RATIO QUOTIDIANO
Il commento e la critica delle più importanti notizie del momento

ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE E CONTENZIOSO

di ANTONINO MARINO

L'accertamento "reiterato" e la correzione che diventa vessazione

C'è una linea sottile tra l'autotutela sostitutiva come strumento di legalità e l'autotutela sostitutiva come scorciatoia per "riformulare" l'accertamento.

L'ordinanza della Cassazione, Sez. V, 10.11.2025, n. 29604 fotografa un terreno molto complicato, vertente sull'autotutela come reiterazione delle attività di controllo. Ciò si verifica ultimamente troppo spesso nella prassi applicativa: **se il primo avviso viene annullato solo per vizi formali, l'annullamento non produce, di regola, un giudicato *"sostanziale"* sul merito della pretesa,** ragion per cui l'Amministrazione può **emettere un nuovo avviso corretto nei vizi,** purché nei termini.
Il problema di tutto ciò comporta però che questa regola può diventare nella pratica una concessione di reiterazione delle attività di verifica, che espone il contribuente a un'evidente reiterazione di controlli spesso estenuante e, diciamolo senza mezzi termini e senza tacerne l'essenza, potenzialmente **vessatorio.**

In pratica, in considerazione del fatto che il **vizio rilevabile è *"solo"* formale,** l'Ufficio si sente autorizzato a riproporre la stessa pretesa quasi intatta, cambiando *(rectius:* riformulando) l'accertamento. Il contribuente si ritrova, pertanto, a combattere 2 volte (o più) la stessa battaglia, con un carico difensivo e psicologico che non può essere liquidato come normale fisiologia del sistema.
Tutto ciò comporta, come appare evidente, un **rischio di sbilanciamento.** Nel momento in cui la Cassazione ribadisce l'assunto che l'annullamento per vizi formali colpisce l'atto come veicolo amministrativo, non la pretesa nel merito, consentendo alla stessa Amministrazione di riemettere un nuovo atto emendato: si comprende chiaramente come ciò possa essere inteso dal contribuente come una palese mancanza di equilibrio. In pratica, se la distinzione tra forma e sostanza diventa troppo netta, il contribuente finisce in un'area di incertezza protratta. In quanto l'accertamento viene *"ritentato"* e la difesa è costretta a inseguire l'attività riproposta dal Fisco, sostenendo costi ripetuti per contestare la stessa ricostruzione sostanziale, solo perché il primo atto era privo di firma o con un difetto procedurale.

È proprio qui che l'ordinanza n. 29604/2025, pur muovendosi dentro un'impostazione favorevole **all'autotutela sostitutiva,** introduce un contrappeso decisivo, sancendo che il nuovo avviso, per essere davvero *"sostitutivo",* deve contenere un'esplicita clausola di annullamento del precedente.
Non è un dettaglio da poco in quanto senza quella clausola, la sostituzione diventa opaca e il contribuente non capisce con chiarezza quale atto sia effettivamente efficace, quale sia stato ritirato e soprattutto quale debba impugnare per non subire preclusioni. **Se manca la dichiarazione testuale di annullamento del primo atto, la reiterazione perde il carattere *"fisiologico"* e scivola in un'attività patologica impugnabile.**

Concludendo, **in assenza di prova che il secondo avviso contenga la clausola di annullamento,** non si può pretendere che la mancata impugnazione equivalga ad acquiescenza e le cartelle fondate su quell'assetto possono essere contestate per difetto di titolo, perché il collegamento sostitutivo non è stato reso intellegibile, trasparente e verificabile.
Se questo presidio, imposto dalla Cassazione viene preso sul serio, la reiterazione può essere considerata esercitata nei binari della legalità. Ma se il monito viene ignorato, il rischio è evidente, nel senso che la correzione formale diventa uno strumento di pressione e la **reiterazione dell'accertamento** si trasforma in ciò che il sistema non può tollerare.

Riproduzione vietata - sabato 17 gennaio 2026