

# Il rischio è giustificare il principio dell'unicità dell'azione accertativa

L'autotutela ai danni del contribuente si differenzia dall'accertamento integrativo poiché la prima consiste nella mera rivalutazione dei fatti posti a fondamento della rettifica precedente mentre il secondo richiede la sussistenza di dati e notizie prima non conosciuti. Per questi motivi, le Sezioni unite (sentenza 30051, si veda l'articolo a fianco) escludono che l'autotutela sostitutiva *in malam partem* debba essere giustificata da elementi nuovi.

La decisione, dopo aver indicato i lineamenti generali del potere di autotutela, affronta il tema dei rapporti tra questa e i limiti posti in materia di accertamento integrativo. L'articolo 43, comma 3, del Dpr 600/1973, e l'articolo 57, comma 4, del Dpr 633/1972, stabiliscono che l'ufficio ha il potere di integrare il precedente accertamento solo in presenza di notizie prima non rientranti nella sua disponibilità. Alla luce di tali previsioni, si è pertanto rilevato che ammettere l'autotutela anche *in peius* significherebbe aggirare le condizioni di legge per l'accertamento integrativo e con esso il principio dell'unicità dell'azione accertativa. Le Sezioni unite rigettano questa tesi, ritenendo che i presupposti di legge per l'accertamento integrativo siano differenti da quelli riferiti all'autotutela *in peius*.

Nella prima fattispecie, la rettifica è fondata su vicende e informazioni diverse da quelle utilizzate per l'atto precedente, all'epoca non note all'ufficio impositore. Nell'ipotesi dell'autotutela a danno del contribuente, invece, gli elementi oggetto di valutazione sono sempre gli stessi di quelli utilizzati nel primo accertamento. Nei fatti però questa distinzione è suscettibile di legittimare un frazionamento infinito dell'attività di accertamento. Si pensi all'ipotesi in cui l'ufficio, in presenza di indagini finanziarie, in un primo momento abbia ritenuto irrilevanti i prelevamenti e poi li abbia assoggettati a tassazione, progressivamente, con l'esercizio dell'autotutela sostitutiva. E lo stesso potrebbe accadere nell'ipotesi dei versamenti, i quali siano stati inizialmente ritenuti giustificati e poi invece recuperati in misura gradualmente crescente. E gli esempi potrebbero moltiplicarsi.

È evidente che così si vanifica l'orientamento della Cassazione, molto più equilibrato rispetto al tema della tutela del contribuente, secondo cui gli accertamenti non possono effettuarsi «a singhiozzo», perché altrimenti si rende più difficile la difesa (Cassazione, 12854/2022). Senza contare che le Sezioni unite sanciscono la sostanziale inutilità della riforma, articolo 9 bis dello Statuto del contribuente, quantomeno nell'ambito dei tributi erariali, in materia di divieto di *bis in idem*. In primo luogo, lo strumento dell'accertamento parziale già rappresenta una vistosa deroga al principio dell'unicità dell'azione accertativa. La Cassazione vanifica poi la previsione che sembrava limitare le correzioni ammissibili del Fisco agli errori formali e procedurali, con esclusione dunque di una rivalutazione del merito della rettifica.

—Dario Deotto

—Luigi Lovecchio