 del 1973".

E' 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.

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, 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 di accertamento nullo, alla cui rinnovazione ex nunc l'Amministrazione è legittimata in virtù del potere, che ad essa compete, di correggere gli errori dei propri provvedimenti: l'esercizio di tale potere, tuttavia, non potendo risolversi nella compressione dei diritti del contribuente o nella violazione dei principi che regolano il contraddittorio processuale, può aver luogo soltanto in presenza di vizi formali dell'atto ed entro il termine previsto per il compimento dello stesso, non può tradursi nell'elusione o nella violazione del giudicato eventualmente formatosi sull'atto viziato, e dev'essere preceduto dall'annullamento di quest'ultimo, a tutela del diritto di difesa del contribuente ed in ossequio al divieto di doppia imposizione in dipendenza dello stesso presupposto (Corte di Cassazione, sez. VI Civile-T, ordinanza 13 febbraio; 13 marzo 2013, n. 6329; Cass. civ. Sez. V, 20-11-2006, n. 24620).

L'emissione di un accertamento bis è possibile solo dopo l'annullamento del primo e fino a quando non è scaduto il termine decadenziale o non si è formato il giudicato sull'atto nullo.

Il secondo accertamento emesso dall'ufficio, a seguito di annullamento del primo, è valido in applicazione del potere di autotutela tributaria.

L'art. 43 del D.p.r. n. 600/73 riconosce il potere dell'ufficio di modificare l'avviso di accertamento solo quando subentrino nuovi elementi, criterio che comunque non opera nel caso in cui l'accertamento è nullo; in questo caso l'AF è legittimata a correggere i propri errori, salvo che l'atto rinnovato rappresenti elusione o violazione dell'eventuale giudicato formatosi sull'atto nullo.

E' legittimo il potere di autotutela esercitato dall'AF entro i termini di decadenza per l'azione accertativa e in mancanza di un giudicato sostanziale formatosi in materia.

Per l'esercizio del potere di autotutela tributaria sono imprescindibili la mancata formazione di un giudicato o la mancata scadenza del termine di decadenza fissato per l'accertamento.

L'esercizio di tale potere di autotutela può avere luogo solo entro il termine previsto per il compimento dell'atto, ma non può tradursi nell'elusione o nella violazione del giudicato eventualmente formatosi sull'atto viziato e deve essere preceduto dall'annullamento del primo atto, a tutela del diritto di difesa ed in ossequio del divieto di doppia imposizione.

Pertanto l'atto di autotutela ha ad oggetto un precedente atto di accertamento che è nullo, 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 del precedente o alla sua eliminazione ed alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato che conserva la sua legittimità

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. 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).

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

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 (i.e. per omessa indicazione dell'aliquota applicata; per omessa sottoscrizione del capo dell'ufficio), allorché la pretesa erariale non manifesti l'integrazione o la modificazione in aumento del precedente accertamento.

In tema di accertamento ai fini dell'IVA, il presupposto della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", previsto dall'art. 57, c. 3, 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.

Allorché l'Ufficio proceda all'autoannullamento (rectius, annullamento d'Ufficio) di un precedente avviso di rettifica e la sostituzione dello stesso con un 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. Il potere di integrare o di modificare in aumento il precedente avviso di accertamento, è anch'esso, al pari del potere di autotutela, un potere amministrativo di secondo grado che, tuttavia, a differenza del potere di annullamento, consente all'Ufficio di aggiungere al precedente accertamento legittimo, senza sostituirlo, una valutazione omogenea della fattispecie che si è potuta rilevare compiutamente solo per gradi.

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.

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.

Allegato

Corte di Cassazione, sez. VI Civile – T, ordinanza 13 febbraio - 13 marzo 2013, n. 6329

Presidente Cicala – Relatore Iacobellis

Svolgimento del processo

La controversia promossa da M. T. contro l'Agenzia delle Entrate è stata definita con la decisione in epigrafe, recante il rigetto dell'appello proposto dalla Agenzia contro la sentenza della CTP di Agrigento n. 213/7/206 che aveva accolto il ricorso avverso l'avviso di accertamento n. RJI02SC00014/2005 per iva e irap relative all'anno 1999. Il ricorso proposto si articola in due motivi. Nessuna attività difensiva ha svolto l'intimato. Il relatore ha depositato relazione ex art. 380 bis c.p.c. chiedendo l'accoglimento del ricorso. Il presidente ha fissato l'udienza del 13/2/2013 per l'adunanza della Corte in Camera di Consiglio. Il P.G. ha concluso aderendo alla relazione.

Motivi della decisione

Con primo motivo la ricorrente assume la insufficiente motivazione della decisione che "si è limitata a un mero richiamo alle statuizioni contenute nella sentenza appellata senza alcuna confutazione specifica dei motivi di impugnazione articolati nell'atto di appello". La censura è infondata in quanto il giudice di appello ha argomentato nel merito diffusamente a riguardo (v. pagg. 7, 8 e 9 della decisione) ritenendo la esistenza di "elementi indiziari semplici".

Con secondo motivo la ricorrente assume la violazione e falsa applicazione dell'art. 43 dpr 600/73, 57 del dpr 633/72 e 2697 c.c. laddove ha ritenuto illegittimo il nuovo avviso di accertamento, sostitutivo di quello annullato dalla CTP.

La censura è fondata alla luce dei principi affermati da questa Corte con sentenza 22 febbraio 2002, n. 2531, secondo cui "il potere di autotutela tributaria ha come autonomo presupposto temporale uno dei due seguenti fatti: la mancata formazione di un giudicato o la mancata scadenza del termine decadenziale fissato per l'accertamento"; nonché, con la sentenza 20 novembre 2006, n. 24620 secondo cui "l'esercizio di tale potere (di autotutela tributaria) ... può aver luogo soltanto ... entro il

termine previsto per il compimento dell'atto, non può tradursi nell'elusione o nella violazione del giudicato eventualmente formatosi sull'atto viziato, e dev'essere preceduto dall'annullamento di quest'ultimo, a tutela del diritto di difesa del contribuente ed in ossequio al divieto di doppia imposizione in dipendenza dello stesso presupposto".

Consegue da quanto sopra la cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto ed il rinvio, anche per le spese di questo grado, ad altra sezione della CTR della Sicilia.

La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio al giudice del merito, per le sue ulteriori valutazioni, sulla base del principio di diritto affermato e per la liquidazione delle spese.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese di questo grado, ad altra sezione della CTR della Sicilia.

13 luglio 2013

Ignazio Buscema