

La tenuta degli istituti introdotti dalla recente riforma tributaria alla prova dell'interpretazione giurisprudenziale: la perdurante contaminazione del diritto amministrativo generale

1. Premesse sull'interpretazione nel diritto tributario **2.** Un nuovo istituto derivante dalla riforma tributaria, messo fortemente alla prova dall'interpretazione giurisprudenziale **3.** Il discutibile *discrimen* tra rigetto e rifiuto: l'argomento della costanza terminologica e la contaminazione del diritto amministrativo generale **4.** L'autotutela *in malam partem* alla prova delle Sezioni Unite **4.1.** Il distonico riconoscimento del principio di perennità **4.2.** Una ricostruzione sistematica degli artt. 7 comma, 1 *bis* e dell'art. 9 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente.

1. Da alcuni anni si assiste ad un'evoluzione dell'ordinamento nel senso di un'espansione del ruolo dei giudici. In particolare, la Cassazione ha rivendicato in alcune occasioni la “funzione interpretativa del giudice in ordine alla formazione della c.d. giurisprudenza-normativa, quale autonoma fonte del diritto”¹.

La “giurisprudenza-normativa” è stata considerata “in linea con la maggiore consapevolezza dei giudici di operare in un sistema ordinamentale che, pur essendo di *civil law* e, quindi, non basato su soli principi generali [...] si configura come semi-aperto [...] perché fondato non solo su disposizioni di legge riguardanti dettagliate e settoriali discipline ma anche su c.d. clausole generali [...] che scientemente il legislatore trasmette all'interprete per consentirgli, nell'ambito di una più ampia discrezionalità, di attualizzare il diritto, anche mediante l'individuazione (là dove consentito, come nel caso dei diritti personali, non tassativi) di nuove aree di protezione di interessi”.

Tuttavia, sia che si propenda per la tesi secondo cui il legislatore crei il diritto e tutti gli operatori del diritto non debbano far altro che applicarlo sia che si accentui la funzione dei giudici quali creatori del diritto, in ogni caso non può ritenersi che “chiunque crei il diritto sia completamente libero di effettuare le proprie scelte politiche del diritto”². Un limite risiederà comunque “nella Costituzione materiale [...] quale espressione dei valori sociali storicamente esistenti e accertabili”³.

Per quanto più specificamente riguarda la materia tributaria, non si possono tacere le difficoltà ermeneutiche determinate dall'estrema complessità, oscurità e mutevolezza delle disposizioni tributarie, sicché la materia tributaria è stata generalmente considerata dalla dottrina un pessimo terreno per far germogliare quelle tesi secondo le quali i testi di legge non avrebbero significati “propri”⁴, dipendendo dall'uso che ne viene fatto, ossia dall'attività degli interpreti⁵.

¹ Così, Cassazione, Terza sezione civile 10741 del'11 maggio 2009.

² G. Melis 2003. L'interpretazione nel diritto tributario, Padova, Cedam, 310.

³ L. Perfetti, Interpretazione costituzionale e costituzionalità dei valori nell'interpretazione, 190.

⁴ Sull'interpretazione della legge in generale cfr. senza alcuna pretesa di completezza, T. Ascarelli, Studi di diritto comparato in tema di interpretazione, Milano, 1952, 1 ss.; N. Bobbio, L'analogia nella logica del diritto, Torino, 1938, 1 ss.; L. Caiani, I giudizi di valore nell'interpretazione giuridica, Padova, 1954, 1 ss.; E. Calderara, voce Interpretazione della legge, in Enc. Giur. It.; G. Galloni, L'interpretazione della legge, Milano, 1955, 1 ss.; G. Gorla, L'interpretazione del diritto, Milano, 1941, 1 ss.; C. Grassetti, L'interpretazione del negozio con particolare riguardo ai contratti, Padova, 1938, 1 ss.; G. Laserra, L'interpretazione della legge, Napoli, 1955, 1 ss.; G. Marzano, L'interpretazione della legge, Milano, 1955, 1 ss.; L. Mosco, Principi sull'interpretazione dei negozi giuridici, Napoli, 1952, 1 ss.; G. Oppo, Profili dell'interpretazione oggettiva del negozio giuridico, Bologna, 1943, 1 ss.; R. Sacco, Il concetto di interpretazione del diritto, Torino, 1947, 1 ss.; V. Scialoja, Sulla teoria dell'interpretazione della legge, in Studi giuridici dedicati ed offerti a F. Schupfer, Torino, 1898, 301.

⁵ G. Melis, cit., 162. Con ciò, ovviamente, non si vuole svalutare l'importanza dell'interpretazione quale momento essenziale nell'applicazione della legge. Essa infatti è presupposto indispensabile, perché logicamente non si può concepire applicazione di norma giuridica che non sia stata previamente interpretata, se per interpretazione si intende, come deve intendersi, il processo logico attraverso al quale si rileva e si pone in evidenza il contenuto della

Pertanto, la dottrina tende a valorizzare con particolare enfasi la necessità di utilizzare l'interpretazione letterale, relegando le differenti strategie interpretative ai casi di indeterminatezza del risultato interpretativo ottenuto attraverso il metodo letterale-testuale⁶.

Peraltro, se si guarda alla Giurisprudenza del massimo consesso della giustizia amministrativa, recentemente soffermatasi sul noto tema concernente i criteri di interpretazione della legge, in tale sede⁷ è stato ribadito – facendo leva sia sulla previsione di cui all'art. 12 delle Preleggi al Codice Civile sia sull'art. 101 Cost. – che il criterio primario da utilizzare al fine di interpretare la legge sia quello letterale.

Nel caso in cui il criterio di interpretazione letterale non sia sufficiente, l'intento del legislatore si atteggia quale criterio paritetico a quello letterale ed entrambi vengono contestualmente utilizzati nell'attività interpretativa del giudice. Pertanto, in alcuni casi il criterio di interpretazione letterale deve concorrere con il criterio di interpretazione teleologica nell'interpretazione della legge⁸.

Inoltre, è necessario ricorrere al criterio di interpretazione logico-sistematico qualora l'interpretazione secondo il criterio letterale comporti dei contrasti con disposizioni presenti nell'ordinamento giuridico⁹.

Ciò che emerge dalla giurisprudenza amministrativa, esportabile anche nell'ambito tributario, è che, a seconda della tipologia di disposizione che viene di volta in volta in rilievo – contestualizzata in una determinata fattispecie –, il primario criterio debba essere quello letterale ricorrendo (in via sussidiaria) talvolta al criterio teleologico talvolta al criterio sistematico¹⁰.

In tale ottica, ci si intende interrogare sulla tenuta degli istituti introdotti dalla recente riforma tributaria di fronte all'interpretazione giurisprudenziale. Avendo contezza di quanto siano ambiziose tali finalità, la trattazione dovrà concentrarsi necessariamente su un solo istituto.

Al riguardo, un ottimo banco di prova è l'interpretazione fornita dai primi interventi giurisprudenziali sulla nuova autotutela tributaria. Pertanto, assumendo la nuova disciplina del potere di riesame in ambito tributario quale riferimento, si cercherà di mettere in luce quali siano state le operazioni ermeneutiche compiute dalla giurisprudenza nell'arco dei primi due anni dalla sua entrata in vigore¹¹.

2. Limitando al minimo essenziale ogni profilo ricostruttivo sull'istituto¹², l'autotutela tributaria, tradizionalmente ricondotta nell'alveo dell'istituto generale dell'autotutela amministrativa, è stata

disposizione legislativa. Anche la norma più perspicua e chiaramente formulato esige pertanto una interpretazione [...]». Così M. Rotondi, *Legge (interpretazione della)*, in *Nuovo Dig. It.*, VII, Torino, 737. Secondo S. Rendi, *L'interpretazione della legge*, in *Enc. For.*, vol. IV, Milano, 1959, 432: “Le caratteristiche proprie della legge, la quale non dispone mai in vista di un caso concreto o dell'interesse di un singolo, richiedono un'attività interpretativa tutte le volte che ci si trova di fronte alla necessità di procedere alla sua applicazione: che non può essere effettuata se non quando dalla legge sia stato riconosciuto il significato in vista del puntualizzarsi della norma verso l'azione. A buon diritto, dunque, di parla della interpretazione come della vita del diritto”.

⁶ Così MELIS 2003, 164.

⁷ Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato n. 1/2025.

⁸ Così N. M. D'alessandro, *I criteri di interpretazione della legge e del provvedimento amministrativo: profili ricostruttivi e nuove prospettive*, 1077.

⁹ Così Cons. Stato, 5793/202.

¹⁰ Così, recentemente, N. M. D'alessandro cit., 1077.

¹¹ Invero, le operazioni compiute dalla giurisprudenza su tale istituto risultano tutt'altro che scontate.

