

Riflessioni in tema di avviso di accertamento “integrativo” e Autotela

(Nota alla Sent. Corte di Cassazione, sez. V civ. trib. 3 febbraio 2010, n.2424)

di Valeria Maresca

Introduzione

La sentenza N.2424 del 3 febbraio 2010 ha ad oggetto la pronuncia della Corte di Cassazione sull'impossibilità della Pubblica Amministrazione di integrare con nuovi elementi un avviso di accertamento illegittimo. La Corte ha rilevato la nullità dell'atto impositivo della Pubblica Amministrazione, modificativo di un precedente avviso di accertamento, privo dei requisiti fondamentali di chiarezza e precisione che sono alla base dell'art. 42 del D.P.R. 600 del 1973, negando efficacia integrativa all'atto, bensì qualificando lo stesso come atto di autotutela. Per il principio secondo cui l'annullamento in via di autotutela di un atto, da parte dell'amministrazione finanziaria, successivamente alla sua impugnazione, determina la sopravvenienza di carenza di interesse, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo- art. 46 del D.lgs 546 del 1992, fattispecie della cessazione della materia del contendere nel processo tributario- ne è conseguito il venir meno degli effetti prodotti dal provvedimento originario e dell'interesse ad una pronuncia in merito. Le tematiche di questa analisi riguarderanno l'avviso di accertamento e l'obbligo di motivazione; l'avviso di accertamento integrativo; infine, l'autotutela e la cessazione della materia del contendere, art. 46 D.lgs 546/1992.

La Corte ha verificato il rapporto tra l'atto originario e il successivo riferendosi al tema normativo in materia di “Autotutela”, che prevede la sostituzione di un atto illegittimo, e di avviso di accertamento “integrativo”, che presuppone che un atto continui ad esistere e non venga sostituito, qualora si conoscano nuovi elementi, integri e modifichi l'oggetto del primo atto, conservando ciascun provvedimento la propria autonoma esistenza ed efficacia. Inquadrato l'atto, come esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione

finanziaria, e non del potere di accertamento integrativo, la Corte ha ritenuto opportuno sottolineare le conseguenze processuali per il giudizio avente ad oggetto la legittimità dell'atto di accertamento originario. Infatti l'esercizio del potere di autotutela determina la caducazione dell'atto originario. Il giudice non può pronunciarsi sulla nullità dell'atto che, nei fatti, è stato già annullato dall'Amministrazione, ma dichiarare la cessata materia del contendere, per venire meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio.

IL FATTO

Ricorso presentato da un libero professionista. Il ricorrente impugnava l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio, a seguito di indagini bancarie per la rettifica del reddito di lavoro autonomo, non fondato su dati certi e viziato da errori di calcolo (indicando le aliquote esclusivamente nella misura massima e nella misura minima). Nella more del giudizio di primo grado, l'Ufficio emetteva un nuovo avviso di accertamento- oggetto di autonomo ricorso- definito "integrativo", che specificava le aliquote applicate. Rigettato il ricorso dalla Commissione Tributaria Provinciale, il ricorrente proponeva appello, chiedendo la cessazione della materia del contendere, in seguito all'annullamento in via di autotutela del primo provvedimento. La Commissione Tributaria Regionale confermava la decisione del giudice di primo grado, chiarendo che l'Ufficio aveva annullato e sostituito il primo avviso di accertamento con un altro, integrando l'indicazione delle aliquote degli scaglioni d'imposta, applicabili al reddito imponibile. Avverso tale decisione, il ricorrente proponeva ricorso per cassazione, deducendo violazione e falsa applicazione del D.P.R. 600 del 1973, art. 42, e vizio di motivazione in ordine ad un punto decisivo della controversia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., commi 3 e 5. Si costituivano in controricorso le parti interessate, contestando la fondatezza dell'impugnazione.

La Corte ha rilevato del tutto pacifica la circostanza relativa all'emissione nelle more del giudizio di primo grado, di un nuovo avviso di accertamento di contenuto quasi identico, con la sola specificazione delle aliquote applicate. Secondo il contribuente si trattava di un nuovo atto emesso in via di autotutela, e mera integrazione secondo la Commissione Tributaria Regionale. Questione di carattere pregiudiziale per la Corte, infatti, accogliendo la tesi della caducazione del provvedimento per autotutela dell'Amministrazione si rilevava la cessazione della materia del contendere. La Corte ha negato la natura integrativa del secondo provvedimento, con efficacia sanante della motivazione di un atto già perfezionato, per violazione del principio di chiarezza e precisione dell'art. 42 del D.P.R. 600 del 1973, come modificato, in attuazione dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente che vincola l'Ufficio, non consentendo di differire a un momento successivo all'emanazione dell'atto impositivo l'esplicitazione delle ragioni della pretesa impositiva. Constatata, nell'avviso di accertamento oggetto del giudizio,

l'assenza dell'indicazione delle aliquote applicate, e, quindi, la nullità dell'atto impugnato, per violazione del principio di chiarezza e precisione e risultando pacificamente dagli atti l'emanazione di un nuovo avviso di accertamento, con indicazione precedentemente omessa, che determina la caducazione del primo atto, la Corte dichiarava la cessazione della materia del contendere.

L'avviso di accertamento: l'omessa indicazione delle aliquote d'imposta rende nullo l'atto.

