



N. 22

Giovedì 29 novembre 2012

DOSSIER A CURA DI
Maurizio Caprino
Matteo Prioschi

IL SOLE 24 ORE.COM

QUESTI ONLINE

Le domande
dei lettori

Il Sole 24 ORE.COM

L'approfondimento
sull'annullamento degli atti
del fisco prosegue online.
Dalle 9.30 di oggi i lettori
possono inviare i loro
quesiti sulle regole e
modalità di presentazione
della richiesta di autotutela
e sulle azioni da
intraprendere in caso di
risposta negativa da parte
dell'amministrazione
collegandosi al sito
[www.ilssole24ore.com/spor-
tellosole](http://www.ilssole24ore.com/spor-
tellosole). Per l'invio delle
domande c'è tempo fino a
domani mattina.
Successivamente verranno
pubblicate le risposte
fornite dagli esperti in
materia

IN VENDITA

LA GUIDA

Controlli fiscali:
tutte le novità



Guida ai controlli fiscali è la
rivista mensile del Sistema
Fiscare24 di
aggiornamento
professionale dedicata ai
temi dell'accertamento
tributario e della difesa del
contribuente, destinato ai
professionisti del settore.
Da oggi è disponibile anche
la nuova versione digitale
della rivista, consultabile su
pc, iPhone, iPad e iPod
Touch che garantisce
l'aggiornamento e la
completezza informativa di
sempre anche in totale
portabilità.
Per info e abbonamenti
www.shopping24.it

SPORTELLO | FISCO

L'annullamento degli atti

Il Sole 24 ORE

IL PRIMO PASSO

Come compilare il modulo
da presentare alle Entrate

Pag. 30

SECONDA OPZIONE

In caso di rifiuto
scatta l'impugnazione

Pag. 31

CASSAZIONE

Vanno risarciti i costi
sostenuti dal contribuente

Pag. 31

L'OPPORTUNITÀ

Per le richieste infondate la «chance» dell'autotutela

Dopo aver semplificato la procedura
servono tempi certi per le risposte

Tomino Morina

L'autotutela torna d'attualità. Nata ufficialmente nel 1997 e non sempre applicata, ha appena visto una novità in materia fiscale: la predisposizione di un nuovo modulo per l'istanza da presentare all'amministrazione con cui chiedere l'applicazione. Nella pagina seguente ne pubblichiamo il facsimile.

Una polizza contro gli errori
Altro elemento di attualità sta nel fatto che, con la fine dell'anno, vengono accelerate le notifiche di atti impositivi da parte dell'agenzia delle Entrate. Un'accelerazione fisiologica, visto che la fine dell'anno coincide sempre con il termine di prescrizione per le contestazioni di una o più annualità d'imposta. Ma in questo 2012, il fenomeno è stato in parte accentratissimo dalla possibilità che venga approvato il disegno di legge sulla delega fiscale: il testo prevede una limitazione del raddoppio dei termini di prescrizione previsti in alcune ipotesi di violazione particolarmente gravi e per questo alcuni uffici hanno inviato gli atti a tamburo battente. Il rischio di errori c'è. E questo sarà probabilmente un buon banco di pro-

va proprio sull'applicazione dell'autotutela.

L'istituto, di per sé, ha sempre avuto un'applicazione incerta, nonostante per l'amministrazione non sia un'opzione ma un obbligo in caso di errore. Alcuni uffici utilizzavano l'autotutela già qualche anno prima del 1997, quando ancora non era espressamente inquadrata nella normativa.

Il relativo regolamento, decreto 11 febbraio 1997, n. 37, stabilisce che l'atto può essere annullato dall'ufficio che lo ha emesso. In via sostitutiva o in caso di grave indolenza, l'atto può essere annullato dalla direzione regionale dalla quale l'ufficio dipende. Il regolamento riconosce il principio che chi ha il potere di fare, ha anche il dovere-potere di disfare o di correggere il suo errore.

L'annullamento in autotutela dell'atto illegittimo infondato ha un solo limite: che esista una sentenza passata in giudicato favorevole all'ufficio. Deve però trattarsi di una sentenza che abbia pronunciato sul merito del rapporto tributario.

Dal 22 ottobre 2012, è diventato anche più semplice il modello di «richiesta di esercizio dell'autotutela», che riporta alcuni degli atti annullabili. In particolare, sono in-

dicati: la comunicazione di irregolarità; la cartella di pagamento; il rigetto dell'istanza di rimborso; l'avviso di accertamento; l'atto di contestazione. La richiesta contiene anche un'importante precisazione nel punto in cui si legge che l'istanza, in caso di atti impugnabili, non sospende i termini per la proposizione del ricorso alla commissione tributaria.

