

Natura, presupposti e condizioni per l'esercizio dell'autotutela: le Sezioni Unite 30051/2024 ne precisano i confini

di Maria D'Amelio

Con la **sentenza n. 30051 del 22 ottobre 2024, depositata il 21 novembre 2024, le Sezioni Unite della Suprema Corte** hanno delineato esattamente la **natura, i presupposti e le condizioni per l'esercizio del potere di autotutela** da parte dell'Amministrazione Finanziaria, affermando il seguente principio di diritto: "in tema di accertamento tributario, il **potere di autotutela tributaria**, le cui forme e modalità sono disciplinate dall'art. 2-quater, comma 1, D.L. n. 564/1994, conv. dalla legge n. 656/1994 e dal successivo D.M. n. 37/1997, di attuazione, e, con decorrenza dal 18 gennaio 2024, dagli artt. 10-quater e 10 quinquies, Legge n. 212/2000, 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". Inoltre, le Sezioni Unite, dando seguito all'orientamento giurisprudenziale maggioritario e statuendo la legittimità dell'**autotutela sostitutiva in malam partem**, hanno precisato che tale operato non lede il **legittimo affidamento** del contribuente e, soprattutto, si differenzia, per struttura e funzione, dall'istituto dell'**accertamento integrativo**.

1. La vicenda processuale

Con la pronuncia in commento, le Sezioni Unite della Suprema Corte si sono espresse su di una vicenda afferente l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate in sostituzione di un altro avviso di accertamento, annullato in **autotutela**.

Ebbene, il primo atto impositivo è stato emesso sulla scorta dei soli rilievi contenuti nel PVC redatto dalla Guardia di Finanza, a seguito di una verifica bancaria.

Nelle more del giudizio, però, l'Ufficio accertatore, rilevando l'erroneità della ricostruzione reddituale effettuata dai verificatori, ha provveduto ad annullare in autotutela il primo atto impositivo, emettendo un nuovo avviso di accertamento e contestando un maggior imponibile.

Sicchè, anche il secondo avviso di accertamento è stato impugnato dal contribuente, con esito giurisdizionale a lui totalmente sfavorevole. I giudici di prime cure ed, in conformità, i giudici del gravame, infatti, hanno rigettato le censure del ricorrente per aver l'Amministrazione Finanziaria legittimamente attivato il **potere di autotutela sostitutiva in malam partem**.

Con due motivi di impugnazione, il contribuente ha proposto ricorso per Cassazione.

Con il primo motivo è stata denunciata la violazione del **divieto di integrazione dell'accertamento** in mancanza di nuovi elementi e del **principio di unicità dell'atto impositivo**, posto che l'autotutela sostitutiva è stata esercitata in base ai medesimi elementi già conosciuti al momento dell'emissione dell'originario avviso.

A detta del contribuente, infatti, l'autotutela sostitutiva è consentita per sanare l'illegittimità dell'atto per vizi formali o, in taluni casi, per vizi di motivazione ma non anche per vizi sostanziali, occorrendo, in tal caso, l'emissione di un accertamento integrativo consentito solo a fronte della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Diversamente opinando, sarebbe lesa il legittimo affidamento del contribuente verso la correttezza dell'operato dell'Amministrazione Finanziaria.

Con il secondo motivo, invece, è stato denunciato il vizio di omessa motivazione della sentenza di seconde cure sulla configurabilità dell'accertamento integrativo da parte dell'Ufficio.

Ravvisando un **contrasto interpretativo** negli orientamenti interni della Sezione Tributaria della Suprema Corte, oltre che per la particolare importanza delle questioni di diritto sottese, in ordine ai limiti per l'esercizio della **autotutela tributaria** quanto alla natura dei vizi dell'atto impositivo, all'ammissibilità di provvedimenti di annullamento e sostituzione dell'atto viziato in *malam partem* per il contribuente, nonché ai rapporti tra autotutela sostitutiva ed accertamento integrativo, la causa è stata rimessa alle Sezioni Unite.

