

*I giudici della suprema Corte ritengono che non si è in presenza di nuovo atto impositivo*

# La rettifica al ribasso è revoca

## La modifica in diminuzione di un avviso non s'impugna

Pagina a cura  
DI SERGIO TROVATO

**L**a modifica in diminuzione di un avviso di accertamento emanato dall'amministrazione finanziaria non costituisce una nuova pretesa tributaria. Se il fisco si limita a ridurre l'accertamento originario con un provvedimento di rettifica in autotutela, non si è in presenza di un nuovo atto impositivo, ma di una revoca parziale di quello precedente. Non trattandosi di un nuovo accertamento tributario, il provvedimento di rettifica non è autonomamente impugnabile. Il parziale accoglimento delle ragioni del contribuente da parte dell'Agenzia delle entrate non determina la cessata materia del contendere e non fa venir meno l'interesse alla contestazione dell'atto. È demandato al giudice il compito di valutare la fondatezza della minore pretesa impositiva. Lo ha chiarito la Corte di cassazione, con la sentenza 2246 del 30 gennaio 2018.

Secondo la Cassazione a seguito dell'autoannullamento parziale dell'accertamento tributario «l'oggetto del contendere deve essere individuato nella minor pretesa impositiva così espressa dall'amministrazione finanziaria», che nel caso di specie ha comportato la rideterminazione del valore dell'area ai fini dell'imposta di registro. Quindi, ha dato luogo non alla sostituzione dell'atto impositivo originariamente opposto dal contribuente, bensì alla «sua mera riduzione quantitativa, a seguito del parziale accoglimento di talune osservazioni documentate dal contribuente stesso». Per i giudici di legittimità, «in presenza di una semplice rettificazione in riduzione della pretesa iniziale, e non di una maggior pretesa basata su un nuovo atto impositivo che tenga in tutto luogo del precedente, correttamente il giudice regionale ha ritenuto di dover verificare comunque la fondatezza di tale pretesa, sebbene con riguardo all'importo diminuito in autotutela». Del resto, «la modificazione in diminuzione dell'originario avviso non esprime una nuova pretesa tributaria, limitandosi a ridurre quella originaria, per cui non costituisce atto nuovo, ma solo revoca parziale di quello precedente». Ne consegue che il solo parziale accoglimento da parte dell'Agenzia delle entrate delle osservazioni mosse dal contribuente, non comportava la cessazione della materia del contendere e permaneva, dunque, l'interesse a mantenere in vita la contestazione della pretesa fiscale.

### Autotutela, risposta dal fisco non dovuta

**Non sussiste alcun obbligo dell'amministrazione pubblica di rispondere alle istanze di autotutela presentate dai contribuenti dopo l'emanazione di un atto divenuto definitivo. Dunque, non può essere impugnato innanzi al giudice tributario il diniego di autotutela dopo il silenzio-rifiuto dell'amministrazione pubblica. E 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. In questi termini si è espressa la Corte costituzionale con la sentenza 181/2017. 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. Impone all'amministrazione di pronunciarsi sulle istanze di autotutela e ammettere l'azione giudiziale contro il silenzio, significherebbe aprire la porta «alla possibile messa in discussione dell'obbligo tributario consolidato a seguito dell'atto impositivo**

**definitivo. L'autotutela finirebbe quindi per offrire una generalizzata «seconda possibilità» di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo». E «per giunta azionabile sine die dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo». Per la Corte, invece, è con la disciplina dell'annullamento d'ufficio da parte dell'amministrazione pubblica che il legislatore ha operato un bilanciamento tra l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico. Pertanto, è escluso che vi sia un vuoto di tutela. Contro il provvedimento amministrativo, infatti, il destinatario può far valere i suoi diritti e interessi legittimi innanzi al giudice competente a decidere.**

L'Agenzia delle entrate (circolare 1E/2013) ha da tempo precisato che il provvedimento di autotutela parziale non è un nuovo accertamento e quindi non può essere impugnato. Con la risposta a un quesito posto dalla stampa specializzata, l'Agenzia ha

sostenuto che se i vizi non incidono sulla validità dell'atto impositivo (per esempio, un errore di calcolo), l'ufficio può rettificare la pretesa con un provvedimento di autotutela parziale, da comunicare al contribuente. Il riesame parziale, però, «non si configura come un nuovo atto, sostitutivo del precedente annullato, bensì come una rettifica dell'originaria pretesa impositiva». Pertanto, il termine di 60 giorni per la presentazione del ricorso decorre «dalla data di notifica

dell'atto originario».

In effetti, se i vizi dell'atto impositivo sono tali da incidere sulla sua legittimità, l'amministrazione finanziaria è tenuta a disporre l'annullamento e a emettere un provvedimento sostitutivo, purché ciò avvenga entro i termini di decadenza. In questo caso si tratta di un nuovo atto, impugnabile nei termini ordinari. È invece possibile operare un rettifica parziale, comunicando l'esito sia al contribuente sia al giudice presso cui dipende la controversia. Naturalmente, il provvedimento di rettifica deve essere più favorevole al contribuente rispetto all'atto originario. In caso contrario, si configura un nuovo accertamento soggetto a autonoma impugnazione.

I limiti alle contestazioni. Pertanto, i provvedimenti di

autotutela parziale non sono impugnabili innanzi alle commissioni tributarie. Al riguardo, la Cassazione ha modificato un proprio precedente orientamento che aveva ritenuto contestabile l'annullamento parziale. Con la sentenza 14243/2015, infatti, si erano espressi in maniera difforme, ritenendo impugnabile l'annullamento parziale di un atto impositivo definitivo, trattandosi di un provvedimento che, pur se riduttivo dell'accertamento originario, non poteva privare il contribuente della possibilità di difesa. È stato superato questo orientamento, poiché a fronte di un annullamento parziale o di un provvedimento di autotutela di portata riduttiva rispetto alla pretesa impositiva contenuta negli atti divenuti definitivi, il contribuente non è più legittimato a proporre ricorso al giudice tributario. Un'autonoma impugnabilità del nuovo atto può essere consentita solo se di portata «ampliativa rispetto all'originaria pretesa» (sentenza 7511/2016).

L'organo competente al

riesame. Va ricordato che è necessario indicare negli atti impositivi il funzionario responsabile, 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 debbano individuare l'organo competente ad annullare o a revocare, in sede riesame, gli atti illegittimi o infondati. 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. Tuttavia, nelle ipotesi di mancata individuazione dell'organo competente, è evidente che lo stesso soggetto che ha proceduto all'emanazione dell'atto ha il potere di correggere gli eventuali vizi o errori rilevati, 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. Va evidenziato che il potere di autotutela non viene meno nelle ipotesi in cui l'atto sia divenuto definitivo. 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. È opinione pacifica che l'adozione del provvedimento di sospensione o di annullamento, totale o parziale, dell'atto presupposto non genera alcuna responsabilità purché sia sorretto da un'adeguata motivazione.

—© Riproduzione riservata—