

COMMISSIONE ACCERTAMENTO

Accertamento Tributario: presupposti, casistiche, tecniche difensive e strumenti deflattivi

Convegno di formazione professionale continua

Roma 02 04 2025



Agenda

Introduzione e Coordinamento

Dott. Gianluca Marini - *Presidente Commissione Accertamento*

L'accertamento tributario: brevi cenni sull'istituto alla luce della Riforma tributaria ex D. Lgs. 219/2023 e D. Lgs. 13/2024

Dott. Goffredo Hinna Danesi - *Vice Presidente Commissione Accertamento*

Le novità in materia di accertamento: schema d'atto e accertamento in adesione

Dott. Goffredo Hinna Danesi - *Vice Presidente Commissione Accertamento*

Dott.ssa Debora Frezzini - *Componente Commissione Accertamento*

La «nuova» autotutela tributaria dalla Legge delega n. 111/2023 al D. Lgs. 219/2023

Avv. Pietro Rossomando - *Componente esterno Commissione Accertamento*

Punti fermi e criticità dell'autotutela tra giurisprudenza e prassi amministrativa

Avv. Pietro Rossomando - *Componente esterno Commissione Accertamento*

Conclusioni

Q&A

L'accertamento tributario: brevi cenni sull'istituto alla luce della Riforma tributaria ex D. Lgs. 219/2023 e D. Lgs. 13/2024

Goffredo Hinna Danesi, Vice Presidente della Commissione Accertamento, ODCEC Roma

Roma 02 04 2025



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

Con la dizione **Accertamento tributario** si intende quell'insieme di atti che la Pubblica Amministrazione compie per garantire il rispetto delle norme impositive in ambito tributario.

Il regime impositivo che caratterizza il nostro sistema tributario si basa sull' «autoliquidazione dei tributi», che si realizza attraverso la presentazione dei Modelli di Dichiarazione (sia per le imposte dirette che indirette) direttamente da parte del contribuente. In tale contesto, dunque, l'accertamento tributario ha un carattere eventuale e residuale.

Questo «Istituto» si caratterizza per una serie di attività che vengono espressamente previste ed elencate dall'art. 31 del DPR 600 del 1973 (***Attribuzioni degli Uffici delle imposte***), secondo cui:

*Gli uffici delle imposte **controllano** le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne **rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione** delle imposte o maggiori imposte dovute; **vigilano sull'osservanza degli obblighi** relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.*



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

Il **Dpr 600 del 1973** disciplina al Titolo IV la materia dell' «Accertamento e controlli» e più specificamente ricordiamo velocemente dappresso gli articoli di maggior interesse ivi contenuti, con le questioni in essi trattati.

- **Art. 31 attribuzioni degli uffici delle imposte**
- Art. 31 bis scambio di informazioni su richiesta
- Art. 31 bis1 strumenti di cooperazione amministrativa avanzata
- Art. 31 bis2 presenza negli uffici amministrativi e partecipazione alle indagini di funzionari di altri stati membri
- Art. 31 bis3 controlli simultanei
- Art. 31bis4 verifiche congiunte
- Art. 31 ter accordi preventivi per le imprese con attività internazionale
- Art. 31 quater rettifica in diminuzione del reddito per operazioni tra imprese associate
- **Art. 32 Poteri degli uffici**
- **Art. 33 Accessi ispezioni e verifiche (richiama art. 52 Dpr 633 del 1972)**
- Art. 34 ...
- Art. 35 ...
- Art. 36 comunicazione di violazioni tributarie



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

- Art. 36 bis liquidazione delle imposte
- Art. 36 ter controllo formale delle dichiarazioni
- **Art. 37 controllo delle dichiarazioni**
- Art. 37 bis ... (disposizioni antielusive)
- **Art. 38 rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche**
- Art. 38 bis Atti di recupero
- **Art. 39 Redditi determinati in base alle scritture contabili**
- **Art. 40 Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi dalle persone fisiche**
- Art. 40 bis Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale
- **Art. 41 Accertamento d'ufficio**
- Art. 41 bis Accertamento parziale in base agli elementi segnalati dall'Anagrafe Trib
- Art. 41 ter accertamento dei redditi dei fabbricati
- **Art. 42 Avviso di accertamento**
- **Art. 43 Termine per l'accertamento**



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

ATTRIBUZIONI DEGLI UFFICI DELLE IMPOSTE

Art. 31

Attribuzioni degli Uffici delle imposte

Gli uffici delle imposte

- ✓ *controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta,*
- ✓ *ne rilevano l'eventuale omissione*
- ✓ *e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute;*
- ✓ *vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi;*
- ✓ *provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente.*

Per le finalità di cui al primo comma, l'Amministrazione finanziaria svolge le opportune attività di analisi del rischio.

La competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

ATTRIBUZIONI DEGLI UFFICI DELLE IMPOSTE

Art. 31

Attribuzioni degli Uffici delle imposte

La norma in oggetto estrinseca quindi quelli che sono i caratteri tipici dell'azione amministrativa dell'ufficio che

- ✓ *Ha il potere di modificare unilateralmente la posizione giuridica del contribuente potendo modificare la sua dichiarazione, in sede di liquidazione e/o accertamento, o comunque accertando il reddito in caso di omissione (tale attività si estrinseca in una attività classica di accertamento e/o rettifica);*
- ✓ *Ha il potere di riesame dei propri atti, connotati dalla possibilità di modificarli od annullarli;*
- ✓ *Ha il potere di esecuzione dell'atto in quanto quelli non impugnati vengono iscritti a ruolo per procedere con la riscossione od anche l'esecuzione se l'adempimento non avviene spontaneamente.*



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

ATTIVITA' DEGLI UFFICI

L'azione dell'Ufficio si caratterizza quindi per la presenza di DUE FASI:

1. la raccolta di elementi probatori (tramite poteri istruttori)
2. la fase della rettifica

La prima fase può essere svolta indifferentemente dagli uffici dell'[Agenzia delle entrate](#) o dalla [Guardia di Finanza](#). Essa prevede l'utilizzo dei seguenti **poteri istruttori (art. 32)** quali:

- a. inviti ai contribuenti a fornire dati o notizie, inclusa l'esibizione delle scritture contabili obbligatorie;
- b. invio di questionari (anche riguardanti notizie nei confronti di altri contribuenti);
- c. richieste ad altre amministrazioni dello Stato e riscontro con i dati in Anagrafe tributaria;
- d. richiesta al contribuente o direttamente agli intermediari finanziari, di dati, notizie e documenti sui rapporti intrattenuti o su operazioni effettuate (tali richieste devono essere preventivamente autorizzate dal direttore regionale o dal direttore centrale accertamento dell'Agenzia delle Entrate o dal comandante regionale della Guardia di Finanza);
- e. accessi, ispezioni e verifiche dei luoghi nei quali il contribuente svolge la propria attività (con rinvio disposto dall'art. 33 del dpr 600/73 alle prescrizioni di cui all'art. 52 del dpr 633/72;
- f. altro



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

ATTIVITA' DEGLI UFFICI

Art. 33 DPR 600/73 e Art. 52 DPR 633/72

Accessi, ispezioni e verifiche

Le attività istruttorie, sia se svolte dalla Guardia di Finanza, che svolte direttamente dall'ufficio, si concludono con il cosiddetto [processo verbale di constatazione](#), (PVC), che descrive le operazioni compiute e le eventuali violazioni riscontrate.

Gli uffici dunque possono richiedere l'esibizione di documenti ma possono anche disporre l'accesso nei locali destinati all'esercizio dell'attività per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche.

L'ispezione documentale si estende a tutti i libri e documenti (compresi quelli la cui tenuta non è obbligatoria) che si trovano nei locali, o che sono accessibili tramite apparecchiature informatiche installate nei locali.

I documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i documenti.

Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute.



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

POTERI DEGLI UFFICI

Art. 37 DPR 600/73

Controllo delle dichiarazioni

Ricordiamo che la **Liquidazione delle imposte** è disciplinata dall'**art. 36 bis** e che invece per il **Controllo formale delle dichiarazioni l'art. 36 ter** prescrive che gli uffici procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate (sulla base di criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze) e che l'esito del controllo formale è comunicato con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica.