Il nuovo prospetto

Considerato che è stato «aggiornato» il modello per chiedere l'annullamento degli atti sbagliati in autotutela, si può sperare che il legislatore possa anche indicare un termine certo entro il quale gli uffici devono rispondere alle istanze di autotutela presentate dai contribuenti ingiustamente disturbati da atti illegittimi. La risposta dell'ufficio, in termini certi, eviterebbe il contenzioso conseguente al silenzio.

Partita l'istanza, occorre attendere che l'amministrazione si pronunci. In caso di diniego o di ritardo nella risposta, resta percorribile la via del ricorso. Ma occorre sapersi distinguere tra varie ipotesi. Le illustriamo a pagina 31, assieme a una rassegna della giurisprudenza in materia.

ESPRESSO/REDAZIONE

IL CAMMINO DELL'AUTOTUTELA



LE NORME DI LEGGE

Articolo 2-quater, decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656

Regolamento, decreto 11 febbraio 1997, n. 37, n. «Gazzetta Ufficiale» n. 53 del 5 marzo 1997

COSA MANCA

Decreti sui criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona la lite (annunciati dall'articolo 2-quater del decreto legge 564/1994, convertito dalla legge 656/1994 e dall'articolo 8, decreto 11 febbraio 1997, n. 37)

OBIETTIVI

• Eliminare le cause inutili
• Evitare lo spreco di valore inferiore ai costi di procedura

VANTAGGI

• Il soccombente evita le spese di giudizio
• Il fisco che riconosce i diritti del contribuente rivaluta la sua immagine e salva il rapporto tributario

ENZO BIANCHI
PRIORE DI BOSE

A SOLI €2,90 IN PIÙ



“Se questa vita ha senso”

LA NUOVA COLLANA PER IL TUO PERCORSO DI AVVENTO

2° VOLUME

“INGORDIGIA”

Il rapporto deformato con il cibo

Il piacere che deriva dal cibo non è un male, anzi. Se condiviso a tavola con gli altri, può anche rafforzare le nostre relazioni. Ma quando è vorace, compulsivo, sfrenato si riduce ad un'autogrificazione smisurata, che può perfino nuocere alla nostra salute e non ci appaga davvero. Perché non si può pensare di sostituire l'amore con il cibo. Ce lo insegna Enzo Bianchi nel secondo volume della collana “Se questa vita ha senso”, un cammino di liberazione interiore per l'Avvento.

IN EDICOLA E IN PARROCCHIA CON FAMIGLIA CRISTIANA

Scopri e prenota tutta la collana sul sito www.famigliacristiana.it/enzobianchi



FAMIGLIA CRISTIANA

SPORTELLO | FISCO

L'annullamento degli atti



La richiesta

LA PROCEDURA

Modello più chiaro per la domanda all'amministrazione

Disponibile una versione aggiornata per far valere le proprie ragioni

PAGINA A CURA DI
Salvina Morina
Tomino Morina

Con la "richiesta di esercizio dell'autotutela", il cittadino chiede all'ufficio di riesaminare un atto che deve essere corretto o annullato. La richiesta, da parte del contribuente, può essere fatta in carta libera, da presentare direttamente all'ufficio o da spedire a mezzo raccomandata. Il contribuente può anche usare il nuovo modello reso disponibile dall'agenzia delle Entrate a partire da lunedì 22 ottobre 2012. I cittadini, che intendono usare tale modello, possono chiedere una copia presso gli uffici, così come possono prelevare dal sito internet dell'agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it). Nella home page, tra gli "strumenti", è indicata la voce "modelli". Cliccando su modelli, si accede a una pagina che contiene vari moduli. Alla voce "modelli da presentare esclusivamente in ufficio" si può prelevare il modello "richiesta di esercizio dell'autotutela".

la, nel rispetto dei cittadini, gli atti sbagliati si possono annullare sempre, senza limiti di tempo. Sbagliare in materia fiscale è la cosa più facile che possa capitare. Però, non tutti sono pronti a riconoscere l'errore. Si deve perciò lodare il comportamento degli uffici della pubblica amministrazione che, quando sbagliano, ammettono l'errore e, in autotutela, annullano l'atto infondato.

Inoltre, l'autotutela non richiede necessariamente l'iniziativa da parte del cittadino. Infatti, l'amministrazione finanziaria può procedere, anche d'ufficio, all'annullamento degli atti amministrativi viziati in tutte le ipotesi in cui ne riscontra l'illegittimità o infondatezza e, quindi, l'inconsistenza della pretesa erariale.

Al fine dell'autotutela, non rileva il fatto che l'atto sia diventato definitivo per decorso dei termini, e nemmeno l'assenza di istanza del contribuente.

Resta fermo, come opportunamente precisato nel nuovo modello, che la richiesta di esercizio dell'autotutela non sospende i termini per l'eventuale ricorso contro gli atti che possono essere impugnati davanti alla Commissione tributaria.

IL PROSPETTO

All'Agenzia delle Entrate
Direzione Provinciale di Siracusa
Ufficio territoriale di Lentini

RICHIESTA DI ESERCIZIO DELL'AUTOTUTELA

Con questo modello il contribuente può chiedere all'amministrazione finanziaria il riesame di un atto che ritiene sia da correggere o annullare.

Io sottoscritto Bianchi Francesco, nato a Lentini il 12 marzo 1923 ed ivi residente in Via Trapani, 27, codice fiscale BNCNC23C12E532, telefono 095XXXX, e-mail francesco.bianchi@gmail.com.

Questa parte deve essere compilata solo nel caso in cui la richiesta venga presentata per una ditta/società.

in qualità di ☐ titolare ☐ legale rappresentante ☐ altro (specificare)

della ditta/società con sede in

via città prov.

codice fiscale/partita Iva

chiedo

di riesaminare e di procedere all'annullamento ☒ totale / ☐ parziale del seguente atto:☐ comunicazione di irregolarità☒ cartella di pagamento☐ rigetto istanza di rimborso☐ avviso di liquidazione☐ avviso di rettifica☐ avviso di accertamento☐ atto di contestazione☐ altro (specificare):

della cartella di pagamento n. 29820120016114067, per l'anno 2008,

notificata il 31 ottobre 2012, di complessivi 8.463,52 euro,

per questi motivi:

la cartella deve essere annullata per mancanza del presupposto impositivo (articolo 2 del regolamento sull'autotutela di cui al decreto 11 febbraio 1997, n. 37); è noto che, applicando doverosamente l'istituto dell'autotutela, l'ufficio emittente

deve, appena possibile, annullare l'atto illegittimo. La cartella è stata emessa a seguito di presunta decadenza del beneficio del 36% in quanto nelle fatture non è specificato il costo della manodopera. Il beneficio del 36% è stato negato dall'agenzia delle Entrate, direzione provinciale di Siracusa, ufficio di Lentini, in quanto «articolo 35, comma 19 del D.L. 223/2006 cita testualmente: «è necessario, a pena di decadenza delle agevolazioni Iripi, che nelle fatture venga specificato il costo della manodopera». Come a bene d'ufficio, la detrazione del 36% spetta comunque nel rispetto del principio di legalità, cosiddetto "favor rei".

Al riguardo, la stessa agenzia delle Entrate, con la circolare 19/E del 1° giugno 2012, ha confermato che gli uffici possono annullare in autotutela gli atti emessi nei confronti dei contribuenti ai quali hanno negato la detrazione del 36% perché nelle fatture non è indicato separatamente il costo della manodopera. Si fa presente infine che l'istanza di annullamento in autotutela viene presentata anche per evitare di instaurare un inutile contenzioso, dannoso per il contribuente e per gli stessi uffici dell'agenzia delle Entrate, dannoso cioè per la collettività.

Si spera perciò in un urgente annullamento della cartella in oggetto, in tempo utile per scongiurare l'apertura del contenzioso.

Sono consapevole che questa richiesta non sospende i termini per la proposizione del ricorso alla Commissione tributaria (in caso di atti impugnabili).

Allegati:

1) copia cartella di pagamento;

2) copia circolare 19/E del 1° giugno 2012

delego
(compilare se interessa)

alla presentazione di questa richiesta signor
tipo documento di riconoscimento n.
rilasciato il da

☐ Allego la fotocopia del documento di riconoscimento

Lentini, 30 novembre 2012

Firma
Francesco BianchiSEZIONE COMPILATA A CURA DELL'ADDETTO DELL'UFFICIO
Identificazione del Richiedente Delegato (a cura dell'addetto che riceve l'istanza)Nome Cognome
Documento tipo n.
rilasciato il da

Firma leggibile dell'addetto

L'ANNULLAMENTO

In otto ipotesi l'intervento si cancella anche senza istanza

L'articolo 2 del regolamento sull'autotutela elenca alcune delle ipotesi di annullamento d'ufficio, anche senza necessità di istanza di parte. Le ipotesi sono: errore di persona; errore logico o di calcolo; errore sul presupposto dell'imposta; doppia imposizione; mancata considerazione di versamenti eseguiti; mancanza di documenti successivamente sanata; sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o agevolazioni precedentemente negati; errore materiale del contribuente riconoscibile dal Fisco. L'elenco degli atti annullabili è puramente indicativo perché qualsiasi atto sbagliato va annullato subito, senza perdere tempo.