¹² Per una bibliografia sull'autotutela nel diritto tributario, senza alcuna pretesa di completezza, si rimanda a V. Ficari, *Novità in tema di intervento unilaterale della amministrazione finanziaria in sede di autotutela*, RDT, 1995, I, 477 ss.; Id., *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, RT, 1997, 343 ss.; Id., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999. S. La Rosa, “Accertamento tributario”, in *D.I.*, IV, Torino, 1987, 1554; Id., *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, RDT, 1998, I, 1148 ss.; Id., *Definitività degli avvisi di liquidazione, autotutela tributaria e ripetibilità delle imposte “principali” nel sistema delle imposte sui trasferimenti*, nota a Cass., sez. trib., n. 13412/2000, RDT, 2001, 468 ss.; D. Stevanato, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; Id.,

appositamente disciplinata nello Statuto dei diritti del contribuente. Com'è noto, il legislatore ha introdotto la c.d. autotutela obbligatoria nell'art. 10 *quater* della legge 27 luglio 2000, n. 212 in una serie di ipotesi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione. Nel prevedere un elenco di ipotesi di autotutela obbligatoria, in particolare, il legislatore pare essersi rifatto – più che ai criteri fissati dalla legge delega – ad un *obiter dictum* della pronuncia della Consulta 13 luglio 2017, n. 181, secondo cui *“la non irragionevolezza della disciplina esaminata non comporta che siano precluse al legislatore altre possibili scelte [...] in via di principio, il momento discrezionale del potere della Pubblica Amministrazione di annullare i propri provvedimenti non gode in sé di una copertura costituzionale. La previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è dunque possibile”*¹³.

In tali casi¹⁴, peraltro, se l'Amministrazione non esercita il proprio potere di autotutela – e il contribuente la invita a farlo entro un anno dalla definitività dell'atto – il diniego, espresso o tacito, sarà impugnabile.

Fuori dalle fattispecie in cui è previsto tale obbligo, l'Ente impositore può procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia alla stessa, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio oppure in caso di atti definitivi, in presenza dell' illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione¹⁵.

Autotutela e mediazione di esigenze in conflitto: note a margine del regolamento ministeriale, RDT, 1997, I, 145 ss.; Id., “Autotutela, diritto tributario”, Enc. dir., Agg., III, Milano, 1999, 304.

¹³ Sul punto vedasi, tra gli altri, G. Franson, Il diniego tacito o espresso di autotutela non può essere impugnato, commento a Corte Cost., sent. n. 181 del 13 luglio 2017, in Riv. Tel. Dir. Trib., 17 luglio 2017, secondo cui questo passaggio della pronuncia, pur non conferendo il carattere di “monito” alla sentenza, sembra essere espressione, sia pure in forma velata, di un auspicio. Per altri commenti alla pronuncia della Corte Costituzionale P. Rossi, *L'incensurabilità del diniego tacito di annullamento in autotutela lascia spazio all'inerzia dell'Amministrazione finanziaria*, in Giur. cost., 2017, 1699; P. Piantavigna, *Disorientamenti della Corte costituzionale in materia di autotutela tributaria*, in Riv. dir. fin., 2017, 96.

¹⁴ Sulla non isolabilità del sintagma “manifesta illegittimità” in quanto espressamente collegato dal dettato normativo ai “*seguenti casi*”, ossia alle fattispecie indicate nelle lettere seguenti, F. Farri, Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell'Amministrazione finanziaria, Riv. Dir. Trib., 2, 2024, 226, nota 32, il quale mette in evidenza come non compaia tra di essi la sussistenza di profili di nullità dell'atto.

¹⁵ Per completezza, occorre accennare al fatto che l'Ente impositore non deve esercitare l'autotutela nel caso in cui sussista una sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria o laddove sia trascorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione. Al riguardo, si veda T. Tassani, Profili ricostruttivi e applicativi della nuova autotutela tributaria in l'Attuazione della riforma tributaria, a cura di M. Logozzo, 2024, p. 63, secondo il quale il giudicato e la definitività dell'atto avrebbero la funzione di individuare i parametri formali estremi, oltre i quali si riequilibra a favore del primo il rapporto tra l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici e l'interesse al ripristino della giustizia sostanziale.

Il riferimento al “*giudicato*” riapre la diatriba nata con l'art. 68, D.P.R. n. 287/1992 inerente alla natura del giudicato che inibiva l'esercizio del potere in questione e che era stato risolto dall'art. 2, comma 2, D.M. n. 37/1997 che precisava che la preclusione operava solo “*per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria*”.

L'autotutela non era pertanto esclusa né nei casi di giudicato formale né se il procedimento di autotutela avesse riguardato motivi estranei a tale giudicato. Sul punto, di recente, A. Poddighe Aspetti procedurali e processuali dell'autotutela tributaria obbligatoria, in Il Fisco, 2024, p. 3983.

In continuità con tale orientamento – rispetto al quale non si vede perché ci si dovrebbe discostare – è anche la circolare n. 21/E del 7 novembre 2024, recante “*Istruzioni operative agli Uffici in materia di autotutela tributaria, a seguito delle novità introdotte con gli articoli 10-quater e 10-quinquies dello Statuto dei diritti del contribuente*”, nella parte in cui, richiamando la relazione illustrativa sulla nuova normativa, ha affermato che non è ostativo all'autotutela né un giudicato processuale né un giudicato sostanziale, qualora nell'istanza si prospettino motivi diversi rispetto a quelli su cui si è pronunciato il giudice (condivide tale opinione G. Ingraio, L'autotutela tributaria: nuova regolamentazione e vecchie interpretazioni giurisprudenziali, Riv. Dir. Trib., 3, 2025, 316).

Riguardo al limite costituito dal decorso del termine annuale dalla notifica dell'atto impositivo, l'introduzione di un limite temporale alla doverosità dell'autotutela risponde ad un condivisibile obiettivo di certezza del diritto: anche l'atto viziato per “errori manifesti” non può essere eternamente emendabile e, dunque, occorre individuare un termine entro il quale si verifica il totale “consolidamento” (Al riguardo, la dottrina ha parlato, con espressioni suggestive ma ossimoriche, di “*atti a definitività sospesa*” in G. Melis, “*L'autotutela tributaria*”, in AA.VV., Giovannini, *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*. II, *I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024,

Al riguardo, solo il rifiuto espresso dell'autotutela facoltativa sarà impugnabile.

Nonostante l'apprezzabile apertura normativa che avrebbe dovuto segnare il definitivo sganciamento dall'autotutela amministrativa di natura ampiamente discrezionale, non si può trascurare come le interpretazioni fornite dalla prima giurisprudenza formatasi sul nuovo istituto risultino in alcuni casi lontane dal dato normativo.

Ciò emerge sia sul versante della cosiddetta autotutela negativa (o *in bonam partem*) sia sul versante della cosiddetta autotutela positiva (o *in malam partem*).

3. Dal primo punto di vista, devono considerarsi alcune pronunce di merito in materia di autotutela facoltativa – ancora poco studiate –, che hanno coniato un discutibile *discrimen* tra rigetto e rifiuto di autotutela, affermando che a seguito delle recenti novità normative, può essere oggetto di ricorso il *rifiuto* dell'Amministrazione di riesaminare l'atto, ma non il *rigetto* motivato dell'istanza¹⁶.

A tutta prima, leggendo tali pronunce¹⁷, si potrebbe pensare ad una sorta di *lapsus calami*: infatti la volontà del legislatore era chiaramente quella di rendere impugnabile il diniego espresso di autotutela facoltativa e non vi è traccia del menzionato *discrimen* tra rigetto e rifiuto. Tale orientamento non può ritenersi condivisibile in quanto, se non fosse impugnabile il diniego espresso, verrebbe meno ogni forma di tutela del contribuente attraverso il vaglio giurisdizionale¹⁸. Si tenga, infatti, presente che, anche prescindendo dal menzionato *discrimen* tra rigetto e rifiuto, coniato dalla giurisprudenza di merito, la disciplina complessivamente considerata, costituita da un lato dalla differenziazione tra autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa, e dall'altro dall'assenza di un generalizzato obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di dare avvio al procedimento di riesame¹⁹ e dall'insindacabilità del diniego tacito nei

135 e di “definitività a formazione progressiva” in V. Ficari, *La nuova autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli Uffici e confini del potere di accertamento tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 701). A parere di chi scrive, l'effettiva scelta del termine (un anno dalla definitività dell'atto per mancata impugnazione), tuttavia, non risulta ancorata a solide ragioni giuridiche e, pertanto, sarebbe stata preferibile un'altra soluzione legata a considerazioni d'ordine sistematico. Esso mal si concilia, tra l'altro, con la circostanza per cui con il vano decorrere dei 60 giorni dalla notifica del provvedimento prende avvio il procedimento di riscossione provvisoria o, addirittura, definitiva qualora l'atto non sia stato impugnato (Sul punto, V. Ficari, *La nuova autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli Uffici e confini del potere di accertamento tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 702, il quale auspica una integrazione normativa sulla sospensione della riscossione).

¹⁶ E, quale corollario, il giudice non potrebbe entrare nel merito ma dovrebbe limitarsi a verificare se legittimamente si è rifiutata di rispondere.

¹⁷ La prima pronuncia intervenuta sul tema è la sentenza della Corte di giustizia tributaria di I grado di Caserta, n. 3034 del 15 luglio 2024 e nel medesimo senso si possono citare senza alcuna pretesa di completezza, CGT Avellino, sent. 12 dicembre 2024, n. 1541; C.G.T. di II grado della Lombardia, sent. n. 1140/2025, che ha affermato l'inammissibilità dell'impugnazione del diniego parziale di autotutela facoltativa relativo a pretese tributarie fondate su atti impositivi divenuti definitivi, non configurandosi una nuova pretesa impositiva, né potendo il contribuente, per il tramite dell'impugnazione, estendere il sindacato giurisdizionale alle parti dell'atto originario confermate con diniego parziale.