Controllo delle dichiarazioni L'art. 37 del DPR 600/73 introduce il tema delle **attività di controllo ai fini degli accertamenti che potranno essere in rettifica** (delle dichiarazioni presentate) **o d'ufficio** (nei confronti di coloro che le hanno omesse).

Gli uffici delle imposte procedono, sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze tenendo anche conto delle loro capacità operative, al controllo delle dichiarazioni e alla individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione sulla scorta dei dati e delle notizie acquisiti ai sensi dei precedenti articoli e attraverso le dichiarazioni previste negli artt. 6 e 7, di quelli raccolti e comunicati dall'anagrafe tributaria e delle informazioni di cui siano comunque in possesso.



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

POTERI DEGLI UFFICI

Art. 38 DPR 600/73

Rettifica delle dichiarazioni delle persone fisiche

Le dichiarazioni presentate dalle **persone fisiche** non percettrici di redditi determinati in base a scritture contabili, possono essere, sulla base di criteri selettivi, oggetto di un controllo di tipo sostanziale.

I diversi metodi di accertamento sono:

- **Accertamento analitico** (art. 38 c. 1 e 2) che comporta la rettifica delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione.
- **Accertamento analitico induttivo** (art. 38 c. 3) che interviene quando l'incompletezza, la falsità e l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione si desumono dalla dichiarazione stessa, dal confronto con le dichiarazioni relative ad anni precedenti e da altri dati e notizie. In tal caso la rettifica avviene anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.
- **Accertamento sintetico** (art. 38 c. 4, 5, 6, 7 e 8) che si applica quando il tenore di vita delle persone fisiche soggette a controllo lascia presumere una maggior capacità reddituale rispetto a quella oggetto di «dichiarazione».



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

POTERI DEGLI UFFICI

Art. 39 DPR 600/73

Redditi determinati in base alle scritture contabili

L'art. 39 in sintesi regola le seguenti fattispecie:

- Accertamento analitico contabile (art. 39 c. 1 lett. a, b, c) è un metodo che gli Uffici utilizzano per rideterminare il reddito del contribuente quando non sussistono i presupposti per l'utilizzo dei successivi due metodi. In tal caso il metodo in oggetto si basa comunque sulla contabilità ufficiale del contribuente e consiste di fatto nella rettifica di uno o più elementi rilevanti nella determinazione del reddito (si pensi all'inesatta applicazione delle disposizioni di cui alla determinazione del reddito contenute nel DPR 917 del 1986);
- Accertamento analitico – induttivo (art. 39 c. 1 lett. d) interviene in presenza di attività non dichiarate, inesistenza di passività dichiarate o più in generale incompletezza, falsità e inesattezza degli elementi indicati in dichiarazione e nelle scritture contabili. In tal caso l'ufficio può ricostruire il reddito anche sulla base di presunzioni semplice, purché gravi, precise e concordanti;
- Accertamento induttivo (art. 39 c. 2) che ricorre nelle ipotesi più gravi di sottrazione dei libri contabili ovvero di scritture contabili inattendibili. Trattasi di un metodo «eccezionale», meno garantista, che evidentemente consente una minor possibilità di interlocuzione con il contribuente



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

POTERI DEGLI UFFICI

Art. 40 DPR 600/73

Rettifica delle dichiarazioni dei redditi dei soggetti diversi dalle persone fisiche

Alla rettifica delle dichiarazioni presentate dai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche si procede con unico atto agli effetti di tale imposta e dell'imposta locale sui redditi, con riferimento unitario al reddito complessivo imponibile ma tenendo distinti i redditi fondiari.

Per quanto concerne il reddito complessivo imponibile si applicano le disposizioni dell'articolo 39 relative al reddito d'impresa, con riferimento al bilancio o rendiconto e se del caso ai prospetti di cui all'art. 5 e tenendo presenti, ai fini della lettera b) del secondo comma dell'art. 39, anche le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, concernenti la determinazione del reddito complessivo imponibile.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

POTERI DEGLI UFFICI

Art. 41 DPR 600/73

Accertamento d'ufficio

Gli uffici procedono **all'accertamento d'ufficio** nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle ai sensi delle disposizioni del Titolo I.

In tali ipotesi l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere anche dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

ELEMENTI DELL'ACCERTAMENTO

Art. 42 DPR 600/73

Avviso di accertamento

Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere notificati e sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate ... , e deve essere motivato ... con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

L'accertamento e' nullo se l'avviso non reca gli elementi essenziali sopra indicati.



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

TERMINI

Art. 43 DPR 600/73

Termini per l'accertamento

Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento ... nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

LA RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE ITALIANO

Con la legge n. 111 del 2023 è stata conferita al Governo la delega per la riforma del sistema fiscale italiano e nel corso del 2023 e 2024 sono stati emanati 15 schemi di decreto legislativo in attuazione dell'articolo 1 della delega medesima.

Inoltre la Riforma ha dato luogo anche a 4 schemi di decreto legislativo aventi ad oggetto la compilazione di testi unici, in attuazione della delega contenuta all'articolo 21 della medesima legge.

Tra questi, assumono particolare rilievo, per i fini che qui interessano:

- Il D. Lgs. N. 219 del 30 dicembre 2023 - *Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente* - il cui preambolo richiama espressamente la L. n. 111, art. 4 e 17 c. 1 lett. b, recanti rispettivamente i principi ed i criteri direttivi per la revisione dello statuto del contribuente e l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio;
- Il D. Lgs. N. 13 del 22 febbraio 2024 - *Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale* – (come anche integrato e corretto dal D. Lgs. N. 108 del 5 agosto 2024) il cui preambolo richiama espressamente la L. n. 111, art. 17, recante i principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

LA RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE ITALIANO

L'art. 4 della legge n. 111 del 2023 più in particolare indica i principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto del contribuente, prevedendo, tra l'altro, che:

*Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i **seguenti principi e criteri direttivi specifici** per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, **le cui disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria:***

- a) **rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi**, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa;
- b) valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto;
- c) **razionalizzare la disciplina dell'interpello**, ...
- d) **disciplinare l'istituto della consulenza giuridica**, distinguendolo dall'interpello e prevedendone presupposti, procedure ed effetti, assicurando che non ne derivino nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica;
- e) **prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti** del procedimento tributario
- f) **prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità**;
- g) prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione;



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

LA RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE ITALIANO

Del pari, l'**art. 17 della legge n. 111 del 2023** più in particolare indica i ***Principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo*** prevedendo, tra l'altro, che:

Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dell'attività di accertamento, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali:

- a) semplificare il procedimento accertativo, anche mediante l'utilizzo delle tecnologie digitali ...;
- b) **applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio**, a pena di nullità, ... e **prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario**, secondo le seguenti caratteristiche:
 - 1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
 - 2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;
 - 3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;
 - 4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, c. 7, della cit L. n. 212 del 2000;
- c)

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

Il D. Lgs 219 del 30 dicembre 2023 Si compone di 3 articoli ed interviene a modificare ed integrare lo Statuto del Contribuente.

Come già osservato, il D. Lgs 219/2023, sin dalle «proprie premesse», richiama «i principi» (che qui interessano) già espressi dalla legge quadro della Riforma tributaria (L. 111/2023) riferiti appunto a:

- criteri per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente
- e applicazione generalizzata del principio del contraddittorio.

In tal senso l'art. 1 lett. e) del D. Lgs. 219/23 in esame prevede che (nello Statuto del Contribuente) dopo l'articolo 6, è inserito il seguente:

«Art. 6-bis (Principio del contraddittorio).



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

«Art. 6-bis (Principio del contraddittorio)

1. Salvo quanto previsto dal comma 2, **tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo** ai sensi del presente articolo.

2. ...