Nel dettaglio, all'Organo nomofilattico sono state devolute due questioni strettamente correlate:

1. se l'**esercizio del potere di autotutela tributaria**, oltre che per **vizi formali** dell'atto impositivo, sia possibile anche in presenza di **vizi a carattere sostanziale** e, di conseguenza, se sia diretto alla tutela dell'interesse individuale del contribuente, con esclusione del potere dell'Amministrazione Finanziaria 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 e del giudicato;
2. se l'**esercizio del potere di autotutela tributaria** correlato alla sussistenza di vizi sostanziali (e non solo formali) sia riconducibile ad un accertamento che, quanto meno, limitatamente al maggior imponibile accertato, costituisca un **accertamento integrativo** e configuri una ulteriore **deroga al principio dell'unicità dell'accertamento** tenuto conto anche della diversità strutturale e funzionale del potere di autotutela rispetto al potere di accertamento integrativo.

Con la **sentenza n. 30051 del 22 ottobre 2024, depositata il 21 novembre 2024, le Sezioni Unite della Suprema Corte** hanno delineato esattamente la **natura, i presupposti e le condizioni per l'esercizio del potere di autotutela** da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Il presente contributo sarà rivolto a ripercorrere l'*excursus* logico-giuridico alla base dei principi di diritto espressi nella recentissima pronuncia in commento.

2. Il contrasto giurisprudenziale

Con l'ordinanza interlocutoria n. 33665/2023, la Sezione Tributaria della Suprema Corte ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso di cui si discute alle Sezioni Unite, ravvisando un contrasto giurisprudenziale interno in merito alla natura ed all'esercizio del potere di autotutela.

A tal proposito, dunque, appare utile riproporre i capisaldi ricondotti all'orientamento giurisprudenziale prevalente:

- a. il **potere di autotutela** ha carattere generale e può essere legittimamente esercitato sino a che non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento o non si sia formato il giudicato sull'atto (v. Cass. n. 17924/2021; n. 3268/2022; n. 24387/2024);
- b. costituisce un potere-dovere dell'Amministrazione Finanziaria, la quale è onerata, in virtù del **principio di perennità**, a sostituire l'atto viziato - che deve essere espressamente annullato nel rispetto del principio del **divieto di doppia imposizione** in dipendenza dello stesso presupposto - con nuovo atto emendato dai vizi (v. Cass. n. 13407/2021; n. 24387/2024);
- c. il potere permane e non si consuma anche dopo il suo (primo) esercizio e può essere sempre rinnovato (v. Cass. n. 27706/2022);
- d. può essere esercitato per rimuovere non solo **vizi formali** ma anche per emendare **vizi sostanziali**, trovando il suo fondamento nell'interesse pubblico a reperire le entrate fiscali legalmente accertate (v. Cass. n. 24387/2024);
- e. è legittimo l'**esercizio in malam partem**: può essere annullato anche un atto favorevole al contribuente con emissione, in sostituzione, di un nuovo atto con effetti a lui pregiudizievoli anche sulla base di una diversa e più approfondita valutazione degli elementi già in possesso dell'ufficio, senza che, a differenza dell'accertamento integrativo, sia necessaria la sopravvenuta conoscenza degli stessi (v. Cass. n. 21417/2021; n. 10981/2020);
- f. il potere di autotutela costituisce un mezzo a tutela non del contribuente ma dell'**interesse pubblico alla percezione dei tributi** (v. Cass. n. 21590/2024).

A fronte di tale orientamento, numerose altre pronunce, hanno, invece, sostenuto che, proprio in ragione del **principio della unitarietà dell'avviso di accertamento**, non sia possibile sostituire, in autotutela, un avviso con un altro che rechi una maggiore pretesa impositiva e che sia fondato su una diversa valutazione dei medesimi elementi; quindi non è possibile l'**esercizio del potere di autotutela in malam partem**. Per integrare o modificare la pretesa impositiva in aumento occorre notificare un accertamento integrativo, nel rispetto delle condizioni dettate dall'art. 43, D.P.R., n. 600/73 e dall'art. 57, D.P.R. n. 633/72, ossia per *"la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi"*. Inoltre, il potere di autotutela sostitutiva è diretto a correggere solo **vizi formali** presenti nell'atto impositivo e non anche vizi a carattere sostanziale (v. Cass. 3 giugno 2015, n. 11421; Cass., 20 giugno 2007, n. 14377; Cass., 8 maggio 2006, n. 10526; recentemente Cass. 16 marzo 2020, n. 7293; per alcuni profili anche Cass. 11 settembre 2024, n. 24387).

Come si avrà modo di osservare nel prosieguo di tale contributo, le Sezioni Unite, con la sentenza n. 30051/2024, hanno inteso dare continuità all'orientamento maggioritario e prevalente.

3. L'autotutela amministrativa e tributaria: introduzione

Nel diritto amministrativo, con il termine "**autotutela**" si definisce l'attività (formalmente amministrativa) con cui la Pubblica Amministrazione provvede a risolvere i conflitti, potenziali o attuali, che insorgono con altri soggetti di diritto relativamente ai suoi atti o alle sue pretese, al fine di assicurare, nel modo più efficace, il **perseguimento dell'interesse pubblico**, riesaminando la propria attività, mediante correzione o rimozione dei propri atti che risultano viziati, senza l'intervento dell'Autorità Giudiziaria.

I principi sottesi all'esercizio dell'**autotutela amministrativa**, come riconosciuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza, oltre che trovare positivo riconoscimento nell'attuale Capo IV-bis della Legge 7 agosto 1990, n. 241 ("*Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*"), trovano fondamento negli stessi principi costituzionali predicati dall'art. 97, Cost. (principio di legalità e buon andamento dell'amministrazione), ai quali deve ispirarsi l'azione amministrativa e



*"l'esercizio di tale potere non è subordinato al ricorrere di ipotesi tipiche, tassativamente predeterminate dal legislatore, ma è rimesso alla **valutazione ampiamente discrezionale dell'amministrazione**".
(Cons. Stato, Sez. V, Sent., 07 febbraio 2022, n. 833).*

Si distinguono **tre diverse forme di autotutela amministrativa**:

- **l'autotutela sanzionatoria**, ossia il potere di irrogare sanzioni;
- **l'autotutela esecutoria**, quale potestà di portare ad esecuzione unilateralmente e coattivamente i propri provvedimenti (v. art. 21-ter, L. n. 241/90);
- **l'autotutela decisoria**, che si identifica nel **potere di riesaminare**, anche in assenza dell'iniziativa della parte, discrezionalmente i propri atti da parte del soggetto che lo ha adottato o da parte di altro organo previsto dalla legge, avuto riguardo a profili di legittimità o anche di opportunità, in funzione della loro conferma, modifica, revoca o annullamento [v. artt. gli artt. 21-quinquies (Revoca del provvedimento), 21-septies (Nullità del provvedimento), 21-octies (Annullabilità del provvedimento) e 21-novies (Annullamento d'ufficio), L. n. 241/90].

In caso di rimozione dell'atto, il procedimento può risolversi nella eliminazione del provvedimento viziato oppure nell'adozione di un nuovo provvedimento sostitutivo di quello originario, emendato dei vizi.

Pertanto, come è dato leggere nella pronuncia in commento:



*"L'**autotutela amministrativa**, dunque, è un potere della Pubblica Amministrazione, la quale, per il principio della inesauribilità del potere amministrativo in funzione della cura dell'interesse pubblico, può intervenire al fine di modificare l'assetto degli interessi coinvolti nella singola vicenda; a tale scopo, può attivarsi, con le forme e nei termini stabiliti dalle vigenti norme, per riesaminare l'atto, avviando un nuovo procedimento di secondo grado volto ad annullare, rimuovere (e, eventualmente, sostituire) o, anche, convalidare un atto viziato, quale che sia la tipologia di vizio che lo inficia"
(Cass. Civ., Sez. Unite, Sent., 21 novembre 2024, n. 30051).*

Nell'ambito di tale generale istituto, seppur con tratti di specificità ed autonomia, si inserisce **l'autotutela tributaria**, introdotta dall'art. 68, D.P.R. n. 287/92, poi abrogato, e dall'art. 2-*quater*, D.L. n. 564/94 (conv. dalla L. n. 656/94) e dal D.M. 37/97, definita dalle Sezioni Unite come quel