L'atto deve essere annullato dall'ufficio anche se è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere, inoltre l'atto sbagliato non è mai definitivo. Va annullato anche se il

ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi formali (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità) oppure se il contenuto dell'atto prevale sulla forma o vi è pendenza di giudizio o il contribuente non ha prodotto alcuna istanza.

Al fine dell'autotutela, all'ufficio è attribuito il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente, se l'atto è legittimo o meno. Se la pretesa è infondata in tutto o in parte, va ritirata o ridotta per ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, che non può essere chiamato a pagare tributi che non sono strettamente previsti dalla legge.

L'atto sbagliato che viene annullato comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse. L'annullamento in autotutela dell'atto illegittimo o infondato ha un solo limite: che esi-

sta una sentenza passata in giudicato favorevole all'ufficio; deve però trattarsi di una sentenza che abbia pronunciato sul "merito" del rapporto tributario.

L'autotutela serve a entrambe le parti - Fisco e contribuente - perché tutela l'amministrazione finanziaria e tutela il cittadino interessato all'annullamento o alla correzione. Un'accurata autotutela consente di ridurre il contenzioso e migliorare il rapporto Fisco-contribuente.

L'annullamento dell'atto errato non è un optional, ma va fatto senza indugi ogni volta che ne ricorrano i presupposti. Sono anche queste le indicazioni diramate dall'agenzia delle Entrate, con una direttiva del direttore centrale affari legali e contenzioso Vincenzo Busa inviata il 28 maggio 2012 agli uffici. La direttiva si è resa necessaria perché sono ancora numerose le istanze dei contribuenti che lamentano l'ingiustificata difesa da parte degli uffici di atti palesemente illegittimi o non fondati su prove sufficienti, nonché la perseveranza nell'assumere posizioni contrastanti con orientamenti consolidati della Corte di Cassazione e delle commissioni tributarie provinciali e regionali.

© ESPRESSIONE RISERVATA

LA GIURISPRUDENZA

Obbligatorio correggere una pretesa ingiusta

Autotutela significa soprattutto autocorrezione e correttezza. Basta ricordare i seguenti insegnamenti della Corte di cassazione, sezione prima, contenuti nella motivazione della sentenza 2757 del 29 marzo 1992: «è dovere di direzione «ovvero della pubblica amministrazione di correggere la pretesa, quando la riconosce ingiusta, nell'esercizio dei suoi poteri di autotutela»; alla «pubblica amministrazione, inoltre, incombe un altro dovere specifico: quello della correttezza. E non è certamente corretto imporre a chiunque il rispetto di un atto amministrativo... che una autorità giurisdizionale dello Stato ha riconosciuto illegittimo in quanto oggettivamente errato».

Se un'autorità giurisdizionale dello Stato ha riconosciuto l'atto illegittimo in quanto oggettivamente errato, non è corretto e nemmeno onesto perseguire il contribuente con pretese ingiuste. La Corte di cas-

sazione, nella stessa sentenza 2757, insegna che imporre a chiunque il rispetto di un atto errato è scorretto e «la scorrettezza rimane tale, anche da un punto di vista strettamente fiscale, perché in uno Stato moderno, il vero interesse del Fisco non è affatto quello di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste approfittando di situazioni contingenti favorevoli al Fisco sul piano amministrativo o processuale, bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia sempre in armonia con l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo, sì da non compromettere per il futuro la fonte del gettito e, al tempo stesso, da stimolare il contribuente alla lealtà fiscale innanzi tutto mediante l'autocorrezione dei propri errori».

Questo insegnamento della Corte di cassazione è del 1990, cioè sette anni prima del regolamento sull'autotutela. L'insegna-

mento di allora, che dura ormai da più di 22 anni, è che, anche in presenza di situazioni contingenti favorevoli sul piano amministrativo o processuale, i funzionari del Fisco ancora disattenti devono smetterla di costringere il contribuente a soddisfare pretese sostanzialmente ingiuste.

Inoltre varicorda una altra sentenza della Cassazione relativa all'obbligo di rimborso. L'atto sbagliato deve essere annullato e le somme indebitamente incassate devono essere restituite al contribuente in tempi brevi. Al riguardo, si ricorda che, in presenza di un errore dell'amministrazione, non è vero che lo sgravio è facoltativo, in quanto l'agenzia delle Entrate, come tutta la pubblica amministrazione, «deve conformarsi alle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione» (sentenza della Cassazione, 6889/2012, emessa nell'audienza del 2 aprile 2012). L'autotutela, in caso di errore dell'ufficio, è obbligatoria e non vi è spazio «alla mera discrezionalità poiché essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, correttezza e buona amministrazione che sempre debbono informare l'attività dei funzionari pubblici».

© ESPRESSIONE RISERVATA

FONDAZIONI
CASSA DI RISPARMIO
DELLA SPEZIA

con il patrocinio di

ACRI
Associazione
di Fondazioni e
di Casse di RisparmioFONDAZIONI
E CASSA DEPOSITI E PRESTITI
A SOSTEGNO
DELLO SVILUPPOVenerdì 30 novembre 2012
Centro Congressi - Villa Marigola - Lerici (SP)
Via Biaggini, 1Ore 15.00
Apertura lavori
MATTEO MELLEY
Presidente Fondazione CarispeziaOre 15.30
Gli investimenti delle Fondazioni
in favore dello sviluppo economico
GIUSEPPE GUZZETTI
Presidente AcriOre 16.15
Il nuovo ruolo della Cassa Depositi e Prestiti
a sostegno dell'economia e degli enti locali
GIOVANNI GORNO TEMPINI
A.D. Cassa Depositi e Prestiti S.p.A.Ore 17.00
Le iniziative di social housing
e di valorizzazione
del patrimonio immobiliare pubblico
SERGIO URBANI
Condirettore Generale CDP Investimenti SgrOre 17.45
DibattitoPer informazioni: Fondazione Cassa di Risparmio della Spezia tel. 0187772301 - 0187772302 fax 0187772330
e-mail: segreteria@fondazionecarispezia.it

SPORTELLO | FISCO

L'annullamento degli atti



Le liti

LE REGOLE BASE

Sul «no» dell'ufficio la decisione al giudice tributario

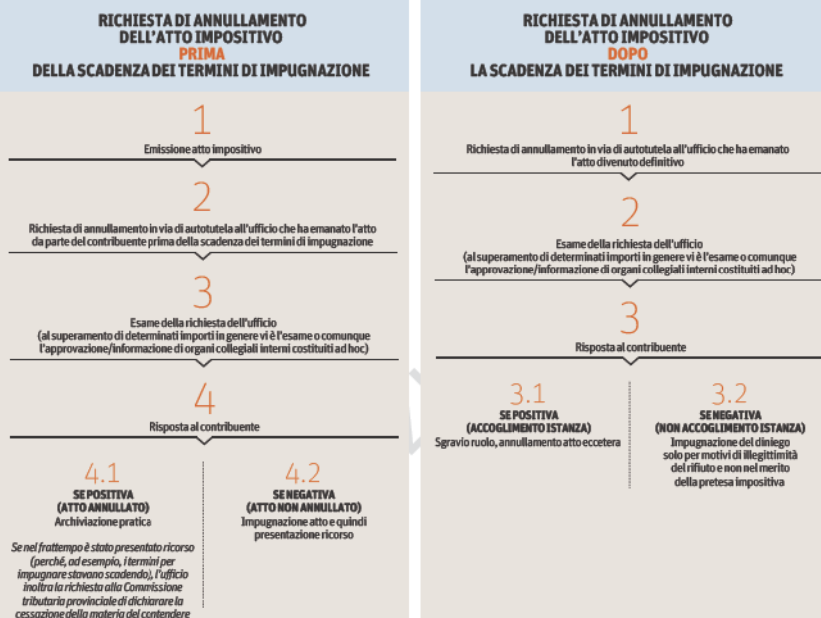
Lo stato di avanzamento della procedura determina le scelte del contribuente

PAGINA CURA DI
Antonio Iorio

La richiesta di annullamento in via di autotutela, da parte del contribuente, di un atto emesso dall'amministrazione finanziaria può riguardare due situazioni che prevedono comportamenti differenti:
■ il contribuente ha ricevuto un atto impositivo e ritenendolo errato ne chiede l'annullamento all'ufficio che lo ha emanato, per evitare il contenzioso;
■ il contribuente, per le più svariate ragioni non ha impugnato nei termini l'atto ritenuto errato che è divenuto definitivo. Successivamente (perché, per esempio, è giunta la cartella o un preavviso dell'agente della riscossione) viene chiesto l'annullamento in via di autotutela dell'atto.

