

Cass., sent. n. 2424 del 3 febbraio 2010

ACCERTAMENTO INTEGRATIVO E AUTOTUTELA “SOSTITUTIVA”

di Alessandro Borgoglio

Qualora l'atto impositivo emesso dall'Amministrazione Finanziaria sia affetto da vizi – quali, ad esempio, la mancata indicazione delle aliquote applicate –, il Fisco può annullarlo, in via di autotutela sostitutiva, ed emetterne uno nuovo corretto, anche nelle more del giudizio.

È questa l'interessante decisione contenuta nella sentenza in commento, che, nel presente scritto, viene illustrata, unitamente al quadro normativo di riferimento, e commentata, anche attraverso la delineazione di alcune considerazioni di sintesi.

La recente sentenza della Corte di Cassazione del 3 febbraio 2010, numero 2424, ha suscitato un certo interesse per la controversa questione affrontata, come dimostrano le opposte interpretazioni della decisione comparse recentemente sui principali quotidiani economico-finanziari¹.

La materia non è certamente nuova, essendo stata affrontata più volte anche dalla dottrina², ma sembrerebbero ancora persistere incertezze in proposito.

Il cosiddetto “accertamento integrativo”, infatti, è stato spesso utilizzato impropriamente dall'Amministrazione Finanziaria per integrare appunto degli atti impositivi che erano già nulli *ab origine* per vizi propri.

Più correttamente, la procedura che si sarebbe dovuta utilizzare, invece, consiste nell'adozione di un provvedimento di autotutela (c.d. “sostitutiva”) attraverso il quale annullare l'originario atto impositivo illegittimo, ed emetterne uno nuovo, che sostituisca con innovazioni il precedente annullato.

Sono queste le importanti indicazioni desumibili dalla sentenza in oggetto, che, per l'esposizione chiara e completa, merita di essere analizzata in dettaglio, dopo averne delineato il quadro normativo di riferimento.

¹ G. Piagnarelli, “Avvisi annullati senza ripescaggi” in “Il Sole 24 Ore” del 5 febbraio 2010, pagina 30; S. Mazzei, “L'integrazione del fisco rinnova l'accertamento” in “Italia Oggi” del 5 febbraio 2010, pagina 21.

² Tra gli interventi più recenti sul tema si veda: G. Antico, “Cass., n. 14125 dell'8 giugno 2009 - Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza” in “Il fisco – Quotidiano on line” del 21 luglio 2009.

“ACCERTAMENTO INTEGRATIVO” vs “AUTOTUTELA SOSTITUTIVA”

La possibilità di integrare o modificare in aumento un accertamento, mediante la notifica di nuovi avvisi, è attribuita all'Amministrazione Finanziaria dall'articolo 43, comma 4, del DPR 600/1973³, soltanto qualora sia sopravvenuta la conoscenza di nuovi elementi, non noti al momento dell'emissione del precedente atto impositivo, e sempre che non siano ormai decorsi i termini per l'esercizio dell'attività accertatrice⁴.

I nuovi avvisi di accertamento devono recare, a pena di nullità, i nuovi elementi, prima non conosciuti, e gli atti o fatti attraverso i quali siano venuti a conoscenza dell'Ufficio.

I casi tipici in cui è possibile l'emissione di un accertamento integrativo riguardano, per esempio, la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi a carico di un contribuente già accertato, a seguito di indagini espletate successivamente nei confronti di un altro soggetto, che aveva avuto rapporti con il primo. In tal contesto, è evidente che l'Ufficio non avrebbe potuto conoscere gli elementi che solo successivamente sono stati acquisiti, dopo l'attività istruttoria eseguita nei confronti di altro contribuente.

Un'altra situazione tipica che potrebbe legittimare un accertamento integrativo è la sopravvenuta conoscenza, a carico di un contribuente già accertato, di un pvc redatto da un altro Ufficio o reparto della Guardia di Finanza, che non l'aveva inviato precedentemente all'Ufficio competente che aveva emesso l'atto.

La Corte di Cassazione ha stabilito, infatti, che tali circostanze costituiscono elementi sopravvenuti tali da legittimare l'accertamento integrativo⁵.

³ L'articolo 43, comma 4, del DPR 600/1973, stabilisce che “Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte”.

⁴ I primi tre commi dell'articolo 43 del DPR 600/1973 stabiliscono i termini di decadenza dell'attività accertatrice, prevedendo che “1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. 2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. 3. In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”.

⁵ Cass. 11057/2006.

Altra e diversa fattispecie, invece, riguarda il potere di autotutela, previsto dall'articolo 2-quater del D.L. 564/1994⁶, con il quale l'Amministrazione Finanziaria può annullare d'ufficio un atto illegittimo o infondato.

