

Controlli e liti

La sentenza a Sezioni unite archivia il principio di unicità degli accertamenti

La riemissione dell'atto emendato dai vizi diventa esercitabile senza condizioni

A cura di

Dario Deotto
Luigi Lovecchio

Il principio di unicità dell'accertamento si può dire definitivamente tramontato dopo la sentenza 30051/2024 della Cassazione a Sezioni unite sull'autotutela sostitutiva. E questo nonostante la recente previsione dell'articolo 9-bis dello Statuto del contribuente.

Il principio tradito

Va rilevato che nella riforma degli anni '70 del secolo scorso il principio di unicità degli accertamenti (un'unica rettifica per tributo e periodo d'imposta) rappresentava uno dei principali capisaldi. Il principio si riconnette(va) al diritto di difesa ex articolo 24 della Costituzione (guardacaso del tutto ignorato dalla pronuncia 30051/2024) e a quello di buon andamento, economicità e imparzialità della pubblica amministrazione ex articolo 97 della Carta.

Il principio di unicità degli accertamenti ha cominciato a vacillare, tuttavia, già con l'introduzione degli esiti delle operazioni di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni (articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973), e con l'accertamento parziale previsto dall'articolo 41-bis dello stesso decreto 600 (e, per l'Iva, dall'articolo 54, comma 5, ora comma 4, del Dpr 633/1972).

Il «parziale» reiterato

L'accertamento parziale rispondeva

all'esigenza dell'amministrazione di procedere alla rettifica quando risultavano elementi (certi) che consentivano ictu oculi di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito, senza necessità di verificare la posizione complessiva del contribuente (da qui il nome di "accertamento parziale"). E questo senza dovere rispettare la condizione della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (valevole per gli accertamenti integrativi). Si sa, però, che a tutt'oggi il "parziale" – che non costituisce una metodologia di accertamento, ma una modalità procedurale di rettifica – è stato ampliato fino a comprendervi quasi tutte le ipotesi. Tant'è che risulta molto labile il distinguo tra l'atto di accertamento ordinario e quello parziale, con la significativa differenza che il secondo (quello parziale) consente tranquillamente di reiterare, senza pregiudizio dei canoni necessari per l'ulteriore azione accertatrice, l'attività di rettifica.

In più occorre registrare che attualmente il "parziale" consta di una sua "sottocategoria": quella degli atti parziali «predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati» (per i quali non viene previsto l'obbligo del contraddittorio preventivo).

A ogni modo, da quanto riportato, si può ben comprendere che il tradizionale principio dell'unicità di accertamento è divenuto qualcosa di evanescente, di sfumato. In sostanza, il Fisco può emettere per lo stesso periodo d'imposta un numero illimitato di atti.

L'autotutela senza condizioni

A questo si aggiunge il tema della cosiddetta "autotutela sostitutiva", cioè il potere da parte dell'ufficio di revocare (anche ripetutamente, afferma la Cassazione) in autotutela l'atto impositivo viziato e di ri-emetterlo emendato dai vizi: sostanzialmente una sorta di accertamento integrativo non condizionato alla sopravvenuta cono-



La pronuncia.

La sentenza 30051 è stata depositata lo scorso 21 novembre. Il ricorso risale al 2016

termini di decadenza dell'accertamento e del giudicato.

Vizi sostanziali inclusi

La Cassazione afferma che la nuova norma dell'articolo 9-bis dello Statuto, la quale disciplina il divieto di bis in idem nel procedimento tributario «fatte salve specifiche disposizioni» e «ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali», è estranea all'autotutela (si veda anche l'altro articolo in pagina).

senza di nuovi elementi.

Secondo la sentenza a Sezioni unite 30051/2024, l'autotutela sostitutiva si distinguerebbe dall'accertamento integrativo per il fatto che la prima si fonda su di una diversa valutazione degli elementi posti a base del primo accertamento, mentre l'accertamento integrativo richiederebbe la sussistenza di dati e notizie prima non conosciuti dall'ufficio. Per questo motivo, secondo la Corte, l'autotutela sostitutiva si può esercitare senza condizioni, sia per vizi formali che sostanziali, con gli unici limiti dei

In realtà, la previsione, quando fa riferimento alla "emendabilità" dell'atto, non può che riferirsi all'autotutela sostitutiva, circoscrivendone l'applicazione solo a vizi formali e procedurali, dunque non di carattere sostanziale. La novella vuole proprio evitare che, anche una volta instaurato il giudizio, l'amministrazione possa avanzare nuove pretese impositive per emendare vizi sostanziali contenuti nel primo atto, aggirando i principi dell'accertamento integrativo, della buona fede e del diritto di difesa ex articolo 24 della Costituzione.