Per un attento esame della sentenza è utile analizzare le caratteristiche generali dell'avviso di accertamento, atto esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione Finanziaria. Per lungo tempo si è discusso sulla natura di tale atto tra i sostenitori della tesi che ne afferma la natura rigorosamente amministrativa e quelli della tesi della natura processuale (o pre-processuale) dell'atto quale provocatio ad opponendum. Questa contrapposizione era presente anche in giurisprudenza, ma a tale situazione ha posto rimedio la sentenza delle Sezioni Unite 3 giugno 2004 n. 19854 che ha risolto il problema della sanabilità dei vizi di notifica per effetto della tempestiva proposizione del ricorso da parte del contribuente, ed ha fermamente escluso la natura processuale dell'atto di accertamento e affermando la natura esclusivamente amministrativa dello stesso.¹ La qualificazione dell'atto di accertamento quale atto amministrativo determina l'assoggettamento al principio costituzionale di legalità dell'attività amministrativa, posto nell'art. 97 della Costituzione.² Da ciò deriva che l'Amministrazione opera adottando esclusivamente gli atti previsti dalla legge e con contenuto tipico da questa indicato. Le norme che disciplinano l'accertamento tributario, contenute nelle leggi istitutive dei singoli tributi, e in corpi normativi distinti, adottate prima sia della legge sul procedimento amministrativo legge n. 241 del 1990, sia dell'art. 7 legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del

¹ È utile ricordare come l'accoglimento dell'una o dell'altra tesi non è senza effetti pratici ma, al contrario, dà luogo ad importanti conseguenze nei contesti giudiziari: affermare la natura processuale dell'atto di accertamento significa riconoscere l'applicabilità della sanatoria dei vizi di notifica per raggiungimento dello scopo di cui all'art. 156, comma 3 c.p.c., mentre riconoscere una natura esclusivamente amministrativa dell'atto di accertamento comporta l'esclusione di tale sanatoria, riferibile esclusivamente ad atti di natura processuale. Si è detto come anche la Cassazione si divideva tra i fautori della natura processuale (sent. Cassazione 12 dicembre 2002 n. 17762, sent. Cassazione 22 agosto 2002 n. 12394) e fautori della natura esclusivamente amministrativa e dell'inapplicabilità della sanatoria di cui all'art. 156 c.p.c. (sent. Cassazione 21 aprile 2001 n. 5924, sent. Cassazione 11 marzo 2002 n. 3513). La citata sentenza delle Sezioni Unite ha posto un punto fermo affermando la natura prettamente amministrativa dell'atto, pur riconoscendo che la tempestiva proposizione del ricorso impedisce comunque di dedurre l'eventuale vizio di notificazione in quanto proprio tale impugnazione mostra che il contribuente ha avuto piena conoscenza dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa.

² Dalla natura amministrativa consegue il carattere dell'autoritatività, ossia dell'idoneità dell'atto ad incidere in via unilaterale sulle situazioni giuridiche soggettive dei contribuenti in maniera irreversibile, se non contestato nei termini di legge. L'atto di accertamento rispetto ai provvedimenti della PP.AA. è pertanto caratterizzato, secondo dottrina quasi unanime, dall'assenza di "discrezionalità": con esso infatti l'Amministrazione fiscale non effettua alcuna comparazione di interessi ma dà mera esecuzione alla legge tributaria sostanziale. L'atto di accertamento tributario può pertanto definirsi come l'atto emanato dall'Amministrazione finanziaria, in rettifica della dichiarazione del contribuente o d'ufficio, col quale il Fisco fornisce la propria versione sulla capacità contributiva effettivamente manifestata dal presupposto e, quindi, sulla base imponibile e sul tributo dovuto, fissandolo in via autoritativa (A. FANTOZZI, Accertamento tributario).

contribuente), contengono rigorose previsioni in ordine ai requisiti che l'atto deve avere e la cui assenza è sanzionata espressamente con la nullità dell'atto adottato. Innanzitutto è necessario verificare la competenza territoriale dell'Ufficio emanante e il rispetto dei termini entro i quali notificare l'atto secondo gli artt. 137 e ss. C.p.c., con le modifiche di cui all'art. 60 D.P.R. 600 del 1973.³ Il documento, sottoscritto dal capo dell'Ufficio o da altro funzionario da lui delegato, deve contenere "... l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato ...". La mancanza di tali elementi è sanzionata con la nullità dell'avviso stesso.⁴ L'art. 42 del D.P.R. 600 del 1973 prevede che nell'avviso di accertamento siano indicati una serie di elementi tra i quali è prevista, a pena di nullità, la specifica menzione delle aliquote applicate per determinare il quantum del tributo accertato. La norma disciplina la struttura sia del dispositivo sia della motivazione dell'avviso di accertamento.⁵ La motivazione dell'atto impositivo ha un ruolo importante, indica i presupposti e le ragioni giuridiche per cui è emesso l'avviso, ed è imposta per tutte le PP.AA. dall'art. 3 della legge n.241 del 1990. Oltre a determinare gli elementi costitutivi della pretesa tributaria, la motivazione delimita la materia del contendere nel processo tributario impugnazione-merito, volto ad accertare la legittimità e fondatezza del debito per imposte. La sua, quindi, è una doppia funzione in quanto indica le ragioni giustificatrici dell'esercizio del potere amministrativo e delimita le ragioni che l'Amministrazione può far valere in giudizio in caso d'impugnazione dell'atto emanato. La giurisprudenza, inizialmente, non ha riconosciuto la necessità di specificare tutte le aliquote applicate nell'avviso di accertamento; in seguito, ha sostenuto che tale indicazione fosse fondamentale pena la nullità dell'atto impositivo. Una motivazione incompleta lesiva dei principi di chiarezza e precisione impedisce il controllo in primis del cittadino e poi del giudice ed è giustamente sanzionata con la nullità.⁶ Tutti gli elementi

³ Dottrina e giurisprudenza considerano concordemente l'atto di accertamento come recettizio: produce pertanto i suoi effetti solo quando viene portato a legale conoscenza del destinatario.

⁴ Il termine "nullità" di cui parlano le norme citate è da considerarsi impropriamente utilizzato in luogo di quello più corretto di annullabilità. Si osserva infatti, come l'art. 61 comma 2 D.P.R. n. 600 del 1973 e l'art. 59 D.P.R. n. 633 del 1972 in materia di IVA pongono a carico del ricorrente l'onere di eccepire i vizi di omissione o insufficienza delle indicazioni prescritte a pena di decadenza entro il primo grado di giudizio. Gli stessi vizi, pertanto, non possono essere rilevati d'ufficio dal giudice. Di nullità potrà parlarsi, invece, nel caso ad esempio di avviso emesso da ufficio non competente.