*"**potere dell'Amministrazione finanziaria**, che può essere esercitato d'ufficio o su istanza di parte, di **annullare o rettificare un proprio atto**, affetto da un vizio. Anche l'autotutela tributaria, difatti, è espressione di un potere ancorato al soddisfacimento di un interesse pubblico, nella specie a reperire le entrate fiscali legalmente accertate. Parimenti, anche l'autotutela tributaria si realizza con un procedimento di secondo grado: oggetto del riesame è l'atto impositivo precedentemente adottato e non, direttamente, la pretesa fatta valere con quest'ultimo (.) si può concludere con l'annullamento, la modifica o la convalida dell'atto viziato, nonché, in caso di annullamento, con l'adozione di un nuovo atto sostitutivo del primo ed emendato dai vizi che lo avevano inficiato (cd. **autotutela sostitutiva**)".
(Cass., S.U., n. 30051/2024).*

Tra autotutela amministrativa e quella tributaria, però, vi sono importanti differenze: solo la prima è una attività caratterizzata dalla discrezionalità amministrativa che investe **interessi legittimi**, mentre la seconda, seppur dotata di una connotazione discrezionale, incide solo su posizioni di **diritto soggettivo**, ossia sul diritto del contribuente a non subire una tassazione lesiva del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. (v. Corte Costituzionale, sent. n. 181/2017) e dei principi unionali, avuto riguardo ai tributi di matrice comunitaria. Inoltre, solo quella amministrativa può dar luogo ad una rimozione o modifica dell'atto per ragioni di opportunità o "convenienza"; in ambito tributario, tale condizione è totalmente esclusa, laddove a prevalere è solo ed esclusivamente l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto viziato.

4. L'autotutela tributaria: inquadramento normativo

Le Sezioni Unite proseguono, poi, con un **inquadramento normativo generale dell'autotutela tributaria** individuando, nel solco della dottrina maggioritaria, tale potere di riesame come una conseguenza immediata e diretta del **potere di imposizione**, normativamente introdotto dall'art. 68, co. 1, D.P.R. n. 287/92 (abrogato dal D.P.R. n. 107/2001), rubricato "*Tutela dei diritti dei contribuenti e trasparenza dell'azione amministrativa*", a mente del quale



"Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto".

Per quanto riguarda, invece, l'individuazione degli esatti **confini dell'esercizio del potere di autotutela fiscale**, l'art. 68 cit., si limitava ad inibirne l'operatività alla presenza di un "giudicato". Successivamente, l'art. 2-*quater*, D.L. n. 564/94 (conv. con Legge n. 656/94), rubricato "*Autotutela*", e la norma di attuazione dello stesso (cfr. art. 2, D.M. 1 febbraio 1997 n. 37 "*Ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento*") hanno colmato tale lacuna normativa, individuando l'esercizio di tale potere di riesame nei casi di illegittimità dell'atto o dell'imposizione ed in quelli di:


- a. errore di persona;
- b. evidente errore logico o di calcolo;
- c. errore sul presupposto dell'imposta;
- d. doppia imposizione;
- e. mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- f. mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- g. sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- h. errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

In base all'art. 2-*quater* cit., il potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria ha carattere generale e, pertanto, può essere legittimamente esercitato sino al momento in cui non sia **decorso il termine di decadenza**, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione dell'avviso di accertamento (cfr. Cass. n. 7033/2018). In questo caso, l'atto successivo, con cui viene richiesta al contribuente una maggiore imposta, può venire legittimamente ad esistenza solamente se il potere dell'Amministrazione Finanziaria non sia, in sé, venuto meno e, dunque, entro i termini di decadenza previsti per l'esercizio dell'attività di accertamento per il singolo tributo.

