

# L'autotutela sostitutiva andrebbe messa al riparo dall'incertezza normativa

Secondo la Provinciale di Rimini, indispensabile rispettare i principi costituzionalmente garantiti

/ Alberto CALZOLARI e Daniel SPAGGIARI

Con sentenza pubblicata lo scorso 28 gennaio n. 15/2/21, la Commissione tributaria di Rimini ha dovuto affrontare il caso – in verità non infrequente – della **riemissione** di un atto di accertamento, a fronte di un atto precedente emesso sui medesimi presupposti di fatto.

La vicenda scaturisce da una verifica della Guardia di Finanza sull'attività svolta da un'associazione culturale. Sulla base dei dati contenuti nel **PVC** è stato emesso un primo accertamento, successivamente annullato ai sensi dell'**art. 2-quater** del DL 564/94 (conv. L. 656/94), e **sostituito** con altro atto che ha rilevato, per la medesima annualità, imposte significativamente maggiori, fondandosi su di una diversa metodologia accertativa.

La C.T. Prov. ha correttamente inquadrato la fattispecie nell'ambito dell'**autotutela sostitutiva**, non venendo in rilievo alcuna "integrazione" del precedente avviso d'accertamento, bensì la sua "sostituzione". Ripercorrendo le condizioni che legittimerebbero tale intervento, la Provinciale non nega l'esistenza e financo la "perennità" di tale potere, ma osserva che "è altrettanto noto che lo stesso debba essere rispettoso di principi costituzionalmente garantiti dall'art. 97 e dei principi di pubblicità e trasparenza enunciati dall'art. 1 della Legge **241/90** (fra cui il più caratterizzante è l'obbligo della motivazione dei provvedimenti)".

In effetti, a fronte di una giurisprudenza di legittimità generosa nel disegnare gli ormai evanescenti confini della potestà "sostitutiva" (per tutte si veda Cass. 3 dicembre 2019 n. **31467**), vale la pena rammentare il dato normativo, ossia l'**art. 43** comma 3 del DPR 600/73. Esso, unitamente alle previsioni degli artt. 38 e **41-bis**, delinea un **accertamento tendenzialmente unitario**, condizionando "integrazioni" e "revisioni" al rispetto dei parametri di legalità e motivazione. Tali parametri sono presidio non solo del buon andamento e dell'imparzialità dell'azione amministrativa, ma anche del diritto di difesa e della parità delle armi processuali (se l'Amministrazione finanziaria potesse cambiare *ad libitum* la motivazione dell'avviso d'accertamento, anche al contribuente dovrebbe essere consentito di modificare a piacere i contenuti della sua difesa, fino a modificare liberamente i motivi del ricorso). La sentenza è infine risolutiva nel richiamare "l'assoluta carenza di motivazione" con cui era stato disposto l'annullamento dell'atto originario, precludendone la valutazione sulla legittimità e fondatezza.

Rimane però sullo sfondo, grave e irrisolto, il problema centrale dell'**incertezza normativa**. Le progressive e

stratificate interpretazioni che hanno coinvolto prima l'**art. 41-bis** del DPR 600/73, con la sostanziale libertà concessa all'Ufficio di procedere con accertamenti parziali, e poi le coloriture pro-fisco applicate all'**art. 2-quater** del DL 564/94, hanno minato la base legale del procedimento d'accertamento: essa appare ormai in balia delle continue revisioni affidate alle volontà dell'Amministrazione fiscale, con buona pace degli **artt. 23, 53 e 97** Cost.

## Utili indicazioni dal diritto CEDU

Si può tentare, allora, un diverso approccio interpretativo, calando lo sguardo sui limiti originari della funzione impositiva, come disegnata nella Costituzione e come tratteggiata nella giurisprudenza della **Corte EDU**.

L'ingerenza attuata dallo Stato, con la determinazione del contributo individuale alla spesa pubblica, risponde a una finalità legittima solo se rimane entro il confine della legge intesa in senso sostanziale. In altre parole, il **"giusto tributo"** deve essere imposto attraverso una norma chiara, accessibile e prevedibile, ossia le cui modalità applicative – anche attraverso un procedimento d'accertamento unitario e tendenzialmente stabile – siano facilmente prevedibili *ex ante* dai contribuenti. Non è pertanto accettabile un procedimento di accertamento i cui presupposti siano revisionabili *ad libitum*.

Né appare accettabile l'attuale contesto d'incertezza normativa (scandita dal conflitto tra le norme del DPR **600/73**, e tra queste e il DL **564/94**, secondo le mutevoli interpretazioni dei giudici nazionali), nel quale il tributo preteso dallo Stato, proprio perché "incerto" assume automaticamente i connotati dell'illegittimità, anche a causa del palese contrasto con le salvaguardie del diritto di proprietà (*ex art. 23* Cost. e art. 1P1 CEDU, che assicura il diritto al libero godimento dei propri beni).

Allo stesso modo, se il cittadino ha adito il giudice nazionale per contestare il tributo imposto attraverso una norma incerta, risulterà violato il **diritto all'equo processo**. Il diritto di accedere a un tribunale indipendente e imparziale, per lo svolgimento di un'udienza equa, è infatti irrimediabilmente compromesso dall'assenza di una base legale certa per la soluzione della causa, come accade sia se la procedura consente alle parti modifiche in itinere senza sicuri limiti, sia se le condizioni che permettono la riemissione di un atto impositivo rimangono indefinite. Per tale via risulta dunque violato anche l'art. 6 § 1 della CEDU.