⁵ Distinzione tra motivazione e dispositivo nell'avviso di accertamento: A. FANTOZZI, Il diritto tributario; G. FALSITTA, Manuale di diritto tributario, parte generale; F. TESAURO; Istituzioni di diritto tributario. Sull'importanza del dispositivo nell'avviso di accertamento si veda F. TESAURO, Il rimborso d'imposta, che nell'analizzare la problematica del rapporto tra avviso di accertamento originario e quello integrativo o modificativo, proprio facendo leva sulla parte dispositiva dell'atto di imposizione, giunge a ritenere che l'atto integrativo o modificativo rinnovi l'intero rapporto obbligatorio e non si limiti ad imporre un rapporto supplementare o una differenza. Sulla rilevanza nell'atto amministrativo del dispositivo e della motivazione vd. O. RANELLETTI- A. AMORTH, Atti amministrativi.

⁶ Come precisato da illustre dottrina (R. LUPI, Diritto tributario, Parte generale), la motivazione è diretta ad informare il contribuente dell'operato dell'ufficio mentre davanti al giudice l'ufficio dovrà dimostrare la fondatezza del proprio atto mediante prova. In sostanza, al giudice dovranno essere fornite non "motivazioni" ma "prove"; è però pur vero che la

dell'avviso di accertamento sono a garanzia del contribuente, la mancanza di uno di questi pone il contribuente nell'impossibilità di esercitare la sua difesa. Pertanto, come la motivazione di un avviso di accertamento esprime la necessità di tutelare il diritto di difesa del contribuente e di garantire la trasparenza dell'azione amministrativa, così anche il dispositivo è espressione di trasparenza dell'azione amministrativa e di tutela del contribuente^{7 8}.

Tra gli elementi previsti vi è l'indicazione delle aliquote impiegate nell'atto di accertamento, dalla cui applicazione scaturisce la misura del debito d'imposta richiesto in atto. Sul tema dell'indicazione delle singole aliquote d'imposta è intervenuta la giurisprudenza, sia di legittimità che di merito, considerando necessaria, a pena di nullità, l'indicazione delle aliquote negli avvisi di accertamento, nel rispetto del principio di "precisione e chiarezza". Tale principio è espresso nell'art. 57 D.P.R. 633 del 1972 e nell'art. 42 del D.P.R. 600 del 1973. L'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente legge n. 212 del 2000, ha enunciato il principio di chiarezza e motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria. È stato sancito che gli atti di natura tributaria devono essere motivati con l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che hanno determinato l'adozione del provvedimento amministrativo e che, qualora nella motivazione si faccia riferimento ad altro atto, quest'ultimo deve essere allegato all'atto che lo richiama (motivazione per relationem)⁹. Gli stessi principi erano già contenuti nell'ordinamento grazie alla legge 7 agosto 1990, n. 241, recante norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi. Al fine di stabilire un collegamento tra i suddetti principi, il decreto legislativo n. 32 del 2001 ha apportato nell'ambito del diritto tributario una serie di necessarie modifiche ed integrazioni. Ha integrato l'art. 42 del D.P.R. 600 del 1973, in materia di accertamento delle imposte sui redditi. Secondo la nuova formulazione la motivazione dovrà indicare oltre imponibile accertato, le aliquote applicate e le imposte liquidate d'acconto ed i crediti d'imposta, nonché i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato l'emissione dell'avviso di accertamento. Viene, inoltre, stabilito che se la motivazione fa riferimento ad altri atti non conosciuti o ricevuti dal contribuente l'amministrazione deve, a pena di nullità, allegare l'atto richiamato o, in alternativa, riprodurre il contenuto essenziale. La giurisprudenza della Corte di Cassazione,

motivazione circoscrive la causa petendi e senza motivazione non vi sarà per l'ufficio alcuna possibilità di fornire prove, avendo del tutto impedito al contribuente di esercitare i suoi diritti di difesa.

⁷ In quest'ottica sono condivisibili le affermazioni di M. BEGHIN, La necessaria indicazione delle aliquote d'imposta nell'accertamento tributario, secondo cui il "creditore-Stato" come qualsiasi creditore deve dare piena contezza delle ragioni del credito e della sua quantificazione.

⁸ La ratio della norma è un vincolo per l'interprete solo se intesa in senso funzionale e teologico: cioè come scopo, il risultato razionale, che la norma può oggettivamente perseguire nel momento in cui viene applicata: così R. GUASTINI, L'interpretazione dei documenti normativi, in Trattato di diritto civile e commerciale.

⁹ È lo Statuto dei diritti del contribuente che ha imposto l'obbligo di allegare l'atto richiamato dall'avviso di accertamento; in precedenza, bastava che gli atti o documenti richiamati fossero conosciuti da parte del contribuente.

assieme alla dottrina maggioritaria¹⁰, ha sempre sottolineato che l'indicazione di tutte le aliquote risponde ai requisiti di chiarezza e precisione dell'avviso di accertamento. Solo attraverso questa puntuale indicazione che il contribuente può comprendere come è stato qualificato il debito di imposta e se la liquidazione è avvenuta in maniera corretta.¹¹ I requisiti di chiarezza e precisione si realizzano in concreto attraverso la specificazione di quali siano le aliquote applicate per quel determinato periodo d'imposta, ed in relazione all'imponibile accertato, per determinare un maggior tributo. L'art. 42, nel prevedere la necessaria indicazione delle aliquote applicate, esprime una funzione di garanzia del contribuente, nel momento in cui è oggetto di accertamento; tale tutela si manifesta consentendo al soggetto passivo d'imposta con un semplice calcolo e sulla scorta di tutti gli elementi contenuti nell'atto di sapere come è stata quantificata l'imposta dovuta. Come nella sentenza in esame, l'avviso di accertamento che contiene solo l'indicazione dell'aliquota minima e massima applicata, viola il principio di chiarezza e precisione dell'"indicazione" che è alla base del precetto del D.P.R. n. 600 del 1973. art. 42 ed incorre, pertanto, nella sanzione di nullità disposta dallo stesso articolo, comma 3. la specificazione ai fini di "chiarezza e precisione" non è indicativo di semplice "formalismo giuridico"¹² ma momento di giustizia sostanziale, che risponde alle esigenze di tutela del diritto di difesa del contribuente, a cui è così data l'opportunità di avere esatta nozione dell'an e del quantum della pretesa fiscale, ai fini di tutte le possibili contestazioni inerenti all'accertamento subito; ma anche momento di garanzia e di trasparenza dell'azione amministrativa.