Un ulteriore **limite**, di natura funzionale, è costituito dal **giudicato**. Non rientrando nella disponibilità delle parti (e neanche dell'Amministrazione Finanziaria), tale istituto corrisponde ad un preciso interesse pubblico di eliminare

l'incertezza delle situazioni giuridiche. Sino a quando non si è formato il giudicato, infatti, l'esercizio del potere di autotutela c.d. "sostitutiva" è più che legittimo, anzi doveroso, in virtù del **principio di perennità** che trova fondamento nei principi espressi dagli articoli 53 e 97 Cost. e che consegue all'esigenza di continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico, opposto al divieto del *ne bis in idem* che è, invece, proprio dell'azione giurisdizionale. E l'esercizio del potere di autotutela non implica la **consumazione del potere impositivo**, ancorché l'atto originario venga rimosso con effetti *ex tunc*. Pertanto, l'Amministrazione Finanziaria può procedere, anche ripetutamente, in via di autotutela, annullando l'atto già emesso in via di autotutela, adottandone uno differente ovvero ripristinando quello originario fino alla persistenza del potere impositivo.

Le Sezioni Unite hanno inteso precisare che l'autotutela tributaria si colloca nell'alveo di un'articolata cornice dei **principi costituzionali** dettati dagli artt. 2, 23, 53, 97, Cost., dai quali discende anche il richiamato **principio di perennità**, e da quelli dettati dalla Legge n. 212/2000:

	<p><i>"Il fondamento positivo dell'istituto, dunque, trova la sua legittimazione negli stessi principi (e correlati poteri) in base ai quali l'Amministrazione finanziaria ha il potere di adottare gli atti di amministrazione attiva - atti impositivi e rimborsi - posto che, come pure si è osservato in dottrina, "le funzioni amministrative non possono non comprendere in sé, accanto alla possibilità di fare, anche quella di eliminare quel che non doveva farsi".</i></p> <p>(Cass., S.U., n. 30051/2024).</p>
---	--

Come noto, la disciplina dell'istituto in esame così come delineata dalla normativa dettata dal 1994 in poi, è stata recentemente modificata dal **D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219** che ha abrogato l'art. 2-quater, D.L. n. 564/94 ed il D.M. n. 37/1997 [v. anche Circolare Agenzia delle Entrate 7 novembre 2024, n. 21/E].


Seppur la vicenda processuale di cui si discute è soggetta alla precedente disciplina applicabile *ratione temporis*, le Sezioni Unite hanno completato la ricostruzione del complesso ed articolato impianto normativo, riproponendo anche gli aspetti più rilevanti delle nuove disposizioni.

Dal **18 gennaio 2024**, infatti, l'autotutela tributaria è disciplinata dagli artt. 10-*quater* ("**Esercizio del potere di autotutela obbligatoria**") (ipotesi tassative) e 10-*quinqües* ("**Esercizio del potere di autotutela facoltativa**"), Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Inoltre, con il D.Lgs. n. 220/2023 (art. 1, comma 1, lett. l) è stato modificato anche l'art. 19, D.Lgs. n. 546/92, inserendo **due nuove ipotesi di atti impugnabili**, ossia:

- a. il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quater*, L. n. 212/2000;
- b. il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quinqües*, L. n. 212/2000.

Nella sentenza in commento, le Sezioni Unite hanno inteso rimarcare che:

	<p><i>"la regolamentazione operata dal legislatore dell'istituto dell'autotutela ha perseguito lo scopo di consentire l'emersione delle ipotesi in cui l'invalidità, formale o sostanziale, dell'atto impositivo si riverbera in danno del contribuente. Ciò emerge in termini piani dalle formule utilizzate dal legislatore nel 1994 ("atti illegittimi o infondati") e nel 2023 ("in presenza di una illegittimità o</i></p>
---	--

dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione") che hanno una evidente valenza onnicomprensiva, volta a coprire ogni possibile vizio";

sollecitando gli Uffici finanziari ad intervenire per modificare o annullare gli atti impositivi, rispetto alla totale chiusura registrata in passato, anche a fronte di evidenti illegittimità in danno del contribuente, anche per timore di incorrere in responsabilità erariale, laddove, attualmente:



*"l'art. 10-quater, comma 3, ha limitato la **responsabilità contabile**, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, alle ipotesi di dolo";*

e, soprattutto, ad esercitare il potere di autotutela quando il vizio dell'atto riversa i suoi effetti sia nei confronti del contribuente sia nei confronti dell'erario, come osservato in sentenza:



