



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

WEBINAR

Le Notifiche degli atti Tributari e il “Caso Maradona”



ID: XXXXXXXXXXXX | PASSCODE: ANDOC

Giovedì 4 Marzo 2021 - ore 15.30-18.30

Saluti

Vincenzo MORETTA
Amelia LUCA

Presidente ODCEC di Napoli
Presidente Nazionale A.N.Do.C.

Introduce e modera

Mario MICHELINO

Presidente A.N.Do.C. Accademia di Napoli

Relatori

Raffaele D'ARCO

Renato POLISE

Nuna MAIONE

Giuseppe PEDERSOLI

La ripresa delle notifiche degli atti tributari

Riscossione e riparto di giurisdizione

L'esercizio del potere di autotutela in materia tributaria

Il caso Maradona, il primo processo tributario

Conclusioni

Annamaria TRAVAGLIONE

Consigliere A.N.Do.C. Accademia di Napoli

L'evento avrà una durata indicativa di 3 ore; per eventuali problemi tecnici di collegamento e fruizione contattare l'indirizzo email napoli@andoc.info - cell. 335. 5457743. La piattaforma utilizzata sarà quella di **Zoom** e l'accesso consentito a partire dalle ore 15.20. Si raccomanda di scaricare la piattaforma con congruo anticipo al seguente indirizzo: <https://zoom.us/support/download>.

La partecipazione all'evento attribuirà n. 3 CFP per i Commercialisti/revisionisti che risultino iscritti presso un Albo ODCEC di Italia. Per il riconoscimento dei crediti formativi occorrerà **autocertificarsi**, successivamente all'evento, **mediante il seguente link**: <https://autocertificazione.commercialisti.it/> selezionando l'ODCEC di Napoli e l'evento dal menu a tendina; qualora l'evento non sia ancora visibile occorrerà prima attendere l'approvazione ufficiale del CN".

Ranocchi
www.ranocchinapoli.it Napoli



SOFTTECNOLOGY





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

LA RIPRESA DELLE NOTIFICHE DEGLI ATTI TRIBUTARI

NAPOLI 04/03/2021

Raffaele D'Arco, Avvocato e Dottore commercialista in Napoli
legale@studiodarco.it - 081 803 6774





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

TRE QUESTIONI:

- 1)l'art. 157 del DL 34/2020;
- 2)l'istituto dell'**invito al contraddittorio preventivo** prima dell'emissione dell'atto di accertamento tributario;
- 3)la questione dello slittamento (residuale),... della **sospensione dei termini che andavano dal 8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 per opera dell'art. 67 del D.L. Cura Italia.**





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Il legislatore emergenziale dei primi mesi del 2020 ha cominciato tutto, prendendo “*l’assist*” da una previsione normativa che risale al 2015: ...infatti...il decreto legislativo 159/2015, all’art. 12... già prevedeva una sospensione dei termini per eventi eccezionali. Ebbene, leggiamo al co. 1

Art.12. co.1. Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì', per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonche' la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Art. 12, co. 2. **I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali e' stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.**





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Ecco allora, anche a seguito delle immediate critiche apparse sulla stampa specializzata, nel decreto di conversione del DI 18/2020, si cercò una situazione di compromesso e si stabilì che il rinvio al detto art 12 del D.Lgs 159/2015 non riguardava più il co. 2, ma solo i comma 1 e 3 e quindi del rinvio normativo restava semplicemente che i termini in favore dell'amministrazione slittavano per un pari periodo rispetto al maggior termine riconosciuto in favore del contribuente.

A quel punto, che il legislatore col successivo decreto, il decreto Rilancio, ha avvertito l'esigenza di dare un diverso assetto normativo alla questione e all'art. 157 (DL 34/2020).





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Art. 157 (DL 34/2020)

1. In deroga a quanto previsto all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, scadono tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021 (leggasi 1.3.2021-28.2.2022) salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Il Decreto Legge n. 3/2021, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 11 del 15 gennaio 2021, recante “*Misure urgenti in materia di accertamento, riscossione, nonche' adempimenti e versamenti tributari*”, ha fissato al **31 gennaio 2021** il termine “finale” di sospensione dell’attività di riscossione, precedentemente fissato al 31 dicembre 2020.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Il Decreto Legge n. 7/2021, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 24 del 30 gennaio 2021, recante “*Proroga di termini in materia di accertamento, riscossione, adempimenti e versamenti tributari, nonché di modalità di esecuzione delle pene in conseguenza dell’emergenza epidemiologica da COVID-19*”, ha differito al **28 febbraio 2021** il termine “**finale**” di sospensione dell’attività di riscossione precedentemente fissato al 31 gennaio 2021 dal [DL n. 3/2021](#).





