
Cass., sez. V, 17 ottobre 2014, n. 22019 – Pres. Piccininni, Est. Cirillo

Accertamento – Riesame positivo in autotutela – Effetto sostitutivo – Sussiste

L'integrazione o la modificazione "in aumento" dell'originario avviso, che determina una "nuova" pretesa tributaria rispetto a quella originaria, deve formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di accertamento, che, aggiungendosi o sostituendosi a quello originario, indichi i nuovi elementi di fatto di cui è sopravvenuta la conoscenza, come prescritto dall'art. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a garanzia del contribuente; ciò a differenza della modifica in diminuzione che non necessita di forme o motivazioni particolari in quanto non integra una nuova pretesa tributaria ma si risolve in una mera riduzione di quella originaria e, quindi, in una revoca parziale del relativo avviso.

(Omissis)

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Col primo motivo il contribuente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 del codice civile e del principio del "ne bis in idem", nonché "omesso esame e motivazione sul punto".

(Omissis).

2. Col secondo motivo il contribuente denuncia "violazione dei principi e dei presupposti richiesti per l'esercizio del potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria", nonché "omesso esame e motivazione sul punto". Sostiene che, a mente del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 57, l'Ufficio non avrebbe potuto esercitare il potere di autotutela in carenza di nuovi elementi, ma avrebbe dovuto semmai ridurre la propria pretesa nel primo giudizio n. 794/96 e non notificare il nuovo avviso di rettifica del 23 febbraio 1996. Pertanto interroga questa Corte chiedendo "se, qualora non ricorrano vizi formali di nullità dell'atto impositivo, sia o meno legittimo l'esercizio del potere di autotutela sostitutivo da parte dell'amministrazione finanziaria al di fuori dei requisiti previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57 e dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43".

3. Il ricorso va disatteso riguardo a entrambi i mezzi.

(Omissis).

3.5.1. In tema di accertamento dell'IVA, è pacificamente legittimo, nell'ambito del potere di autotutela amministrativa tributaria, il ritiro di un precedente atto. Ciò può avvenire in due diverse forme, quella del "controatto" (l'atto di secondo grado che assume l'identica struttura di quello precedente, salvo che per il suo dispositivo di segno contrario con cui si dispone l'annullamento, la revoca o l'abrogazione del primo) o quella della "riforma" (l'atto di secondo grado che non nega il contenuto di quello

precedente, ma lo sostituisce con un contenuto diverso). Entrambi sono caratterizzati dal fatto che l'oggetto del rapporto giuridico controverso resta identico. Il che distingue l'atto di ritiro da quello cosiddetto integrativo, che è regolato dal decreto IVA al terzo comma dell'art. 57 ed è, invece, emesso sulla scorta della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Quest'ultimo atto, infatti, è un nuovo atto sul medesimo rapporto su cui è intervenuto quello precedente, perché in relazione ad un nuovo oggetto, non assunto a proprio elemento dal primo, dispone un nuovo contenuto (Sez. 5, Sentenza n. 937 del 16/01/2009).

3.5.2. Perciò i principi secondo cui, fino alla scadenza del termine per l'accertamento, questo può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte, disciplinano soltanto l'integrazione o la modificazione in aumento, rispetto all'accertamento originario, e non anche quelle in diminuzione. Soltanto le prime integrano una pretesa tributaria "nuova" rispetto a quella originaria, mentre le seconde si risolvono in una mera riduzione della pretesa originaria e, quindi, in una revoca parziale del relativo avviso.

Ne deriva che, mentre l'integrazione o la modificazione in aumento dell'accertamento originario deve necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di accertamento – specificamente motivato a garanzia del contribuente che ne è destinatario – il quale si aggiunge a, ovvero sostituisce, quello originario, l'integrazione o la modificazione in diminuzione, non integrando una "nuova" pretesa tributaria, ma soltanto una pretesa "minore", non necessita neppure di una forma o di una motivazione particolari. (Sez. 5, Sentenza n. 12814 del 27/09/2000).

Dunque, l'amministrazione non è affatto vincolata a dover procedere alla riduzione della propria pretesa necessariamente e unicamente nel giudizio di opposizione all'iniziale atto impositivo emesso per maggiore importo.

4. Al rigetto del ricorso consegue la condanna del ricorrente alle spese del giudizio di legittimità liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte contribuente alle spese del giudizio di legittimità

(*Omissis*).