¹⁸ Sul punto, vedasi V. Ficari, *La “nuova” autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli uffici e confini del potere di accertamento tributario*, RTDT, n. 4 del 2024, p. 713, nota 41, ove l'autore si sofferma solo incidentalmente sulla già menzionata pronuncia della Corte di giustizia tributaria di I grado di Caserta, sentenza n. 3034 del 15 luglio 2024.

¹⁹ Com'è noto, la giurisprudenza costituzionale, seguita da quella di legittimità, prima dell'introduzione della nuova disciplina introdotta dai decreti legislativi 219 e 220 del 2023, affermava che l'autotutela tributaria dovesse ritenersi discrezionale e che l'Ente impositore non fosse obbligato a rispondere emanando un atto amministrativo a seguito di istanza di autotutela di un atto definitivo (così Corte cost., 13 luglio 2017, n. 181). Secondo tale impostazione, pertanto, riconoscere carattere vincolante all'istanza del privato avrebbe significato accordare al contribuente un'indebita forma di tutela anche dopo la scadenza del termine per l'impugnazione dell'atto in sede giurisdizionale. La giurisprudenza – costituzionale e di legittimità (tra le pronunce più recenti, Cass., 20 settembre 2023 n. 26907; Cass., 4 settembre 2023 n. 25659; Cass., 23 ottobre 2020 n. 23249) – confondeva, infatti, due piani che dovrebbero più correttamente ritenersi distinti, poiché la discrezionalità dell'amministrazione non dovrebbe caratterizzare l'agire ma soltanto l'emanazione di un certo provvedimento positivo. Non è corretto affermare, infatti, che la discrezionalità sotto il profilo del *quomodo*, ossia nella determinazione del contenuto del provvedimento, implichi necessariamente la sussistenza della discrezionalità nell'*an*, ossia la libertà di decidere se emanare o meno un provvedimento (Su tale

casi di autotutela facoltativa, potrebbero già di per sé comportare conseguenze piuttosto discutibili, come l'insindacabilità di ipotesi non contemplate nell'elencazione di cui all'art. 10 *quater*²⁰.

A ciò si aggiunga che, com'è noto, nel medesimo articolo 19 d.lgs 546/1992, compare, tra gli atti impugnabili, anche il "*il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi*" rispetto al quale la giurisprudenza non ha mai dato vita alla menzionata dicotomia rifiuto/rigetto, sicché verrebbe sostanzialmente attribuito un significato differente al "*rifiuto*", a seconda che ci si trovi dinanzi ad un'istanza di rimborso o di autotutela. Ciò ci lascia quantomeno perplessi in quanto implica un superamento della presunzione per cui nel linguaggio legislativo – quantomeno all'interno dello stesso documento normativo – ciascun termine assuma lo stesso significato (c.d. argomento della costanza terminologica)²¹.

In linea generale, chi ha studiato l'argomento della costanza terminologica nell'ambito tributario²², si è generalmente chiesto se – laddove il legislatore tributario si serva di termini che in altri settori hanno assunto un certo significato oppure sono espressamente definiti – l'interprete sia tenuto ad attribuire quel significato o ad adottare quella definizione per l'ambito tributario. Tuttavia, le conclusioni raggiunte in riferimento alla costanza terminologica del termine utilizzato in sedi differenti, dovrebbero estendersi pure all'interno del medesimo testo normativo e non solo per testi normativi differenti o di altri settori disciplinari. Del resto, pure in tale ultimo caso, il problema risulta tutt'altro che scontato, non foss'altro che per il momento storico attuale affollato di testi normativi con contenuti eterogenei.

posizione, argomentata nella vigenza della disciplina previgente, P. Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, 114).

Consequentemente, anche ammettendo che il potere di riesame ed il consequenziale provvedimento abbiano contenuto discrezionale, non se ne può trarre la conseguenza che l'ufficio sia libero di decidere se attivarsi o meno in presenza di un atto che potrebbe essere illegittimo.

Alla luce di quanto sopra esposto, pertanto, l'istanza del contribuente volta all'annullamento di un atto impositivo non può più ritenersi una mera sollecitazione priva di conseguenze giuridiche, ma un atto vincolante per l'Amministrazione finanziaria che, ricevuta l'istanza ed effettuata una sommaria delibazione circa la fondatezza della stessa (Sulla non sussistenza di un obbligo di pronuncia laddove l'istanza sia irragionevole o priva dei requisiti di ricevibilità e di procedibilità P. Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, 123 e 290), dovrà rendere conto delle ragioni che l'hanno condotta all'annullamento dell'atto o al rigetto dell'istanza (sembra giungere a conclusioni simili, G. Ingrao, L'autotutela tributaria: nuova regolamentazione e vecchie interpretazioni giurisprudenziali, Riv. Dir. Trib., 3, 2025, 318).

²⁰ Tra di esse a titolo esemplificativo si può far riferimento al giudicato penale favorevole al contribuente, non previsto tra i casi di autotutela obbligatoria. Si tratta di tema di stretta attualità, ma si può ricordare che la Consulta in passato abbia avuto modo di affermare che l'Amministrazione finanziaria, in presenza di un giudicato penale, "*deve uniformarsi, in sede di autotutela, nell'adozione dei provvedimenti ivi previsti*", Corte Cost., 23 luglio 1997, n. 264. In particolare la corte costituzionale si era pronunciata sulla legittimità dell'art. 12, secondo comma del d.l. n. 429 del 1982, dichiarando la questione infondata in quanto i principi di ordine generale di svolgimento dell'attività amministrativa impongono all'Amministrazione finanziaria di uniformarsi in sede di autotutela al giudicato penale. Sul punto si veda G. Ingrao, L'autotutela tributaria: nuova regolamentazione e vecchie interpretazioni giurisprudenziali, Riv. Dir. Trib., 3, 2025, 337, spec. nota 106. Nel senso opposto dell'irrelevanza della sentenza del giudice penale di assoluzione del contribuente Cass., 20 novembre 2015, n. 23765. Di recente, peraltro, è emersa una chiusura netta da parte della giurisprudenza di Cassazione: in particolare, si veda Cass. 26 marzo 2025, n. 7979. È stato evidenziato, peraltro, da una parte della dottrina come lo strumento dell'autotutela non sia idoneo a risolvere il problema menzionato per il termine annuale, previsto per la forma obbligatoria, che costituirebbe un forte limite per il contribuente che, una volta ottenuta una sentenza penale favorevole, volesse rimettere in discussione la pretesa tributaria cristallizzata in un provvedimento impositivo divenuto definitivo *medio tempore*. Sul punto, A. Kostner, I limiti (non condivisibili) alla circolazione della prova nei rapporti tra procedimenti penale e tributario dopo la recente riforma, in corso di pubblicazione nella Riv. dir. trib., 2025, 2, 230.

²¹ Sul quale si veda R. Guastini, Interpretare e argomentare, Giuffrè, 2011, 299.

²² Tra gli altri, V. Velluzzi, Interpretazione sistematica e prassi giurisprudenziale, Torino, GiapPichelli, 2002, 158-160.

Invero, anticamente, seppur con la considerazione di ulteriori aspetti e in altro contesto, è stata autorevolissimamente avallata l'opportunità di accedere all'incostanza semantica, ossia all'attribuzione di uno specifico significato per l'ambito tributario in ragione delle peculiari finalità delle norme tributarie²³.

Al riguardo – ad avviso di chi scrive – hanno visto bene quegli autori che hanno sdrammatizzato tale *aut-aut*, sottolineando come a contrapposizione tra “autonomisti” e “antiautonomisti” sia sterile, soprattutto se estremizzata. Bisognerebbe, invece, aver cura delle esigenze, tutte degne di attenzione, che le due tesi tendono a soddisfare, privilegiando la costanza o l'incostanza semantica a seconda dei casi, in virtù dell'interpretazione teleologica del tributo, poiché “Ogni operazione interpretativa deve essere coerente con la ratio del tributo”²⁴. È evidente come tali considerazioni, pur rilevanti su un piano generale dell'interpretazione della legge tributaria, nel caso considerato vadano ridimensionate. Invero, sarebbe assai discutibile ritenere che il legislatore abbia inteso riferirsi nel medesimo articolo di legge allo stesso termine, ma facendo assumere ad esso due significati differenti. O, se si preferisce, sembra assai difficile superare la presunzione (ancorché, come si è detto, relativa), in forza della quale sussista una costanza terminologica.

A sostegno della valorizzazione della costanza semantica può richiamarsi anche l'argomento apagogico (o del legislatore razionale), secondo cui il legislatore appunto opererebbe secondo un criterio di razionalità, ragionevolezza, non assurdità dell'azione legislativa²⁵, del resto sarebbe irragionevole un legislatore che da un lato, come detto sopra, introducesse nel stesso articolo il medesimo termine, facendo assumere ad esso significati divergenti, dall'altro sarebbe ancor più irrazionale il legislatore che avesse inteso –con una disposizione che, superando un dibattito antichissimo, ha previsto l'impugnabilità del diniego di autotutela – implicitamente limitarlo a seconda che il diniego pervenga a seguito di una rinnovata istruttoria o meno.