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

L'**articolo 157, comma 2, D.L. 34/2020** ricomprende espressamente stavolta anche **altri atti, comunicazioni e inviti**, non menzionati dai precedenti decreti legge, **elaborati o emessi**, anche se non sottoscritti, **entro il 31 dicembre 2020**, quali:

gli **avvisi bonari** di cui agli **articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973** e ovviamente (per l'Iva) **ex art. 54 bis del D.P.R. 633/1972**;

gli **inviti all'adempimento** di cui all'**articolo 21-bis L. 78/2010**;

gli atti di **accertamento** relativi al **bollo** di cui all'**articolo 5 D.L. 953/1982**;

gli atti di **accertamento** relativi al **superbollo** di cui all'**articolo 23, comma 21, D.L. 98/2011**;

gli atti di accertamento sulle **concessioni governative** di cui all'**articolo 21 D.P.R. 641/1972**.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

L'adempimento tempestivo all'avviso bonario che, ai sensi del co. 2 dell'art. 157, slitterà con la stessa proroga prevista per la generalità degli avvisi di accertamento, (ossia quelle che andavano notificati/messi a disposizione del contribuente entro il 31.12.2020, slittano al periodo 1.3.2021-28.2.2022) e permetterà, come al solito, le seguenti agevolazioni per il debitore:

le sanzioni amministrative dovute sono ridotte ad un terzo (controllo della liquidazione ex 36 bis) o a due terzi (controllo formale ex 36 ter);

gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione;

è possibile rateizzare il debito.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Atti di accertamento che andavano notificati entro il 31.12.2020 e che sono prorogati ex art. 157 Decreto Rilancio (DL 34/2020):

avvisi di accertamento imposte dirette sul reddito (anche i fini Iva) relative all'annualità **2015** (dichiarazioni presentate nel 2016);

avvisi di accertamento imposte dirette sul reddito (anche i fini Iva) relative all'annualità **2014** (dichiarazioni omesse che andavano presentate nel 2015).



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Altri atti di accertamento che andavano notificati entro il 31.12.2020 e che sono prorogati ex art. 157 Decreto Rilancio (DL 34/2020):

avvisi di accertamento per le **annualità precedenti al 2015** e compresa quella del 2015, per i quali il contribuente aveva ricevuto **p.v.c. alla data del 24.10.2018** senza riceverne, per la medesima data, anche l'avviso di accertamento, atti rispetto ai quali, ai sensi dell'art. 1 del D.L. 136/2018, le notifiche degli stessi sono stati prorogati di due anni; pertanto:

1. avvisi di accertamento annualità **2013** presentate nel 2014;
2. avvisi di accertamento annualità **2012** dichiarazioni omesse che andavano presentate nel **2013**;
3. avvisi di accertamento relativi alle violazioni tributarie commesse nell'annualità **2013**.



Altri atti di accertamento che andavano notificati entro il 31.12.2020 e che sono prorogati ex art. 157 Decreto Rilancio (DL 34/2020):

avvisi di accertamento per recupero credito utilizzato illegittimamente in compensazione:

1. **credito non spettante** (potrebbe essere relativo ad annualità anche precedenti al 2015 ma compensato impropriamente nell'anno 2015):
 1. nel caso sia rilevabile dai controlli automatici delle dichiarazioni (per es. credito scaturito da integrativa c.d. *ultrannuale a favore*, ma la cui compensazione è avvenuta prima dell'esercizio successivo a quello di presentazione dell'integrativa, violando l'art. 2, co. 8 bis e l'art. 8, co. 6 quater del DPR 322/1988) si applicano gli ordinari termini di decadenza che avverrà tramite avviso bonario e poi cartella a decorrere dalla dichiarazione stessa (es. anno **2015**, dichiarazione 2016, andava emesso entro il 31.12.2020 e quindi sarebbero suscettibili di proroga dei termini ex art. 157; invece se annoi);
 2. nella diversa ipotesi che non sia rilevabile dalla dichiarazione, allora gli ordinari termini decorrerebbero dalla data stessa della compensazione (es. compensazione avvenuta nell'anno **2016**, l'atto di recupero andava emesso entro il 31.12.2020 e quindi slitterà ai sensi dell'art. 157);
2. **credito inesistente** relativo ad annualità anche precedenti al 2015 ma compensato illegittimamente (es. compensazione avvenuta nell'anno **2012**, l'atto di recupero andava emesso entro il 31.12.2020 e quindi slitterà ai sensi dell'art. 157).