"È sufficiente considerare il caso dell'errore di calcolo che può risolversi in una determinazione eccessiva delle somme dovute dal contribuente, ma anche in un importo inferiore a quello che deve essere versato. Analogamente con riguardo all'errore sul presupposto d'imposta. L'errore, in questo caso, investe il fatto economico, ossia un elemento diverso a seconda delle imposte o, comunque, anche in relazione alla medesima imposta, un elemento suscettibile di vario e differenziato apprezzamento per entità e tipologia di vicenda economica, con evidenti ricadute di ampia portata. La genericità dell'espressione, del resto, è idonea a ricomprendere in sé tendenzialmente ogni ipotesi di illegittimità dell'imposizione".

Le modifiche intervenute, seppur accompagnate da importanti novità, frutto anche del recepimento di indicazioni contenute nella sentenza n. 181/2017 della Corte Costituzionale, si pongono in sostanziale continuità con il precedente assetto normativo.

Sicché, l'esercizio, anche reiterato, dell'autotutela tributaria, in termini di riesame di un atto illegittimo al fine del suo annullamento, sostituzione, modifica o conferma, è possibilità che resta inalterata per il principio di perennità dell'azione, salvi solo i limiti derivanti dai termini di decadenza per l'esercizio delle attività di accertamento per i singoli tributi ovvero dall'avvenuto passaggio in giudicato di sentenza favorevole all'Amministrazione Finanziaria.

La recente riforma, però, con la previsione dei casi di **autotutela obbligatoria**, ha introdotto un vero e proprio dovere al suo esercizio (anche in presenza di situazioni in cui l'illegittimità determini un pregiudizio per l'erario), mitigando quella discrezionalità che ha sempre e solo caratterizzato tale azione.

5. I vizi rilevanti per l'esercizio del potere di autotutela

La prima questione devoluta all'Organo nomofilattico riguarda l'esatta individuazione dei vizi dell'atto per l'esercizio del potere di autotutela tributaria.

Al riguardo, le Sezioni Unite nella sentenza n. 30051/2024 hanno affermato il seguente **principio di diritto**:



"in tema di accertamento tributario, il **potere di autotutela tributaria**, le cui forme e modalità sono disciplinate dall'art. 2-quater, comma 1, D.L. n. 564 del 1994, conv. dalla legge n. 656 del 1994 e dal successivo D.M. n. 37 del 1997, di attuazione, e, con decorrenza dal 18 gennaio 2024, dagli artt. 10-quater e 10 quinquies, legge n. 212 del 2000, 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".

Tale principio è stato elaborato dalla Corte muovendo dalla considerazione che il potere di autotutela trae il suo fondamento dall'originario potere impositivo e che, dunque, l'Amministrazione Finanziaria, in sede di autotutela, ha la medesima posizione rispetto al primo atto (originario), in quanto, dovrà, in fatto ed in diritto, effettuare sempre una valutazione in base alla quale l'atto viene annullato, sostituito o modificato (o convalidato), rispettando tutti gli elementi formali e strutturali dell'atto impositivo originario.

Per meglio dire, in sede di autotutela non viene esercitata una nuova azione accertativa, che resta sempre e soltanto quella originaria, ancorata agli elementi di fatto ed ai presupposti di diritto esistenti al momento del primo atto, ma vengono solo eliminati i vizi che inficiano il provvedimento emesso, anche alla luce dell'interpretazione sistematica e congiunta del nuovo art. 9-bis, L. n. 212/2000 ("*Divieto di bis in idem nel procedimento tributario*") e del novellato art. 7, co. 1-bis, L. n. 212/2000, a mente del quale



"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".

Inoltre, sia la casistica previgente sia la disciplina dettata dalla recente riforma non delimitano la tipologia di **vizi** rilevabili, annoverando sia quelli **formali** (es. errore di calcolo, errore di persona, errata indicazione aliquote) che quelli **sostanziali** (es. errore sul presupposto impositivo). Né si può ritenere che sia prefigurabile una diversa soluzione, ossia che, in caso di errori in danno del contribuente, assumano rilievo entrambe le categorie di vizi, mentre, per gli errori che si traducano in un danno per l'erario, possano assumere rilevanza solo gli errori cd. formali o procedurali.

