

Autotutela sostitutiva e unicità dell'accertamento: note a margine di una recente ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite in tema di estensione dell'autotutela sostitutiva ai vizi sostanziali, anche alla luce delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

Substitute self-defense and uniqueness of assessment: notes in the margin of a recent order of referral to the Joint Sections on the extension of substitute self-defense to substantive defects, including in light of the amendments to the Taxpayer's Bill of Rights

(commento a/notes to Cass., 1° dicembre 2023, n. 33665)

di Matteo Demetri - 30 aprile 2024

Abstract

Con l'ordinanza in commento la Corte di Cassazione ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite. In ordine al perimetro dell'esercizio del potere di autotutela sostitutiva, infatti, come si vedrà più specificamente nel prosieguo, sussiste una difformità di vedute. La vicenda merita, pertanto, di essere analizzata in attesa dell'intervento nomofilattico, ponendo attenzione alla diversità strutturale e funzionale tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo. Il tema, infine, è particolarmente interessante alla luce del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, che - com'è noto - sancisce il principio dell'unicità dell'accertamento.

Parole chiave: esercizio del potere di autotutela sostitutiva, accertamento integrativo, vizi formali e sostanziali, affidamento legittimo, interesse individuale del contribuente o interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, deroga al principio di unicità dell'accertamento, artt. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, diversità strutturale e funzionale tra autotutela e accertamento integrativo

Abstract

In the order under note, the Supreme Court referred the documents to the First President for possible assignment to the United Sections. In fact, with regard to the perimeter of the exercise of the power of substitutive self-defense, as will be seen more specifically below, there is a divergence of views. Therefore, the case deserves to be analyzed pending nomofilactic intervention, paying attention to the structural and functional diversity between substitutive self-defense and supplementary assessment. Finally, the issue is particularly interesting in light of the new Article 9-bis of the Taxpayer's Rights Statute, introduced by Legislative Decree No. 219/2023,

which - as is well known - enshrines the principle of the uniqueness of the assessment.

Keywords: *exercise of the power of substituted self-assessment, supplementary assessment, formal and substantive defects, legitimate expectations, individual taxpayer's interest or public interest in the proper collection of taxes, derogation from the principle of uniqueness of assessment, Articles 43, paragraph 3, Presidential Decree No. 600 of 1973 and 57, paragraph 4, Presidential Decree No. 633 of 1972, structural and functional diversity between self-assessment and supplementary assessment*

SOMMARIO: **1.** I fatti oggetto del giudizio e l'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite. - **2.** Caratteristiche e disciplina dell'accertamento integrativo. - **3.** Autotutela sostitutiva e consumazione del potere impositivo. - **4.** Breve ricognizione degli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali: riflessioni e spunti in tema di autotutela sostitutiva e unicità dell'avviso di accertamento, anche alla luce del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023.

1. Costituisce questione di particolare importanza, tale da richiedere l'intervento delle Sezioni Unite, quella sui limiti all'applicazione dell'autotutela sostitutiva ed al suo rapporto con la tendenziale unicità dell'accertamento.

L'ordinanza interlocutoria della Suprema Corte appare di interesse sotto molteplici aspetti, offrendo, inoltre, l'occasione per alcune sintetiche riflessioni sull'autotutela sostitutiva e sull'accertamento integrativo.

La vicenda trae origine dall'emissione di un avviso di accertamento, relativo all'anno di imposta 2003, fondato su accertamenti bancari. L'Agenzia, con atto comunicato al contribuente in data 14 febbraio 2011, esercitando i propri poteri di autotutela, ha dapprima ritirato il primo avviso di accertamento; e successivamente, ritenuta la sussistenza delle condizioni per il raddoppio dei termini, ha notificato un nuovo provvedimento, sostitutivo del primo, con un maggior imponibile rispetto all'atto originario.

Il contribuente impugnava il provvedimento *de quo* davanti la CTP di Imperia che respingeva il ricorso; egli proponeva, dunque, appello davanti alla Commissione tributaria regionale per la Liguria.

La CTR rigettava l'appello, ritenendo che il motivo con il quale era stata censurata l'illegittimità dell'accertamento integrativo fosse infondato in quanto l'Ufficio aveva annullato in autotutela l'originario avviso d'accertamento, emendando l'errore che lo inficiava senza procedere ad integrare *ex post* l'avviso.