È come se la Cassazione volesse mettere nel nulla la previsione dello Statuto. Come l'atto, d'altronde, che a detta della stessa Corte è sostituito per effetto dell'autotutela.

A differenza dell'accertamento integrativo, al Fisco non occorre portare dati e notizie prima sconosciuti

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Nuove prove, svuotata la riforma dello Statuto

Le ricadute

L'ufficio di fatto potrà integrare i fatti e i mezzi di prova indicati nell'atto

Le Sezioni unite, con la decisione sull'autotutela sostitutiva, hanno tra l'altro reso sostanzialmente inefficaci due importanti modifiche apportate dalla riforma dello Statuto del contribuente. Si tratta in particolare delle modifiche in materia di divieto di integrazione dei fatti e dei mezzi di prova indicati nell'atto di accertamento e di divieto di bis in idem (si veda l'altro articolo in pagina).

Con riferimento alle prime, la norma esaminata dalla Cassazione è contenuta nell'articolo 7, comma 1-bis, della legge 212/2000. In forza di questa, «i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto,

ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze».

È del tutto evidente che la ratio di questa disposizione è quella di imporre agli uffici fiscali una istruttoria completa, in modo che l'atto di accertamento finale esponga compiutamente le ragioni della pretesa fiscale, che devono restare tali anche per tutta la durata dell'eventuale fase processuale.

Le Sezioni unite hanno tutt'al contrario sostenuto che – poiché la norma menziona la possibilità di modificare fatti e prove anche con la sostituzione dell'atto precedente – ciò non può che avvenire attraverso l'autotutela. Risulterebbe così confermato il principio della pienezza dei poteri esercitabili con tale istituto.

È chiaro però che questa non è l'unica interpretazione possibile. Il fatto che la previsione su riportata condizioni la sostituzione degli atti al ricorrere dei presupposti di legge ben avrebbe potuto essere inteso come un riferimento all'emersione di notizie prima non conosciute, e non al mero ripensamento del Fisco. Senza contare che, con tale in-

terpretazione, si vanifica, solo pro Fisco, il divieto di produzione di nuovi documenti in appello, valevole dal 2024 (articolo 58 del Dlgs 546/1992). Allo scopo, sarà infatti sufficiente che l'Amministrazione, in pendenza di appello, ravvisi l'esistenza di errori commessi nell'accertamento originariamente impugnato e lo sostituisca con nuovi fatti e mezzi di prova.

Ora è possibile il «bis in idem»

Quanto al divieto di reiterazione dell'azione di accertamento, ex articolo 9-bis della legge 212/2000, sorprende non poco che le Sezioni unite affermino che esso avrebbe la funzione primaria di «evitare i rischi della doppia imposizione sul medesimo presupposto impositivo».

È agevole replicare, in proposito, che, premesso che il divieto di doppia imposizione è principio di deri-

vazione costituzionale, nei tributi erariali tale rischio è già scongiurato dall'articolo 67 del Dpr 600/1973, e dall'articolo 163 del Tuir. Non vi era dunque una specifica urgenza di ribadirlo nella riforma fiscale. È invece piuttosto chiaro come la funzione della disposizione fosse proprio quella di limitare il ripetuto esercizio dell'azione di accertamento. Ed è altrettanto evidente che se l'ufficio modifica anche radicalmente le ragioni della pretesa manifestata nel primo accertamento, di fatto, esercita nuovamente il potere di rettifica.

Obbligo di autotutela pro Fisco

Con riguardo infine all'introduzione dell'autotutela obbligatoria, prevista nell'articolo 10-quater della medesima legge 212/2000, la Sezioni unite hanno osservato come la casistica ivi contemplata si riferisca tanto agli errori commessi in danno del contribuente quanto a quelli a suo vantaggio. Con l'effetto che l'obbligo di provvedere in rettifica afferisce anche questi ultimi.

Insomma, una lettura rovesciata dello Statuto davvero singolare.

La ratio delle modifiche dettate con la delega è far sì che l'ufficio esponga in modo compiuto le sue ragioni

© RIPRODUZIONE RISERVATA