3. **Per consentire il contraddittorio**, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, **lo schema di atto** di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

4. **L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.»;**



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

ELEMENTI CARATTERIZZANTI IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

1. **OGGETTO:** *tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria (eccezione del comma 2)*
2. **PROCEDIMENTO:** *sono preceduti da un **contraddittorio informato ed effettivo***
3. **MODALITA' ATTUATIVA:** ***per consentire il contraddittorio**, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, **lo schema di atto***
4. ***L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere;***



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

ELEMENTI CARATTERIZZANTI IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

Alla base di tale principio vi è la notifica dello «Schema d'atto», vale a dire di un documento attraverso cui l'ufficio inizia un procedimento di ACCERTAMENTO basato su di un dialogo «costruttivo», «collaborativo», di scambio ulteriore (rispetto a quelli già in possesso dell'ufficio) di documenti, informazioni, valutazioni ed anche all'occorrenza perizie, che consentano alla parte di spiegare o contestare il punto di vista o l'assunto manifestato dall'Ufficio nella MOTIVAZIONE del proprio atto.

Concretamente uno SCHEMA d'ATTO potrà quindi essere conseguente ad una attività di indagine, verifica o raccolta documenti già nota e conosciuta dal contribuente (si pensi allo SCHEMA d'ATTO conseguente ad un PVC); oppure potrà scaturire da un'attività di accertamento che consegue ad una mera attività ricognitiva di atti o fatti o verifiche fino a quel momento sconosciuti al contribuente (si pensi ad esempio ad uno SCHEMA d'ATTO frutto di un accertamento IMU derivante da un omessa presentazione di una dichiarazione e/o di un pagamento del tributo).

Cambia dunque il modo di lavorare e interagire tra le parti e ciò scaturisce da un «**dialogo preventivo**».



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

QUALI SONO GLI ATTI INTERESSATI DAL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

La norma ci dice che, salvo quanto previsto dal comma 2 dell'art. 6 bis, ***tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo***

Dunque alla base di tale principio vi è la corretta identificazione di quali siano gli atti impugnabili rientranti nel perimetro di riferimento.

Il comma 2 del medesimo art. 6 bis esclude esplicitamente da tale «tutela» gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

CHI SONO I SOGGETTI CHE BENEFICIANO DELLO SCHEMA D'ATTO

La platea di soggetti tenuti a rispettare tale istituto è ampia e comprende la persona fisica, l'imprenditore, il professionista, le società di persone e di capitali e più in generale tutti i soggetti che potrebbero ricevere un avviso di accertamento e qualsiasi altro atto, di tipo fiscale-tributario emesso dall'Amministrazione, nelle sue varie ramificazioni.



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

QUALI SONO I MEZZI DI DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Gli strumenti possono molti e diversi anche in relazione al soggetto che riceve lo SCHEMA D'ATTO e dunque una **società** potrà produrre fatture, libri contabili e societari, atti notarili, bilanci, documenti contabili, scritture private, atti giudiziari, o amministrativi, perizie ecc.; analogamente una **persona fisica** potrà produrre atti notarili, testamenti, scritture private, donazioni, conferimenti di incarico per cessioni o locazioni di immobili, perizie o qualsiasi altro documento utile o necessario a giustificare la propria difesa.

In tal senso potranno essere utili oltre che **perizie asseverate da un professionista** iscritto ad un albo professionale, anche dei “**pareri pro veritate**” o **consulenze tecniche** che analizzino o forniscano soluzioni a problemi tecnici o giuridici.

L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

IL TERMINE DI 60 GIORNI E LA RICHIESTA DI ACCESSO AGLI ATTI

La norma prevede che il contribuente possa presentare eventuali controdeduzioni (con eventuale documentazione allegata) entro un termine assegnato che non potrà essere inferiore a 60 giorni e che «l'ATTO» non potrà essere adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo (peraltro motivando in relazione alle controdeduzioni presentate). Quindi, l'ufficio, in ottemperanza al principio del contraddittorio, dovrà valutare quanto prodotto dalla parte solo allo spirare di tale periodo.

Restano dei dubbi circa la corretta interpretazione/applicazione della norma nella parte in cui tale termine non spiega chiaramente come gli stessi dovrebbero decorrere nell'ipotesi di «accesso agli atti», posto che il ricorso da parte del contribuente a tale facoltà potrebbe creare un disallineamento rispetto ai termini indicati dalla norma stessa, con il rischio che possa rimanere preclusa al contribuente la possibilità di esplicitare compiutamente il diritto di difesa.



L'ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

COSA PUO' SUCCEDERE SUCCESSIVAMENTE AL DECORSO DEL TERMINE DI 60 GIORNI

Durante il decorso del periodo il contribuente ha l'opportunità di accedere agli atti, e dunque di acquisire documenti di cui potrebbe non essere a conoscenza, e di spiegare le proprie ragioni in merito alle contestazioni mosse. In tal caso, pare evidente che l'Ufficio potrebbe accogliere (in tutto o in parte) i rilievi presentati dalla parte e dunque rinunciare (in toto o comunque parzialmente) a proseguire la propria azione, o comunque correggerla, come potrebbe invece rigettare tali osservazioni, nel qual caso insisterà nella propria azione avendo cura di ben motivare in relazione a quanto controdedotto dalla parte.

Da ultimo va altresì considerata l'ipotesi in cui il contribuente ritenga, anche quale propria scelta strategica, di non instaurare alcun «contraddittorio» e dunque rinunci a presentare le proprie controdeduzioni. In tal caso sarà dunque evidente che il procedimento accertativo proseguirà sulla base delle medesime motivazioni esplicate nello Schema d'Atto e basato sulla medesima documentazione già acquisita dall'Ufficio.



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



**FONDAZIONE
TELOS**
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

LE NOVITÀ IN MATERIA DI ACCERTAMENTO: SCHEMA D'ATTO E ACCERTAMENTO IN ADESIONE

Goffredo Hinna Danesi, Vice-Presidente della Commissione Accertamento, ODCEC Roma

Debora Frezzini - Componente Commissione Accertamento, ODCEC Roma

Roma 02/04/2025

Accertamento con adesione - Definizione

L'accertamento con adesione è uno *strumento deflattivo* del contenzioso tributario che permette sia all'Ufficio che al Contribuente di formulare un accordo prima che venga instaurato il contenzioso.

- Consente al contribuente e all'Agenzia delle Entrate di trovare un accordo sugli imponibili accertati.
- Ambito applicativo: Applicabile a imposte sui redditi, IVA, successioni, donazioni, registro, ipotecaria e catastale - dal 30.4.2024 anche per gli avvisi di recupero dei crediti di imposta
- Beneficio per il contribuente: riduzione delle sanzioni a 1/3 dei minimi edittali.

Accertamento con adesione - Definizione

- Versamenti rateali: 8 o 16 rate trimestrali senza la prestazione di garanzie (no se si tratta di avvisi di recupero dei crediti di imposta)
- Compensazione: ammessa (no se si tratta di avvisi di recupero dei crediti di imposta)
- Adesione parziale: non ammessa
- Negoziazione della pretesa: Ammessa

L'adesione non pregiudica la difesa su accertamenti relativi a diverse imposte o a diversi anni d'imposta (C.T. Reg. Perugia 3.2.2010 n. 19/2/10).



Accertamento con adesione - Modifiche

Art. 1 c. 1 del D. Lgs. 218/97, modificato dal D. Lgs 13/2024

Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale

Art. 1 Definizione degli Accertamenti

1- L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché il recupero dei crediti indebitamente compensati non dipendente da un precedente accertamento, possono essere definiti con adesione del contribuente.

2 - L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti.

2 bis - Lo schema di atto, comunicato al contribuente ai fini del contraddittorio preventivo previsto dall'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, reca oltre all'invito alla formulazione di osservazioni, anche quello alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, in luogo delle osservazioni. L'invito alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione è in ogni caso contenuto nell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero nell'atto di recupero non soggetto all'obbligo del contraddittorio preventivo.

Accertamento con adesione - Modifiche

Art. 1 c. 1 del D. Lgs. 218/97, modificato dal D. Lgs 13/2024

Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale

- Si applicano con riferimento agli atti emessi dal 30.04.2024
- Il D. Lgs. 13/2024 ha modificato varie norme del D. Lgs. 218/97, in modo da rendere coerente l'accertamento con adesione con l'obbligo del contraddittorio preventivo previsto dall'art. 6-bis della L. 212/2000.
- Diversa procedura: **atti soggetti a contraddittorio preventivo VS atti esclusi da contraddittorio preventivo**

Atti soggetti a contraddittorio preventivo

Per gli atti soggetti al contraddittorio preventivo di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000, l'ente impositore, in ogni fattispecie e per qualsiasi imposta anche se c'è stato il verbale di constatazione, **deve, a pena di annullabilità, mettere a disposizione del contribuente uno schema di provvedimento.** Il contribuente, ricevuto lo schema, ha 60 giorni per presentare deduzioni difensive che devono essere vagliate dall'ente impositore.

