STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

AUTOTUTELA SOSTITUTIVA IN MALAM PARTEM: QUANDO PEGGIORARE L'ATTO IMPOSITIVO NON VIOLA I DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Pubblicato il25 Novembre 2024 di Sabatino Pizzano

La recente pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione ha fornito un chiarimento fondamentale sul potere del Fisco di sostituire un atto impositivo con uno nuovo, anche peggiorativo per il contribuente. Questo processo, noto come autotutela sostitutiva in *malam partem*, è stato analizzato in relazione ai principi di legittimità e decadenza degli atti tributari, nonché al rispetto del legittimo affidamento del contribuente. La sentenza ha stabilito che l'emissione di un nuovo atto peggiorativo è legittima, purché l'atto originario venga annullato e il nuovo si basi sugli stessi elementi già valutati.

Il potere di autotutela del Fisco: fondamento e limiti

Il potere di autotutela della pubblica amministrazione trova la sua legittimazione nei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità (art. 97 Costituzione), nonché nel principio della capacità contributiva (art. 53 Costituzione). In ambito tributario, tale potere consente all'amministrazione finanziaria di correggere, anche in modo peggiorativo, errori materiali o sostanziali contenuti in un atto impositivo già emesso.

Tuttavia, per evitare abusi o violazioni dei diritti del contribuente, l'autotutela deve rispettare limiti ben definiti. In particolare, il nuovo atto può essere emesso solo se l'atto originario viene annullato e sostituito integralmente. Questo annullamento elimina ogni effetto giuridico dell'atto precedente e giustifica l'emissione di un nuovo provvedimento basato sugli stessi elementi già presenti.

La Corte di Cassazione ha specificato che l'autotutela sostitutiva non è soggetta alle stesse regole procedurali e ai termini stringenti previsti per l'accertamento integrativo. Quest'ultimo, infatti, prevede un'integrazione dell'atto originario ancora valido con nuovi elementi emersi successivamente.

Autotutela sostitutiva e accertamento integrativo

Le Sezioni Unite hanno sottolineato l'importanza di distinguere l'autotutela sostitutiva dall'accertamento integrativo, due strumenti giuridici con finalità e presupposti diversi.

L'accertamento integrativo si configura come un ampliamento della pretesa tributaria originariamente notificata, fondato su elementi nuovi scoperti dall'amministrazione. Per essere valido, l'accertamento integrativo richiede che l'atto originario rimanga in vigore e che i nuovi elementi siano aggiunti per rafforzare la pretesa fiscale.

L'autotutela sostitutiva, invece, opera attraverso l'annullamento completo dell'atto precedente e la sua sostituzione con uno nuovo, fondato sugli stessi elementi già valutati. Questa procedura non comporta l'introduzione di elementi estranei o nuovi rispetto a quelli originari, ma si limita a correggere errori materiali o sostanziali che inficiavano la legittimità del primo atto.

Il legittimo affidamento del contribuente

Il principio del legittimo affidamento tutela il contribuente, garantendo la stabilità e la prevedibilità delle azioni dell'amministrazione finanziaria. Tuttavia, la Corte di Cassazione ha chiarito che tale principio non può essere invocato quando l'amministrazione annulla un atto viziato per sostituirlo con uno nuovo, anche se peggiorativo.

Il legittimo affidamento si fonda sulla legittimità degli atti amministrativi su cui il contribuente basa le proprie aspettative. Di conseguenza, un atto viziato o illegittimo non può costituire il presupposto per un'affidabilità giuridicamente tutelata.

Nel caso di autotutela sostitutiva, l'annullamento dell'atto originario elimina ogni presupposto giuridico su cui il contribuente potrebbe fare affidamento. La Corte ha ribadito che il principio del legittimo affidamento non protegge situazioni di vantaggio

derivanti da atti illegittimi.

Le implicazioni pratiche per i contribuenti e i professionisti

Questa sentenza richiede una maggiore attenzione da parte di contribuenti e professionisti nell'analisi degli atti fiscali sostituiti e dei nuovi atti emessi.

Ad esempio, se un contribuente riceve un avviso di accertamento poi annullato e sostituito da un altro atto con una maggiore pretesa tributaria, è fondamentale verificare se il primo atto fosse effettivamente viziato e in che modo il nuovo atto rispetti le norme procedurali.

Il professionista fiscale dovrà valutare la legittimità dell'annullamento e l'eventuale presenza di violazioni procedurali, come il mancato rispetto dei termini di decadenza. Inoltre, sarà necessario verificare che l'autotutela sostitutiva non venga utilizzata dall'amministrazione per eludere i limiti temporali previsti per l'accertamento integrativo.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA