

Così si è espressa la Cassazione sull'autotutela, sulla scia della Corte costituzionale

Fisco, il diniego non s'impugna

Amnesso il ricorso solo contro la pretesa tributaria

Pagina a cura
di **SERGIO TROVATO**

Il contribuente 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. Lo ha chiarito la Corte di cassazione, con l'ordinanza 25135 del 10 ottobre 2018.

Per i giudici di legittimità, i motivi addotti a sostegno della richiesta di annullamento del diniego espresso di autotutela del fisco «erano afferenti alla sola contestazione della fondatezza 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. Dunque, non può essere impugnato innanzi al giudice tributario il diniego di autotutela dopo il silenzio-rifiuto. 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. 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 aprire la porta «alla possibile messa in discussione dell'obbligo tributario consolidato a seguito dell'atto impositivo definitivo. L'autotutela finirebbe per offrire una generalizzata seconda possibilità di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso 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 vale-

In sintesi

L'autotutela è:	attività di riesame
I presupposti sono:	errori o vizi contenuti negli atti impositivi
Può essere attivata:	su istanza del contribuente o d'ufficio
L'organo competente:	va indicato nell'atto
La regola è imposta:	dall'articolo 7 Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000)
Per la mancata indicazione:	è competente il funzionario responsabile
Il provvedimento è ammesso:	in presenza di un avviso di accertamento definitivo o di una sentenza di rito
Il provvedimento è escluso:	con emanazione di una sentenza definitiva di merito

Atti non definitivi: la risposta è d'obbligo

Mentre la Consulta ritiene corretto l'orientamento della Cassazione (sentenze nn. 7511/2016; 23765/2015; 24058/2014 e via dicendo), 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 che 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 di autotutela proposta dal contribuente, entro il termine per ricorrere innanzi al giudice tributario. In caso contrario l'amministrazione deve essere condannata a pagare un indennizzo per aver dato luogo a un giudizio che poteva essere evitato. Si tratta di un comportamento dettato da mala fede o colpa grave che dà luogo a una responsabilità aggravata. L'en-

te imporre ha un obbligo non solo morale, ma anche giuridico di emettere un provvedimento espresso conclusivo del procedimento amministrativo. Per i giudici molisani, tenuto conto che il termine di legge per proporre ricorso contro un atto di accertamento non può essere superiore a 60 giorni, in presenza di un'istanza di autotutela del contribuente «l'ente impositore ha l'obbligo, non solo morale, ma giuridico di emettere il provvedimento conclusivo, positivo o negativo che sia, del predetto procedimento, prima della scadenza del termine».

Altrimenti vengono lesi i diritti del contribuente e l'amministrazione finanziaria risponde per responsabilità aggravata. In base a quanto disposto dall'articolo 96 del codice di procedura civile anche il fisco può essere condannato a un «indennizzo/punizione da determinare equitativamente» da parte del giudice.

Questa sanzione è posta a carico della «parte che, con il suo comportamento, anche pre-processuale, ha dato luogo ad un giudizio che doveva essere evitato». Anche per la Cassazione (sentenze nn. 698/2010 e 5120/2011) gli interessati possono rivolgersi al giudice ordinario per ottenere il risarcimento dei danni, materiali e esistenziali, subito in seguito al mancato o ritardato annullamento di un atto impositivo illegittimo, se il vizio è oggettivo e l'istanza del contribuente non viene neppure presa in esame.

© Riproduzione riservata

re i suoi diritti e interessi legittimi innanzi al giudice competente a decidere.

Autotutela: organo competente e presupposti. 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 sono tenuti a 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 illegit-

timo 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.

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. Il provvedimento di rettifica parziale non può essere considerato un nuovo accertamento e quindi non può essere impugnato. Sulla non contestabilità del provvedimento di rettifica o di revoca parziale della pretesa tributaria si è espressa di recente la Cassazione con la sentenza 2246/2018.

Per l'esercizio del potere di autotutela non è richiesta alcuna istanza del contribuente. Il potere non viene meno se la controversia pende innanzi al giudice, né se sia intervenuta una pronuncia né se l'atto sia divenuto definitivo per mancata impugnazione entro il termine di decadenza. Soltanto il giudicato sostanziale (vale a dire la sentenza non più impugnabile con i mezzi ordinari che non abbia pronunciato solo su questioni di rito) impedisce l'emanazione del provvedimento di riesame.

© Riproduzione riservata