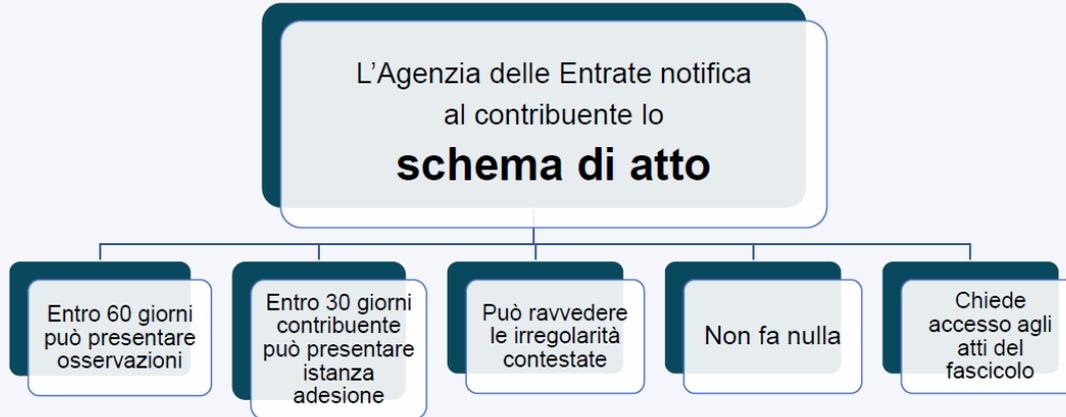
Pertanto, a partire dagli schemi di provvedimento emessi dal 30.4.2024, **dovrà essere presente l'invito alla formulazione della domanda di adesione**, che, se presentata, dà il via alla relativa procedura che sarà alternativa al contraddittorio preventivo.



Atti soggetti a contraddittorio preventivo - Procedura

 **Telefisco 2025**
SCHEMA DI ATTO

Il Sole
24 ORE  **24 ORE**
PROFESSIONALE



Se dalla data di scadenza dei 60 giorni decorrono meno di 120 giorni al termine ordinario decadenza, c'è la proroga al 120° giorno successivo



Atti soggetti a contraddittorio preventivo - Procedura

Dal combinato disposto dell'art. 6-bis c. 3 della L. 212/2000 con gli artt. 1 c. 2-bis e 6 c. 2-bis del DLgs. 218/97 si desume che il contribuente, ricevuto lo SCHEMA D'ATTO, può alternativamente:



1- presentare le **deduzioni difensive** entro 60 giorni: inizia il confronto tra le parti che potrebbe condurre anche all'archiviazione della pratica

2- formulare **istanza di adesione** entro 30 giorni, nel qual caso ci sarà l'invito di cui all'art. 5 del DLgs. 218/97

Atti soggetti a contraddittorio preventivo - Alternativa 1

L'Agenzia delle Entrate comunica lo
schema d'atto



Entro 60 giorni vengono presentate le
osservazioni ed inizia il confronto tra le parti

L'Ufficio ridetermina la
pretesa e si può
procedere con un
possibile ravvedimento

Le parti si accordano per
procedere con l'adesione

L'Ufficio non modifica nulla
e quindi notifica l'avviso di
accertamento, con richiesta
di **adesione** entro 15 giorni*

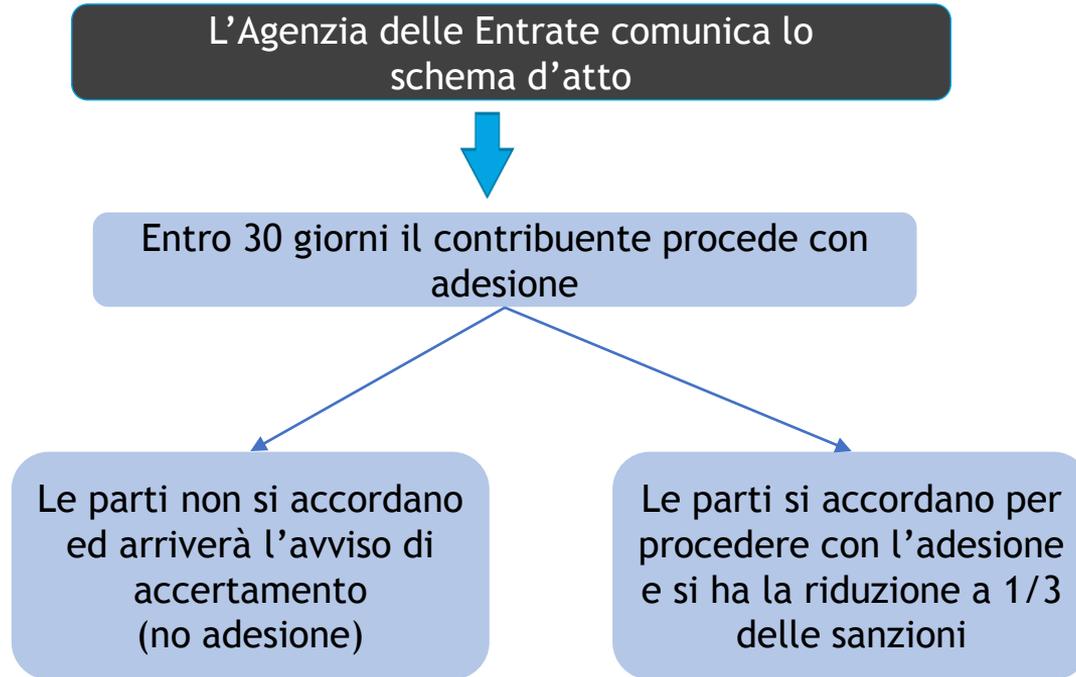


Atti soggetti a contraddittorio preventivo - Alternativa 1

L'Ufficio non modifica nulla e quindi notifica l'avviso di accertamento, con richiesta di **adesione** entro 15 giorni*

*Però, l'Ufficio «non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni presentate dal contribuente, ai sensi del suddetto articolo 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000, e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'avviso di accertamento o rettifica» (art. 7 co. 1-quater del D.Lgs. 218/97).

Atti soggetti a contraddittorio preventivo - Alternativa 2



Atti soggetti a contraddittorio preventivo - Alternative ulteriori

L'Agenzia delle Entrate notifica lo
schema d'atto

1. Il contribuente procede con il ravvedimento
2. Il contribuente chiede l'accesso agli atti del fascicolo (**tema aperto: termini**)
3. Non fa nulla e gli verrà notificato l'avviso di accertamento a cui potrà presentare adesione o ricorso

TEMI APERTI

- Termine dei 60 giorni per presentazione delle deduzioni
- Possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso

Atti esclusi dal contraddittorio preventivo

Per effetto dell'art. 6-bis c. 2 della L. 212/2000, il diritto al contraddittorio non sussiste per i seguenti atti:

- Automatizzati
- Di pronta liquidazione
- Di controllo formale delle dichiarazioni (ex art. 36-ter DPR 600/73)

L'individuazione specifica degli atti esclusi da contraddittorio figura nel **DM 24.4.2024**, il cui contenutosi riepiloga in forma tabellare* tenendo anche in considerazione quanto disposto dall'art. 7-bis del DL 39/2024 conv. L. 67/2024.