Scendendo ad un ulteriore livello di approfondimento, si può notare come tali pronunce si siano rifatte, più o meno esplicitamente, ad un consolidato orientamento della giurisprudenza amministrativa²⁶ equiparando da un lato il rifiuto a un atto meramente confermativo (ossia adottato senza effettuare una nuova attività istruttoria delle circostanze ritenute rilevanti ai fini della valutazione dell'istanza proposta dal richiedente), dall'altro, il rigetto alla conferma in senso proprio (caratterizzata dal fatto di essere adottata a seguito di una rinnovata istruttoria)²⁷.

²³ E. Vanoni. *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, Cedam.1932. L'incostanza semantica consiste nella “presunzione che il legislatore usi il medesimo termine o lo stesso sintagma con diversi significati a seconda del testo di legge (o della porzione di testo) in cui il termine o sintagma ricorre» (VELLUZZI 2013, 48, e nota 87, dove si rileva che l'uso dell'incostanza semantica richiama, solitamente, considerazioni teleologiche oltre che testuali).

²⁴ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. I, parte prima, Torino, Utet.2011, 43, per ratio del tributo l'autore intende «lo specifico fenomeno economico, espressivo di capacità contributiva, che il legislatore ha avuto di mira» e v. p. 47 nota 24, dove si evidenzia che «L'affermazione dell'autonomia del diritto tributario è un topos ricco di implicazioni, specie sul terreno dell'interpretazione e dell'integrazione delle norme tributarie ed in tema di applicazione delle norme del diritto civile agli istituti del diritto tributario»; sul tema v. M.C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, Giappichelli.1998; Melis, cit., 143-161.

²⁵ Sull'argomento apagogico v. G. Tarello, *L'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè. 1980, 369-370; Diciotti 1999, 317, per il quale l'argomento apagogico è quell'argomento “con il quale ad un enunciato legislativo non viene attribuito un possibile significato in cui esso esprime una norma [...] assurda”.

²⁶ *Ex multis*, Cons. Stato, Sez. II, 9 aprile 2025, n. 2997 e Sez. V, 7 ottobre 2024, n. 8024.

²⁷ Cionondimeno, non sembra peregrino tentare di restituire significato al *discrimen* menzionato, che vede da un lato l'impugnabilità del rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa, e dall'altro la non impugnabilità del rigetto della istanza di autotutela facoltativa.

Ponendosi nell'ottica – distonica, è bene ribadirlo – della pronuncia in commento, l'inusitato *discrimen* offrirebbe ulteriori spunti di riflessione: ammettendo la distinzione operata, il problema che ci si pone è l'impugnabilità del c.d. rigetto (in ipotesi assimilabile alla conferma in senso proprio).

Secondo l'impostazione amministrativistica tradizionale, l'atto meramente confermativo non incide sulle situazioni giuridiche originate dal provvedimento precedente, risolvendosi in una mera riaffermazione dell'esistenza del fatto, del provvedimento e del precetto già adottati. La conferma, in tale prospettiva, non integra un nuovo atto amministrativo in senso proprio, difettando di una autonoma manifestazione di volontà in ordine alla regolamentazione degli interessi coinvolti e non presupponendo alcuna nuova valutazione comparativa degli stessi. L'amministrazione, infatti, si limita a mantenere fermi gli effetti giuridici già prodotti dall'atto originario.

Da ciò discende che l'atto meramente confermativo non è suscettibile di autonoma impugnazione e che, qualora il provvedimento originario non sia stato tempestivamente contestato, la successiva adozione di un atto confermativo improprio non è idonea a riaprire i termini per l'impugnazione. Diversa è, invece, la natura dell'atto ad effetti confermativi, o confermativo proprio, il quale si sostanzia nella dichiarazione mediante cui l'autorità amministrativa, a seguito dell'esame della nuova situazione prospettata dal privato e dei motivi addotti nella relativa istanza, esprime nuovamente la propria volontà di mantenere la regolamentazione già contenuta nel precedente provvedimento. In tal caso, l'amministrazione procede a una rinnovata valutazione degli interessi coinvolti, ancorché per pervenire a un esito coincidente con quello originario.

Ne consegue che l'atto confermativo proprio presenta una struttura provvedimentale dotata di effetti innovativi, in quanto espressione di un'autonoma determinazione amministrativa e di una nuova regolamentazione degli interessi, con la conseguente riconoscibilità della sua autonoma impugnabilità²⁸.

Per vero, la ricostruzione giurisprudenziale e dottrinale amministrativistica in esame non convince, nella misura in cui conduce ad escludere l'impugnabilità di atti che, a ben guardare, non dovrebbero essere sottratti alla generale regola dell'art. 113 Cost. In particolare, non convince l'assunto secondo cui, in assenza di un nuovo procedimento, di un riesame della situazione complessiva, di una nuova ponderazione di interessi, non vi sia una nuova dichiarazione di volontà né un nuovo esercizio del potere, ma una mera dichiarazione di scienza, con la quale si constata l'esistenza del precedente provvedimento.

Invero, tale impostazione tradizionale, evidentemente volta ad impedire che attraverso l'impugnabilità di un nuovo atto con il quale l'amministrazione abbia rigettato un'istanza di riesame di un precedente atto divenuto inoppugnabile, si possa eludere il principio della perentorietà del termine per ricorrere, è stato recentemente sottoposto a ripensamenti critici²⁹. Infatti, tale orientamento finisce col premiare l'amministrazione inattiva, penalizzando invece

E ponendoci da tale insolita prospettiva – per coerenza – la strada si biforcerebbe: da un lato il ricorso sorretto da motivi che erano proponibili avverso il primo atto – con conseguente elusione dei termini decadenziali – dovrebbe essere inammissibile (ed è il caso della sentenza in commento), dall'altro lato il ricorso in cui si facciano valere vizi propri del provvedimento di secondo grado, che sarebbe invece l'unica ipotesi ammissibile.

Lo spazio consentito dalle presenti brevi note non permette di enumerare le molteplici ragioni per cui la menzionata conclusione – che, a mio avviso, solo se collocata in questa cornice potrebbe avere una sua coerenza – sarebbe del tutto distonica rispetto alla volontà del legislatore, che, lo si ripete, non ha fatto riferimento da nessuna parte al menzionato *discrimen*.

²⁸ La conferma in senso proprio, sebbene pervenga alle stesse conclusioni cui era giunto il precedente provvedimento e ne reiteri le statuizioni, è, comunque, un atto che si sostituisce al precedente, come fonte di disciplina del rapporto amministrativo. Il vecchio provvedimento è, quindi, assorbito dal nuovo, che, con efficacia *ex tunc*, viene ad operare in sostituzione di quello.

²⁹ Tra gli altri, si veda C. Guacci, *La tutela avverso l'inerzia della pubblica amministrazione secondo il codice del processo amministrativo*, Torino, 2012, 215-216.

l'amministrazione che, prima di emanare l'atto, prenda seriamente in considerazione l'istanza del privato.

Pur con tutte le criticità sottese a tale orientamento nell'ambito del diritto amministrativo generale, la giurisprudenza tributaria di merito si sta orientando nel senso, non solo per così dire di prendere in prestito la menzionata distinzione tra conferma e atto meramente confermativo³⁰, ma anche di strumentalizzarla al fine di giungere ad esiti diametralmente opposti rispetto a quelli della giurisprudenza amministrativa, che qualifica la c.d. "conferma propria" come espressione di un rinnovato esercizio del potere, che consente di configurare l'atto sopravvenuto come sostitutivo rispetto al precedente, con la conseguente possibilità di impugnarlo³¹.

Lo spazio consentito dal presente intervento non permette di enumerare le molteplici ragioni per cui la menzionata conclusione sarebbe del tutto distonica rispetto alla volontà del legislatore, che, lo si ripete, non ha fatto riferimento da nessuna parte al menzionato *discrimen*.

4. Nella medesima ottica, anche la nota pronuncia delle Sezioni unite n. 30051 del 21 novembre 2024 fa emergere una assai discutibile strumentalizzazione dei principi del diritto amministrativo generale. Com'è noto, la Cassazione ha affermato che l'Amministrazione possa legittimamente annullare, per vizi sia formali sia sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa, salvi i limiti costituiti dal termine di decadenza e dal giudicato³².

In particolare, le Sezioni Unite hanno fondato la propria conclusione sull'asserita estraneità del divieto di *bis in idem* rispetto al potere di rimettere in autotutela il primo atto emendato che, in quanto provvedimento di secondo grado, non sarebbe autonomo rispetto al primo. E ciò sulla base del principio di perennità (*rectius* di inesauribilità) che la Corte individua – quasi per gemmazione – negli artt. 2, 23, 53 e 97 Cost.

La Suprema Corte prende atto della cornice amministrativistica e lavora per così dire sul presupposto che il fondamento del potere di autotutela amministrativa – e quindi tributaria – sia insito nel potere attribuito alla p.a., non suscettibile di consumazione con il primo esercizio.

Nel ragionamento della Corte si può intravedere un'operazione ermeneutica del tutto peculiare, per cui dal principio di perennità dell'azione amministrativa (*rectius* di inesauribilità del potere amministrativo), a sua volta ricavabile dagli artt. 2, 53 e 97 Cost., è stata desunta una regola³³,

³⁰ Sul punto, di recente, nella dottrina amministrativistica, A. Carbone, Considerazioni generali sui poteri amministrativi di secondo grado, *Federalismi*, 16 luglio 2025.