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

- **Altri atti di accertamento** che andavano notificati entro il 31.12.2020 e che sono prorogati ex art. 157 Decreto Rilancio (DL 34/2020):

annualità interessate, ante modifica normativa Legge 208/2015, al **raddoppio dei termini in ipotesi di reato tributario** (es. annualità **2011**, con denuncia di reato per infedele dichiarazione effettuata entro il 31.12.2016, l'originario termine di decadenza sarebbe stato 31.12.2020 e quindi slitterebbe ex art. 157);

al **raddoppio dei termini** in presenza di attività ed investimenti in Paesi a fiscalità privilegiata **in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale** (per es. omessa compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi **2010** (come sopra);

nonché al termine del 30 giugno 2020 per la notifica dell'atto di contestazione per le **attività oggetto della collaborazione volontaria** (anche in questo caso, ricadendo l'originario termine entro l'intervallo 8 marzo 2020-31.12.2020, parimenti, subirà la proroga dell'art. 157).



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

L'ambito di operatività della proroga dei termini ex art. 157 del D.L.Rilancio va ben oltre l'annualità d'imposta 2015, fino a poter interessare anche il 2011 ed il 2010.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Art 157 di 34/2020: CRITICITA'



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

prima criticità:

a livello operativo, assisteremo, per gli atti che scadevano nel 2020 (es., ma non solo, avviso di accertamento relativo ai redditi del periodo di imposta 2015, che andava presentata nel 2016....il termine di decadenza ex art. 43 del DPR 600/73 era 31.12.2020), alla loro notifica nel corso di tutto il 2021 (e anche fino al 28 febbraio 2022) e tutto questo porrà senz'altro un forte **sospetto di costituzionalità della norma**, atteso che, i contribuenti, a parità, di data di emissione, a parità di situazioni giuridiche, si troveranno in situazioni non pari, considerato il lungo arco temporale.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Art.157:

co. 5. Al fine del differimento dei termini di cui al presente articolo, l'elaborazione o l'emissione degli atti o delle comunicazioni **e' provata anche dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia** delle entrate, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia medesima.

co. 6. Con uno o piu' provvedimenti del **direttore** dell'Agenzia delle entrate sono individuate le modalità di applicazione del presente articolo.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

seconda criticità:

Tale disposizione appare certamente insoddisfacente. Si può ritenere che il **contribuente** possa considerarsi pienamente **tutelato** solo in presenza di un **atto amministrativo “digitale”**, giacché solo la speciale previsione di **regole tecniche**, in osservanza delle quali un soggetto terzo attribuisce **data certa** al documento informatico, è **sinonimo di garanzia** per lo stesso, così come previsto dall'**articolo 20, comma 1-bis, D.Lgs. 82/2005**. Pertanto, non possiamo ritenere soddisfacente e garante delle prerogative del contribuente lasciare la “prova” (se tale può essere detta), così come la ritiene assolta dall’Agenzia che fa **“genericamente”** riferimento ad una non meglio verificabile data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell’Agenzia delle Entrate.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Terza criticità: ravvedimento operoso.

Il ravvedimento operoso non è inibito da controlli e verifiche, atteso che è possibile anche se la violazione sia stata constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni verifiche o altre attività amm.ve delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Tanto è vero che è possibile accedere anche al ravvedimento sul P.V.C., versando la sanzione nella misura ridotta ad 1/5 di quella minima. Invece, laddove siano stati notificati avvisi di accertamento o anche l'esito dei controlli ex 36 bis o i controlli formali ex 36 ter, l'istituto è impedito.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Terza criticità: ravvedimento operoso.