Pertanto, ai fini dell'autotutela sostitutiva rilevano sia i **vizi formali** che quelli **sostanziali**.

6. L'autotutela in *malam partem* e gli interessi tutelati

Nell'autotutela sostitutiva in *malam partem* viene accertato un maggior imponibile in pregiudizio del contribuente rispetto l'originario atto.

Tale possibilità è codificata sia dall'art. 2, D.M. n. 37/1997 (oggi abrogato) sia dall'art. 10-*quater*, L. n. 212/2000, posto che la normativa non opera alcuna distinzione tra atti in **bonam partem** (che persegue l'interesse del contribuente alla giusta imposizione rispetto alla propria capacità contributiva, sovrapponibile all'interesse pubblico alla corretta esazione) o in *malam partem*.

Quando l'atto sostituito in autotutela determina un aggravamento del trattamento impositivo, gli interessi coinvolti si articolano in termini differenti, sicché la posizione di interesse del contribuente non solo non si può fondare sul principio di capacità contributiva ma è, per questo aspetto, recessiva rispetto a quella dell'erario, ancorata all'interesse alla corretta (e doverosa) esazione ed al dovere generale del contribuente di concorrere alla spesa pubblica ex artt. 2 e 53, Cost..

Inoltre, il potere di procedere in via di autotutela sostitutiva, in *bonam o in malam partem*, trova come corrispettivo omologo il diritto del contribuente, in caso di errori e/o omissioni nelle dichiarazioni fiscali, di emendare le dichiarazioni stesse; attività che può essere realizzata ai sensi dell'art. 8, co. 2, D.P.R. n. 322/1998, se diretta ad evitare un danno alla Pubblica Amministrazione, ovvero ai sensi dell'art. 8, co. 2-bis, cit., se relativa ad un danno per il contribuente.

Pertanto, anche l'esercizio del potere di autotutela in *malam partem* è ammissibile e compatibile con l'ordinamento costituzionale e tributario vigente.

7. Autotutela sostitutiva ed accertamento integrativo

Chiariti gli aspetti dell'**autotutela sostitutiva in malam partem**, le Sezioni Unite, nella sentenza n. 30051/2024, si soffermano anche sul rapporto con l'**accertamento integrativo**, figura analoga che, per la sua operatività, richiede l'esistenza di nuovi elementi non conosciuti al momento dell'emissione del primo atto impositivo.

Come riportato nell'ordinanza interlocutoria n. 33665/2023 di rimessione, secondo un orientamento minoritario, le condizioni per l'accertamento integrativo devono sussistere anche rispetto all'autotutela sostitutiva quando da essa consegua un maggior imponibile in pregiudizio del contribuente.


Tale tesi, però, non è stata condivisa dalle Sezioni Unite nella pronuncia in commento. Questo il **principio di diritto** formulato:



"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, previsto dagli artt. 43, quarto comma (ora terzo), D.P.R. n. 600 del 1973 e 57, quarto comma, D.P.R. n. 633 del 1972, 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".

A tale lucida conclusione, l'Organo nomofilattico è giunto analizzando i due diversi istituti e ravvisando la loro netta differenza nei seguenti aspetti:

	<p><i>"Quanto all'autotutela sostitutiva:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><i>• è un procedimento di secondo grado che si fonda sull'esistenza di un primo atto, di cui è rilevata e valutata l'illegittimità;</i><i>• gli elementi di fatto e diritto posti a fondamento del primo atto sono quindi rivalutati ex novo ed ex post, ma in maniera diversa da quella originaria;</i><i>• in dipendenza di ciò, il primo atto deve essere espressamente annullato e sostituito con quello nuovo;</i><i>• il potere di autotutela non è destinato a consumarsi fino a che non siano maturati i termini di decadenza;</i> <p><i>Quanto all'accertamento integrativo:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><i>• presuppone che il primo atto sia valido ed efficace, destinato a permanere inalterato non ponendosi, neppure in astratto, l'esigenza di una rivalutazione degli elementi di fatto e diritto in base ai quali è stato emesso;</i><i>• presuppone l'esistenza del primo atto solamente al fine di poterne evidenziare gli elementi di novità sopravvenuti - da individuare specificamente nella relativa motivazione - che giustificano il potere di procedere ad un nuovo accertamento;</i><i>• è sempre un procedimento di primo grado poiché si fonda sulla rilevata esistenza di nuove circostanze, non conosciute in precedenza, così come l'originario potere di accertamento;</i><i>• da tutto ciò risulta legittimato il (nuovo) esercizio del potere impositivo, altrimenti non consentito." (Cass., S.U., n. 30051/2024).</i>
---	--