Brevi note sul riesame di un avviso di accertamento in sede di autotutela parziale

Some remarks on the partial exercise of the power of internal review of an unlawful tax notice

Abstract

Nell'esercizio del potere di autotutela, l'atto notificato per secondo ha un effetto sostitutivo dell'antecedente e non richiede la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi qualora non cambi l'oggetto e il contenuto.

Parole chiave: accertamento, riesame positivo in autotutela, effetto sostitutivo, sussiste

In the exercise of the power of internal review of unlawful tax acts, the tax notice subsequently notified takes the place of the first one and it does not require the supervening knowledge of any new element if the object and the content of the tax assessment has not changed.

Keywords: tax assessment, positive internal review, substitutive effect, existing

SOMMARIO:

1. Il caso, le questioni ed un recente precedente. – 2. La pluralità di atti in sede di autotutela e l'effetto sostitutivo dell'atto per ultimo notificato. – 3. La distinzione fra riesame positivo e accertamento integrativo/modificativo. – 4. Il rapporto tra il giudizio sull'atto riesaminato e l'esercizio del potere di autotutela.

1. Il caso, le questioni ed un recente precedente

La Suprema Corte continua il suo cammino sul tema dell'autotutela dell'Amministrazione finanziaria occupandosi del caso in cui l'Ufficio notificò un avviso di secondo grado con il quale, previa sostituzione dell'atto priore, sia ridotto l'importo complessivo della pretesa e in cui pendano due giudizi, uno relativo all'atto di primo grado e l'altro all'atto di secondo grado.

La sent. n. 22019/2014 evoca alcune questioni ancora aperte e, cioè, se:

i) l'esercizio del potere di autotutela parziale abbia un effetto sostitutivo del-

l'avviso riesaminato quando la misura dell'imposta sia ridotta o, invece, debba limitarsi ad un mero intervento annullatorio e non anche reiterativo/sostitutivo;

ii) la notifica di un secondo avviso, anche se in sede di autotutela negativa parziale, sia condizionata alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi quando il riesame abbia ad oggetti profili non formali ma sostanziali della pretesa;

iii) l'esito del giudizio incardinato contro il primo atto, ove si concluda con un giudicato sostanziale favore al contribuente, renda, in ogni caso, inefficace o inesistente l'avviso di secondo grado notificato a seguito di un annullamento parziale del primo atto.

I giudici di legittimità offrono alcune importanti indicazioni.

In primo luogo, riconoscono che il "ritiro" di un atto possa avvenire sia eliminando del tutto l'atto viziato (secondo quanto definito come "autotutela negativa") che sostituendolo: in questo secondo caso (ovvero il "riesame positivo") l'ufficio non rinnegherebbe la sostanza dell'atto in termini contenutistici ma si limiterebbe ad eliminare i vizi di legittimità e infondatezza che ne minavano la validità¹.

In secondo luogo, i giudici precisano che la conservazione dell'"oggetto del rapporto giuridico" differenzia il riesame positivo dall'accertamento integrativo e modificativo il quale ultimo avrebbe un nuovo "oggetto" e, quindi, un nuovo contenuto.

Pertanto, conclude la Corte, i vincoli previsti dall'art. 3, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973 nonché il limite temporale corrispondente al termine decadenziale non opererebbero quando la pretesa sia parzialmente ridotta.

Quanto al profilo del passaggio in giudicato della sentenza favorevole al contribuente relativa all'atto per primo notificato la Suprema Corte si limita a rilevare la mancata allegazione della copia con la certificazione richiesta dall'art. 124 delle disposizioni di attuazione al codice di procedura civile e la circostanza che i giudici di merito si fossero limitati, nella statuizione definitiva, solo a ritenere illegittima la reiterazione dell'attività di accertamento con irrogazione di sanzioni in misura diversa.

Il tema, per i primi due aspetti, ha già interessato la Corte di Cassazione la quale nella sent. n. 27200/2013², che, peraltro, risulta inedita, si era già occupata della reiterazione di più atti aventi lo stesso "oggetto" e "contenuto" nel caso di un atto di "recupero" di un credito Iva non spettante e di un successivo avviso di accertamento in rettifica parziale avente la dichiarata funzione di sostituire il suo antecedente.

In tale occasione, la Suprema Corte ha ripreso la distinzione sopra accennata distinguendo interventi di tipo "demolitorio" nei quali l'atto di primo grado è eliminato con efficacia *ex tunc* da quelli di tipo "sostitutivo" i quali, invece e a loro volta, si carat-

¹ Sul punto già FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999, p. 140 ss.; da ultima, anche per citazioni ROSSI, *L'atto di accertamento*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di Fantozzi, Torino, 2012, p. 760 ss.