**fonte Eutekne*



Atti esclusi dal contraddittorio preventivo

Atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati (art. 2 del DM 24.4.2024)

Norma	Fattispecie	Note
Art. 25 del DPR 602/73	Cartella di pagamento	Non rileva l'origine del ruolo (accertamento, dichiarazione, sentenza)
Art. 50 del DPR 602/73	Intimazione di pagamento	-
Art. 86 del DPR 602/73	Fermo di beni mobili registrati	-
Art. 77 del DPR 602/73	Ipoteca esattoriale	-
-	Ogni atto emesso da Agenzia delle Entrate-Riscossione	Si può trattare dei vari solleciti previsti dalla legge, o del diniego di dilazione dei ruoli
Artt. 41-bis del DPR 600/73 e 54 co. 5 del DPR 633/72	Accertamenti parziali	Esclusi se scaturiscono esclusivamente dall'incrocio di dati (redditi non dichiarati soggetti a ritenuta; locazioni non dichiarate senza cessazione comunicata ai fini del registro)
Art. 38-bis del DPR 600/73	Avvisi di recupero dei crediti di imposta	Esclusi se scaturiscono esclusivamente dall'incrocio di dati; sempre esclusi se si tratta di crediti inesistenti (art. 7-bis del DL 39/2024)
Art. 29 del DL 78/2010	Atti di rideterminazione delle somme	Sistema degli accertamenti esecutivi (rideterminazione a seguito di sentenza o per decadenza da dilazione)
Vedasi l'art. 2 co. 1 lett. d) del DM 24.4.2024	Omesso, tardivo insufficiente versamento di tributi minori (tasse automobilistiche ad esempio)	
-	Avvisi di liquidazione per decadenza da agevolazioni fiscali per imposta di registro e ipocatastali	Prima casa, piccola proprietà contadina, piani urbanistici particolareggiati
Art. 12 del DL 70/88	Avvisi di liquidazione per imposta di registro e ipocatastali (valutazione automatica)	-
DLgs. 504/95	Avvisi di pagamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'accisa o imposta di consumo dovuta sulla base delle dichiarazioni, dei dati relativi alle contabilità e dei documenti di accompagnamento della circolazione	-
DLgs. 504/95	Avvisi di pagamento per indebita compensazione di crediti di accisa ovvero per omesso, insufficiente o tardivo versamento di somme e di diritti dovuti alle prescritte scadenze	-



Atti esclusi dal contraddittorio preventivo

Atti di pronta liquidazione (art. 3 del DM 24.4.2024)

Norma	Fattispecie	Note
Art. 36-bis del DPR 600/73	Liquidazione automatica della dichiarazione (comunicazioni bonarie)	-
Art. 1 co. 412 della L. 311/2004	Liquidazione di redditi soggetti a tassazione separata (comunicazioni bonarie)	-
Artt. 54-bis, 54-ter, 54-quater del DPR 633/72	Liquidazione automatica della dichiarazione e delle LIPE (comunicazioni bonarie)	-
Testi normativi di riferimento	Avvisi di liquidazione e di irrogazione sanzioni per omesso, insufficiente o tardivo versamento/registrazione/dichiarazione ai fini dell'imposta di registro, ipocatastali, tasse ipotecarie, tributi speciali, sostitutiva finanziamenti, successioni/donazioni	Si tratta in sostanza di quasi tutti gli avvisi di liquidazione, inclusi gli atti di contestazione di sole sanzioni
-	Avvisi di liquidazione e di irrogazione sanzioni per omesso, insufficiente o tardivo versamento/registrazione/dichiarazione ai fini dell'imposta sulle assicurazioni e dell'imposta di bollo	Inclusi gli atti di contestazione di sole sanzioni
DPR 115/2002	Inviti al pagamento e irrogazione sanzioni in tema di contributo unificato	Inclusi gli atti di contestazione di sole sanzioni



Atti esclusi dal contraddittorio preventivo

Controllo formale della dichiarazione (art. 4 del DM 24.4.2024)

Si tratta delle comunicazioni bonarie emesse ai sensi dell'art. 36-ter del DPR 600/73, scaturenti da controllo formale della dichiarazione.

Atti per i quali è già previsto un confronto tra le parti (art. 7-bis del DL 39/2024)

Sono esclusi dall'art. 6-bis della L. 212/2000 gli atti "per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente" (art. 7-bis co. 1 del DL 39/2024).



In pratica (CASO CONCRETO 1)

COMUNICAZIONE DELLO SCHEMA DI ATTO N. XXXXXXXXXXXXXXXX - Codice fiscale XXXXXXXXX - Articolo 6-bis, commi 1 e 3, della Legge 27 luglio 2000, n. 212

Gentile Contribuente,

in sede di controllo dei valori dichiarati per i beni e i diritti oggetto dell'atto pubblico ai rogiti dell' Avv. XXXXXX XXXXXX, Notaio in Roma, Repertorio n. XXX Raccolta n. XXX, del cinque del mese di luglio, registrato il 07/07/2022 presso l'Ufficio XXXXXXXXXXXXX al n. XXXXXX serie XX è stato valutato quanto di seguito illustrato.

Al fine di avviare e garantire lo svolgimento del contraddittorio informato ed effettivo previsto dall'articolo 6-bis, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, Le comunichiamo il presente schema di atto ai sensi del comma 3 del predetto articolo 6-bis.

Al riguardo La invitiamo a presentare allo scrivente Ufficio, entro il termine di 60 giorni dalla notifica del presente schema di atto, le eventuali osservazioni e controdeduzioni.

La informiamo che decorso il predetto termine, l'ufficio procederà all'adozione dell'atto impositivo nel rispetto dei termini di decadenza del potere di accertamento, tenendo conto delle osservazioni eventualmente pervenute e motivando con riferimento a quelle che l'ufficio ritiene di non accogliere. Se le osservazioni e le controdeduzioni da Lei presentate giustificano totalmente gli elementi di fatto e di diritto accertabili, l'ufficio disporrà l'archiviazione della Sua posizione.

In ogni caso, dopo la notifica dello schema di atto e prima della notificazione dell'atto impositivo, resta salva la facoltà di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con l'applicazione delle misure sanzionatorie ridotte.



In pratica (CASO CONCRETO 1 segue)

Resta ferma l'eventuale applicazione della proroga dei termini di decadenza (articolo 6-bis, comma 3, della l. n. 212/2000).

Inoltre, a seguito della notificazione dell'atto impositivo, adottato in esito alle osservazioni o al decorso del predetto termine, Lei potrà presentare l'istanza di accertamento con adesione nei quindici giorni successivi alla notifica articolo 12, comma 1-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218).

Resta salva la facoltà per le parti, laddove all'esito delle osservazioni emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento.

In alternativa alla presentazione delle osservazioni, Lei può formulare istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni dalla notifica dello schema di atto, indicando il Suo recapito, anche telefonico. L'Ufficio, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza, formulerà l'invito a comparire articolo 11 d.lgs. n. 218/1997, per l'instaurazione del contraddittorio. In caso di mancata partecipazione al contraddittorio o di mancata definizione dell'accertamento con adesione non potrà più essere presentata una ulteriore istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'atto impositivo articolo 12, comma 1-ter d.lgs. n. 218/1997.

La presentazione delle osservazioni, dell'istanza di accertamento con adesione o di accesso agli atti, ovvero di documenti potrà avvenire con le seguenti modalità:

1. via PEC al seguente indirizzo dell'Ufficio XXXXXXXXXXXXX;

Entro il termine di 60 giorni dalla notifica del presente schema di atto, è possibile presentare la richiesta per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

Il presente schema di atto non costituisce un atto impositivo, pertanto, lo stesso non è autonomamente impugnabile.



In pratica (CASO CONCRETO 2)

Gentile contribuente,

la informo che in relazione all'oggetto è in corso il procedimento di accertamento previsto dal comma 161 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296. □

In considerazione che l'atto che si prevede di emettere rientra tra quelli per i quali si applica la disciplina del contraddittorio preventivo, prevista dall'art. 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, in allegato si rimette lo schema di atto in attuazione di quanto stabilito dal comma 3 della predetta disposizione legislativa.

Nel termine perentorio di 60 giorni dalla notifica del presente schema di atto è possibile presentare osservazioni ovvero accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo.

In alternativa alle predette osservazioni, entro il termine perentorio di giorni 30 dalla notifica del presente schema di atto è possibile presentare istanza per la definizione con adesione della posizione tributaria in oggetto.

In ipotesi di mancata presentazione dell'istanza per la definizione con adesione della posizione tributaria in oggetto, la stessa può essere presentata anche entro 15 giorni dalla notifica dell'atto impositivo eventualmente emesso.