³¹ Rileva tale asimmetria, seppur da una differente prospettiva, E. Matano, Sulla natura del diniego espresso nell'autotutela facoltativa: osservazioni a margine di una recente pronuncia, nota a CGT Avellino, sent. 12 dicembre 2024, n. 1541 in *Tax News - Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2 settembre 2025

³² In linea generale nella pronuncia in commento si afferma da un lato che l'Amministrazione possa legittimamente annullare, per vizi sia formali sia sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa (salvi i limiti costituiti dal termine di decadenza e dal giudicato), dall'altro che, una volta riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di *ius poenitendi* finalizzato alla realizzazione dell'interesse pubblico, non paiono residuare margini per una valorizzazione dell'aspetto soggettivo dell'affidamento del contribuente.

³³ Sulla distinzione tracciata da tempo dalla dottrina tra principi e regole, è tronato recentemente, con specifico riferimento all'ambito tributario, A. F. Uricchio, Lo statuto dei diritti del contribuente: una legge di principi, in *L'Attuazione della riforma tributaria*, a cura di M. LOGOZZO, 2024, 22 ss., il quale mette in luce come il principio abbia una valenza di norma fondamentale, esprima una dimensione etico-politica e rappresenti una fattispecie aperta, talvolta indeterminata, mentre la regola faccia riferimento al fatto e subordini al verificarsi del fatto la produzione degli effetti.

Su un piano più generale si veda H. B. Avila, *Teoria dei principi*, Torino, 2014, 60, secondo il quale, "le regole sono norme direttamente descrittive di un comportamento, primariamente retrospettive, con pretesa di decidibilità e inclusione, per la cui applicazione si esige la valutazione della corrispondenza, sempre incentrata sulla finalità che le sostiene o sui principi che sono loro assiologicamente soggiacenti, tra la costruzione concettuale della descrizione normativa e la costruzione concettuale dei fatti. I principi sono norme direttamente finalistiche, primariamente prospettive e con pretesa di complementarità e parzialità, per la cui applicazione si richiede una valutazione della correlazione tra lo stato di cose che deve essere promosso e gli effetti derivanti dalla condotta ritenuta necessaria alla

ossia l'emendabilità dei vizi sia formali sia sostanziali, secondo un'operazione che potremmo definire di "*costruzione giuridica*"³⁴.

L'approccio adottato dalla Cassazione non risulta nuovo, ma sembra essere già stato adottato dalla Corte in altre pronunce in materia tributaria. Ad esempio secondo le Sezioni unite nella pronuncia 30056 del 2008, sull'immanenza di una clausola generale antielusiva, si è affermato (sia perdonata la banalizzazione della questione), che le singole disposizioni che avevano funzione antielusiva sarebbero state ricognitive di un principio immanente.

Con un approccio speculare, le Sezioni Unite nella pronuncia n. 24893 del 2015, pur escludendo un obbligo di attivazione del contraddittorio lavora sempre sui principi costituzionali, affermando che l'esistenza di che disposizioni che prevedessero forme di contraddittorio anticipato costituissero eccezioni, suscettibili di interpretazione prudente da cui non poter ricavare un principio generale di applicazione del principio di contraddittorio.

Come si accennava in apertura, questo approccio è assai diffuso, non solo in materia tributaria, ed è già stato messo in luce dalla dottrina da diverso tempo. Tale prassi consiste nell'utilizzare i principi della Costituzione in chiave interpretativa, scegliendo tra le interpretazioni possibili quella che consente di rispettare la Costituzione stessa.

Ciò fa pensare che anche nel caso in esame la Cassazione abbia estrapolato una regola da principi presenti nella Carta costituzionale³⁵.

La migliore dottrina si è riferita a questo tipo di operazione ermeneutica, parlando di creazionismo giudiziario³⁶, in quanto la Corte non sembra essersi mossa "dalla disciplina positiva dell'autotutela, per interpretarla alla luce dei principi costituzionali, ma, con un movimento contrario, prima costruisce l'istituto per come dovrebbe essere qualora fosse pienamente conforme alla Costituzione, e poi verifica se il modello delineato risulti già disciplinato dal legislatore". E la risposta a tale *test* sarebbe negativa, "sicché l'autotutela sostitutiva, per come disegnata dal giudice, sopravvive proprio perché, nell'idea della Corte, che l'ha

sua promozione".

³⁴ Vedasi Guastini R., Creazionismo giudiziario? Su ragion pratica, n. 55 del 2020 p. 399.

³⁵ Questa tipologia di operazioni ermeneutiche viene ricondotta da una parte della dottrina nella cosiddetta interpretazione conforme, ossia "l'interpretazione delle disposizioni in maniera conforme alle norme di rango gerarchico superiore: più precisamente la previa interpretazione delle disposizioni sovraordinate e la scelta, per la disposizione di rango gerarchico inferiore, di un significato a essa conforme. Le problematiche sottese a questa tecnica interpretativa si amplificano nell'ambito tributario sia per la difficoltà insita nella scelta del parametro di conformità (e nella necessità di coordinare molteplici parametri) sia perché spesso può consentire all'interprete di configurare soluzioni esorbitanti rispetto al dato lessicale della disposizione sotto-ordinata". Così V. Velluzzi, cit. Sottolinea i rischi legati agli eccessi di interpretazione conforme M. Beghin, Abuso del diritto, giustizia tributaria e certezza dei rapporti tra Fisco e contribuente, in «Rivista di diritto tributario», 2009, II, 408-420.: "i suddetti principi si trasformano in vere e proprie "bussole" nelle mani dell'interprete, consentendogli, in molti casi, di configurare soluzioni esorbitanti rispetto al dato lessicale, ma perfettamente in linea con la ragion giustificatrice della disposizione e con i principi generali che la sovrastano".

³⁶ Richiama al creazionismo anche S. F. Cociani, Gli effetti della sentenza penale di assoluzione nel processo tributario. Tra creazionismo giudiziario, normalizzazione ed effettiva separazione dei poteri, Tax news, 29 marzo 2025, in riferimento alla nota questione della problematica efficacia in sede tributaria del giudicato penale, affermando in relazione alla pronuncia Corte Cass. 14 febbraio 2025, n. 3800, "la sentenza in parola sembra altresì rivelare il disagio dell'interprete, chiamato a misurarsi con le difficoltà di fare corretto uso della discrezionalità interpretativa nell'esercizio della giurisdizione, invero accresciuta a causa dell'inflazione normativa, del dissesto del linguaggio legale e della struttura multilivello dell'ordinamento". La pronuncia è stata commentata da A. Salvati, Innocenti evasori: la Cassazione verso il triplo binario (e oltre), in Riv. tel. dir. trib., 20 febbraio 2025; G. Ingraio, Sui retroscena processuali della sentenza di Cassazione n. 3800/2025: una reazione ad una assoluzione penale sbrigativa e mal motivata? (con postilla di Raffaello Lupi), in Riv. tel. dir. trib., 29 marzo 2025; A. Carinci, "Quer pasticciaccio brutto" del nuovo art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000, il fisco, 2025, 1421 ss.

discrezionalmente creata, non è sovrapponibile a nessuno degli istituti già esistenti a livello normativo, la cui disciplina, pertanto, non è in grado di limitarne l'operatività"³⁷.

Ed ancora "la sentenza delle Sezioni Unite costituisce rimarchevole esempio della tendenza, sempre più consapevole, dei giudici di vertice a sacrificare le norme positive sull'altare di un discrezionale principialismo che, andando ben al di là dell'interpretazione costituzionalmente orientata, conduce alla creazione del diritto, e, quindi, come ha ben rilevato Luigi Ferrajoli³⁸, a esiti incompatibili con quelli derivanti dall'argomentazione interpretativa a cui è tenuto il giudice".

A prescindere dalla termine che si voglia utilizzare – creazionismo o costruzione giuridica – certo è che l'intenzione del legislatore fosse quella di limitare l'esercizio del potere di autotutela sostitutiva ai vizi formali e procedurali³⁹. E tuttavia, la legge, una volta approvata, per così dire "si stacca dall'organo che l'ha prodotta": non viene più in rilievo come una decisione del legislatore legata a ragioni e fini di chi l'ha voluta, ma come un testo legislativo inserito nell'insieme dell'ordinamento giuridico⁴⁰.

Dal punto di vista della Corte, privare l'Amministrazione della possibilità di emendare un proprio errore di qualificazione giuridica, laddove conduca ad un risultato sfavorevole per il contribuente, impedirebbe di soppesare adeguatamente gli interessi contrapposti, segnando, con l'emissione del primo atto, l'automatica prevalenza dell'interesse del contribuente alla conservazione della pretesa originaria contenuta nel provvedimento iniziale, ancorché errata.

Come acutamente osservato, "richeggiano dietro la sentenza tutte le quasi secolari discussioni dei tributaristi sulla natura provvedimentale dell'avviso di accertamento, come esercizio di autotutela decisoria, cioè normale esercizio dei poteri amministrativi senza il previo vaglio del giudice"⁴¹.

Riprendendo una distinzione, cara ai filosofi del diritto, tra la scoperta della decisione (il processo psicologico attraverso cui si perviene alla decisione) e la sua giustificazione (il discorso attraverso cui viene argomentata)⁴², nel caso di specie, il processo psicologico compiuto ha palesemente condotto al menzionato dispositivo.