L'accertamento integrativo

Nella sentenza in commento la Pubblica Amministrazione specificava le aliquote applicate con un nuovo avviso di accertamento, attribuendo al nuovo atto impositivo carattere integrativo. L'Amministrazione finanziaria può infatti integrare o modificare l'attività di accertamento successivamente all'emissione di un primo avviso. Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, abbia emanato un nuovo atto di accertamento, si verifica una situazione in cui un atto amministrativo dispone in modo contrastante con uno precedente. Il nuovo atto di accertamento provoca l'abrogazione del primo atto. Il nuovo atto di accertamento ha quindi natura diversa da un atto di revoca o di annullamento. L'abrogazione, in

¹⁰ A. FANTOZZI, Il diritto tributario, I. MANZONI, Potere di accertamento e tutela del contribuente, M. BEGHIN; Conferme giurisprudenziali in ordine alla necessaria indicazione, negli avvisi di accertamento emessi ai fini Irpef, di "tutte" le aliquote applicate.

¹¹ Evidenzia il profilo della correttezza della liquidazione Cass., 22 gennaio 1993, n. 777; M. BEGHIN; La necessaria indicazione delle aliquote d'imposta nell'accertamento tributario.

¹² Così S. SATTA, Il formalismo nel processo, in " Riv. Trib. Dir. Proc. civ." 1958, pag. 1143 e specialmente pag. 1147

modo diverso dall'annullamento e dalla revoca, non costituisce un rimedio contro l'invalidità degli atti amministrativi.¹³ Il nuovo accertamento non è quindi un *contrarius actus*, un atto negativo per il suo contenuto come ad esempio la revoca.¹⁴ L'effetto principale del nuovo atto non è quello di eliminare il primo atto, ma determinare con efficacia obbligatoria il debito d'imposta. Essendo il secondo atto abrogativo e interamente sostitutivo del primo, non rileva la distinzione fra integrazione e modificazione dell'accertamento. Si è ritenuto, tuttavia, che si ha una modificazione quando il nuovo atto di accertamento modifica il precedente reddito per quanto concerne la qualificazione e integrazione nel caso di modifica dell'entità del reddito. Condizione principale per esercitare il potere di emanare un nuovo atto di accertamento è la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Perché tale condizione si verifichi è necessaria l'esistenza di nuovi elementi che non abbiano avuto influenza sulla determinazione della base imponibile al momento del primo accertamento, e la sopravvenuta conoscenza di tali elementi da parte dell'Amministrazione. Con l'espressione "nuovi elementi" si intende nuovi fatti o circostanze che abbiano influenza sulla determinazione della base imponibile. Ma tale nozione non si restringe solo ad elementi che incidono sulla estimazione del reddito, ma comprende anche tutti gli elementi che possono influire sull'accertamento del fatto e quindi, ad esempio, le circostanze che giustificano un'esenzione, gli elementi rilevanti ai fini dell'esistenza del reddito, della sua appartenenza o che giustificano un mutamento nel titolo della imposizione.

Requisito necessario perché l'ente impositore possa emettere accertamenti integrativi o modificativi di un avviso di accertamento notificato in precedenza è la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, ai sensi dell'art. 43, comma 3, del D.P.R. 600 del 1973 e art. 57, comma 4, del D.P.R. 633 del 1972.¹⁵ La "sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi" deve essere intesa come effettiva impossibilità di conoscere i nuovi elementi al momento della emissione del primo

¹³ Una parte della dottrina usa il termine di abrogazione nel senso di revoca impropria. La revoca in senso proprio retroattiva è da essi riferita alla eliminazione dell'atto amministrativo originariamente inopportuno, mentre la revoca impropria o abrogazione con efficacia *ex nunc* riguarda la eliminazione di un atto, la inopportunità del quale sia sopravvenuta per mutamento della situazione di fatto, cui l'atto originariamente si riferiva (ZANOBINI, Corso di diritto amministrativo, GIUCCIARDI, L'abrogazione degli atti amministrativi, Raccolta di scritti di diritto pubblico in onore di G. VACCHELLI).

Il concetto di abrogazione che si è accolto nel presente lavoro, che esclude ogni riferimento ai rimedi contro l'invalidità ed è basato sul principio obiettivo dell'incompatibilità e sul criterio della prevalenza dell'atto posteriore, è più aderente al concetto generale di abrogazione. CANNADA BARTOLI, Abrogazione.

¹⁴ RESTA, La revoca degli atti amministrativi.

¹⁵ Così la Corte di Cassazione, con la sent. N. 6549 del 17 marzo 2010, fa un ulteriore passo verso la devastazione del già ingiuriato principio di "unicità dell'accertamento". Uno dei postulati cardine del nostro sistema impositivo è l'unicità dell'accertamento. In sostanza, una volta che l'ufficio abbia notificato un atto impositivo, il potere deve ritenersi consumato. Ciò soffre di alcune eccezioni. Il potere può essere reiterato nel caso dell'accertamento parziale che, tra l'altro, può essere utilizzato addirittura dopo che il contribuente abbia definito la propria posizione mediante adesione e, come nel caso di specie, dell'accertamento integrativo. Quest'ultimo è legittimo solo ove sussista la "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi". Nella parte motivata dell'atto, a pena di nullità, occorre l'indicazione dei fatti o atti attraverso i quali i funzionari sono stati resi edotti dei predetti elementi.

avviso di accertamento.¹⁶ Se all'Ufficio sopravviene la conoscenza di nuovi elementi bisogna verificare se gli elementi nel momento in cui ha emesso il primo avviso di accertamento erano conosciuti o conoscibili; e in tal caso mancherebbero i presupposti per emettere un accertamento integrativo o modificativo. L'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di valutare attentamente gli elementi di cui è a conoscenza, sulla cui scorta emetterà l'atto impositivo, in quanto la possibilità di integrare o modificare l'atto non deve essere un modo per correggere eventuali sviste o valutazioni approssimative precedenti. La conoscenza degli elementi deve riferirsi alla valutazione della rilevanza fiscale dei singoli elementi e il requisito della novità può riconoscersi a tutti gli elementi diversi da quelli considerati nei precedenti accertamenti¹⁷