Le osservazioni, la richiesta di accesso ed estrazione della copia degli atti del fascicolo ovvero l'istanza per la definizione con adesione della posizione tributaria in oggetto devono essere trasmesse alla Società Aequa Roma S.p.A. attraverso il Servizio Online <https://supporto.aequaroma.it>, selezionando "Tributi e Contravvenzioni - Avvisi di Accertamento e Cartelle esattoriali - Accertamenti Aree Edificabili"

Decorso il predetto termine per la presentazione delle osservazioni, valutate le eventuali osservazioni presentate, il procedimento sarà concluso con l'archiviazione ovvero l'accoglimento delle osservazioni ovvero con l'adozione dell'atto impositivo; in quest'ultimo caso, saranno indicati i motivi del mancato accoglimento, totale o parziale, delle osservazioni offerte.

Qualora dalla valutazione delle osservazioni dovessero emergono i presupposti per l'accertamento con adesione, l'Ufficio potrà invitarla per valutare la possibilità di definire con adesione la posizione tributaria in oggetto.

Decorso il predetto termine di 30 giorni, in ipotesi di presentazione dell'istanza per la definizione con adesione della posizione tributaria in oggetto, l'Ufficio la inviterà per la conclusione del procedimento.

La informo, altresì, che:

- a seguito della notifica del presente schema di atto, come disposto dal comma 1 dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, non è possibile definire la propria posizione debitoria, afferente il tributo e l'annualità d'imposta in oggetto, a mezzo del ravvedimento operoso;
- qualora la scadenza del termine assegnato per la presentazione delle osservazioni fosse successiva a quella del termine decadenziale per la notifica dell'atto impositivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per la presentazione delle osservazioni e il predetto termine decadenziale dovessero decorrere meno di 120 giorni, tale ultimo termine sarà posticipato al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine fissato per la presentazione delle osservazioni.

Si allega schema di dettaglio.



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



**FONDAZIONE
TELOS**
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

***La «nuova» autotutela tributaria dalla Legge Delega n. 111/2023
al D.Lgs. n. 219/2023 (e n. 220/2023)***

***Punti fermi e criticità dell'autotutela tra giurisprudenza
e prassi amministrativa***

Avv. Pietro Rossomando, Commissione Accertamento, ODCEC Roma

Roma 02 04 2025



La «nuova» autotutela...

LEGGE DELEGA n. 111/2023

«Delega al Governo per la riforma fiscale»



ART. 4

(«Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente»)

Comma 1, n. 4, lett. h:

«**potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose**»



Principi e criteri direttivi per il
potenziamento dell'autotutela



1

Annullamento in caso di
errori manifesti anche in
caso di definitività
dell'atto

2

Impugnabilità del diniego
ovvero del silenzio di
autotutela

3

Limitazione della
responsabilità nel giudizio
amministrativo contabile
dinanzi alla Corte dei
conti per le sole
«**condotte dolose**»



LEGGE DELEGA n. 111/2023

ART. 4

(«Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente»)

Comma 1, n. 4, lett. h:

«potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose»

D.LGS. n. 219/2023

ART. 10-Quater

(«Esercizio del potere di autotutela obbligatoria»)

1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'**atto*** o dell'**imposizione***:

- a) errore di persona;
- b) errore di calcolo;
- c) errore sull'individuazione del tributo;
- d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- e) errore sul presupposto d'imposta;
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

2. L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo.

* Qualsiasi atto a mezzo del quale l'A.F. eserciti il proprio potere autoritativo con effetti natura patrimoniale pregiudizievoli per il Contribuente (ad es. anche l'atto di chiusura di una partita IVA).



D.LGS. n. 219/2023

ART. 10-Quater
(«Esercizio del potere di autotutela obbligatoria»)

1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- a) errore di persona;
- b) errore di calcolo;
- c) **errore sull'individuazione del tributo;**
- d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- e) errore sul presupposto d'imposta;
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.
- (...)



Abrogazione del precedente assetto normativo (art. 2-quater D.L. n. 564/1994 e D.M. 11 febbraio 1997, n. 37)

ART. 2 – D.M. n. 37/1997
(«Ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento»)

1. L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

- 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.



D.LGS. n. 219/2023

ART. 10-Quater

(«Esercizio del potere di autotutela obbligatoria»)

1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- a) errore di persona;
 - b) errore di calcolo;
 - c) **errore sull'individuazione del tributo;**
 - d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
 - e) **errore sul presupposto d'imposta;**
 - f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
 - g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.
- (...)



CIRCOLARE n. 21/E del 7 novembre 2024

In tale ipotesi potrebbero rientrare:

casi di **erronea applicazione di un'imposta** diversa da quella effettivamente dovuta:

- Es. errata applicazione del principio di alternatività IVA-registro;
- Es. imposta sulle donazioni – imposta di registro.



D.LGS. n. 219/2023

ART. 10-Quater
(«Esercizio del potere di autotutela obbligatoria»)

1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- a) errore di persona;
 - b) errore di calcolo;
 - c) errore sull'individuazione del tributo;
 - d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
 - e) errore sul presupposto d'imposta;**
 - f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
 - g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.
- (...)



- Ipotesi originariamente esclusa dalla prima bozza di decreto attuativo della Legge Delega;
- Rischio di incertezza nella individuazione delle fattispecie (il Contribuente può ricondurne fattispecie escluse!);
- Rischio di difficoltà applicative per evidente incertezza della formulazione:

CIRCOLARE n. 21/E del 7 novembre 2024

In tale ipotesi possono confluire :

- l'**errore logico**, qualora lo stesso determini una palese infondatezza dell'atto che si traduca nel ritenere indebitamente realizzato il presupposto d'imposta;
- la **doppia imposizione**, qualora sia espressamente vietata da una norma e la cui violazione determini la mancata realizzazione del presupposto d'imposta;
- la **sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni ed agevolazioni** qualora l'errore riguardi i presupposti per fruire delle predette deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi.



D.LGS. n. 219/2023

ART. 10-Quater
(«Esercizio del potere di autotutela obbligatoria»)

1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- a) errore di persona;**
- b) errore di calcolo;**
- c) errore sull'individuazione del tributo;**
- d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;**
- e) errore sul presupposto d'imposta;**
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;**
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.**

(...)



Possibile **intervento normativo** additivo che inserisca anche ulteriori ipotesi suggerite:

- dalla giurisprudenza di merito: **errore manifesto nella determinazione della base imponibile o dell'imposta** (cfr. CGT I° Caserta, 15.05.2024, n. 1902; CGT I° Salerno, 23.04.2024, n. 1791; CGT I° Verbania 19.04.2024, n. 23;
- dalla giurisprudenza di legittimità (Sezioni Unite): **omessa sottoscrizione, errata indicazione delle aliquote, mancato rispetto del termine ex art. 12, c. 7 L. n. 212/2000** (cfr. Cass. SS.UU., n. 30051/2024);
- dalla giurisprudenza di legittimità (Sezioni semplici): **giudicato esterno** in relazione a quanto disposto dall'art. 7-ter L. n. 212/2000: «*Gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono nulli se (...) adottati in violazione o elusione di giudicato (...)*» (cfr. Cass., 26.06.2023, n. 18241)(Es. cartella di pagamento non impugnata in contrasto con il giudicato intervenuto relativamente all'atto presupposto);
- dalla dottrina: laddove si suggerisce l'**applicazione diretta** dell'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000 (di prossimo vaglio della Corte Costituzionale per rinvio della CGT II° Piemonte, Ord. 10 marzo 2025), secondo cui: «*La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso (...)*» ha efficacia di giudicato nel processo tributario. **Contra**, da ultimo (anche se sul previgente regime), Cass., 26.03.2025, n. 7979 (atto impositivo definitivo a seguito di giudicato, successiva sentenza penale assolutoria non costituisce interesse generale per l'autotutela).



D.LGS. n. 219/2023

ART. 10-Quater
(«Esercizio del potere di autotutela obbligatoria»)

Abrogato il comma 1-bis dell'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 ai sensi del quale: **«Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato».**



Sospensione

Relazione illustrativa: il potere di autotutela «(...) *comprende ovviamente anche la sospensione o revoca*».