E tuttavia le conclusioni raggiunte dalle Sezioni unite possono ritenersi tutt'altro che condivisibili. La regola di perennità così sancita, non solo sembra priva di un solido ancoraggio legislativo, ma, a ben vedere, stride apertamente con la normativa positiva, da cui traspare la *voluntas legis* di precludere agli Uffici la possibilità di esercitare *in malam partem* il potere di autotutela⁴³.

In un colpo solo, «la citata sentenza ha travolto non solo il divieto di *bis in idem* espressamente sancito nel nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente ma anche le norme del d.P.R. n. 600 del 1973 sull'accertamento parziale e sull'accertamento integrativo»⁴⁴.

³⁷ Così A. Giovanardi, Il potere di autotutela nel mirino del creazionismo giudiziario. Il Fisco, L'editoriale del 20/12/2024.

³⁸ Contro il creazionismo giudiziario, Modena, 2018, p.14.

³⁹ E confermato dai lavori preparatori.

⁴⁰ Così R. Guastini, Interpretare e argomentare, cit. p. 274.

⁴¹ E prosegue affermando che "*Pur senza essere giudici amministrativi, i magistrati di cassazione colgono la non esauribilità del potere amministrativo (da loro chiamata "perennità"), entro i termini di decadenza"*, R. Lupi, Autotutela sostitutiva: ammessa anche se più gravosa per il contribuente, il Fisco, 23/11/2024.

⁴² Guastini R., Interpretare e argomentare, Giuffrè, 2011, p. 236 ss.

⁴³ Così A. Giovanardi, Il potere di autotutela nel mirino del creazionismo giudiziario, in Dir. prat. trib., 2025, 242 ss.

⁴⁴ Come sintetizzato in chiave critica da L. Carpentieri, *Gli istituti della riforma tributaria alla prova della giurisprudenza: noterelle sul rapporto tra norme e giurisprudenza*, Riv. Dir. Trib., 2025, 4, 372.

4.1 La questione centrale – a mio avviso – può essere riassunta in un interrogativo: “ma il menzionato principio di perennità⁴⁵ può trovare collocazione nell’ambito tributario?” A mio parere la risposta non può che essere negativa. E la ragione è di sistema, e risiede nel particolarismo del diritto tributario, che è sì – come dice la Corte – diritto amministrativo perché si tratta dell’esercizio di poteri autoritativi; ma è pur sempre un diritto amministrativo speciale⁴⁶. E trascurando la natura ablativa dei provvedimenti impositivi, si finisce per equiparare paradossalmente un avviso di accertamento ad un provvedimento ampliativo della sfera giuridica del privato.

Invero, la giurisprudenza della Cassazione si riferisce da tempo al potere impositivo qualificandolo come un potere perenne, che la Corte individua negli artt. 2 e 53 Cost., salvi i limiti costituiti dal termine di decadenza e dall’intervenuto giudicato, fondandosi sull’asserita estraneità del divieto di *bis in idem* – oggi tutelato dall’art. 9 *bis* dello Statuto – rispetto al potere di rimettere in autotutela il primo atto emendato che, in quanto provvedimento di secondo grado, non sarebbe autonomo rispetto al primo.

La Suprema Corte, come accennato, prende atto della cornice amministrativistica e lavora per così dire sul presupposto che il fondamento del potere di autotutela amministrativa – e quindi tributaria – sia insito nel potere attribuito alla p.a., non suscettibile di consumazione con il primo esercizio⁴⁷.

Tuttavia, ad avviso di chi scrive, tale potere di riesame, lungi dal considerarsi perenne, non dovrebbe costituire espressione di quel potere già esercitato, bensì di un altro potere che, proprio perché diverso da quello esercitato e su cui va ad incidere, è assoggettato a regole specifiche, e segnatamente a quelle oggi previste nello Statuto dei Diritti del Contribuente. E tali regole non sembrerebbero ammettere nuove incisioni nella sfera giuridica del destinatario a seguito del consolidamento della valutazione dello stesso materiale istruttorio.

Tali conclusioni trovano conforto nelle più recenti riflessioni provenienti dalla dottrina amministrativistica, che possono essere brutalmente riassunte così: un potere è diverso da un altro perché, ad un esame complessivo, è disciplinato diversamente: è sottoposto a regole di validità diverse e il suo esercizio dà luogo a effetti precettivi di contenuto diverso. Sintetizzando le conclusioni raggiunte sul tema dalla dottrina amministrativistica⁴⁸, si può far cenno a due ordini di argomenti da cui ricavare la differenziazione tra poteri di primo grado e poteri di secondo grado. In primo luogo, i provvedimenti di secondo grado producono effetti giuridici che non trovano corrispondenza nei poteri primari: la rimozione del provvedimento o dei suoi effetti. In secondo luogo, la decisione di riesame si basa su presupposti sconosciuti ai poteri di primo grado, consistenti essenzialmente nell’invalidità di un provvedimento.

Nel medesimo senso – dall’inesauribilità alla consumabilità del potere entro termini certi –, peraltro, si sono mossi negli ultimi anni anche legislatore e corte costituzionale.

⁴⁵ Che la Corte individua negli artt. 2, 23, 53 e 97 Cost. e la cui esistenza sarebbe del tutto sganciata dall’altrettanto vivo principio dell’unicità dell’accertamento.

⁴⁶ Sul generale interrogativo se il potere di autotutela sia espressione di un generale potere non esauribile se non per eccezionali limiti o, invece, esprima una propria autonomia, vedasi in riferimento al diritto amministrativo generale M. Silvestri, *Potere pubblico e autotutela amministrativa. I rapporti tra la pubblica amministrazione e il cittadino nello specchio dell’annullamento d’ufficio*, Milano, 2021, pp. 13 ss. e 72 ss.

⁴⁷ La bibliografia in tema di autotutela nel diritto amministrativo generale è sterminata. Fra i volumi più recenti v. M. Silvestri, *Potere pubblico e autotutela amministrativa. I rapporti tra la pubblica amministrazione e il cittadino nello specchio dell’annullamento d’ufficio*, Torino, 2021; M. Allena, *L’annullamento d’ufficio. Dall’autotutela alla tutela*, Napoli, 2018; C. Napolitano, *L’autotutela amministrativa. Nuovi paradigmi e modelli europei*, Napoli, 2018; B. Mameli, *L’istituto dell’annullamento tra procedimento e processo alla luce delle recenti novità normative*, Torino, 2017; A. Gualdano, *Verso una nuova unitarietà della revoca e dell’annullamento d’ufficio*, Torino, 2017.

⁴⁸ Tra gli altri da M. Trimarchi, *L’inesauribilità del potere del potere amministrativo. Profili critici*, Napoli, 2018.

Invero, sotto il primo profilo, potrebbe farsi riferimento, a titolo esemplificativo, alla positivizzazione nell'art. 10 *bis* della legge 241/1990 del principio del cosiddetto *one shot* temperato nella sua veste procedimentale, ossia viene vietato alla P.A. in sede di riedizione del potere di addurre per la prima volta a motivo di diniego elementi già risultanti dall'istruttoria procedimentale.

Sul secondo versante, invece, è emblematica la recente pronuncia della Corte costituzionale n. 88 del 2025, che ha sconfessato la tradizionale connotazione del potere di riesame come inesauribile. In particolare, la Consulta ha ritenuto non irragionevole il bilanciamento, operato dalla disposizione sull'annullamento d'ufficio (art. 21 *nonies*, legge 241/1990), tra le contrapposte esigenze di tutela dell'interesse primario, anche se di rango costituzionale, e di salvaguardia della stabilità del rapporto giuridico.

In altre parole, non è irragionevole accordare ad un interesse di rango costituzionale (nella specie l'interesse culturale) un regime rafforzato di protezione in sede di esercizio del potere primario e al contempo una tutela attenuata nella sede procedimentale di reintervento sul potere già (non adeguatamente) esercitato. L'interesse culturale non viene necessariamente sacrificato in sede di riesame, ma la sua aprioristica prevalenza in sede primaria sfuma progressivamente con il trascorrere del tempo⁴⁹.

Invero, «*Al fluire di un congruo tempo predeterminato [hanno] automatica prevalenza altri interessi di rilievo costituzionale*»⁵⁰, e segnatamente quelli costituiti dalla certezza del diritto, la quale integra un «*elemento fondamentale e indispensabile dello Stato di diritto*», e l'affidamento del destinatario del provvedimento favorevole, che della prima costituisce declinazione soggettiva.

4.2 Guardando la pronuncia da una prospettiva, differente, ma complementare, si può osservare come, una volta ricostruito nei termini menzionati il generale potere di riesame – per l'appunto ritenuto ontologicamente differente rispetto al potere di primo grado – le Sezioni Unite tentino di ancorare la soluzione raggiunta al dato normativo emergente dalla Riforma dello Statuto dei diritti del contribuente.

In particolare, la Cassazione pretende di rinvenire un fondamento sistematico al principio di perennità nel comma 1-bis dell'art. 7 della legge n. 212/2000⁵¹ nella parte in cui il legislatore delegato a garanzia della sola posizione del contribuente ha sancito la non tangibilità dei “fatti” e dei “mezzi di prova” considerando eccezionale (e non fisiologica) la loro modificazione, integrazione o sostituzione “attraverso l'adozione di un ulteriore atto” solo “ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze”⁵².

