

L'autotutela sostitutiva peggiora l'atto per il contribuente

Cassazione

Sentenza delle Sezioni unite sulla sostituzione in *malam partem* di un atto impositivo

Non c'è violazione del legittimo affidamento. Il termine è la decadenza

Laura Ambrosi
Antonio Iorio

L'amministrazione, entro i termini decadenziali, può sempre sostituire un atto impositivo in autotutela con uno nuovo peggiorativo per il contribuente (*in malam partem*), per l'esistenza di vizi sia formali, sia sostanziali.

Questa autotutela sostitutiva si differenzia dall'accertamento integrativo, in quanto investe l'atto originario viziato, annullato e sostituito sulla base degli stessi elementi già considerati, con la conseguenza che non deve sussistere la condizione della conoscenza di nuovi elementi (necessaria per l'accertamento rettificativo).

In queste ipotesi non viene violato il legittimo affidamento del contribuente che non può sorgere per la semplice esistenza del precedente atto viziato o per l'errata valutazione delle circostanze su cui si fonda.

Sono questi, in sintesi, i principi espressi dalla Corte di cassazione a Sezioni Unite nella sentenza 30051 depositata il 21 novembre in tema di autotutela *in malam partem* (annullamento del precedente atto impositivo con emissione di uno nuovo peggiorativo per il contribuente).

Le Sezioni unite confermano, nella sostanza, il prevalente orientamento favorevole all'amministrazione già espresso in seno alla sezione tributaria della Corte: l'ufficio salvo casi del tutto rari in cui violerebbe il legittimo affidamento del contribuente, può sempre correggere il precedente atto impositivo in senso peggiorativo, fino allo spirare della decadenza prescindere dalla natura dei vizi del primo atto.

Ciò in quanto il potere di autotutela va assimilato a quello di esazione dei tributi e quindi può essere esercitato, anche reiteratamente, salvo il rispetto dei termini decadenziali.

I principi di diritto delle Sezioni Unite

Il potere del Fisco

In tema di accertamento tributario, il potere di autotutela tributaria (...) trae fondamento, al pari della potestà impositiva, dai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 23, 53 e 97 Cost. in vista del perseguimento dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi legalmente accertati; di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria, ove non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento previsto per il singolo tributo e sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, può legittimamente annullare, per vizi sia formali che sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa

L'autotutela sostitutiva

In tema di accertamento tributario, l'autotutela sostitutiva in *malam partem*, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello

annullato, si differenzia, strutturalmente e funzionalmente, dall'accertamento integrativo, che pure comporta l'emissione di un nuovo atto per una ulteriore pretesa in aggiunta a quella originaria, posto che, nel primo caso, la valutazione investe l'atto originario che, in quanto viziato, viene annullato e sostituito sulla base degli stessi elementi già considerati, mentre, nel secondo, il precedente atto è valido e ad esso ne viene affiancato un altro, contenente una pretesa aggiuntiva per il medesimo tributo e periodo d'imposta, non ponendosi, neppure in astratto, l'esigenza di una rivalutazione degli elementi di fatto e diritto in base ai quali il primo atto è stato emesso; ne consegue che il requisito della «sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi» non si applica per il provvedimento emesso in autotutela sostitutiva ancorché fonte di una maggiore imposizione»

Il legittimo affidamento

In caso di autotutela tributaria sostitutiva in *malam partem*, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, il legittimo affidamento del contribuente non è integrato dalla mera esistenza del precedente atto viziato ovvero dall'errata valutazione delle circostanze poste a suo fondamento, ostandovi il generale dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva in forza degli artt. 2 e 53 Cost.; può, per contro, assumere rilievo, ai fini della configurabilità del legittimo affidamento, l'esistenza di specifiche indicazioni erronee o di condotte intrinsecamente contraddittorie da parte dell'agenzia fiscale anteriormente all'adozione dell'atto illegittimo qualora le somme pretese siano state compiutamente versate e ricorrano ragioni di certezza e stabilità

Nella specie, l'Ufficio dopo aver notificato un accertamento conseguente a indagini bancarie in cui riconosceva la deducibilità di alcuni costi, annullava l'atto emettendone un altro in cui tali costi non erano più riconosciuti.

Il contribuente lamentava in sostanza che l'ufficio non avrebbe potuto sostituire l'atto per vizi sostanziali ma solo formali necessitando, in tal caso, un accertamento rettificativo che richiedeva la conoscenza di nuovi elementi.

Le Sezioni unite hanno ritenuto legittimo l'operato dell'ufficio anche considerando le nuove disposizioni in tema di autotutela.

In concreto l'unico limite a tale annullamento *in malam partem* è rappresentato dal rispetto dei termini decadenziali e da rari casi in cui si potrebbe ritenere violato il legittimo affidamento.

Più in dettaglio, secondo l'alto consesso, ciò si verificherebbe nel caso di «specifiche indicazioni erronee o di condotte intrinsecamente contraddit-

torie da parte dell'agenzia fiscale prima all'adozione dell'atto illegittimo qualora le somme pretese siano state compiutamente versate e ricorrano ragioni di certezza e stabilità». A ben vedere si tratta di situazioni difficili da decifrare in concreto, con la conseguenza che, nella gran parte dei casi, quasi mai potrà essere invocata la violazione del legittimo affidamento.

Fermo restando le approfondite motivazioni che sorreggono l'enunciazione di questi principi, in concreto, non vengono più posti limiti alle correzioni degli errori degli uffici, il che, sotto un profilo sostanziale, non solo non favorisce un comportamento trasparente dell'amministrazione, ma rischia di vanificare alcune importanti modifiche apportate allo Statuto del contribuente dai recenti decreti delegati in tema di duplicazione degli atti impositivi, necessità di indicazione degli elementi prova nell'atto eccetera.

Peraltro proprio in questi mesi si sta assistendo ad annullamenti di atti impositivi, e alla successiva riemissione

perché l'ufficio non aveva osservato le previste procedure (che gli addetti dovrebbero conoscere): così avvisi di accertamento illegittimamente emessi senza la fase del contraddittorio preventivo, sono stati annullati dopo la contestazione del contribuente in giudizio, e sostituiti con schemi di atto.

Altre volte le motivazioni contenute nell'atto a sostegno delle rettifiche sono infondate e l'ufficio, dopo che ne viene a conoscenza dal ricorso del contribuente, procede all'annullamento e alla sua riemissione recependo proprio le eccezioni di parte.

Alla luce della pronuncia delle Sezioni Unite ben difficilmente questi comportamenti degli uffici (certamente legittimi ma di scarsa considerazione del contribuente) potranno essere censurati. Inutile sottolineare che, a situazione contrapposte, l'orientamento giurisprudenziale è ben differente, ma la questione non era oggetto di approfondimento della sentenza dell'alto consesso.