Nella prima ipotesi il contribuente interessato dovrà, innanzitutto, prestare attenzione ai termini per l'impugnazione in quanto la presentazione dell'istanza di autotutela non blocca la decorrenza dei 60 giorni entro cui il provvedimento impositivo deve essere oggetto di ricorso in commissione tributaria. In presenza di risposta negativa (entro questo termine) è opportuno impugnare l'atto impositivo e non il diniego all'autotutela.
Nella seconda ipotesi, poiché sono spirati i termini per impugnare l'atto di cui si è chiesto l'annullamento, si pone il problema di come ricorrere contro il diniego dell'ufficio. Inizialmente si riteneva che per tali dinieghi non sussistesse la giurisdizione delle commissioni tributarie, bensì del giudice amministrativo. La Cassazione, in sezioni unite con la sentenza n. 16776/2005 ha risolto ogni dubbio al riguardo chiarendo che il diniego (sia espresso, sia tacito) all'istanza di autotutela concernente obbligazioni tributarie, è da annoverare nella generale materia delle controversie sul rapporto d'imposta, di competenza delle commissioni tributarie.
La Corte ha circoscritto l'ambito di impugnazione ai soli profili di illegittimità del rifiuto, in quanto deve emergere l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'amministrazione alla rimozione dell'atto.

I PERCORSI



Se nel frattempo è stato presentato ricorso (perché, ad esempio, i termini per impugnare stavano scadendo), l'ufficio inoltra la richiesta alla Commissione tributaria provinciale di dichiarare la cessazione della materia del contendere

IL PROBLEMA

La Cassazione sdogana la sostituzione dell'atto

Sempre più spesso gli uffici utilizzano l'autotutela per correggere errori a beneficio proprio e non del contribuente. Accade quando, dopo aver emesso un atto non particolarmente fondato e letto le osservazioni del contribuente, non si annulla l'atto, ma lo si ripropone tenendone conto. Il caso più eclatante è l'autotutela "sostitutiva": l'ufficio, letto il ricorso del contribuente, si rende conto di errori commessi (non solo di calcolo) e sostituisce l'atto con un altro basato proprio sulle osservazioni difensive.
Qui, il contribuente in genere, eccettua l'illegittimità dell'operato dell'amministrazione, evidenziando che il potere impositivo si esaurisce al primo atto. Anche perché, se così non fosse, dopo un ricorso l'amministrazione potrebbe sempre riproporre un accertamento più preciso e corretto, neutralizzando, di fatto, le eccezioni difensive. Viene anche in genere osservato che l'integrazione o la modifica dell'accertamento può avvenire solo a norma dell'articolo 43 del Dpr 600/73, che prevede necessariamente

la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità.
Ma la Cassazione ha assunto anche di recente (sentenze 2799/2011 e 1019/2007) posizioni favorevoli all'amministrazione, ritenendo in sostanza che l'esercizio del potere di autotutela non implichi consumazione del potere impositivo, sicché, rimosso con effetto ex tunc (cioè retroattivo) l'atto di accertamento illegittimo o infondato, l'amministrazione conserva e anzi è tenuta a esercitare la potestà impositiva.
È stato poi evidenziato che l'autotutela sostitutiva differisce dal potere d'integrare l'atto impositivo: quest'ultimo presuppone l'esistenza di un precedente valido atto, mentre il primo richiede quale condizione necessaria l'eliminazione (anche implicita, se l'atto riformato riproduce lo stesso contenuto dell'atto sostituito) del precedente atto impositivo illegittimo o infondato (sentenza 17919/2007 della Cassazione).

IL BIVIO

Sono sostanzialmente due le situazioni in cui un contribuente può chiedere l'annullamento di un atto in autotutela all'amministrazione finanziaria

La richiesta di annullamento in via di autotutela di un atto dell'amministrazione finanziaria può riguardare due differenti situazioni:
■ il contribuente ha ricevuto un atto impositivo, ritenendolo del tutto errato, ne chiede l'annullamento all'ufficio che lo ha emanato, per evitarne l'impugnazione e quindi il contenzioso;
■ il contribuente, per le più svariate ragioni non ha impugnato nei termini l'atto ritenuto del tutto errato e quindi esso è divenuto definitivo e poi (perché per esempio è giunta la cartella o un preavviso dell'agente della riscossione) chiede l'annullamento in autotutela.