I giudici di secondo grado, inoltre, hanno evidenziato che l'effettivo rilievo penale della vicenda, documentalmente attestata dal deposito della denuncia sporta dagli ufficiali verbalizzanti, giustificava il raddoppio dei termini previsti dall'art. 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, anche in ragione del comportamento fiscale imputabile al ricorrente astrattamente contrario ai principi

che governavano il rapporto con l'Amministrazione finanziaria e che, trattandosi di accertamento analitico-induttivo, in mancanza di prova, gravante sul contribuente, non fossero deducibili i costi in nero, non potendosi applicare la presunzione a mente della quale i maggiori ricavi occulti comportavano necessariamente maggiori costi occulti (riguardo a tale ultimo aspetto vedasi come, con l'ordinanza 23 febbraio 2023, n. 5586, la Suprema Corte abbia condivisibilmente statuito che, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati in quanto scaturenti da movimenti bancari, il contribuente imprenditore possa – anche in caso di accertamento analitico-presuntivo – eccepire l'incidenza percentuale di costi, i quali vanno quindi dedotti dai maggiori ricavi accertati. Sulla scorta dell'interpretazione adeguatrice dell'art. 32 D.P.R. n. 600/1973, fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza 31 gennaio 2023, n. 10, la Cassazione infatti ha rivisitato il precedente orientamento secondo cui l'Amministrazione finanziaria dovesse riconoscere una deduzione forfettaria dei costi di produzione solo in caso di accertamento induttivo “puro” ex art. 39, comma 2, D.P.R. n. 600/1973. Per un commento a tale *overruling* FAONE C., *La presunzione di redditività dei prelevamenti bancari, all'indomani della pronuncia della Corte Costituzionale n. 10/2023*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, IV, 593 ss.).

Proponendo ricorso per Cassazione con due motivi, il contribuente deduceva – per quanto di nostro interesse – la violazione degli artt. 43, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 4, D.P.R. n. 633/1972 recanti il divieto di integrazione dell'accertamento in mancanza di nuovi elementi, anche in relazione all'art. 10 dello Statuto del contribuente.

La Sezione V ha, pertanto, disposto, ai sensi dell'art. 374, comma 2, c.p.c., la trasmissione del ricorso al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, in ragione della particolare importanza delle seguenti questioni (peraltro, già oggetto di diversi orientamenti):

- 1) se l'esercizio del potere di autotutela tributaria, in ragione del tenore letterale dell'art. 1 D.M. n. 37/1997, presupponga l'esistenza di soli vizi formali presenti nell'atto impositivo e non anche vizi a carattere sostanziale e se, di conseguenza, sia diretto alla tutela dell'interesse individuale del contribuente, con esclusione del potere dell'Amministrazione finanziaria di adottare provvedimenti di annullamento *in malam partem*, o sia finalizzato alla tutela dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi con gli unici limiti della decadenza dei termini accertativi, ovvero del giudicato;
- 2) se l'esercizio del potere di autotutela tributaria, giustificata dal principio di perennità della potestà amministrativa (quest'ultimo riferito in generale all'azione amministrativa e che trova fondamento nei principi espressi dagli artt. 53 e 97 Cost., che consegue all'esigenza di una continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico) e correlato alla sussistenza di vizi sostanziali (e non solo formali) costituisca un'ulteriore deroga (non specificamente normata alla luce del tenore letterale dell'art. 1 D.M. n. 37/1997) al principio dell'unicità dell'accertamento e ciò tenuto conto degli artt. 43,

comma 3, D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, che disciplinano l'istituto dell'accertamento integrativo, e della diversità strutturale e funzionale del potere di autotutela rispetto al potere di accertamento integrativo.

2. Per procedere alla disamina di tale rinvio alle Sezioni Unite occorre soffermarsi succintamente sulla disciplina degli accertamenti integrativi e sulla differente ipotesi costituita dall'esercizio del potere di autotutela sostitutiva.

Va sottolineato, anzitutto, come l'accertamento integrativo rappresenti un'eccezione al principio generale dell'unitarietà dell'attività di accertamento. Si tratta, in effetti, di andare a rideterminare l'imponibile di un periodo di imposta già sottoposto ad accertamento.

