

Accertamento

Sostituzione avviso con uno nuovo

*A cura di **Antonio Gigliotti***

Se non è spirato il termine decadenziale per l'esercizio del potere impositivo, è legittimo il secondo avviso di accertamento spiccato dall'Amministrazione Finanziaria dopo l'annullamento del primo ad opera del giudice tributario con sentenza **non ancora passata in giudicato**. È quanto emerge **dall'ordinanza 13 marzo 2013, n. 6329, della Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile (T)**. I giudici di legittimità hanno precisato che l'esercizio di autotutela tributaria *“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 e in ossequio al divieto di doppia imposizione in dipendenza dello stesso presupposto”*.

Potere di autocorrezione

Il **potere – dovere** di autocorrezione dell'Amministrazione Finanziaria deve essere esercitato ogni qual volta la stessa prenda atto di aver commesso un errore.

La competenza a effettuare la correzione *ex officio* o su impulso del contribuente è generalmente *“dello stesso Ufficio che ha emanato l'atto o che è competente per gli accertamenti d'ufficio. In caso di **grave inerzia**, il potere predetto è attribuito, in via sostitutiva, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'Ufficio stesso dipende”* (decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37).

Tra le ipotesi più frequenti di annullamento, l'articolo 2 del regolamento sull'autotutela (D.M. n. 37/97), individua:

- l'errore di persona;
- l'errore logico o di calcolo;
- l'errore sul presupposto dell'imposta;
- la doppia imposizione;
- la mancata considerazione di versamenti eseguiti;

- la mancanza di documenti successivamente sanata (non oltre i termini di decadenza);
- la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o agevolazioni precedentemente negati;
- l'errore materiale del contribuente facilmente ravvisabili dall'Ufficio.

L'annullamento in autotutela dell'atto illegittimo comporta automaticamente:

1. l'annullamento degli atti a esso consequenziali (ad esempio, il ritiro di un avviso di accertamento infondato comporta l'annullamento della conseguente iscrizione a ruolo e delle relative cartelle di pagamento);

2. l'obbligo di restituzione delle somme rimosse sulla base degli atti annullati.

Ai fini dell'esercizio del **potere di autotutela**, l'Ufficio **non deve attendere la decisione di un giudice**, in quanto l'unico limite all'annullamento dell'atto illegittimo o infondato è dato:

- **dall'esistenza di una sentenza passata in giudicato favorevole all'Ufficio**, che abbia pronunciato sul "merito" del rapporto tributario.

In altre parole, il potere di autocorrezione non viene meno: _

- se è pendente il giudizio;
- se l'atto è divenuto ormai definitivo per decorso dei termini per ricorrere;
- se il contribuente ha presentato ricorso e questo è stato respinto per motivi formali (inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità) con sentenza passata in giudicato.

Il modello di "Richiesta di esercizio dell'autotutela" è disponibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it. Nella *home page*, tra gli "strumenti", è indicata la voce "modelli". Cliccando su di essa, si accede a una pagina che contiene la modulistica. In particolare, alla voce "modelli da presentare esclusivamente in ufficio" si può prelevare il modello "Richiesta di esercizio dell'autotutela". La presentazione della richiesta **non sospende** i termini per la proposizione del ricorso alla Commissione tributaria (in caso di atti impugnabili).

Ordinanza n.6329/13

n tema di autotutela, con la brevissima ordinanza n. 6329 depositata il 13 marzo 2013, la Corte di Cassazione ha chiarito che, se non è spirato il termine decadenziale per l'esercizio del potere impositivo, è legittimo il secondo avviso di accertamento spiccato dall'Amministrazione Finanziaria dopo l'annullamento del primo ad opera del giudice tributario con sentenza non ancora passata in giudicato.

Con tale pronuncia i giudici della Sesta Sezione Civile (Tributaria) hanno dato ragione all'Agenzia delle Entrate, rinviando la causa per nuovo esame ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia.