L'avviso di accertamento integrativo e modificativo ha una doppia funzione: nel rispetto del principio di economia ed efficacia dell'azione amministrativa obbliga l'Ufficio a valutare attentamente tutti gli elementi di cui dispone prima di emettere l'avviso;¹⁸ ed evita il reiterarsi del potere impositivo attraverso l'emissione di numerosi avvisi di accertamento. Dal combinato disposto degli articoli 43, comma 3, del D.P.R. 600 del 1973 e 57, comma 4, del D.P.R. 633 del 1972 si evince la volontà del legislatore di fare in modo che l'Ufficio valuti i nuovi elementi sopravvenuti in chiave oggettiva. Seguendo una interpretazione soggettiva, invece, la specificazione della necessità che gli elementi fossero "nuovi" diventa evitabile, considerando sufficiente solo la sopravvenuta conoscenza, a nulla rilevando la disponibilità dell'Ufficio al momento dell'emissione del primo avviso di accertamento. In tal caso l'unico dato significativo è la presa di coscienza di quegli elementi in qualunque momento fosse avvenuta. Mentre il carattere della "novità" è la condizione oggettiva che connota il potere di integrazione ed è strettamente legato alla valutazione oggettiva della sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi. Nella sentenza in esame la Suprema Corte afferma che nel caso di avviso di accertamento mancante dell'indicazione dell'aliquota applicata e pertanto nullo per violazione dei principi di cui all'art. 42 del D.P.R. 600 del 1973, l'emanazione di un nuovo atto, immune dai vizi indicati, costituisce esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione.

¹⁶ Un elemento si può definire nuovo quando vi è impossibilità di conoscenza da parte dell'ufficio, al momento della emissione dell'avviso di accertamento: così Cass. 23 gennaio 1985, n. 282. Al riguardo A. BERLIRI, Principi di diritto tributario, L'accertamento tributario per spiegare la novità di un elemento sostiene che si deve trattare di un elemento di fatto o di diritto diverso da quello posto a base del primo avviso di accertamento.

Come nota M. MICCINESI, La sopravvenuta conoscenza, gli elementi devono essere nuovi non in assoluto, ma per l'ufficio, nel senso di elementi sconosciuti prima da quest'ultimo; G. TREMONTI, Imposizione e definitività nel diritto tributario; In tema di accertamento per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

¹⁷ S. LA ROSA, Principi di diritto tributario, il quale aggiunge che solo in questo modo si permette agli uffici di graduare meglio i tempi, i modi dell'azione accertativa alla progressività maturazione dei convincimenti sulla rilevanza fiscale dei diversi elementi conosciuti o conoscibili; L. ZAPPALA' - F. LANZA, L'imposta sui redditi mobiliari.

¹⁸ A. HENSEL, Diritto tributario, collega questo principio, immanente dell'azione amministrativa, tanto in funzione di tutela del contribuente quanto della stessa Amministrazione finanziaria. Invero l'insigne studioso sottolinea come sia "un'esigenza dell'economia amministrativa di non caricare le autorità nuovamente di lavoro sulla medesima materia"; ed inoltre come ogni "procedura tributaria prima di essere definitivamente conclusa deve offrire all'autorità la possibilità di applicare la legge al caso singolo con un esame tranquillo e di tutelare gli interessi del creditore dell'imposta".

finanziaria e non del potere di integrazione. Il nuovo avviso di accertamento contenente il dato originariamente omissivo (indicazione delle aliquote applicate) non può avere efficacia meramente integrativa e ciò comporta l'annullamento del primo atto, con conseguente cessazione di qualsiasi interesse ad esso inerente, risultando l'atto viziato per omessa indicazione delle aliquote.

L'accertamento integrativo non annulla né sostituisce il precedente atto emanato, ma si aggiunge a questo, anche integrandolo. Il potere di accertamento integrativo o modificativo è strutturalmente e funzionalmente diverso da potere di annullamento . quanto alla struttura, esso ha per presupposto un atto-avviso di accertamento già adottato- che è legittimo, e continua d esistere perché non è sostituito dal nuovo avviso di accertamento. per contro, l'atto amministrativo di annullamento assume ad oggetto un precedente avviso di accertamento che è illegittimo ed al quale esso si sostituisce , non quanto all'oggetto, ma quanto al contenuto, comprensivo del dispositivo e della motivazione. Dal punto di vista funzionale, mentre l'avviso di accertamento integrato o modificato, e l'avviso di accertamento integrativo o modificativo insieme determinano l'oggetto dell'imposta, il provvedimento amministrativo di autotutela sostituisce , in ordine al medesimo oggetto, il proprio contenuto a quello dell'avviso di accertamento precedente, ponendosi così in luogo di quello.

Autotutela

Nel paragrafo precedente abbiamo analizzato l'esercizio del potere dell'Amministrazione finanziaria di integrare o modificare l'avviso di accertamento, che non annulla né sostituisce l'atto originario; e in conclusione abbiamo anticipato la caratteristica del potere di autotutela che annulla l'atto amministrativo illegittimo, a differenza dell'accertamento integrativo o modificativo. L'istituto dell'autotutela o *jus poenitendi* consiste nel potere dell'Amministrazione finanziaria di annullare o di revocare un suo atto ritenuto privo di fondamento o di legittimità. Tale istituto trae origine dal diritto amministrativo in cui l'autotutela viene intesa come la capacità dell'ente di "farsi ragione da sé" in via amministrativa e nel rispetto del principio di legalità. La valutazione sull'esistenza di un interesse pubblico alla eliminazione dell'atto è l'ambito nel quale si esplica l'esercizio della discrezionalità amministrativa finanziaria. L'istituto è stato introdotto per la prima volta nel diritto tributario dal D.P.R. 287 del 1992 ora disciplinato dalla legge 656 del 1994 e dal D.M. 37 del 1997. I provvedimenti di autotutela possono essere di annullamento, che determina il ritiro con efficacia *ex tunc* dell'atto inficiato da un vizio di

legittimità; di revoca, che determina il ritiro di un atto inopportuno o infondato per diversa valutazione delle esigenze che sono alla base dell'emanazione dell'atto. La revoca ha efficacia *ex nunc* se l'atto da annullare ha carattere generale o favorevole al contribuente, mentre, ha efficacia *ex tunc* se sfavorevole. Infine il provvedimento di autotutela può essere una rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento. L'annullamento degli atti emanati dalla pubblica amministrazione può avvenire sia d'ufficio che su istanza del contribuente. Ai sensi dell' art. 13, comma 6, della Legge 212 del 200 (Statuto dei diritti del contribuente) la procedura di autotutela può essere attivata anche dal Garante del contribuente nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Competente ad adottare il provvedimento di autotutela è lo stesso ufficio che ha emanato l'atto da annullare.