L'eccezione in parola, tuttavia, trova temperamento nella previsione di alcune stringenti limitazioni, prima tra tutte la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e la loro specifica indicazione, a pena di nullità, nell'avviso stesso.

Con la disciplina *de qua* si mira a bilanciare due opposte esigenze (per un inquadramento sistematico ARTUSO E., *Sul requisito della "novità" degli elementi posti a base dell'accertamento integrativo*, nota a Comm. trib. reg. Lombardia, sez. V, 30 gennaio 2017, n. 835, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, II, 1654 ss.), da un lato l'efficienza ed il buon andamento dell'attività amministrativa, volti a minimizzare la dispersione di energie amministrative, evitando la frantumazione dell'istruttoria e la moltiplicazione degli atti autoritativi; dall'altro la tutela del contribuente, che non viene sottoposto ad una molteplicità di atti che lo costringerebbero ad intraprendere iniziative giurisdizionali con i correlativi costi.

Il presupposto per l'esercizio del potere di integrazione o modificazione, come accennato, è costituito dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. La reiterazione, pertanto, è possibile solamente nell'ipotesi in cui si sia verificato un ampliamento della conoscenza sulla situazione di fatto, attraverso elementi che, se conosciuti antecedentemente, avrebbero portato ad una diversa valutazione dell'imponibile (vedasi ANTICO G., *Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza*, nota a Cass., 8 giugno 2009, n. 14125, in *il fisco*, 2009, 29, 4769 ss.).

Per la Corte di Cassazione, in particolare, gli "elementi di novità" devono essere non soltanto non conosciuti ma anche non conoscibili dall'Amministrazione al momento del precedente accertamento, essendole inibito di valutare differentemente, in seconda battuta, dati e documenti già a disposizione. Il requisito della novità non ricorre, infatti, quando si tratti di diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'Ufficio, dovendosi riconoscere che con l'emissione dell'atto di rettifica l'Ente impositore consuma il suo potere di accertamento in relazione al materiale probatorio a propria disposizione (Cass., 3 aprile 2013, n. 8029).

In ordine alla "conoscenza degli elementi nuovi" risulta, pertanto, sufficiente la mera conoscibilità; allora occorre chiedersi quando tali elementi possano ritenersi conoscibili. La risposta non la troviamo nella giurisprudenza, il cui compito è

risolvere casi singoli, ma prendendo in considerazione la menzionata ratio della disciplina in parola, costituita dalla garanzia di efficienza degli Uffici. Conoscibile è, pertanto, l'elemento che, sulla base di un'istruttoria diligente e ragionevole, avrebbe potuto essere acquisito prima di notificare l'accertamento della cui integrazione si discute (così MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 644).

Del resto, come condivisibilmente affermato in dottrina (PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.), non aver apprezzato i dati conoscibili equivale ad aver male impiegato quelli conosciuti. Al ricorrere di tale presupposto l'Ufficio notificherà un altro avviso nel quale dovrà specificare, a pena di nullità, i fatti in questione ed il modo in cui ne è venuto a conoscenza.

L'accertamento integrativo, a differenza del potere di annullamento, consente all'Ufficio di aggiungere al precedente accertamento legittimo, senza la sua sostituzione, una valutazione della fattispecie che è venuta in rilievo solo per gradi ed è quindi differente sia strutturalmente sia funzionalmente dal potere di annullamento (similmente RUSSO A., *La diversa valutazione degli elementi dell'atto annullato impedisce l'accertamento integrativo*, nota a Cass., 10 aprile 2015, n. 11421, in *il fisco*, 2015, 26, 2587 ss.).

Al riguardo, tuttavia, la rigidità della giurisprudenza circa la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi si è andata perdendo ammettendo un'interpretazione largheggiante della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, che ritiene tali, ad esempio «i dati conosciuti da un ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento al momento dell'adozione dell'atto di accertamento» (così, *ex multis*, Cass., sez. trib., 15 gennaio 2016. Per un commento DENARO M., *La sopravvenienza di nuovi elementi trasmessi da un altro ufficio legittima l'accertamento integrativo*, in *il fisco*, 2016, 7, 668 ss.).