I fatti

Il contribuente impugnava davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento un avviso di accertamento per IVA e IRAP relative all'anno d'imposta 1999. L'adito giudice annullava l'atto, con sentenza successivamente confermata dalla Commissione Regionale della Sicilia. Di qui il giudizio per cassazione promosso dall'Agenzia delle Entrate, che ha lamentato:

1. con un primo motivo, la insufficiente motivazione della decisione si secondo grado;
2. con un secondo motivo, la violazione e falsa applicazione degli articoli 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972 e 2697 cod. civ. laddove il giudice del merito ha dichiarato illegittimo il nuovo avviso di accertamento, sostitutivo di quello annullato dalla CTP.

Ricorso accolto

Investiti dell'esame della controversia, gli Ermellini hanno accolto il ricorso dell'Amministrazione in relazione al secondo dei due motivi sopra esposti, giacché il potere di autotutela tributaria ha come **autonomo presupposto temporale** uno dei due seguenti fatti:

- √ **la mancata formazione di un giudicato;**

✓ **la mancata scadenza del termine decadenziale fissato per l'accertamento.**

In particolare – spiega la Corte –, l'esercizio del 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;**

✓ deve essere **preceduto dall'annullamento** di quest'ultimo, a tutela del diritto di difesa del contribuente e in ossequio al divieto di doppia imposizione in dipendenza dello stesso presupposto.

Autotutela sostitutiva

Dunque, la Sesta Sezione Civile – T della Cassazione ha deciso la causa in senso favorevole all'Amministrazione Finanziaria facendo propri i principi già espressi dalla giurisprudenza di legittimità, in particolare, con le **sentenze 22 febbraio 2002, n. 2531 e 20 novembre 2006, n. 24620.**

In effetti nel corso degli anni la Suprema Corte si è più volte pronunciata in tema di esercizio del potere di autotutela da parte dell'A.F., avendo così occasione di delineare i presupposti di ammissibilità della cosiddetta autotutela "sostitutiva".

In particolare, a parere di quello che è un orientamento oramai consolidato, il ritiro di un atto impositivo e l'emanazione di un nuovo atto di identico contenuto, ma corretto dai suoi vizi formali, è possibile in base al "*principio di perennità della potestà amministrativa*" (**Cass. sentenze n. 8854/2003; n. 4534/2002**).

In sostanza, il potere impositivo dell'A.F. non si esaurirebbe con l'emissione del primo atto, anche se la rinnovazione *ex nunc* dell'atto viziato è possibile solo laddove 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 (**Cass. sentenza n. 2531/2002; n. 11114/2003**). Quindi, l'esercizio del potere di sostituzione **non deve comportare una maggiore pretesa erariale** rispetto al precedente accertamento.

In ogni caso, **la rinnovazione non può avvenire** se è già decorso il termine di decadenza dell'azione accertatrice o se è intervenuto giudicato di merito (concetti ribaditi anche con l'ordinanza in commento). Infatti – si legge in **Cass. sentenza n. 2531/2002**:

√ *“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 tesi secondo cui l'esercizio del potere di autotutela **non implica consumazione del potere impositivo** è stata ribadita anche dalle sentenze **n. 21719/2011 e n. 16115/2007**.

Nell'ipotesi di vizi tali da incidere sulla validità dell'atto impositivo, in quanto lo stesso sia carente di uno degli elementi essenziali indicati dall'articolo 42 del D.P.R. n. 600/1973, l'Ufficio ha la facoltà di annullarlo **totalmente** ed emetterne uno nuovo, compatibilmente con gli ordinari termini di decadenza del potere di accertamento, con tutti i requisiti previsti per la sua validità. Se invece i vizi **non incidono** sulla validità dell'atto, per esempio si risolvono in un errore di calcolo, l'Ufficio può limitarsi alla rettifica della pretesa impositiva attraverso un'**autotutela parziale**, da comunicare al contribuente secondo quanto previsto dall'articolo 4, del D.M. 11 febbraio 1997 n. 37 (*“Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione Finanziaria”*). L'atto di autotutela parziale non si configura come un nuovo atto, sostitutivo del precedente annullato, ma come una rettifica dell'originaria pretesa impositiva.