Domanda: l'emissione dell'atto di accertamento entro il 31.12.2020, ma senza che sia stato ancora notificato, consente al contribuente di presentare, ad esempio, la dichiarazione integrativa dei redditi 2015 e beneficiare anche della riduzione delle sanzioni in sede di ravvedimento operoso?

l'Agenzia, con risposta ad interpello n. 620 del 24 dicembre 2020, muovendo il ragionamento dalla circostanza che l'atto è comunque emesso entro il 2020, ha escluso la possibilità che lo slittamento dei termini per la notifica dell'avviso di accertamento dal 2020 al 2021/2022, possa consentire anche un differimento dei termini per la presentazione della dichiarazione integrativa.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

L'obbligo dell'invito al contraddittorio preventivo dal 1 luglio 2020.

La nuova norma è contenuta nell'art. 5 *ter* del D.Lgs. 218/1997, prevista col D.L. 34/2019. In alcune ipotesi, specificatamente individuate, è previsto per gli avvisi emessi dal 1 luglio 2020, **l'obbligo di notificare al contribuente**, prima di emettere un avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, **un invito** di cui all'articolo 5 *ter*, comma 1 del D.Lgs. 218/1997, **per l'avvio del procedimento di contraddittorio anticipato**.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Contraddittorio preventivo

Quali sono le conseguenze se l'invito arriva a ridosso della fine dell'anno?

Inoltre, è stato stabilito:

- 1) una **proroga "automatica" di 120 giorni** del termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo qualora, tra la data di comparizione indicata nell'invito di cui all'articolo 5 del D.Lgs. 218/1997 e quella di decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo, intercorrano **meno di 90 giorni**, in deroga al termine ordinario previsto dagli articoli 43 del D.P.R. 600/1973 e 57 del D.P.R. 633/1972 (es. inviti dal 3.10.20: ci sarebbe proroga 120 giorni).





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Contraddittorio preventivo

2) la preclusione per il contribuente, nei cui confronti sia stato notificato un avviso di accertamento, della possibilità di presentare l'istanza di cui all'articolo 6 del citato decreto con la quale richiedere all'ufficio la formulazione di una proposta di accertamento con adesione, qualora l'avviso notificato sia stato preceduto da un invito al contraddittorio obbligatorio di cui al nuovo articolo 5-ter.

L'A.d.E., con questo confronto anticipato con il contribuente, si prefiggerebbe di rafforzare l'intero impianto del procedimento accertativo, anche al fine di prevenire la fase contenziosa.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Contraddittorio preventivo

Se il contribuente non aderisce all'invito al contraddittorio?

La partecipazione del contribuente al procedimento **non è obbligatoria**, pur determinando l'impossibilità per il contribuente di avvalersi dell'accertamento con adesione. Vi è invece un obbligo di **motivazione "rafforzata"** dell'avviso di accertamento successivo alla mancata adesione, laddove il contribuente "risponda" all'invito al contraddittorio. Tuttavia, occorre dire che a differenza di altri istituti (vedi art 10 bis dello statuto del Contribuente in materia di abuso del diritto) in questo caso non è prevista una esplicita causa di nullità per la eventuale violazione di questa motivazione rafforzata.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Contraddittorio preventivo

L'Agenzia delle Entrate è sempre obbligata ad attivare il contraddittorio anticipato?

C'è da dire che l'obbligo del contraddittorio preventivo **non è generalizzato** ma concerne unicamente la definizione degli accertamenti in materia di IRPEF e relative addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, IRAP, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero ed IVA.

In secondo luogo, poiché l'obbligo all'invito preventivo può essere derogato in casi di particolare urgenza, l'Ufficio, ricorrendo queste ipotesi, dovrà espressamente motivare tale circostanza ovvero il fondato pericolo per la riscossione.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Contraddittorio preventivo

L'obbligo di avvio del procedimento di adesione su iniziativa dell'ufficio è **escluso**, invece, **nei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni** da parte degli organi di controllo (quindi in quelle situazioni di accesso presso il contribuente o comunque quelle fattispecie diverse dal c.d. “controllo al tavolino”) **e nel caso di emissione di accertamenti c.d. parziali** ex 41 bis del DPR 600/73 e 54 del DPR 633/72, nei casi ove la norma tributaria già prevede delle forme di partecipazione del contribuente anteriormente all'emissione dell'accertamento (**studi di settore, accertamenti induttivi, accertamenti sintetici, contestazioni di fattispecie integranti l'abuso di diritto**, etc.) e in tutti i casi ove vi è fondato motivo di pericolo per la riscossione.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Contraddittorio preventivo

Il complicato intreccio di norme.

Come risolvere l'intreccio normativo dell'obbligo al contraddittorio preventivo e la proroga dei termini di notifica degli accertamenti scadenti il 31 dicembre 2020?

La norma, la cui applicazione inizia quest'anno, ma che varrà anche per gli anni a venire, diventa peculiare per il 2020, in quanto si intreccia con la nuova proroga dei termini per la notifica degli atti in scadenza al 31 dicembre 2020, disposta dall'articolo 157, comma 1, del DL 34/2020.

Prevale la data del 30 aprile 2021.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Contraddittorio preventivo

Il complicato intreccio di norme.

La sorte degli accertamenti per gli anni 2014 e 2015 nelle ipotesi in cui non è obbligatorio l'attivazione del contraddittorio preventivo (es. accertamenti parziali 41 bis), ma l'ufficio ricorra comunque al nuovo istituto. Sarà il termine del 31 dicembre 2020 o quello del 30 Aprile 2021?

E' ragionevole concludere per la **seconda soluzione**. In pratica, per l'anno 2015 (o per l'anno 2014 in caso di dichiarazione omessa) se l'ufficio procede all' invito al contraddittorio preventivo pur non essendone obbligato (in caso di p.v.c., accertamenti parziari, etc.), avrà come data termine quella del 30 aprile 2021 sia per l'emissione sia per la notifica dell'atto di accertamento.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Contraddittorio preventivo

Il complicato intreccio di norme dell'istituto del contraddittorio preventivo e la questione del divieto di accertamento anticipato (ante 60 giorni) per i controlli con p.v.c. .

L'utilizzo pretestuoso dell'invito al contraddittorio da parte di AdE.

Punti di riflessione per il contenzioso.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Contraddittorio preventivo

Una conclusione iniqua.

Ma a ben vedere il problema sta proprio qui! **Lasciare ad una delle due parti in contesa la possibilità di estendere al 30 aprile 2021 il termine per la formazione dell'atto tributario può potenzialmente determinare una situazione di arbitrio**, perché di fatto concede all'Agenzia la possibilità di determinare quando scade il termine per emettere l'accertamento e notificarlo. Allora, la norma del contraddittorio preventivo deve essere generalizzata a tutti gli accertamenti, deve rappresentare un momento di confronto effettivo e concreto (che certamente non può essere contenuto in un invito con la pretesa già confezionata con importi e sanzioni), fornito di specifiche sanzioni di nullità (come si è visto per l'abuso del diritto) in caso di mancata prova da parte dell'AdE del suo svolgimento corretto ed effettivo.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Contraddittorio preventivo

Siamo sicuri che la proroga dei 120 giorni scatta davvero per tutti gli inviti al contraddittorio notificati dal 3 ottobre 2020?

Se gli istituti di proroga sono **solo** due:

- 1) art. 157 Decreto Rilancio (DL 34/2020);
- 2) in via residuale, art. 67 del Decreto Cura Italia (DL 18/2020), come convertito in legge n. 27/2020.

Perché se ci fermiamo ai testi normativi, e non diamo per scontato che la Circ. AdE n. 25/2020 sia legge, possiamo considerare che la moratoria dei 120 giorni dalla scadenza per l'accertamento va applicata a decorrere dal termine che nel 2020 è slittato in avanti che, non potendo essere quello dell'art. 157 (31.12.2020) sarà quello (residuale) del 25.03.2021: quindi **la proroga dei 120 giorni scatterebbe solo per gli inviti al contraddittorio che sono notificati dal 27.12.2020**, mentre per tutti quelli precedenti sarebbero assicurati i 90 giorni per emettere l'accertamento, atteso che la verifica va fatta non al 31.12.2020 ma al termine ex art 67 del 25.03.2020. (*Dario Deotto, Telefisco 2021*)



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

La questione dello slittamento “residuale”,.. della sospensione dei termini che andavano dal 8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 per opera dell’art. 67, co. 1, del D.L. Cura Italia.

Si applica ancora oggi, nel 2021, la moratoria degli 85 giorni?

Soluzioni interpretative “coraggiose” da esplorare.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Alla fine del nostro percorso siamo arrivati al caso base: tutte quelle situazioni che non vedono l'applicazione delle norme dell'art 157 del DL 34/2020 (emissione entro 31.12.2020 e notifica dal 1.3.2021 a tutto il 28.2.2022) e, anche alla luce della Circ. 25/E/2020, neppure dell'art. 5 ter del D.Lgs. 218 (accertamento con contraddittorio preventivo), soggiacciono semplicemente all'applicazione dell'art. 67 del primo decreto dell'emergenza, il D.L. 18/2020, Decreto Cura Italia.

Fondamentalmente, parliamo degli accertamenti degli enti locali che beneficiano di quel comma 1 dell'art. 12 del D.Lgs. 159/2015, ossia dello slittamento pari al periodo di sospensione di 85 giorni che sono decorsi dal 8 marzo 2020 al 31 maggio 2020. Accertamenti che, stando alla definizione, pressoché data per acquisita da molti commentatori, ..(non da tutti), che in concreto ci ha fatto superare, a pie pari, la nota questione giurisprudenziale del.. *se l'atto vada emesso e notificato pure entro i termini quinquennali di prescrizione* (ma tuttavia, corre l'obbligo di dirlo... anche di decadenza) *oppure sia sufficiente solo che sia spedito entro quei termini*, ..concede, in pratica, una moratoria agli enti locali, dandogli la possibilità di notificare gli atti del 2015 non entro il 31.12.2020, ma entro gli 85 giorni successivi, ossia entro il 25 marzo 2021.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

Ebbene, si diceva che questo sembra essere lo *stato dell'arte* in materia di accertamenti dei tributo degli enti locali dell'anno 2015. E si diceva che qualcuno lo ha messo in discussione: l'elemento che è stato posto muove il ragionamento dal fatto che.. che come si è visto nelle prime slide, quando si è convertito in legge in DL 18/2020, del decreto 159/2015 si salvò solo il co. 1 dell'art. 12 (moratoria riscossione e adempimenti processuali per 85 giorni per il periodo 18.3.2020-31.5.2020 e per pari periodo slittamento termini prescrizione e decadenza) ed il co. 3 (moratoria riscossione cartelle di pagamento). Invece, il co. 2 dell'art. 12 del D.Lgs 159/2015, quello che prevedeva lo spostamento in avanti dei termini tutti fino a due anni dall'anno ove, a causa di un'emergenza, si dichiarava la sospensione degli adempimenti e versamenti (che era stato inizialmente previsto dal Decreto Cura Italia, ma non più confermato con la conversione in legge), **cade,... viene cancellato!** Per questa ragione resta solo il co. 1 che non sposta gli adempimenti di 85 giorni dalla loro scadenza, ma solo quelli che cadono nel periodo di sospensione (anche processuale) del 8.3-31.5 (infatti questo principio, se ricordate, valse anche per i termini processuali in materia tributaria). Ovviamente, in questo periodo di *grande passione* nelle commissioni tributarie, con *giudici che amano sempre più il contribuente*, questa eccezione sicuramente è ardita. Ma, la storia ci insegna che molte eccezioni ardite, poi, col tempo, hanno trovato patrocinio: quindi, assieme alle altre, *la faccio, magari poche righe e mi tengo aperta la finestra.*





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

GRAZIE PER L'ATTENZIONE





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

ATTI DELLA RISCOSSIONE

Riparto di giurisdizione

Napoli, 04.03.2021

Renato POLISE, Avvocato e Dottore commercialista in Napoli
Segretario A.n.do.c. Accademia di Napoli
polise@studiopolise.net - tel. 081 1809 6307



Art. 2 D. lgs. 546/1992

- Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Art. 2 D. lgs. 546/1992

- Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria **successivi alla notifica della cartella di pagamento** e, ove previsto, dell'avviso di cui all' articolo 50 del D.P.R. n. 602/73, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Art. 19 D. Lgs. n. 546/1992

- **1. Il ricorso può essere proposto avverso:**
 - a) l'avviso di accertamento del tributo;
 - b) l'avviso di liquidazione del tributo;
 - c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
 - d) il ruolo e la cartella di pagamento;
 - e) l'avviso di mora;

Art. 19 D. Lgs. n. 546/1992

- e bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- e ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni.
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;