² Cass., sez. trib., 24 ottobre 2013, n. 27200.

terizzano per il semplice “rinnovo” o, anche, per la “integrazione dell’atto impositivo”.

Condividendo precedenti pronunce, la sent. n. 27200/2013 fissava già alcuni punti: l’annullamento parziale di un atto non significherebbe affatto consumazione del potere di accertamento, l’atto di secondo grado retroagirebbe «al momento della applicazione dell’imposta proprio in quanto “viene a sostituirsi” all’originario atto impositivo» e, infine, l’intervento sostitutivo incontrerebbe “i soli limiti del termine decadenziale” e “del giudicato sostanziale”.

Sulla base di questo antecedente e degli orientamenti contermini, nella sentenza in epigrafe la Corte teorizza che la pretesa sia attuabile secondo una modalità a formazione progressiva tale per cui l’Ufficio possa confermare in un atto tipizzato la stessa pretesa ma in modo diverso (secondo la dizione della sent. n. 22019/2014 stesso “oggetto” ma con un “contenuto” diverso).

Sotto questo aspetto deve essere ricordato come la successione di più atti impugnabili nell’arco temporale della decadenza non sia affatto eventualità remota: si pensi, ad esempio, alla cartella di pagamento ed al successivo avviso qualora l’ufficio si renda conto che non avrebbe potuto notificare la prima per contestare nel merito un pagamento non effettuato; al diniego espresso a fronte di una istanza di interpello disapplicativo o antielusivo ed al successivo avviso con il quale l’Ufficio accerti maggiori imposte sulla base della norma disapplicata dal contribuente oppure della natura asseritamente elusiva dell’operazione controllata; sempre in materia di dinieghi, al diniego di agevolazione seguito da un avviso di accertamento.

In queste come in altre ipotesi la reiterazione si caratterizza per lo stesso “oggetto” e “contenuto” con la peculiarità che l’atto impugnabile da ultimo notificato avrebbe una funzione meramente di sanatoria e conferma, in altra veste, di quanto già dedotto nel primo atto.

Sarebbe, invece, assai netta la novità e, quindi, l’assenza di qualsiasi progressività – si cadrebbe, infatti, nell’ambito dell’accertamento integrativo/modificativo e delle sue limitazioni – qualora ad uno stesso oggetto corrispondesse un nuovo contenuto.

Peraltro, nell’escludere qualsiasi criticità ove il procedimento si concluda nel termine decadenziale, la Suprema Corte implicitamente riconosce che tale reiterazione debba avverarsi entro il termine medesimo.

2. La pluralità di atti in sede di autotutela e l’effetto sostitutivo dell’atto per ultimo notificato

Il primo dato che sembra consolidarsi alla luce della pronuncia è quello della sostituzione dell’atto di primo grado ad opera di quello successivo laddove l’ufficio mantenga, in qualche modo, la pretesa attraverso il riesame positivo o l’accertamento integrativo/modificativo.

Segnalando come il tema della frammentazione dell’attività di accertamento nei

termini decadenziali abbia formato, di recente, oggetto di rinnovato interesse in dottrina³, la pronuncia, nel suo esito, sembra condividere o, quantomeno, presupporre una serie di dati concettuali: l'avviso avrebbe una valenza meramente dichiarativa rendendo l'imposta esigibile ma non sarebbe idoneo ad incidere sul sorgere dell'obbligazione con la conseguenza di doversi escludere che, a seguito della funzione accertativa, possano esistere tante situazioni obbligatorie quanti siano gli atti notificati entro il termine decadenziale⁴.

In altri termini la Suprema Corte riconosce che, in *melius* o in *peius*, l'obbligazione tributaria possa essere determinata, soddisfatta ed accertata attraverso una pluralità di atti ma sempre rispetto ad un rapporto unico ed unitario, dando, così, a intendere che il principio di unicità e globalità dell'accertamento sia da relativizzare⁵ e da circoscrivere ad un unico oggetto e contenuto ma non ad un solo atto.

3. La distinzione fra riesame positivo e accertamento integrativo/modificativo

Un ulteriore aspetto, di valenza più sistematica, attiene all'avvenuta "stabilizzazione", operata dalla Corte, della distinzione, all'interno della c.d. autotutela positiva, del riesame positivo e dell'accertamento integrativo/modificativo⁶.