Ne consegue che, il tratto qualificante dell'**autotutela sostitutiva** è costituito dalla valutazione di un **atto illegittimo**, che viene posto nel nulla e sostituito sulla base dei medesimi elementi già considerati, mentre il tratto qualificante dell'**accertamento integrativo**, invece, è la **sopravvenienza di elementi nuovi e non conosciuti** rispetto all'originario accertamento, che permettono l'adozione di un nuovo atto impositivo che si affianca e si aggiunge a quello originario.


Nonostante le apparenti affinità, pertanto, i due istituti sono strutturalmente e funzionalmente differenti e la circostanza che, in entrambi i casi - accertamento integrativo ed autotutela sostitutiva - possa derivare una maggiore imposizione costituisce un esito assimilabile solamente sul piano fenomenico, che, tuttavia, si fonda su presupposti e condizioni radicalmente diverse.

8. L'affidamento del contribuente

Infine, l'ultimo aspetto approfondito dalle Sezioni Unite, in contrapposizione all'interesse alla corretta esazione, ha riguardato il **legittimo affidamento del contribuente** rispetto l'esercizio dell'**autotutela sostitutiva in malam partem**.

Dopo aver analizzato la normativa di riferimento, soprattutto le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 219/2023 allo Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000) e dopo aver chiarito l'esatto significato dei termini quali "*collaborazione*" e "*buona fede*", la Suprema Corte ha, innanzitutto, chiarito che la mera - ed erronea - valutazione già operata dall'Amministrazione Finanziaria sugli elementi a fondamento dell'atto impositivo non è sufficiente a generare un legittimo affidamento del contribuente e l'errore dell'Ufficio è solo idoneo ad impedire l'applicazione delle sanzioni e degli interessi (v. art. 10, co. 2, L. n. 212/2000).

In conclusione, sul punto, è stato formulato il seguente **principio di diritto**:

	<p><i>"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" (Cass., S.U., n. 30051/2024).</i></p>
---	---

9. Conclusioni

Ebbene, alla luce dei principi di diritto sopra esposti, le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno rigettato entrambi i motivi di ricorso sollevati dal contribuente, ritenendo corretta la statuizione dei giudici del gravame e, di conseguenza, corretto l'operato dell'Amministrazione Finanziaria per aver legittimamente, da un lato, annullato, in sede di autotutela, l'originario avviso di accertamento in quanto viziato (nella specie, si è trattato di un errore, consistente nell'omissione di alcuni prelevamenti bancari non giustificati) e, dall'altro lato, emesso un nuovo atto impositivo, seppur di maggiore importo.

La sentenza n. 30051/2024, oggetto del presente commento, ha ribadito quanto già affermato dagli orientamenti giurisprudenziali maggioritari; pertanto, i principi di diritto espressi non rivestono carattere dirompente nell'applicazione delle norme tributarie, ma, certamente, offrono una esaustiva panoramica, fattuale e giuridica, dell'istituto dell'autotutela tributaria e degli istituti apparentemente affini, piuttosto utile alla luce dell'attuale riforma apportata dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 che ha abrogato l'art. 2-quater, D.L. n. 564/94 ed il D.M. n. 37/1997 ed ha introdotto gli artt. 10-quater ("*Esercizio del potere di autotutela obbligatoria*") (ipotesi tassative) e 10-quinquies ("*Esercizio del potere di autotutela facoltativa*"), Legge 27 luglio 2000, n. 212.