In diritto tributario l'esercizio del potere di Autotutela è riconosciuto dall'art. 7, comma 2, lett. b) dello Statuto dei diritti del contribuente, che in tema di chiarezza e motivazione degli atti dell'Amministrazione, prevede come necessario l'indicazione dell'organo e l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere il riesame dell'atto. L'autotutela può essere esercitata a seguito di richiesta del contribuente o d'ufficio, in pendenza di giudizio ma anche dopo che l'atto è divenuto definitivo, purchè non impugnato o impugnato senza successo. Alcuni autori hanno evidenziato il carattere non discrezionale di tale potere in materia tributaria, in quanto investe atti posti in essere dall'ente impositore nell'esercizio di un'attività legislativamente vincolata destinata da incidere su posizione di diritto soggettivo del contribuente e che, quanto meno nel provvedimento di accertamento, non consente alcuna discrezionalità.¹⁹ Questo essenziale carattere dell'esercizio impositivo non cambia in sede di riesame dell'atto. Nel procedimento di riesame viene esercitato lo stesso potere dell'amministrazione utilizzato nell'emanare l'atto da ritirare. L'annullamento dell'atto illegittimo appare doveroso con riguardo ad un'attività di imposizione che rispetta l'oggettiva valutazione dei fatti e dell'imparziale applicazione delle norme tributarie, onde evitare che un eventuale adempimento dell'obbligazione inesistente, o di minore entità, configuri un indebito oggettivo o soggettivo *ex latere debitoris*.²⁰ In sede di riesame di atti vincolati non emerge un interesse pubblico da soddisfare diverso dall'interesse primario tutelato dalla norma attributiva del potere che legittima l'emanazione del provvedimento originario. L'attività di riesame, che comporta l'annullamento dell'atto illegittimo determina una sorta di trasformazione della funzione giurisdizionale in un provvedimento amministrativo capace di esplicitare, per il contribuente, i

¹⁹ Sull'argomento, GALLO, Discrezionalità (diritto tributario).

²⁰ M. CANTILLO, Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela

medesimi effetti satisfattivi di una sentenza dichiarativa di nullità²¹ La legge disciplina due diverse modalità di attivazione della procedura a seguito di istanza: nelle ipotesi più frequenti è il contribuente, portatore di un interesse individuale, a richiedere il riesame dell'atto; mentre in altri casi del tutto eccezionali, è un soggetto terzo, portatore di un interesse collettivo, generale e diffuso, a riproporre l'istanza che, in quanto sottoposta a vaglio, diviene qualificata e difficilmente sarà considerata dall'Amministrazione come irragionevole e infondata. In entrambe le ipotesi si ha un procedimento conseguente ad un'istanza che obbliga l'Amministrazione non solo a procedere ma anche a concludere, generalmente entro 90 giorni, mediante l'adozione di un provvedimento espresso.²² Il contribuente ha diritto a pretendere dall'Amministrazione l'avvio del procedimento di secondo grado e una risposta, non solo in caso di accoglimento ma anche in caso di rigetto della sua richiesta. In altri termini all'obbligo dell'Amministrazione di concludere il procedimento si contrappone la necessità di tutelare la legittima aspettativa del contribuente ad avere una comunicazione relativa all'esito del riesame.

All'Amministrazione finanziaria non è consentito in genere annullare, l'avviso di accertamento notificato al contribuente e sostituirlo con un nuovo, contenente una maggiore pretesa impositiva derivante da un diverso e più attento giudizio degli elementi istruttori già disponibili al momento dell'emanazione del primo accertamento., tale pretesa contrasta con i presupposti dell'accertamento integrativo. Mentre l'Amministrazione finanziaria non ha alcun limite nel riesaminare il proprio operato, nell'annullare i propri atti di sostituirli con altri ritenuti legittimi purchè l'ammontare dei tributi contestati sia uguale o inferiore rispetto a quello dell'atto originario.

Conclusioni

Nei precedenti paragrafi oggetto di studio sono stati i provvedimenti amministrativi e le disposizioni normative che hanno un ruolo centrale nella sentenza in esame: l'obbligo di motivazione così come sancito all'art. 42 del D.P.R. 600 del 1973 e gli istituti dell'accertamento integrativo e dell'autotutela. Ebbene la Corte, esaminate le eccezioni addotte dalle parti afferma che, nel caso di avviso di accertamento privo dell'indicazione dell'aliquota applicata, quindi nullo per violazione dei principi di cui all'art. 42 del D.P.R. 600 del 1973, l'emanazione di un successivo atto costituisce esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria

²¹ F. BENVENUTI, Appunti di diritto amministrativo, qualifica gli atti di secondo grado come provvedimenti amministrativi espressione di una funzione materialmente giurisdizionale.

²² Così F. TESAURO; Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria, in Giust. Trib. 2007; G. GIANNI', L'autotutela tributaria e i mezzi di tutela alla luce delle modifiche introdotte alla L. n. 241/1990; S. MUSCARA'; Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria.