Sebbene, nel caso di specie, la Cassazione sia stata investita di una ipotesi di autotutela negativa parziale, i giudici hanno voluto approfondire il tema ribadendo l'eterogeneità degli interventi conservativi della pretesa e separando, così, nettamente, a livello sia concettuale che di requisiti, l'ipotesi in cui la reiterazione conservi il contenuto dell'atto ma ne modifichi aspetti viziati oppure anche incrementi la misura dell'imponibile e dell'imposta.

In particolare, la Corte precisa che il requisito della sopravvenuta conoscenza è un necessario elemento di garanzia del contribuente nelle sole ipotesi in cui, evidentemente, la reiterazione dell'attività accertativa origini un incremento dell'imponibile e dell'imposta e non anche quando essa sia volta ad eliminare un elemento viziato o a sostituirlo senza effetti incrementativi oppure a ridurre parzialmente la pretesa, trattandosi, in questi casi di interessi solo pubblici riconducibili agli artt. 53 e 97 Cost.

³ Si veda il lavoro monografico di BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, Ristampa emendata, Torino, 2014, *passim*, spec. p. 17 ss.

⁴ Più ampiamente E. BAGAROTTO, *op. cit.*, p. 88 ss.

⁵ Da tale punto sembra, proprio, muovere la ricerca condotta da BAGAROTTO, *op. cit.*, pp. 97 e 109 il quale, in conclusione, teorizza, addirittura e condivisibilmente, il fenomeno della "sostituzione dell'avviso di accertamento" (p. 320 ss.).

⁶ Su cui BAGAROTTO, *op. cit.*, p. 147 ss.

4. *Il rapporto tra il giudizio sull'atto riesaminato e l'esercizio del potere di autotutela*

Il terzo punto, assai delicato, è se il potere di annullamento parziale, di riesame e di integrare/modificare sia esercitabile anche quando l'atto di primo grado sia stato annullato con sentenza passata in giudicato.

In coerenza con quanto sopra esposto andrebbe, allora, affrontato il profilo della rilevanza del giudicato favorevole al contribuente in sede di impugnazione dell'atto per primo notificato quale elemento ostativo al riesame positivo.

È noto che, in generale, il potere di autotutela non può esercitarsi ove si sia formato un giudicato sostanziale: in tal senso depono il disposto del D.M. n. 37/1997.

Ciò premesso, come di recente ricordato⁷, il giudicato sostanziale avrebbe effetti preclusivi in tutti i casi in cui l'atto di secondo grado, d'ufficio o su istanza, fosse esclusivamente annullatorio; resta, invece, dubbio o, quantomeno, ancora non esplorato a sufficienza se un giudicato possa impedire all'ufficio di riesaminare il proprio operato sanando un vizio dell'atto per primo notificato o intervenendo sulla dimensione quantitativa dell'accertamento laddove i termini di decadenza non siano scaduti.

In termini immediati si potrebbe ritenere che se la sentenza favorevole abbia statuito l'infondatezza e/o l'illegittimità di elementi del primo atto conservati nell'atto di secondo grado, non parrebbe dubbia l'applicazione dell'art. 2909 c.c.

È, però, risolutiva del problema la natura sostitutiva dell'atto di secondo grado, nel momento stesso della sua notificazione: è, infatti, chiaro che l'accennato problema del giudicato esiste in tanto in quanto non esista alcun effetto sostitutivo in ragione della reiterazione dell'attività accertativa; ove, invece, esso venga condiviso il giudicato non sarebbe configurabile.

L'efficacia sostitutiva, infatti, darebbe luogo alla cessazione della materia del contendere nel giudizio relativo all'atto priore e, quindi, alcun giudicato sostanziale potrebbe mai configurarsi; ciò dovrebbe, peraltro, valere anche quando, come sopra accennato, la varietà procedimentale presenti atti impugnabili di nome e natura diversi ma tutti accomunati da uno stesso oggetto o questione di merito: si pensi all'oggetto della risposta negativa ad un'istanza di interpello ed a quello dell'avviso di accertamento emanato per recuperare le imposte non pagate in ragione d'un'operazione antielusiva.

Pertanto, la questione sembra minimizzarsi se si aderisce alla tesi sostitutiva sostenuta dalla Suprema Corte salvo il caso in cui il giudicato sul primo atto si sia formato prima della notifica del secondo atto in sede di autotutela.

Valerio Ficari

⁷ V. ancora BAGAROTTO, *op. cit.*, p. 325.