Accertamento integrativo

Dal potere di autotutela “sostitutiva” deve essere distinto il **potere d’integrare l’atto impositivo**.

In base al principio di unicità della rettifica, l’A.F. non può emettere più di un atto di accertamento per ogni periodo d’imposta. Tuttavia, **nel rispetto dei termini di decadenza**, l’Ufficio può notificare più avvisi fondati sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (c.d. accertamenti “integrativi”).

Ebbene, ad avviso della Cassazione, **l’integrazione è fenomeno diverso dall’autotutela “sostitutiva”** in quanto **presuppone l’esistenza di un precedente atto valido**, mentre nel caso di sostituzione è necessaria l’eliminazione (**anche implicita**, se l’atto riformato riproduce lo stesso contenuto dell’atto sostituito) del **precedente atto impositivo illegittimo o infondato** (**Cass. sentenza n. 17119/2007**).

La differenza tra i due istituti è spesso labile. Nel delineare il confine tra accertamento integrativo e autotutela “sostitutiva”, la giurisprudenza ha chiarito che il primo:

- ✓ **non richiede** l’annullamento dell’atto precedente e la sua sostituzione con uno nuovo, contenente lo stesso dispositivo con una diversa motivazione;
- ✓ **si affianca** all’avviso originario integrandolo con ulteriori elementi (**Cass. sentenze n. 4534/2002 e n. 2531/2002**);
- ✓ **presuppone** l’esistenza di un precedente accertamento dotato di completezza e validità (**C.T. P. Bologna 17.11.2004 n. 112**).

La Corte di Cassazione ha inoltre precisato:

- ✓ che tramite il potere di **autotutela sostitutiva**, l’Ufficio annulla un proprio atto impositivo affetto da vizi formali (per esempio, da vizi del procedimento notificatorio) e ne riemette un altro, sanando in tal modo il vizio;
- ✓ che mediante **l’accertamento integrativo** è possibile, sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, **modificare in aumento** l’atto impositivo già emanato (**Cass. sentenze n. 13891/2008 e n. 4372/2011**).

AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

- annullamento del precedente atto;
- vizi formali del precedente avviso;
- rispetto dell'eventuale giudicato;
- riproduzione del contenuto dell'atto annullato.

ACCERTAMENTO INTEGRATIVO

- si affianca al precedente atto VALIDO;
- lo integra alla luce di nuovi elementi;

ASPETTI IN COMUNE



Rispetto dei **termini decadenziali** di accertamento

MODIFICAZIONE IN AUMENTO

della pretesa fiscale

(presuppone la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, pena la violazione surrettizia dell'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973).

Nell'accertamento integrativo, il contenuto dell'avviso viene modificato, conducendo a un aumento dell'imposizione sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Nell'autotutela sostitutiva, il contenuto resta **immutato** dal primo al secondo atto poiché, in caso contrario, il vizio che darebbe origine all'attivazione del potere non potrebbe essere qualificato come formale, giacché un vizio di forma (es. difetto di notifica o di motivazione) non è idoneo a cagionare un aumento della pretesa.

Al fine di evitare che tramite l'autotutela sostitutiva si eludano i requisiti posti dall'articolo 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, è necessario che il suo esercizio sia condizionato:

- o dal previo annullamento dell'atto affetto da vizi formali (e non sostanziali) e dalla comunicazione di ciò al contribuente;
- o dal rispetto dei termini decadenziali per l'accertamento;
- o dal rispetto di quanto statuito dall'eventuale giudicato formatosi;
- o dalla riproduzione, previa correzione dei vizi determinanti il ritiro, sostanzialmente dello stesso contenuto del precedente avviso (**Cass. sentenze n. 11114/2003 e n. 21719/2011**).

11 marzo 2014

Antonio Gigliotti