3. Dalle superiori riflessioni è emerso che il potere di accertamento integrativo ha quale presupposto il provvedimento anteriormente emesso, che continua ad esistere. L'atto di autotutela, di converso, assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo ed al quale si sostituisce con innovazioni che – secondo la granitica giurisprudenza della Suprema Corte – possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto e può consistere nella mera eliminazione oppure nella sua rimozione e contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento strutturato diversamente (MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, cit., 645).

Com'è noto, il fondamento dell'autotutela è sia di genesi costituzionale sia di genesi normativa ed è diverso in base al diverso tipo di autotutela (negativa o positiva).

In entrambi i casi è possibile individuare un fondamento costituzionale comune, nei principi di buon andamento ed economicità dell'azione amministrativa fissati dall'art. 97 Cost. (così FICARI V., *Autotutela*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, I, Milano, 2006).

L'avviso di accertamento emesso in sostituzione di un altro, prima annullato, costituisce, in particolare, esercizio dell'ordinario potere di accertamento non consumatosi attraverso l'emanazione dell'atto annullato (similmente MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, cit., 645).

Occorre, pertanto, chiedersi se sussistano dei limiti all'esercizio del potere di ritiro e sostituzione di un atto; ovvero quando all'esercizio del potere corrisponda il suo definitivo esaurimento (per un approfondimento sul tema vedasi MARCHESELLI A., *I limiti della c.d. autotutela sostitutiva, tra efficienza amministrativa e diritti del contribuente*, in *amtrassegnatributaria.it*, 26 giugno 2019).

Al riguardo, paiono sussistere solamente due limiti, costituiti dal decorso del termine di decadenza per l'emanazione dell'atto e dall'intervenuta sentenza passata in giudicato sul merito della controversia tributaria (al riguardo vedasi, *ex multis*, Cass., sez. V, 21 marzo 2018, n. 7033, secondo cui il potere di autotutela dell'Amministrazione «può essere legittimamente esercitato sino al momento in cui non si sia formato il giudicato sull'atto oggetto dello stesso e, al contempo, non sia decorso il termine di decadenza, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione dell'avviso di accertamento»). Si noti, infine, come, con riferimento al suddetto secondo limite, il potere di autotutela sia esercitabile anche in pendenza di giudizio ed anche qualora siano scaduti i termini d'impugnazione dell'avviso di accertamento).

4. Il rinvio alle Sezioni Unite ed il quadro normativo ricostruito in estrema sintesi ci permettono di svolgere alcune brevi riflessioni.

Vanno, innanzitutto, presi in considerazione alcuni orientamenti dottrinali che assimilano i due istituti esaminati. A tal proposito è stata avallata la tesi (vedasi, tra gli altri, CAIRO P., *Profili in tema di autotutela nel diritto tributario*, tesi dottorato, Milano, 2010, 157), secondo cui l'atto di accertamento integrativo costituisce una determinazione di secondo grado, assunta dall'Ufficio a seguito del riesame del provvedimento antecedente che in nulla si distingue da quelli che conducono al ritiro, alla conferma ovvero alla convalida dell'atto di primo grado. D'altro canto, parte della giurisprudenza (vedasi Comm. trib. centr., XIX, 5 settembre 1985, n. 7475; Comm. trib. centr., VIII, 13 maggio 1988, n. 4183) rinveniva, in passato, lo stesso fondamento positivo dell'autotutela nell'art. 43 D.P.R. n. 600/1973. Il legislatore, secondo l'orientamento che si riporta, avrebbe, in tal modo, attribuito all'Amministrazione il potere di agire in autotutela per ritirare l'atto impositivo, ma al solo scopo di emanarne un secondo di importo maggiore, in quanto derivante da una variazione in aumento dell'imponibile.

Ad avviso di chi scrive, tale impostazione non può essere condivisa, data la, già compiutamente analizzata, contrapposizione strutturale e funzionale sussistente tra i due istituti (su questa posizione si assestano, tra gli altri, STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, 14 ss.; LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 11, II,

909 ss.; FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 70 ss.; LOGOZZO M., *La distinzione tra avviso di accertamento sostitutivo e integrativo o modificativo*, nota a Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, 2002, 33, 2988 ss.).