Art. 19 D. Lgs. n. 546/1992

- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

Art. 19 D. Lgs. n. 546/1992

- h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;

Art. 19 D. Lgs. n. 546/1992

- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

Art. 57 D.P.R. N. 602/1973

- Non sono ammesse:
- a) le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c., fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni;
- b) le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. del codice di procedura civile relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.
- **(vedi però C. Cost. n. 114/2018)**



Art. 615 c.p.c. Opposizione all'esecuzione

- Quando si contesta il diritto della parte istante a procedere ad esecuzione forzata e questa non è ancora iniziata, si può proporre opposizione al precetto con citazione davanti al giudice competente per materia o valore e per territorio a norma dell'art. 27.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Art. 617 c.p.c. Opposizione agli atti esecutivi

- Le opposizioni relative alla regolarità formale del titolo esecutivo e del precetto si propongono, prima che sia iniziata l'esecuzione, davanti al giudice indicato nell'articolo 480 terzo comma, con atto di citazione da notificarsi nel termine perentorio di venti giorni dalla notificazione del titolo esecutivo o del precetto.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Sent. C. Cost. n. 114/2018

Secondo la Corte Costituzionale l'art. 2 del D. Lgs. n. 546/92 traccia una linea di demarcazione della giurisdizione, posta dalla notifica della cartella di pagamento e dell'eventuale avviso di intimazione. Fino a questo limite, la cognizione è devoluta al giudice tributario.

A valle la giurisdizione spetta al giudice ordinario.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Sent. C. Cost. n. 114/2018

Con la sentenza n. 114/2018, la C. Cost. ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57 del D.P.R. n. 602/1973, comma 1, lett. a) nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, o dell'avviso di intimazione, sono ammesse le opposizioni ex art. 615 c.p.c.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Ord. Corte di Cass. n. 11900/2019

- *In materia di esecuzione forzata per la riscossione di entrate di natura tributaria, le opposizioni c.d. recuperatorie, riferibili ad atti prodromici dei quali non se ne è avuta conoscenza, devono proporsi con ricorso davanti al giudice tributario nei termini di decadenza previsti.*



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Ord. Corte di Cass. n. 11900/2019

- Secondo l'ordinanza in rassegna, anche nel caso in cui la cartella di pagamento non sia stata notificata, della vicenda prescrittiva è tenuto a conoscerne il giudice tributario, ciò perché la linea di demarcazione fra le due giurisdizioni è segnata proprio da tale atto.



Ord. Corte di Cass. n. 31486/2019

- *Il D. Lgs. n. 546/92 art. 2, co. 1, individua il discrimine tra giurisdizione tributaria e ordinaria nella notificazione della cartella di pagamento: prima di tale notifica la controversia è devoluta al giudice tributario, dopo al giudice ordinario. **La disposizione richiede dunque, per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, la notificazione del titolo esecutivo** (richiama SS.UU. sent. n. 13913/2017).*



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Ord. Corte di Cass. n. 31486/2019

- *L'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata tributaria (pignoramento presso terzi per crediti tributari) che il contribuente **assume** essere invalido perché non preceduto dalla notifica del titolo esecutivo, integra un'opposizione ex art. 617 c.p.c. nella quale si fa valere la nullità derivata dell'atto dell'espropriazione, che è devoluta alla cognizione del giudice tributario.*



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli
Esperti Contabili
circondario
del Tribunale di Napoli

Ord. Corte di Cass. n. 31486/2019

- *Ai fini della giurisdizione non ha importanza che la cartella sia stata o no effettivamente notificata: la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione, e, quindi, **secondum eventum**. Rileva il dedotto vizio dell'atto di pignoramento e non la natura propria di questo.*



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Sent. Cass. n. 31090/2019

- *In materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi, riguardante come nella specie l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o degli altri atti presupposti dal pignoramento), è ammissibile e va proposta ai sensi del D. Lgs. 546/92.*
- **N.B.:** nel caso di specie era stata data prova nel corso del giudizio della regolare notificazione delle cartelle di pagamento.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Sent. Cass. SS.UU. n. 34447/2019

La notifica della cartella di pagamento non impugnata (o vanamente impugnata) dal contribuente nel giudizio tributario determina il consolidamento della pretesa fiscale e l'apertura di una fase che, per chiara disposizione normativa, sfugge alla giurisdizione del giudice tributario, non essendo più in discussione l'esistenza dell'obbligazione tributaria.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Sent. Cass. SS.UU. n. 34447/2019