CIRCOLARE n. 21/E del 7 novembre 2024

- *Nonostante l'avvenuta abrogazione delle richiamate previsioni di cui all'art. 2-quater, tale esigenza non è venuta meno.*
- *Il potere di sospensione deve intendersi compreso in quello di disporre l'eventuale annullamento;*
- *In ogni caso, la sospensione disposta in sede di autotutela non comporta la sospensione dei termini processuali e l'atto eventualmente sospeso si continua a considerare legittimo e fondato fino all'eventuale accoglimento totale o parziale dell'autotutela.*



D.LGS. n. 219/2023

ART. 10-Quater («Esercizio del potere di autotutela obbligatoria»)

1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

- a) errore di persona;
 - b) errore di calcolo;
 - c) errore sull'individuazione del tributo;
 - d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
 - e) errore sul presupposto d'imposta;
 - f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
 - g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.
- (...)



CASI DI ESCLUSIONE

Relazione illustrativa: deve escludersi «l'obbligatorietà dell'autotutela in tutti i casi in cui la *questione appaia dubbia*, anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali»

CIRCOLARE n. 21/E del 7 novembre 2024

«(...) alla luce della ratio sottesa alla distinzione tra autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa, ritiene che i vizi elencati dall'art. 10-quater, configurino ipotesi di autotutela obbligatoria laddove il loro apprezzamento non presupponga la soluzione di questioni interpretative obiettivamente incerte, come ad esempio, per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali, dovendosi tali vizi manifestare, in ogni caso, in *errori rilevabili ictu oculi*».



LEGGE DELEGA n. 111/2023

ART. 4

(«Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente»)

Comma 1, n. 4, lett. h:

«potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose»



D.LGS. n. 219/2023

ART. 10-Quinquies

(«Esercizio del potere di autotutela facoltativa»)

1. Fuori dei casi di cui all'articolo 10-*quater*, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.
2. Si applica il comma 3 dell'articolo 10-*quater*.



Abrogazione

Art. 3 D.M. n. 37/1997 («*Criteri di priorità*») allo scopo di rafforzare la tutela del Contribuente, eliminando ogni limite al pieno ed immediato riconoscimento delle ragioni dell'istante.



D.LGS. n. 219/2023

ART. 10-*Quinquies* («Esercizio del potere di autotutela facoltativa»)

1. Fuori dei casi di cui all'articolo 10-*quater*, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.
2. Si applica il comma 3 dell'articolo 10-*quater*.



Relazione illustrativa: l'art. 10-*quinquies* riconosce all'amministrazione finanziaria un generalizzato potere di autotutela facoltativa: «*esercitabile, anche d'ufficio e in pendenza di giudizio o in presenza di atti definitivi, quando ricorrono casi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione*».



CIRCOLARE n. 21/E del 7 novembre 2024

- il potere di autotutela **«può»** essere esercitato dall'amministrazione finanziaria nelle seguenti ipotesi:
 - in presenza di **vizi dell'atto o dell'imposizione** non riconducibili ad alcuna delle fattispecie elencate dal comma 1 dell'art. 10-*quater* o in relazione ai quali, comunque, non ricorre la condizione della manifesta illegittimità;
 - nel caso in cui ricorrano i vizi indicati dal comma 1 dell'art. 10-*quater*, ma sia già decorso il termine «di un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione» previsto dal comma 2 dell'articolo da ultimo citato.



D.LGS. n. 219/2023

ART. 10-*Quinquies* («Esercizio del potere di autotutela facoltativa»)

1. Fuori dei casi di cui all'articolo 10-*quater*, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.
2. Si applica il comma 3 dell'articolo 10-*quater*.



CIRCOLARE n. 21/E del 7 novembre 2024

- In ogni caso, come per le ipotesi di autotutela obbligatoria, anche l'autotutela facoltativa non può essere esercitata in presenza di un giudicato sostanziale favorevole all'amministrazione finanziaria o quando l'atto di imposizione è stato oggetto, anche parzialmente, di **qualunque** forma di definizione, anche agevolata (ad es., accertamento con adesione, acquiescenza, conciliazione)
** («Rottamazione»?) (e in caso di decadenza dalla definizione?);*
- In presenza di un'istanza di autotutela facoltativa, gli Uffici non sono tenuti a fornire risposte alle istanze che vertono su questioni già trattate in sede di contraddittorio, ovvero che riguardano procedimenti che già comportano una partecipazione preventiva del contribuente, come nelle procedure DOCTE e DOCFA.



D.LGS. n. 220/2023

ART. 1, comma 1, lett. i) e l)

i) nell'articolo 19, comma 1, dopo la lettera g) sono inserite le seguenti:

«g-bis) il **rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela** nei casi previsti dall'[articolo 10-quater della legge 27 luglio 2000, n. 212](#);» e

«g-ter) il **rifiuto espresso sull'istanza di autotutela** nei casi previsti dall'[articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212](#);»

l) nell'articolo 21, comma 2, primo periodo:

1) dopo le parole «rifiuto tacito» sono soppresse le parole «della restituzione»;

2) le parole «lettera g)» sono sostituite con le seguenti: «lettere g) e g-bis);»;

3) dopo le parole «di restituzione» sono inserite le seguenti: «**o di autotutela**»;

Sistema previgente

Possibilità di poter ricorrere avverso il diniego di autotutela per dedurre solo eventuali profili di illegittimità del diniego, in **contrasto con un interesse generale** (Es. atto in contrasto con la **giurisprudenza comunitaria**)(cfr., da ultimo, Cass., 25.01.2024, n. 2437)

Sistema vigente

Con la riforma fiscale, il Contribuente può:

- **impugnare il diniego***, sia espresso che tacito, nei casi di **autotutela obbligatoria**;
- nel caso di diniego formatosi a seguito di istanza di **autotutela facoltativa**, è consentito **impugnare il solo rifiuto espresso**.



* Oggetto del giudizio di diniego (mero annullamento del diniego o decisione nel merito?)(Rischio reiterazione del diniego da parte dell'A.F.).



D.LGS. n. 220/2023

ART. 1, comma 1, lett. j)

i) nell'articolo 19, comma 1, dopo la lettera g) sono inserite le seguenti:

«g-bis) il **rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela** nei casi previsti dall'[articolo 10-quater della legge 27 luglio 2000, n. 212](#);» e

«g-ter) il **rifiuto espresso sull'istanza di autotutela** nei casi previsti dall'[articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212](#);»



Sistema vigente

Con la riforma fiscale, il Contribuente può:

- impugnare il diniego, sia espresso che tacito, nei casi di **autotutela obbligatoria**;
- nel caso di diniego formatosi a seguito di istanza di **autotutela facoltativa**, è consentito impugnare il solo **rifiuto espresso**.



Criticità

Non è prevista la possibilità per il Contribuente di impugnare il **diniego tacito** nei casi di **autotutela facoltativa (!)**

Intervento normativo

Rischio di **eccessiva discrezionalità** in capo all'A.F. in ordine alla tipologia di diniego da adottare (tale da consentire o meno la l'impugnabilità)

Corte Costituzionale 13.07.2017, n. 81

Non è riconoscibile **alcun rimedio giurisdizionale** nel caso in cui non sussista un dovere dell'A.F. di pronunciarsi sull'istanza di autotutela.

Legge Delega n. 111/2023

Incoerenza della formulazione consegnata dal Legislatore delegato: la Legge Delega chiedeva **indistintamente** «l'**impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi**»





D.LGS. n. 220/2023

ART. 1, comma 1, lett. l)

l) nell'articolo 21, comma 2, primo periodo:

- 1) dopo le parole «rifiuto tacito» sono soppresse le parole «della restituzione»;
- 2) le parole «lettera g)» sono sostituite con le seguenti: «lettere g) e g-bis»;
- 3) dopo le parole «**di restituzione**» sono inserite le seguenti: «**o di autotutela**»;

Criticità

*Entro quale termine è proponibile
l'impugnazione avverso il diniego tacito di
autotutela obbligatoria?*

DIES A QUO

Il ricorso avverso il diniego tacito di autotutela può essere proposto dopo il 90° giorno dalla proposizione dell'istanza.