e non del potere di accertamento integrativo. Divergente è stata, in ultimo, la valutazione della Corte di Cassazione in merito alla portata del secondo avviso, mera integrazione secondo la Commissione Tributaria Regionale adita. Dopo aver inquadrato l'atto, la Corte sottolinea le conseguenze sul piano processuale, del giudizio avente ad oggetto la legittimità dell'atto originario, sancendo che, vi è impossibilità per il giudice di emanare una pronuncia di nullità di un atto, nei fatti già annullato dall'Amministrazione, che preso atto del venir meno di ogni interesse ad agire deve dichiarare cessata la materia del contendere. La Cassazione chiarisce gli effetti giuridici della dichiarazione della cessata materia del contendere: il venire meno dell'interesse ad agire in giudizio determina la caducazione della sentenza perché è l'interesse al processo e non all'impugnazione che è venuto meno, differente della rinuncia al ricorso che ne determina il passaggio in giudicato; assoluta inidoneità della sentenza di cessazione della materia del contendere ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere, se non limitatamente al profilo processuale del venir meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio, la sentenza può esplicare effetti sull'oggetto del giudizio, nel caso di specie, l'atto originario è venuto meno ed è stato sostituito (e non integrato) da un nuovo atto, rispetto al quale il precedente giudizio non può produrre effetti. Il potere dell'Amministrazione di integrare ha come presupposto un atto (l'avviso di accertamento originariamente adottato) che continua ad esistere e non viene sostituito dal nuovo avviso di accertamento che, qualora l'Ufficio venisse a conoscenza di nuovi elementi, integrerebbe e modificherebbe il contenuto del primo atto, conservando ciascun atto la propria autonomia ed efficacia. L'atto di autotutela, invece, ha per oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo e al quale si sostituisce con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto e che, quindi, deve condurre alla sua eliminazione con la contestuale sostituzione con nuovo provvedimento diversamente strutturato. Qualora fosse accettata la natura integrativa del secondo provvedimento si arriverebbe al risultato - come raggiunto dai giudici di merito - di attribuire efficacia sanante alla motivazione di un atto già perfezionato., in contrasto con quanto stabilito dall'art. 7 dello Statuto del contribuente che non consente all'Ufficio di differire, ad un momento successivo rispetto all'emanazione dell'atto impositivo, la specificazione delle ragioni della pretesa

Svolgimento del processo

1.1. M.G. impugnava l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio delle II.DD. di Montichiari con cui, a seguito di indagini bancarie, il reddito di lavoro autonomo relativo all'anno 1993, già dichiarato nella misura di L. 67.076.000, veniva determinato in L. 181.813.000. Veniva eccepita la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 47, rilevandosi che l'accertamento non era fondato su dati certi, essendo per altro viziato da errori di calcolo.

1.2 - Nelle more del giudizio di primo grado l'Ufficio emetteva un avviso di accertamento definito "integrativo" - oggetto di impugnazione autonoma da parte del contribuente - con il quale venivano specificate le aliquote applicate, indicate nel primo provvedimento soltanto con riferimento alla misura massima ed a quella minima.

1.3 - La Commissione tributaria provinciale di Brescia rigettava il ricorso.

1.4 - Proponeva appello il M., deducendo in primo luogo che, essendo stato annullato in via di autotutela il primo provvedimento, la CTP avrebbe dovuto rilevare l'intervenuta cessazione della materia del contendere.

1.5 - La Commissione tributaria regionale della Lombardia confermava la decisione di primo grado, osservando, quanto alla suindicata eccezione di natura procedurale, che l'Ufficio aveva "annullato e sostituito il primo avviso di accertamento con altro successivo solo ed esclusivamente nella parte in cui vi era l'integrazione con l'indicazione delle aliquote degli scaglioni d'imposta, applicabili ai redditi imponibili". 1.6 Con atto notificato in data 4 aprile marzo 2002 il M. proponeva ricorso per cassazione, nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate, avverso detta decisione.

1.7 Si deducevano violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, vizio di motivazione in ordine a un punto decisivo della controversia, ai sensi, rispettivamente, dell'art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5, ribadendosi l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento, per omessa specificazione delle aliquote applicate, non esaminata, ancorchè ritualmente dedotta e ribadita nel corso dei giudizi di merito.

1.8 Si costituivano con controricorso le parti intimiate, contestando la fondatezza dell'impugnazione.

Motivi della decisione

2.1 Rileva preliminarmente il Collegio come risulti del tutto pacifica la circostanza relativa all'emissione, nelle more del giudizio di primo grado, di nuovo avviso di accertamento - impugnato con autonomo ricorso che ha dato vita a un distinto procedimento - di contenuto quasi identico a quello da cui è scaturito il presente giudizio, vale a dire del medesimo tenore, con la sola eccezione della specificazione delle aliquote applicate, in un primo momento indicate con il mero riferimento a quella minima e a quella massima.

2.2 - Divergente, tuttavia, è la valutazione parti in merito alla portata del secondo avviso: nuovo accertamento emesso in via di autotutela, secondo il contribuente, e tale da costituire un nuovo atto autonomamente impugnabile; mera integrazione, secondo l'assunto, recepito dalla Commissione tributaria regionale, della difesa erariale.

2.3 - Codesta questione assume carattere pregiudiziale, poichè, ove si acceda alla tesi della caducazione, a seguito del concreto esercizio dei poteri di autotutela dell'amministrazione, del primo provvedimento, impugnato con il ricorso che ha dato vita al presente giudizio, non potrebbe non rilevarsi la cessazione della materia del contendere.

2.4 - Mette conto di evidenziare, in via preliminare, l'infondatezza dell'eccezione dei controricorrenti secondo cui la decisione impugnata (in cui non risulta esaminato il vizio dedotto, evidentemente perchè ritenuto sanato mediante l'atto qualificato come "integrativo") sarebbe corretta, anche perchè il M. non avrebbe dedotto "alcuna cessazione della materia del contendere". In proposito va richiamato il costante orientamento di questa Corte secondo cui la cessazione della materia del contendere - che deve essere dichiarata dal giudice anche d'ufficio - costituisce, nel rito contenzioso avanti al giudice civile, una fattispecie di estinzione del processo, creata dalla prassi giurisprudenziale, che si verifica quando sopravvenga una situazione che elimini la ragione del contendere delle parti, facendo venire meno l'interesse ad agire e contraddire, e cioè l'interesse a ottenere un risultato utile, giuridicamente apprezzabile e non conseguibile senza l'intervento del giudice, da accertare avendo riguardo all'azione proposta e alle difese svolte dal convenuto. All'emanazione di una sentenza di cessazione della materia del contendere, pertanto, segue, da un lato, la caducazione della sentenza impugnata, a differenza della rinuncia al ricorso, che ne determina il passaggio in giudicato, e dall'altro, l'assoluta inidoneità della sentenza di cessazione della materia del contendere ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere, limitandosi tale efficacia di giudicato al solo aspetto del venire meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio (Cass., 25 maggio 2007, n. 12310; Cass., 3 marzo 2006, n. 4714).