Quando, a seguito dell'esercizio del potere di autotutela, venga annullato un atto impositivo illegittimo per vizi propri, e successivamente emesso un nuovo provvedimento dello stesso tenore ma scevro di tali vizi, allora si ha la cosiddetta "autotutela sostitutiva"⁷.

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 applicate.

Ciò, peraltro, è quanto accaduto nei fatti di causa relativi alla sentenza in commento.

⁶ Il decreto-legge 30 settembre 1994, numero 564, convertito con modificazioni dalla legge 656/1994, all'articolo 2-quater statuisce che "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". Il Decreto del 11/02/1997, n. 37, contenente il "Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria", agli articoli 1 e 2 stabilisce che: "(art. 1) 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. (art. 2) 1. 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, quali tra l'altro: a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione. 2. Non si procede 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".

⁷ 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.

LA SENTENZA N. 2424 DEL 3 FEBBRAIO 2010

Un contribuente riceveva un avviso di accertamento, con il quale l'Ufficio competente aveva rettificato in aumento il suo reddito di lavoro autonomo per l'anno d'imposta 1993, a seguito di indagini bancarie.

Il privato proponeva allora ricorso alla Commissione tributaria provinciale, sostenendo che l'accertamento non fosse fondato su elementi certi e che, peraltro, fosse anche viziato da errori di calcolo.

Nelle more del giudizio, l'Ufficio emetteva un altro atto impositivo – definito “integrativo” – dello stesso tenore del precedente ma con la corretta indicazione delle aliquote applicate per la determinazione delle imposte dovute, che, invece, nell'accertamento precedente non erano state puntualmente indicate, ma soltanto genericamente nella misura minima e massima.

Il contribuente proponeva autonoma impugnazione anche di questo secondo atto impositivo.

La Commissione tributaria provinciale di Brescia, intanto, rigettava il ricorso.

Il contribuente opponeva gravame, sostenendo che, stante l'intervenuto “accertamento integrativo” che annullava il precedente atto, i giudici di prime cure avrebbero dovuto dichiarare la cessazione della materia del contendere.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, però, decideva nuovamente a sfavore del contribuente, che proponeva, allora, ricorso per cassazione avverso la sentenza di secondo grado, deducendo “violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973⁸, vizio di motivazione in ordine a un punto decisivo della

⁸ L'articolo 42, commi 2 e 3, del DPR 600/1973, stabilisce che “L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento e' nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non e' allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma”.

controversia, ai sensi, rispettivamente, dei nn. 3 e 5 dell'art. 360 c.p.c., 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”.

Resisteva con controricorso l'Amministrazione Finanziaria.

La Suprema Corte, investita della questione, ha preliminarmente riepilogato il caso trattato, riguardante appunto l'emissione di un avviso di accertamento privo dell'indicazione delle aliquote applicate – in violazione dell'articolo 42 del DPR 600/1973 –, a cui ha fatto seguito un avviso di accertamento “integrativo” nel quale sono state puntualmente indicate tali aliquote, e che è stato autonomamente impugnato dando vita ad un distinto procedimento, ancorché dello stesso tenore, e con la sola eccezione dell'assenza dell'indicazione delle succitate aliquote nel primo atto impositivo.

I Giudici del Palazzaccio hanno osservato che sarebbe stato prioritario esaminare la portata effettiva del secondo atto, a prescindere dal *nomen iuris* ad esso attribuito, atteso il diverso valore riconosciuto dalle parti in giudizio.

Infatti, mentre il contribuente riteneva che si trattasse di un atto emesso a seguito di autotutela sostitutiva, tale da renderlo autonomamente impugnabile, l'Amministrazione Finanziaria sosteneva, invece, che si trattasse semplicemente di una mera integrazione del provvedimento originario.

Qualora fosse stata riconosciuta la natura di atto impositivo emesso a seguito di autotutela, ne sarebbe derivata la caducazione del primo avviso di accertamento, talché non avrebbe potuto non rilevarsi la cessazione della materia del contendere.

A tal proposito, i Giudici di piazza Cavour hanno premesso che l'eccezione sollevata dalla difesa erariale circa la mancata deduzione, da parte del ricorrente, della cessazione della materia del contendere era infondata, atteso che è orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità quello per cui il giudice debba dichiarare, anche d'ufficio, tale cessazione⁹.

Non vi è dubbio – per la Suprema Corte – che l'annullamento in autotutela di un atto impugnato, determini la perdita d'interesse nella prosecuzione della lite, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio¹⁰.

⁹ In tal senso: Cass. 12310/2007, 4714/2006.

¹⁰ Cass. 18054/2008; 634/2006; 2305/2005.