DIES AD QUEM (?)

«e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto»

- Perplexità sulla possibilità di impugnazione entro il termine di **prescrizione decennale** ex art. 2953 c.c..
- La norma fa ancora riferimento alla prescrizione del diritto alla restituzione dei tributi.
- Considerare il **diniego** come «**data di notificazione**» per il computo dei 60 gg.?

La «nuova» autotutela...

Cass. SS.UU., sent. n. 30051/2024



FATTO

- Nell'anno 2008, la GdF consegna un PVC ad un Contribuente, contestando talune movimentazioni bancarie solo in parte giustificate;
- Il Contribuente impugna l'avviso di accertamento successivamente emesso nel 2009 relativamente al periodo di imposta 2003 (ai fini Irpef, Iva), ma, nelle more di tale primo giudizio, l'Agenzia delle Entrate annulla suddetto avviso e ne emette un altro in sua **sostituzione** riportante un **maggior imponibile**;
- Il Contribuente impugna tale secondo avviso di accertamento successivamente emesso nel 2011 sempre relativo al periodo di imposta 2003 (ai fini Irpef, Iva), ritenendolo illegittimo.



La «nuova» autotutela...

Cass. SS.UU., sent. n. 30051/2024



RIMESIONE ALLE SEZIONI UNITE

- A seguito dei giudizi di merito (entrambi sfavorevoli al Contribuente), viene investita della questione la Suprema Corte che, con **Ordinanza n. 33665/2023**, rimette la questione alla Prima Presidente per l'assegnazione alle Sezioni Unite per la presenza di un contrasto interpretativo, chiedendo:
 - di decidere in merito all'ammissibilità di provvedimenti di annullamento e sostituzione dell'atto viziato in *malam partem* per il Contribuente, nonché sui rapporti tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo.



CONTRASTO INTERPRETATIVO

- Le Sezioni Unite della Suprema Corte rilevano l'esistenza di due contrapposti orientamenti:

1. ORIENTAMENTO PREVALENTE

- Il potere di autotutela ha **carattere generale** e può essere esercitato sino al termine di decadenza per l'accertamento o non si sia formato il giudicato sull'atto (cfr. Cass., n. 24994/2017);
- Il **potere permane** e non si consuma anche dopo il suo (primo) esercizio e può essere sempre rinnovato (cfr. Cass., n. 27706/2022);
- Può essere esercitato per rimuovere non solo **vizi formali** ma anche per emendare **vizi sostanziali** (cfr. Cass., n. 24387/2024);
- E' legittimo l'esercizio di tale **potere in *malam partem*** (cfr. Cass., n. 21417/2021).

2. ORIENTAMENTO MINORITARIO

- In caso di annullamento in via di autotutela con sostituzione dell'originario atto impositivo viziato, **non è possibile emettere un nuovo atto per una maggiore pretesa** che si fondi solo su una diversa valutazione dei medesimi elementi (cfr. Cass., n. 7293/2020; Cass., n. 10526/2006 ecc.).



La «nuova» autotutela...

Cass. SS.UU., sent. n. 30051/2024



PUNTI FERMI DELLA SENTENZA A SEZIONI UNITE

- I. La Corte dà atto della differenza del fenomeno dell'autotutela amministrativa (caratterizzata dalla discrezionalità amministrativa in relazione ad **interessi legittimi**) rispetto al fenomeno dell'**autotutela tributaria** (di natura vincolata, che interviene su posizioni di **diritto soggettivo**, ossia il diritto del Contribuente a non subire una tassazione lesiva del principio di cui all'art. 53 Cost.);
- II. L'autotutela tributaria conserva comunque una sua connotazione di **discrezionalità** (vd. art. 10-*quinquies*) diretta ad una valutazione dell'interesse generale alla revisione dell'atto;
- III. Quando esercita il potere di autotutela, l'A.F. avvia un **procedimento di secondo grado** avente ad oggetto il precedente atto impositivo viziato;
- IV. In sede di autotutela non viene esercitata una **nuova azione accertativa** (che resta soltanto quella originaria); né si può assistere ad una **duplicità di atti** atteso che l'emissione di un secondo presuppone al necessario annullamento del primo.



CRITICITA' DELLA SENTENZA A SEZIONI UNITE #1

La Suprema Corte ha affermato i seguenti principi di diritto:

- Fino al termine di decadenza dell'accertamento tutti gli elementi «*formali e strutturali*» di un «*atto impositivo di primo grado*» sono «*suscettibili di considerazione*» attraverso un secondo avviso di accertamento sostitutivo del precedente aumentando l'imponibile già accertato anche in assenza di nuovi elementi per vizi formali e sostanziali del primo atto;
- **L'autotutela sostitutiva in *malam partem***, con adozione di nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, si **differenzia** strutturalmente e funzionalmente, **dall'accertamento integrativo** (artt. 43 d.P.R. n. 600/1973 e 57 d.P.R. n. 633/1972), posto che:

AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

- «(...) *La valutazione investe l'atto originario che, in quanto viziato, viene annullato e sostituito sulla base degli stessi elementi già considerati*».

ACCERTAMENTO INTEGRATIVO

- «*Il precedente atto è valido e ad esso ne viene affiancato un altro contenente una pretesa aggiuntiva per il medesimo tributo e periodo di imposta (...)*»



CRITICITA' DELLA SENTENZA A SEZIONI UNITE #2

La Suprema Corte ha affermato i seguenti principi di diritto:

- Fino al termine di decadenza dell'accertamento tutti gli elementi «*formali e strutturali*» di un «*atto impositivo di primo grado*» sono «*suscettibili di considerazione*» attraverso un secondo avviso di accertamento sostitutivo del precedente aumentando l'imponibile già accertato anche in assenza di nuovi elementi per vizi formali e sostanziali del primo atto;
- (...)

AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

- «(...) La valutazione investe l'atto originario che, in quanto viziato, viene annullato e sostituito sulla base degli stessi elementi già considerati».

CRITICITA' AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

- Rischio tradimento *ratio* riforma fiscale;
- Contrasto con il nuovo art. 9-bis dello Statuto derogabile solo in casi eccezionali, in quanto ad essere tutelato è il diritto del Contribuente «*a che l'A.F eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo di imposta*»



CRITICITA' DELLA SENTENZA A SEZIONI UNITE #3

La Suprema Corte ha affermato i seguenti principi di diritto:

- (...)
- L'autotutela sostitutiva in *malam partem*, con adozione di nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, si differenzia strutturalmente e funzionalmente, dall'accertamento integrativo (artt. 43 d.P.R. n. 600/1973 e 57 d.P.R. n. 633/1972), posto che:

ACCERTAMENTO INTEGRATIVO

- «*Il precedente atto è valido e ad esso ne viene affiancato un altro contenente una pretesa aggiuntiva per il medesimo tributo e periodo di imposta (...)*»

CRITICITA' ACCERTAMENTO INTEGRATIVO

- In questo modo si legittima la coesistenza di più atti che darebbero vita ad una pluralità di giudizi in contrasto con i principi di economicità, buon andamento (art. 97 Cost.) e del giusto processo (art. 111 Cost.)



ULTERIORI CRITICITA' DELLA SENTENZA A SEZIONI UNITE

- L'affermazione della Suprema Corte è in contrasto con quanto affermato dall'A.F. nella **circolare n. 21/E del 2024** laddove è chiarito che è possibile modificare in senso sfavorevole al Contribuente la pretesa impositiva **solo nelle ipotesi di accertamento parziale** (art. 41-bis d.P.R. n. 600/1973) **e di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi**;
- Ulteriore contrasto con **Statuto all'art. 7, comma 1-bis**: *«(...) 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»*;
- Rischio di consegna all'A.F. di un ulteriore potere discrezionale per la reiterazione dell'azione accertativa nei confronti del Contribuente a seconda dell'esito del contraddittorio o del successivo giudizio (dal quale potrà riflettere sulle argomentazioni difensive avversarie);
- La Suprema Corte tiene conto delle nuove norme ma si confronta con una fattispecie rispondente al sistema previgente: interpretazione valevole per gli accertamenti anteriori alla vigenza del nuovo art. 9-bis dello Statuto?

Q&A

Grazie per l'attenzione!