Il potere di accertamento integrativo, del resto, trova fondamento non già nei principi generali sull'autotutela, bensì nel quadro normativo sopra delineato, volto al raggiungimento delle suddette specifiche finalità.

Alla luce di quanto precede – ed effettuato un corretto distinguo tra i due istituti – bisogna spostare l'attenzione sull'ambito di operatività dell'autotutela sostitutiva – che, a ben vedere costituisce l'interrogativo che si pone la Sezione nel rinvio alle Sezioni Unite.

L'ordinanza di rimessione in commento, per vero, lungi dall'assumere l'atteggiamento asettico che solitamente contraddistingue i provvedimenti interlocutori, pare invece avere i toni di quella che i grammatici latini definirebbero come un'interrogativa retorica.

Fuor di metafora, da un'attenta lettura dell'ordinanza si può percepire come essa appaia sbilanciata nel senso di suggerire un ampliamento dei poteri della Pubblica Amministrazione (della medesima opinione BASILAVECCHIA M., *Autotutela tributaria sugli atti impositivi tra luci, ombre e “nubi dalla giurisprudenza”*, in *IPSOA Quotidiano*, 2 febbraio 2024).

Al riguardo – ed in termini generali – sussiste una difformità di vedute. Parte della dottrina ha, infatti, ritenuto che l'autotutela sostitutiva possa essere impiegata unicamente per la rimozione di vizi formali (su questa linea, sebbene con la considerazione di ulteriori profili, da ultimo, PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela “sostitutiva” e principio di “perennità” dell'azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 133 ss. ove l'Autore prende posizione a favore della tesi per cui andrebbero valorizzate la rilevanza e la tipologia del vizio del provvedimento ai fini dell'individuazione della possibilità di attuare l'autotutela sostitutiva). Tale linea interpretativa, peraltro, ha trovato spazio anche nella più recente giurisprudenza di merito (vedasi, per tutte, Comm. trib. prov. Napoli, sez. XXXV, 2 settembre 2022, n. 8455).

La giurisprudenza della Suprema Corte, tuttavia, è quasi graniticamente orientata nel senso di ritenere che la riforma dell'atto impositivo non sia limitata ai soli vizi formali, ma possa estendersi a tutti gli elementi strutturali dell'atto (*ex multis*, Cass., 23 febbraio 2010, n. 4272, secondo cui «l'esercizio del potere di autotutela non presuppone necessariamente che l'atto ritirato sia affetto da vizi di forma, avendo l'Amministrazione, in virtù ed in forza dell'imperatività che ne connota l'agire, il potere di sostituire un precedente atto impositivo illegittimo con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, solo conseguentemente, da quelle dichiarazioni argomentative che, connettendo oggetto e contenuto, formano la motivazione del provvedimento»).

In linea generale, l'orientamento seguito dalla Suprema Corte pare avere una sua coerenza in quanto, una volta riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di *ius poenitendi*, finalizzato alla realizzazione dell'interesse pubblico, non

paiono residuare margini per una valorizzazione dell'aspetto soggettivo dell'affidamento del contribuente.

Cionondimeno – ed alla luce sia della dottrina più recente sia del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 – la proposizione di ricostruzioni alternative non pare peregrina.

Al riguardo, è stato autorevolmente richiamato (tra gli altri, recentemente PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela “sostitutiva” e principio di “perennità” dell’azione impositiva*, cit.) il principio della “buona amministrazione”, derivante dall’art. 97 Cost., in forza del quale non dovrebbe consentirsi l’esposizione del contribuente a ripetute forme di esercizio della pretesa impositiva.

Posta la questione in questi termini, invero, la risoluzione al problema discenderebbe dal modo in cui si intenda il principio in parola, che – anche per via di una produzione scientifica elenfatiaca sul tema – è stato utilizzato per indicare gli oggetti più disparati, tanto da farla definire da Cassese come una nozione “gruccia”, alla quale sono legati contenuti diversi.

Per quanto di nostro interesse – ed assunto tale angolo visuale – dipende da quale accezione del principio *de quo* si prenda in considerazione; e, segnatamente, se venga posto l’accento sulle garanzie del contribuente o sulla “continua e puntuale aderenza dell’azione amministrativa all’interesse pubblico”.

