

La posizione espressa dagli Ermellini: non ammessa la seconda garanzia nel rito tributario

Atti fiscali, il riesame è limitato

Diniego di autotutela non impugnabile in sede giudiziale

Pagina a cura

DI SERGIO TROVATO

Nel processo tributario non è impugnabile il diniego di autotutela. Non può formare oggetto di contestazione la scelta dell'amministrazione pubblica di non annullare un avviso di accertamento in seguito all'attività di riesame, al di là della fondatezza dell'istanza. L'autotutela è un'attività discrezionale. Quindi, non può essere sollevata alcuna eccezione sulla legittimità di un atto impositivo divenuto definitivo. È quanto ha stabilito la Corte di cassazione, con l'ordinanza 5205 del 17 febbraio 2022.

Per la Suprema corte, l'atto con il quale l'amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non è impugnabile «sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso a una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo». Non è esperibile un'autonomia tutela giurisdizionale e «deve ritenersi inammissibile il ricorso introduttivo del contribuente, relativo all'impugnazione del diniego di annullamento».

Autotutela e contenzioso. Il contribuente, dunque, non può impugnare il diniego di autotutela innanzi al giudice tributario. Non può fare ricorso formalmente contro il diniego e contestare la legittimità della pretesa tributaria per intervenuta decadenza dal potere di accertamento o per altri vizi contenuti nell'atto impositivo. La Cassazione, con l'ordinanza 25135/2018, ha ritenuto improponibile il ricorso perché i motivi addotti a sostegno della richiesta di annullamento del diniego di autotutela del fisco «erano afferenti alla sola contestazione della fondatezza

za della pretesa tributaria in ragione dell'ecceppata decadenza», anziché diretti a far valere l'illegittimità del rifiuto dell'amministrazione. Sulla questione si è già espressa la Corte costituzionale (sentenza 181/2017), la quale ha stabilito che non sussiste alcun obbligo dell'amministrazione pubblica di rispondere alle istanze di autotutela presentate dai contribuenti. E non può essere impugnato il diniego di autotutela dopo il silenzio-rifiuto. Tuttavia, questo non determina un vuoto di tutela per coloro che sono interessati a ottenere un provvedimento ad hoc in seguito alle domande rivolte al fisco.

Secondo la Consulta, la ratio della definitività dei provvedimenti amministrativi e della loro inoppugnabilità risiede nell'esigenza dell'ordinamento di dare certezza ai rapporti giuridici. Imporre all'amministrazione di pronunciarsi sulle istanze di autotutela e ammettere l'azione giudiziale contro il silenzio, significherebbe mettere in discussione l'obbligo tributario divenuto incontestabile. L'autotutela finirebbe per offrire una seconda possibilità di tutela, dopo la scadenza del

termine per il ricorso contro l'atto impositivo. Per il giudice delle leggi, invece, è con la disciplina dell'annullamento d'ufficio che il legislatore ha operato un bilanciamento tra l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici. Pertanto, è escluso che vi sia una carenza di tutela. Contro il provvedimento amministrativo, infatti, il destinatario può far valere i suoi diritti e interessi legittimi innanzi al giudice competente a decidere.

Costituisce un obbligo indicare negli atti impositivi il funzionario responsabile, che è competente a valutare se sussistono i presupposti per adottare eventuali provvedimenti di riesame totale o parziale. L'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000) non a caso prevede che gli atti di natura tributaria devono indicare, tra l'altro, anche l'organo competente al riesame dell'atto in sede di autotutela. Anche per quanto concerne gli atti emanati dagli enti locali, l'articolo 27, comma 1-ter, della legge 28/1999 ha stabilito che regioni, province e comuni sono tenuti a indivi-

duare l'organo competente ad annullare o a revocare, in sede riesame, gli atti illegittimi o infondati.