I TERMINI

Se si decide di ricorrere all'autotutela si deve tener presente che la procedura non blocca i termini per l'impugnazione dell'atto

A seconda delle situazioni in cui il contribuente si trova, occorrerà comportarsi in modo differente. Quando chiede l'annullamento entro i termini (cioè nella prima ipotesi illustrata sopra a sinistra), il contribuente interessato dovrà, innanzitutto, prestare attenzione ai termini per l'impugnazione, in quanto la presentazione dell'istanza di autotutela non blocca la decorrenza dei 60 giorni entro cui il provvedimento impositivo deve essere oggetto di ricorso innanzi alla competente Commissione tributaria. Quando invece i termini sono scaduti, la competenza è della Commissione tributaria, ma solo se c'è un interesse generale (si veda qui a destra).

L'INTERESSE

Scaduti i termini per l'impugnazione un atto può essere rimosso solo se c'è interesse pubblico, escludendo da tale definizione l'ambito economico

Quando sono scaduti i termini per l'impugnazione, la Cassazione ha chiarito che l'atto impositivo errato va rimosso solo se c'è un pubblico interesse a che ciò accada. Ma la Corte non ha mai precisato quali sono i contorni di tale interesse. È verosimile che, secondo i supremi giudici, non ci si possa riferire a ragioni economiche, non fosse altro perché gli atti dell'amministrazione, per i quali di norma si chiede l'annullamento, sono delle pretese tributarie. Quindi non si verificherebbe mai un interesse di tipo economico ove si considerasse la rinuncia a queste somme.

LA LEGALITÀ

L'autotutela, nel caso i termini per l'impugnazione siano scaduti, trova fondamento sul dovere di ripristinare la legalità in relazione al principio dell'imparzialità

Scartata l'ipotesi secondo cui l'annullamento dell'atto impositivo errato sia di natura meramente economica, resta plausibile che tale interesse generale possa essere rilevato nel dovere di ripristinare la legalità. Infatti, si tratterebbe di assicurare l'esatta esazione del tributo, in relazione ai principi costituzionali della capacità contributiva e dell'imparzialità della pubblica amministrazione; in questo senso si è pronunciata la Commissione tributaria provinciale di Brescia, con la sentenza 133/2010. Altro esempio di interesse generale è la necessità di evitare eventuali doppie imposizioni.

IN AUTONOMIA

Non sempre l'autotutela viene utilizzata a favore del contribuente, spesso va a beneficio dell'amministrazione stessa

L'autotutela è il potere di annullamento della pretesa da parte dell'ufficio che ha emesso l'atto illegittimo. Non è necessaria un'istanza del contribuente per far applicare l'autotutela: l'ufficio può (o deve) procedere autonomamente. Di norma, l'istituto viene annoverato tra quelli volti a ridurre il contenzioso e comunque di favore del contribuente. Ma sempre più di frequente l'amministrazione finanziaria utilizza l'autotutela a proprio beneficio, per correggere i propri atti sulla base degli elementi difensivi portati dal contribuente. Questa pratica è giudicata perlopiù lecita dalla Cassazione.

L'OPPORTUNITÀ

Costi da annullamento Spazio al risarcimento

Se per ottenere l'annullamento dell'atto impositivo in via di autotutela da parte dell'agenzia delle Entrate il contribuente sostiene dei costi, l'amministrazione è tenuta a risarcirli. E ancora, se l'amministrazione non annulla l'atto il contribuente è costretto a rivolgersi al giudice che poi lo annulla, l'ufficio è tenuto a rimborsare le spese che sono state sostenute per il contenzioso.
È questo il costante orientamento della Cassazione, che è bene tener presente quando - come talvolta si verifica - l'ufficio si ostina ad affermare la propria pretesa impositiva nonostante la sua evidente infondatezza.
Il filone giurisprudenziale - pienamente condivisibile e ormai consolidato - ritiene, in linea di principio, la pubblica amministrazione responsabile per il mancato o tardato annullamento di un atto illegittimo, nell'esercizio del potere di autotutela, ove tale comportamento abbia arrecato un danno al privato.
Con le sentenze 13804/2004 e 698/2010, la Cassazione ha affermato il diritto al risarcimento del