Merita rilievo, infine, come la giurisprudenza, in alcune pronunce, abbia osservato che il potere della Pubblica Amministrazione sopravviva al suo esercizio dopo l’annullamento del primo provvedimento, anche in ragione dell’assenza di una specifica disposizione che «*preveda un più limitato esercizio dell’autotutela a tutela del contribuente*» (vedasi, per tutte, da ultimo, Cass. civ., sez. V, 2 febbraio 2022, n. 3267, secondo cui «*in assenza di specifica norma di legge che preveda un più limitato esercizio dell’autotutela, quale la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-novies, come in particolare modificato dalla L. 7 agosto 2015, n. 124, art. 6, - l’esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo, ancorché l’atto originario venga rimosso con effetti ex tunc, rinnovando doverosamente l’amministrazione un proprio atto viziato con l’emanazione di un altro, corretto dai vizi del precedente*»).

Al riguardo, com’è noto, il nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023, ha sancito il divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario, per cui, salvo che specifiche disposizioni stabiliscano diversamente e ferma l’emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto all’unicità dell’azione accertativa in relazione a ciascun tributo e per ogni periodo d’imposta.

La conclusione del sillogismo – che si ottiene mettendo a sistema le due premesse che precedono – dovrebbe pertanto essere necessitata: il legislatore della riforma sembra rispondere alla stessa ordinanza in commento, nel senso di impedire all’Amministrazione finanziaria di emendare vizi sostanziali ritirando in autotutela l’atto e rimettendolo.

Anche prescindendo dalla discussa forza gerarchica dello Statuto – alla luce di quanto sopraesposto – non sembrano, tuttavia, mancare alle Sezioni Unite gli strumenti per una pronuncia in senso opposto, muovendo, peraltro, dall’anzidetta distinzione, per così dire ontologica, tra accertamento integrativo ed autotutela sostitutiva.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ANTICO G., *Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza*, nota a Cass., 8 giugno 2009, n. 14125, in *il fisco*, 2009, 29, 4769 ss.
- ARTUSO E., *Sul requisito della “novità” degli elementi posti a base dell’accertamento integrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 4, II, 1654 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Autotutela tributaria sugli atti impositivi tra luci, ombre e “nubi dalla giurisprudenza”*, in *IPSOA Quotidiano*, 2 febbraio 2024
- CAIRO P.P., *Profili in tema di autotutela nel diritto tributario*, tesi dottorato, Milano, 2010
- DENARO M., *La sopravvenienza di nuovi elementi trasmessi da un altro ufficio legittima l’accertamento integrativo*, in *il fisco*, 2016, 7, 668 ss.
- FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972
- FAONE C., *La presunzione di redditività dei prelevamenti bancari, all’indomani della pronuncia della Corte Costituzionale n. 10/2023*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 2, IV, 593 ss.
- FICARI V., *Autotutela*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, I, Milano, 2006
- GRAZIANO F. - PROCOPIO M., *Annulamento di accertamento in autotutela, accertamento sostitutivo e cessazione della materia del contendere*, nota a Cass., 21 settembre 2010, n. 19947, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 3, 497 ss.
- LA ROSA S., *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 11, II, 909 ss.
- LOGOZZO M., *La distinzione tra avviso di accertamento “sostitutivo” e integrativo o modificativo*, nota a Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, 2002, 33, 2988 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022
- MARCHESELLI A., *I limiti della c.d. autotutela sostitutiva, tra efficienza amministrativa e diritti del contribuente*, in *amtrassegna tributaria.it*, 26 giugno 2019
- MELIS G., *Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari*, in *IPSOA Quotidiano*, 24 novembre 2023
- PERRONE A., *Riflessioni critiche sul collegamento in autotutela “sostitutiva” e principio di “perennità” dell’azione impositiva*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2023, 1, IV, 133 ss.
- PISTOLESI F., *Quale sorte per gli accertamenti integrativi e modificati?*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 7/8, II, 387 ss.

RUSSO A., *Accertamento integrativo: orientamenti della giurisprudenza*, nota a Cass. 8 giugno 2009, n. 14125, in *il fisco*, 2009, 29, 4769 ss.

RUSSO A., *La diversa valutazione degli elementi dell'atto annullato impedisce l'accertamento integrativo*, in *il fisco*, 2015, 26, 2587 ss.

STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996

TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, 1, 8 ss.