Il punto merita di essere attentamente meditato. La disposizione di cui al comma 1 *bis* è evidentemente volta a precludere qualsiasi modifica del fondamento di fatto del provvedimento, rispetto a quelli enunciati nella motivazione di esso, ai sensi del comma che precede, dopo

⁴⁹ Così A. Gandino, *La lettura costituzionale dell'autotutela amministrativa: verso quale certezza?* Su Federalismi, 5 novembre 2025.

⁵¹ Intitolato “Chiarezza e motivazione degli atti”.

⁵² Come ha osservato criticamente V. Ficari, La nuova autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli uffici e confini del potere di accertamento tributario, cit. p. 721, è pressoché impossibile rintracciare in tale disposizione “la strada corretta in quanto tale comma, nelle sue chiare parole (“non possono successivamente essere modificati, integrati o sostituiti”) esprime l'abiurato principio dell'unicità dell'accertamento, quest'ultimo, invece, prole primogenita della funzione amministrativa ed affatto cadetta rispetto a quello della perennità; solo in presenza di “presupposti” e in assenza di “decadenze” è ammessa la reiterazione (riesame positivo o accertamento integrativo/modificativo che sia) e tali condizionamenti indubbiamente rendono il principio della perennità secondario rispetto a quello dell'unicità”.

l'adozione dell'atto. Pertanto, dovrebbe escludersi la loro modifica, integrazione o sostituzione in giudizio, sia da parte dell'ente impositore, sia, a maggior ragione, da parte del giudice⁵³.

Nel suo *incipit*, la disposizione ribadisce il divieto di successiva modifica, integrazione o sostituzione della motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, salvo poi ammettere una deroga a siffatto divieto che, tuttavia, riguarda i soli «fatti e i mezzi di prova» posti a fondamento dell'atto, i quali possono essere successivamente «*modificati, integrati o sostituiti*» mediante l'adozione di «*un ulteriore atto*».

Ciononostante, le Sezioni unite hanno affermato che la disposizione in parola vada letta insieme all'art. 9 bis dello Statuto e che “L'interpretazione sistematica e congiunta delle due norme conduce infatti a ritenere, alla luce del richiamo ai Sfatti e mezzi di prova”, che pure i vizi sostanziali siano necessariamente valutabili ai fini, tra l'altro, della sostituzione dell'atto, attività che non può che avvenire mediante l'adozione di un nuovo atto in via di autotutela”⁵⁴.

Tale lettura sistematica deve essere attentamente studiata.

Innanzitutto occorre fornire una seppur succinta esegesi dell'art. 9 bis. Com'è noto, secondo l'art. 9 bis “*salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta*”.

La disposizione, in particolare, interviene in un'ottica di limitazione della frammentazione dell'attività accertativa, cioè dell'emissione di molteplici provvedimenti impositivi a carico di uno stesso contribuente per un determinato periodo d'imposta. La *ratio* infatti è quella di assicurare il pieno e coerente rispetto del divieto di *bis in idem* all'interno del procedimento tributario di modo che, per ogni possibile violazione, il contribuente abbia diritto ad essere gravato da una sola procedura e, quindi, a difendersi una sola volta⁵⁵.

⁵³ cfr. A. Marcheselli, La prova nel nuovo processo tributario, Milano, 2024, 22, ove l'autore mette in luce come se il fondamento dell'atto potesse cambiare durante il corso del giudizio (anche solo per intervento del giudice), sarebbe palesemente:

“a) elusa la garanzia dell'effettivo contraddittorio amministrativo, atteso che nella fase del contraddittorio amministrativo il contribuente non avrebbe potuto difendersi su tutto il fondamento della pretesa;

b) violato il diritto di difesa (art. 24 Cost.) che implica che il contribuente possa valutare, per decidere se e come difendersi, tutti gli elementi della lite, prima che essa inizi.

c) ovvero, ove si consentisse la ricerca del fondamento della pretesa successiva all'atto, evidentemente incoraggiata una attività amministrativa negligente e pigra, in violazione dell'art. 97 Cost. e del principio di imparzialità della Pubblica Amministrazione (che impone anche il dovere di istruttoria e individuazione dei fatti concentrata, diligente e completa prima della pronuncia del provvedimento);

d) messa a rischio, nel caso di rilievo officioso, la imparzialità del giudice”.

⁵⁴ Punto 16.5.

⁵⁵ Sul punto vedasi G. Melis, Una visione d'insieme delle modifiche allo statuto dei diritti del contribuente: i principi del procedimento tributario, Il Fisco, n. 20, 2023. Si tratta di un principio che poggia su solide fondamenta, e, segnatamente, è volto a limitare gli oneri della difesa, garantendo che il contribuente abbia la contezza di tutti gli elementi di cui l'Ufficio è in possesso nel corso dell'attività istruttoria; inoltre risponde al principio di buona amministrazione che impone all'Amministrazione di emanare un determinato provvedimento ad istruttoria completata, così da garantirne una migliore tenuta anche in un'eventuale fase contenziosa. In questo senso, il riferimento va all'art. 97 Cost., che la più recente dottrina ricostruisce come strumento di preminente tutela dei diritti individuali⁵⁵. A ciò consegue, inoltre, una maggiore stabilità nell'ambito dei rapporti giuridici, la quale verrebbe inevitabilmente compromessa qualora l'Amministrazione potesse frammentare tutti gli elementi che ha a disposizione ponendoli alla base di una pluralità di atti.

In coerenza con quanto previsto dall'art. 1, infine, la collocazione nello Statuto dei Diritti del Contribuente eleva il principio in parola a regola generale della disciplina del procedimento di accertamento tributario⁵⁵.

Sempre in chiave sistematica, infine, la nuova disposizione implica “*il passaggio dalla tendenziale unicità dell'atto accertativo all'unicità dell'azione accertativa*”, come specificato nella relazione governativa di accompagnamento. Lungi dal trattarsi di un mero cambiamento terminologico, rispecchia, invero, la volontà del legislatore di rafforzare, nella prospettiva di piena attuazione dell'art. 97 Cost., il monito per un'azione istruttoria della Amministrazione finanziaria improntata alla programmata completezza⁵⁵.

Il nuovo articolo 9-*bis*, oltre a sancire espressamente l'unicità dell'azione accertativa, richiama nell'*incipit* due eccezioni⁵⁶: 1) salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente; 2) ferma l'emendabilità dei vizi formali e procedurali.

In primo luogo, vi è la precisa indicazione per cui se esistono norme espresse che prevedono diversamente, tali norme prevalgono.

Al riguardo, sussiste un chiaro riferimento alla disciplina accertamento integrativo e dell'atto successivo ad un accertamento parziale, di cui agli artt. 41-*bis* e 43, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, i quali sono effettivamente i due modelli nei quali è la legge a prevedere espressamente la possibilità di rinnovare l'attività accertativa⁵⁷.

In secondo luogo, l'art. 9-*bis* dello Statuto intende riferirsi alla emendabilità dell'errore/infondatezza statuendo che la stessa è limitata esclusivamente ai vizi formali e procedurali⁵⁸.

Ad una prima lettura degli articoli 7 comma 1 bis e 9 bis dello Statuto, in effetti, parrebbe sussistere una possibile antinomia in quanto da una parte l'art. 9 *bis* fa salva l'emendabilità dei soli vizi formali e procedimentali, dall'altra l'art. 7, comma 1 *bis*, nel prevedere una deroga al divieto di successiva modifica, integrazione o sostituzione della motivazione, ha fatto riferimento ai «fatti e i mezzi di prova» posti a fondamento dell'atto, i quali possono essere successivamente «modificati, integrati o sostituiti» mediante l'adozione di «un ulteriore atto». Invero non potendo considerare il vizio di motivazione un vizio formale o procedimentale, a tutta prima sembra difficile collegare le due previsioni.

Le sezioni unite affermando che l'interpretazione sistematica e congiunta delle due norme conduce [...] a ritenere, alla luce del richiamo ai “fatti e mezzi di prova”, che pure i vizi sostanziali siano necessariamente valutabili ai fini, tra l'altro, della sostituzione dell'atto, attività che non può che avvenire mediante l'adozione di un nuovo atto in via di autotutela» svaluta apertamente l'art. 9 bis. Per meglio dire, sostenendo una tesi del tutto implausibile afferma che “la norma, mirata prioritariamente ad evitare i rischi della doppia imposizione per il medesimo presupposto impositivo, oltre a far salve le specifiche disposizioni che prevedano diversamente e ritenere avulsa dal fenomeno ("ferma l'emendabilità") la correzione dei vizi formali e procedurali, è in realtà estranea ai meccanismi dell'autotutela”.

Invero, non sussiste alcun elemento testuale o extratestuale per correlare il divieto di bis in idem procedimentale di cui al menzionato art. 9 bis con il divieto di doppia imposizione⁵⁹.

Pertanto, è evidente che l'asserita antinomia vada risolta in modo differente.

⁵⁶ Più diffusamente, F. Prosperi e S. Dorigo, Il nuovo principio di unicità dell'accertamento *ex* art. 9-*bis* dello Statuto del Contribuente nella perdurante incertezza sui limiti dell'autotutela sostitutiva, cit.

⁵⁷ Sul punto, più diffusamente E.M. Bagarotto, Prime considerazioni sull'introduzione del divieto di bis in idem nel procedimento tributario, Riv. Trimestrale di Diritto Tributario, Supplemento online, 16/04/2024.