2.5 - Nè si dubita che la sopravvenuta carenza d'interesse a una pronuncia a seguito di cessazione della materia del contendere debba rilevarsi, anche d'ufficio, nel giudizio di legittimità, a condizione che della situazione che l'abbia determinata sussista la prova, che può essere anche fornita attraverso produzione documentale effettuata ai sensi dell'art. 372 c.p.c., (Cass. Sez. Un., 21 giugno 2007, n. 14385).

2.6 - Con specifico riferimento al procedimento contenzioso in materia tributaria, è costantemente affermato il principio secondo cui l'annullamento in via di autotutela di un atto, da parte dell'amministrazione finanziaria, successivamente alla sua impugnazione, determini la sopravvenienza di carenza di interesse, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo (Cass., 2 luglio 2008, n. 18054; Cass., 13 gennaio 2006, n. 634; Cass. 4 febbraio 2005, n. 2305).

In tal senso, depongono, per altro, sia la lettera che la ratio del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 46. Nel regolare la fattispecie della cessazione della materia del contendere nel processo tributario, questa norma, infatti, sancisce perentoriamente ed in via generale che "il giudizio si estingue... nei casi di definizione delle pendenze tributarie e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere" ed appare improntata a chiari intenti deflattivi, anche in considerazione dell'automatico criterio di regolamentazione delle spese processuali, originariamente previsto al comma 3 (con disposizione, poi, dichiarata parzialmente incostituzionale da Corte Cost. n. 274/2005). A tale ultimo proposito, non va trascurato di considerare che - in funzione del principio costituzionale di ragionevole durata del processo di cui

all'art. 111 Cost., rilevante anche ai fini del processo tributario - le finalità deflattive (che l'evoluzione legislativa tende, del resto, costantemente a potenziare, come si evince dalla disposizioni in tema di accertamento con adesione) configurano, senza dubbio, privilegiato canone ermeneutico per una lettura costituzionalmente orientata delle norme che regolano le liti.

3.1 - Tanto premesso, si impone una verifica del rapporto fra l'atto originario e quello successivamente emesso, da effettuarsi sulla base della loro effettiva connotazione, vale a dire prescindendo dal nomen iuris utilizzato dalla parte, in quanto anche gli atti amministrativi, cui vanno generalmente condotti quelli impositivi, vanno interpretati non solo in base al tenore letterale, ma anche risalendo all'effettiva volontà dell'amministrazione ed al potere concretamente esercitato (Cons. St., 15 ottobre 2003, n. 6316).

Avuto anche riguardo al quadro normativo in tema di autotutela (D.P.R. n. 287 del 1992, art. 68; D.L. n. 564, art. 2 quater, convertito in L. n. 656 del 1994), mette conto di richiamare l'orientamento di questa Corte secondo cui il potere di accertamento integrativo ha per presupposto un atto (l'avviso di accertamento originariamente adottato) che continua ad esistere e non viene sostituito dal nuovo avviso di accertamento il quale, nella ricorrenza del presupposto della conoscenza di nuovi elementi da parte dell'ufficio, integra e modifica l'oggetto ed il contenuto del primitivo atto cooperando all'integrale determinazione progressiva dell'oggetto dell'imposta, conservando ciascun atto la propria autonoma esistenza ed efficacia, con tutte le conseguenze che ne derivano anche in tema di impugnazione. L'atto di autotutela, invece, assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo, ed al quale si sostituisce con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali dell'atto, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e può condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico, del precedente o alla sua eliminazione ed alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato (Cass., 22 febbraio 2002, n. 25; V. anche Cass., 7 luglio 2009, n. 15874).

3.2. - D'altra parte, ove si accedesse alla tesi della natura integrativa del secondo provvedimento, si pervenirebbe al risultato, sostanzialmente conseguito dalla Commissione tributaria regionale, di attribuire efficacia sanante alla motivazione integrativa di un atto già perfezionato (nella specie carente sotto tale profilo e già autonomamente impugnato), privo, per l'appunto, di idonea struttura argomentativa, in netta contrapposizione rispetto al principio secondo cui, come emerge dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, come modificato in attuazione dell'art. 7, dello Statuto del contribuente, non è consentito all'ufficio differire a un momento successivo rispetto all'emanazione dell'atto impositivo l'esplicitazione delle ragioni della pretesa impositiva.

4. Tanto premesso, deve constatarsi come sia del tutto pacifico, risultando dal tenore della decisione impugnata, e dalle affermazioni della parti, che nell'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio, vale a dire nella sua originaria consistenza, non erano indicate le aliquote applicate. In tale caso, secondo un orientamento condiviso dal Collegio, si verifica una violazione del principio di chiarezza e precisione posto alla base della norma contenuta nel D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, tale da determinare la nullità dell'atto impugnato (v. Cass., 20 febbraio 2009, n. 4187; Cass., 11 giugno 2008, n. 15381; Cass., 12 luglio 2006, n. 15834). Alla relativa declaratoria (che, del resto, sarebbe priva di efficacia sostanziale nei confronti del nuovo provvedimento, immune da vizi: Cass., 14 maggio 2007, n. 10949), tuttavia, non è dato di pervenire, risultando altrettanto pacificamente dagli atti la circostanza relativa all'emanazione di nuovo avviso di accertamento contenente l'indicazione originariamente omessa, il quale, per le ragioni esposte, non può avere efficacia meramente integrativa e che comporta, quindi, la caducazione del primo atto, con conseguente cessazione di qualsiasi interesse a una pronuncia ad esso inerente (cfr. Cass., 4 ottobre 2006, n. 21380, proprio in tema di atto viziato per omessa indicazione delle aliquote).

5. Deve pertanto dichiararsi la cessazione della materia del contendere, ricorrendo giusti motivi, avuto riguardo alla peculiarità della fattispecie, per l'integrale compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte dichiara cessata la materia del contendere. Dichiara compensate le spese dell'intero giudizio. Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile - Tributaria, il 7 ottobre 2009. Depositato in Cancelleria il 3 febbraio 2010