contribuente nel caso in cui l'ufficio non abbia adottato l'autotutela tempestivamente, costringendolo ad affrontare spese legali per ottenere l'annullamento dell'atto dal giudice tributario.
Successivamente, con la recente sentenza 29062/2011, i giudici di legittimità hanno ulteriormente esteso tale tutela. Nel caso di affronto alla sentenza, il contribuente aveva ottenuto l'annullamento dell'atto dall'ufficio ma con ritardo, dovendo così sostenere le spese del commercialista. In sostanza, egli non si era dovuto rivolgere al giudice tributario per ottenere l'annullamento, ma era stato l'ufficio a procedere direttamente all'autotutela, ma solo che il professionista aveva prestato la sua assistenza. Il giudice di pace, cui si era rivolto il contribuente disponeva il risarcimento dei danni patrimoniali a suo favore rappresentati dal compenso pagato al commercialista. La Cassazione, alla quale si era rivolta l'agenzia delle Entrate, confermava tale decisione.

IL RECLAMO



La possibilità di chiedere il risarcimento del danno patito per ritardata od omessa autotutela potrebbe rivelarsi importante a seguito di determinati (e si spera sporadici) atteggiamenti che si stanno vedendo negli uffici con il nuovo istituto del reclamo. In sostanza, di fronte a un'istanza di autotutela, gli addetti all'accertamento che in passato esaminavano (favorevolmente) le richieste anche per evitare l'avvio del contenzioso tributario, ora indicano che è preferibile fare reclamo (evidentemente per gli atti che rientrano nella procedura di applicazione di questo istituto) per ottenere il loro annullamento. Questo atteggiamento, da un lato solleva il funzionario dall'assumersi ogni responsabilità in merito alla richiesta di autotutela. Dall'altro, consente all'ufficio di annullare l'atto nel corso del reclamo, per il quale si applicano le limitazioni di responsabilità erariale (limitate ai soli casi di dolo) previste dall'articolo 39 del Dl 98/2011. È evidente che, in questi casi, resterebbe ferma la responsabilità civile in presenza di danni cagionati al contribuente che ha dovuto farsi assistere nella procedura di reclamo per ottenere l'annullamento di un atto che ben poteva essere oggetto di autotutela in precedenza.

LA DECISIONE



In base al danno che si ritiene di aver subito (rappresentato di norma dalle spese sostenute per la difesa e da eventuali ulteriori somme d'altro genere per la proposizione del ricorso), il contribuente dovrà rivolgersi al giudice di pace (fino a 5.000 euro) ovvero al tribunale (valore superiore ai 5.000 euro). Il soggetto da citare in giudizio è l'ufficio che ha emesso l'atto illegittimo. In questi casi, lo stesso ufficio, chiamato in causa, potrebbe eccepire il difetto di legittimazione passiva ritenendo competente la direzione generale delle Entrate. La Corte di cassazione (sentenza 698/2010) ha ritenuto superato l'orientamento in base al quale gli uffici periferici sono legittimati a intervenire solo nei giudizi promossi davanti alle commissioni tributarie. Normalmente l'ufficio eccettiva che l'annullamento in via di autotutela non è un obbligo per l'amministrazione e quindi non è configurabile alcuna colpa in capo all'ufficio. L'orientamento della Cassazione è di ritenere pienamente competente il giudice di primo grado sulla valutazione della sussistenza o meno di una colpa sufficientemente grave dell'ufficio in relazione al tempo trascorso prima dell'annullamento dell'atto.

LE STRATEGIE



Difendersi dal rifiuto di applicare l'autotutela di un atto impositivo è facile, ma solo in apparenza. È vero che le possibili argomentazioni da opporre sono molte (si veda il secondo articolo di questa pagina), tuttavia è altrettanto vero che c'è un preciso vincolo da tenere presente. Infatti, è evidente che la difesa del contribuente dovrà evidenziare in tutti i modi che, in realtà, l'ufficio dell'amministrazione finanziaria ha fatto integrato surrettiziamente un atto impositivo in assenza del relativo potere. Questa circostanza implica la dimostrazione di un intento da parte dell'ufficio e su un terreno di questo tipo si può opinare molto. Quindi, non è facile da far condividere ai giudici, quale che sia l'argomentazione che la difesa del contribuente sceglie di portare avanti. Resta inoltre fermo che se, alla fine, il potere di sostituzione dell'atto impositivo incontra i soli limiti del termine decadenza previsto per la notifica degli accertamenti e del divieto di violazione od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato, il contribuente viene decisamente penalizzato nella propria difesa.