⁵⁸ In maniera molto equilibrata, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 21/E/2024, illustrativa delle modifiche dell'autotutela, ha affermato che il potere di autotutela sostitutiva debba essere temperato con il divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario stabilito espressamente dal nuovo articolo 9-*bis*.

In base alla richiamata disposizione, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di aver sempre la possibilità, entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento, di emendare i vizi formali e procedurali dell'atto d'imposizione adottato. Ha, di converso, escluso, in linea generale, di poter modificare e/o integrare a proprio favore la pretesa impositiva originariamente esercitata, ammettendolo solamente al ricorrere delle condizioni previste da specifiche disposizioni, e segnatamente – come chiarito anche nella Relazione illustrativa – nell'ipotesi di accertamento parziale (articoli 41-*bis* del DPR n. 600/73 e 54-*bis* del DPR n. 633 del 1972) e di accertamento integrativo di cui agli articoli 43, comma 3, del DPR n. 600 del 1973 e 57, comma 4, del DPR n. 633 del 1972, in ragione della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia.

⁵⁹ G. Frasoni, Appunti sistematici sulle cause di invalidità, Milano 2025, 39 nota 30. L'autore rileva che, l'elusione del problema interpretativo posto dall'art. 9-bis, ove realizzata dall'autorità giudiziaria, equivale a decidere prescindendo dalla disposizione non considerata.

Invero, riferendoci nuovamente al menzionato art. 7 comma 1 bis, la dottrina si è già ampiamente esercitata nel tentativo di fornirne una ricostruzione *de iure condito*. Tuttavia, sinora ci si è principalmente concentrati sul riferimento all'«*ulteriore atto*», concludendo – a seconda delle tesi sostenute – talora nel senso che esso rappresenti un nuovo strumento, per ora solo indicato, privo di regolamentazione di dettaglio⁶⁰, talaltra che esso possa essere costituito unicamente dall'atto successivo rispetto all' accertamento parziale oppure dall'atto modificativo o integrativo – ricorrendo la sussistenza di «*nuovi elementi*»⁶¹.

Tali ricostruzioni risultano non del tutto soddisfacenti in quanto da un lato il legislatore della riforma, laddove avesse inteso integrare la disciplina di un istituto mediante il rinvio ad un'ulteriore normativa di dettaglio, lo avrebbe fatto espressamente, dall'altro, sebbene sia apprezzabile una valorizzazione del principio di unicità dell'azione accertatrice, delimitare l'ambito di applicazione del comma 1 *bis* ai due menzionati istituti derogatori del principio di unicità, sortirebbe l'effetto – certamente non voluto – per cui la modifica, integrazione o sostituzione dei fatti e dei mezzi di prova a fondamento dell'atto venga ammessa solamente laddove si determini un incremento della pretesa avanzata nei confronti del contribuente⁶².

Naturalmente, tale problematica non può essere adeguatamente affrontata in questa sede. Tuttavia, sia consentito fornire alcuni spunti per una possibile soluzione, spunti certamente meritevoli di ulteriori indagini e di una più accurata analisi critica.

Considerato che le conclusioni da trarre non possono non scaturire dall'esame del dato normativo onde mantenersi quanto più possibile aderenti ad esso, un possibile tentativo di ricostruzione – differente rispetto a quelli sopra accennati – potrebbe essere quello di porre l'accento, non già sul riferimento a «*sostituiti*» o all' «*ulteriore atto*», bensì su un'altra parte della disposizione di cui al medesimo comma 1 *bis*, e segnatamente sul «*ove ne ricorrano i presupposti*».

Invero, il riferimento ai «*presupposti*» è presente anche nel comma immediatamente precedente e – assumendo l'argomento interpretativo della costanza terminologica – il termine adoperato dovrebbe assumere il medesimo significato in entrambi i casi.

L'interpretazione letterale conduce a ritenere che l'eliminazione della specificazione («*di fatto*») comporti il riferimento ad una nozione meno ristretta, di certo non coincidente con i «*presupposti di fatto*»⁶³.

⁶⁰ Così, S. Zagà, Prime riflessioni sulla possibilità - post riforma fiscale - di modificare, integrare o sostituire la motivazione dei provvedimenti tributari, cit., p. 169, il quale, nell'interrogarsi su come l'Amministrazione finanziaria possa modificare, integrare o sostituire i fatti e i mezzi di prova indicati nella motivazione del provvedimento già notificato al destinatario, osserva che «una ragionevole ipotesi ricostruttiva, *de iure condito*, dovrebbe partire dalla (già citata) nuova norma statutaria (art. 9-bis L. n. 212/2000) che codifica il principio dell'«unicità» dell'accertamento per i tributi periodici (e, prima ancora, il divieto di autotutela sostitutiva limitatamente ai vizi sostanziali dell'atto), la quale esordisce facendo salve tutte quelle specifiche disposizioni che stabiliscono qualcosa di diverso. Tra queste eccezioni normative andrebbe ricompresa anche la disposizione statutaria (art. 7, comma 1-bis, L. n. 212/2000) che permette all'Amministrazione finanziaria di «correggere» in qualsiasi momento (sempre che non siano maturate decadenze) la motivazione del provvedimento tributario notificato al destinatario mediante l'emissione di un ulteriore atto.

Aderisce a questa tesi, seppur con le considerazioni di ulteriori aspetti e non senza alcune sfumature differenti, F. Campanella, Il rafforzamento della motivazione degli atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria e i limiti alla modifica dei fatti e dei mezzi di prova nel procedimento e nel processo, in corso di pubblicazione su Riv. Dir. Trib., 23.

⁶¹ M. MAURO, La motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario alla luce delle modifiche dello statuto dei diritti del contribuente, in Riv. dir. fin., n. 2/2024, p. 193-194.

⁶² Per una critica a tale orientamento dottrinale si veda F. Campanella, cit., 25.

⁶³ Della medesima opinione S. Muleo, Il nuovo obbligo di motivazione degli atti tributari ovvero dell'impatto delle modifiche di testo e contesto [Il punto su ...], in Riv. tel. dir. trib., n. 1/2024, p. 163.

Il termine «*presupposti*» pertanto non può che includere (anche) i presupposti di legittimità dell'azione amministrativa; e quindi la sussistenza dei requisiti di regolarità dell'attività amministrativa propedeutica all'emissione dell'atto.

E sta qui – a mio avviso – lo snodo centrale: devono essere rispettati i presupposti di legittimità. Occorre pertanto rispettare sia la regola per cui il *bis in idem* procedimentale sia consentito solo nei casi espressamente previsti dalla legge sia la regola per cui l'autotutela sostitutiva *in malam partem* sia oggi consentita solo in presenza di vizi formali e procedurali.

Fermo restando il rispetto delle due regole appena menzionate, il quadro potrebbe essere così ricomposto:

1. il comma 1 *bis* consentirebbe di emanare un accertamento integrativo o modificativo oppure un accertamento successivo al parziale, salvi i termini di decadenza. E con ciò si spiegherebbe il riferimento a «*integrati o modificati*» e sarebbe perfettamente coerente con la clausola di salvezza di cui al 9 *bis*;
2. resterebbe da chiarire il riferimento al «*sostituiti*». Del resto, da un lato l'art. 9 *bis* ammette solo l'emendabilità dei vizi formali e procedurali, dall'altro non può certo ricondursi il vizio di motivazione tra i vizi formali.

Deve pertanto entrare in gioco l'interpretazione sistematica: la soluzione potrebbe quindi ricavarsi dal collegamento con altre disposizioni e, segnatamente, con gli art. 10 *quater* e 10 *quinqies* che ammettono anche l'annullamento parziale.

A ben vedere, nell'annullamento parziale si esercita un potere di riforma dell'atto originario, che conduce alla sua *sostituzione* attraverso l'adozione di un «*ulteriore atto*»⁶⁴. Pertanto, l'unica sostituzione ammessa dall'art. 7, comma 1 *bis*, con l'emissione di un'ulteriore atto, dovrebbe essere quella praticabile nell'esercizio del potere di riesame parziale *in bonam partem*.

⁶⁴ Non essendo possibile in questa sede giustificare tale considerazione, sia consentito solo richiamare a riguardo la migliore dottrina, G. Frasoni, cit., 35, secondo il quale l'annullamento parziale può concepirsi solo in due modi. Se l'atto oggetto di annullamento parziale è produttivo di più effetti (ossia è un atto complesso a effetti scindibili o un atto soggettivamente plurimo), allora l'annullamento può essere parziale in quanto l'effetto estintivo si produca solo con riguardo ad alcuni fra i più effetti propri dell'atto originario. Se l'atto oggetto di annullamento parziale è, invece, produttivo di un unico effetto, l'annullamento parziale può consistere solo nella produzione di un effetto modificativo [...] la modifica designa la combinazione di due vicende distinte: l'estinzione di un precedente effetto e la costituzione di un effetto nuovo". L'autore conclude infine nel senso che "La previsione, contenuta nell'art. 10-*quinqies*, secondo la quale l'ufficio può anche procedere all'annullamento parziale deve pertanto intendersi, a nostro avviso, come riconoscimento della possibilità nuovamente provvedere, ossia di ciò che può più sinteticamente definirsi come potere di riforma".