Sospensione e annullamento degli atti. Naturalmente, è attribuito all'organo competente il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato, essendo tale potere ricompreso nel più ampio potere di autotutela. Lo stesso soggetto che ha proceduto all'emanazione dell'atto ha il potere di correggere gli eventuali vizi o errori, adottando il provvedimento di sospensione o di annullamento. Mentre il presupposto per adottare un provvedimento di sospensione è il dubbio sulla legittimità dell'atto emanato, per il provvedimento di annullamento è richiesta la certezza dell'illegittimità dello stesso. Il potere di autotutela non viene meno nelle ipotesi in cui l'atto sia divenuto definitivo anche se, come rilevato, l'amministrazione non è tenuta a emanare il provvedimento. Soltanto la sentenza definitiva di merito, quella che nel linguaggio processuale viene qualificata giudicato sostanziale, è di ostacolo all'esercizio di tale potere. Quando si

procede all'annullamento o alla sospensione di un determinato atto occorre informare sia il soggetto interessato sia il giudice presso cui pende, eventualmente, la controversia. Il provvedimento di autotutela può comportare l'annullamento totale o parziale dell'atto emanato, qualora vengano riscontrati vizi o errori nel procedimento di accertamento del tributo. La rettifica parziale non può essere considerata un nuovo accertamento e, per l'effetto, non può essere contestata. Sulla non impugnabilità del provvedimento di rettifica o di revoca parziale della pretesa fiscale si è espressa la Cassazione con la sentenza 2246/2018.

Gli atti non definitivi. Mentre la Consulta ritiene corretto l'orientamento della Cassazione, secondo il quale il potere esercitabile d'ufficio da parte del fisco, dopo che l'atto sia divenuto definitivo, dipende da valutazioni largamente discrezionali e non è comunque uno strumento di protezione del contribuente, del tutto diversa è la posizione della giurisprudenza in ordine agli obblighi che incombono sull'amministrazione in presenza di atti non definitivi. Al riguardo, sia i giudici di legittimità sia di merito hanno fatto derivare delle conseguenze negative dalla mancata risposta dell'amministrazione. Per esempio, la commissione tributaria provinciale di Campobasso, prima sezione, con la sentenza 195/2014 ha sostenuto che il comportamento dell'amministrazione finanziaria deve essere sempre trasparente. Questo principio impone delle risposte precise se vengono contestati errori o omissioni commessi dal fisco nell'attività di accertamento. È sempre necessario adottare un provvedimento di accoglimento o di rigetto dell'istanza.

© Riproduzione riservata

Le regole sul riesame

Autotutela	Attività di riesame
I presupposti per l'adozione del provvedimento	Errori o vizi contenuti negli atti impositivi
Modalità	Su istanza dell'interessato o d'ufficio
La norma che impone l'obbligo	Articolo 7 Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000)
Il provvedimento non è escluso	In presenza di un avviso di accertamento definitivo o di una sentenza di rito
L'impedimento all'emanazione	La sentenza definitiva di merito

FISCO FLASH A cura dello Studio F. Chiglione e A. Ghio

Fisco

IRAP

Dal 1° gennaio 2022 sono escluse da Irap le imprese familiari e le aziende coniugali (Agenzia delle entrate circolare n. 4/e del 18 febbraio 2022)

Iva

Dichiarazione Iva – aggiornamento software (Agenzia delle entrate comunicato 24 febbraio 2022)

PRIMA CASA

Possibile usufruire del bonus prima casa anche per il secondo acquisto se

quella preposseduta è dichiarata inagibile per cause indipendenti dalla volontà del proprietario (Agenzia delle entrate risposta n. 956-2020/2021 del 14 settembre 2021 – Direzione regionale Lombardia)

RATEAZIONE

Riapertura dei termini per i contribuenti decaduti dalla rateazione delle cartelle (DI 228/2021 – Decreto Milleproroghe)

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Una serie di operazioni straordinarie può essere elusiva (Agenzia delle entrate risposta ad interpello n. 86 del 18 febbraio 2022)

RIVALUTAZIONE

Rivalutazione di terreni e partecipazioni con imposta al 14% (Decreto energia – consiglio dei ministri del 18 febbraio 2022)

VISTO DI CONFORMITÀ

Escluso il visto di conformità e asseverazione per interventi minori fino al 31 dicembre 2021 (DI 228/2021 – decreto Milleproroghe)

Altre

CONTANTE

Innalzato il tetto del contante a 2.000

euro (DI 228/2021 – decreto Milleproroghe)

Scadenze

INTRASTAT

Prorogato al 7 marzo l'invio del modello Intrastat di gennaio (Agenzia delle dogane com. 24 febbraio 2022)



La versione integrale è disponibile su www.italiaoggi.it/docio7