Premesso quanto sopra, gli Ermellini sono, quindi, passati al cuore della questione, ovvero alla corretta individuazione del rapporto tra il primo ed il secondo avviso di accertamento, a prescindere dal *nomen iuris* utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria. Gli atti impositivi tributari, infatti, rientrando tra gli atti amministrativi, devono essere interpretati anche alla luce dell'effettiva volontà dell'Amministrazione e del potere concretamente esercitato¹¹.

I Supremi Giudici hanno statuito, allora, che "... 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 dalla 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)".

Diversamente – hanno osservato i Supremi Giudici – se si attribuisse natura integrativa al secondo atto impositivo, si finirebbe per conferire efficacia sanante alla motivazione di un atto già perfezionato, in evidente violazione dell'articolo 42 del DPR 600/1973, come modificato in attuazione dell'articolo 7 dello Statuto del Contribuente, per cui non è consentito all'Amministrazione Finanziaria differire le motivazioni dell'atto impositivo ad un momento successivo alla sua emanazione.

I Giudici di piazza Cavour hanno poi stabilito che, nel caso devoluto alla loro cognizione, risultava agli atti che il primo provvedimento fosse privo della puntuale indicazione delle aliquote applicate, determinando così la nullità dello stesso, come previsto dal costante orientamento giurisprudenziale¹².

Inoltre – hanno continuato i Supremi Giudici – "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,

¹¹ Cons. St. 6316/2003.

¹² Cass., 20 febbraio 2009, n. 4187; Cass., 11 giugno 2008, n. 15381; Cass., 12 luglio 2006, n. 15834.

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 dal primo atto, con conseguente cessazione di qualsiasi interesse a una pronuncia ad esso inerente¹³.

In conclusione, gli Ermellini hanno dichiarato la cessata materia del contendere e la compensazione delle spese di giudizio.

CONSIDERAZIONI DI SINTESI

Con la sentenza pocanzi illustrata, i Supremi Giudici hanno così confermato un orientamento che ormai, anche alla luce delle precedenti pronunce¹⁴, può considerarsi consolidato.

La Cassazione, infatti, si era già occupata, in precedenti occasioni, di casi analoghi – atti impositivi formalmente viziati per l'assenza delle aliquote applicate –, decidendo nello stesso senso dell'odierna sentenza¹⁵.

Si deve, quindi, concludere che la giurisprudenza di legittimità riconosca la possibilità del Fisco di esercitare la cosiddetta "autotutela sostitutiva", attraverso l'annullamento dell'atto viziato, e l'emissione di un nuovo provvedimento di identico contenuto ma privo dei vizi formali che affliggevano il precedente. Ciò – sostengono i Giudici di legittimità – in forza del "principio di perennità della potestà amministrativa" e dei principi costituzionali di cui agli articoli 53 e 97 della Costituzione.

È, però, opportuno osservare che si è trattato pur sempre di atti viziati sostituiti con nuovi provvedimenti corretti che recavano la stessa pretesa erariale, sulla base della medesima sostanziale motivazione.

Diversa fattispecie è, invece, quella dei cosiddetti "accertamenti integrativi", attraverso i quali – come ha specificato la Cassazione – l'Amministrazione Finanziaria "integra" appunto la motivazione e la pretesa del precedente atto impositivo, che conserva però anch'esso la sua validità. Tale attività, tuttavia, è possibile soltanto qualora emergano

¹³ cfr. Cass., 4 ottobre 2006, n. 21380, proprio in tema di atto viziato per omessa indicazione delle aliquote.

¹⁴ Cass.8854/2003; 4534/2002.

¹⁵ Cass. 11114/2003.

nuovi elementi, che nella precedente fase di accertamento non erano conosciuti da parte dell'Ufficio.

Ritornando, invece, all'autotutela sostitutiva, che pare, al momento, quella più controversa, dalla giurisprudenza e dalle norme sopra indicate pare possibile trarre le seguenti indicazioni di sintesi:

- ai fini dell'emissione di un nuovo provvedimento "sostitutivo" del precedente, occorre che non siano decorsi i termini di decadenza dell'attività accertatrice di cui all'articolo 43 del DPR 600/1973;
- l'autotutela sostitutiva non è attuabile qualora si sia già formato un giudicato di merito sulla questione, talché essa possa costituire una elusione o violazione di quest'ultimo;
- la rinnovazione può comportare la sola correzione di vizi formali;
- prima dell'emissione del nuovo atto impositivo, deve essere adottato un provvedimento di autotutela per l'annullamento del precedente, in modo da garantire i diritti di difesa del contribuente ed evitare una plurima tassazione in dipendenza dello stesso presupposto.

9 marzo 2010

Alessandro Borgoglio