Il processo tributario è un processo di impugnazione – merito e postula pur sempre l'esistenza di un atto da impugnare in un termine perentorio da eliminare dal mondo giuridico che sarebbe arduo ricercare quando il debitore intenda far valere fatti estintivi della pretesa erariale maturati successivamente alla notifica della cartella di pagamento, come la prescrizione, al solo fine di paralizzare la pretesa esecutiva dell'ente creditore.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Sent. Cass. SS.UU. n. 34447/2019

Quando la cartella di pagamento sia stata notificata e la relativa pretesa tributaria sia divenuta definitiva, dei successivi fatti estintivi della pretesa tributaria competente a giudicare è il giudice ordinario, quale giudice dell'esecuzione, cui spetta l'ordinaria verifica dell'attualità del diritto dell'ente creditore di procedere all'esecuzione forzata.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Sent. Cass. SS.UU. n. 7822/2020

*Alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si **assumano** verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o in modo nullo ...*



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Sent. Cass. SS.UU. n. 7822/2020

... e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti, in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi o impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verifica del fatto dedotto).



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Sent. Cass. SS.UU. n. 7822/2020

Alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, sia se fosse conseguito in una situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell'atto esecutivo tale situazione), nonché dei fatti incidenti sulla pretesa sostanziale tributaria ...



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Sent. Cass. SS.UU. n. 7822/2020

...azionata in executivis successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi – nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della notifica – all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria).



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli
Esperti Contabili
circondario
del Tribunale di Napoli

Traslato iudicii (art. 59 Legge n. 69/2009)

1. Il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione indica altresì, se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione. La pronuncia sulla giurisdizione resa dalle sezioni unite della Corte di cassazione è vincolante per ogni giudice e per le parti anche in altro processo.
2. **(Vedi C. Cost. 114/2018)**



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Estratto di ruolo

Eccezione di omessa notifica delle cartelle di pagamento e prescrizione.

Nel caso in cui in giudizio Ader **non provi** la notifica delle cartelle di pagamento, l'eccezione di prescrizione risulta assorbita. In tal caso, la giurisdizione spetta al giudice tributario.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Estratto di ruolo

Eccezione di omessa notifica delle cartelle di pagamento e prescrizione.

Nel caso in cui in giudizio Ader **provi** la notifica delle cartelle di pagamento, la giurisdizione spetta al giudice tributario, che può decidere anche sulla prescrizione (*la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione, Ord. 31486/2019*).

Con differente visione, il giudice non dovrebbe comunque dichiarare l'inammissibilità del ricorso, ma ordinare la riassunzione davanti all'AGO



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Estratto di ruolo

Eccezione di sola prescrizione.

In tal caso, non viene in luce la contestazione sulla regolare notificazione del titolo. In tal caso, la giurisdizione spetta al giudice ordinario (GE).



Pignoramento presso terzi

Eccezione di omessa notifica delle cartelle di pagamento e prescrizione.

Nel caso in cui in giudizio Ader non provi la notifica delle cartelle di pagamento, l'eccezione di prescrizione risulta assorbita. In tal caso, la giurisdizione spetta al giudice tributario.



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Pignoramento presso terzi

Eccezione di omessa notifica delle cartelle di pagamento e prescrizione.

Nel caso in cui in giudizio Ader **provi** la notifica delle cartelle di pagamento, la giurisdizione spetta al giudice tributario, che può decidere anche sulla prescrizione (*la giurisdizione non può farsi dipendere dal raggiungimento della prova della notificazione, Ord. 31486/2019*).

Con differente visione, il giudice non dovrebbe comunque dichiarare l'inammissibilità del ricorso, ma ordinare la riassunzione davanti all'AGO



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI



Pignoramento presso terzi

Eccezione di sola prescrizione.

In tal caso, non viene in luce la contestazione sulla regolare notificazione del titolo. In tal caso, la giurisdizione spetta al giudice ordinario (GE).



Avviso di intimazione

In tal caso, esiste un atto da impugnare davanti al giudice tributario (art. 19 D. Lgs. 546/92).

In ogni caso, il giudice adito potrà sindacare la valida notifica della cartella di pagamento, ma anche conoscere della vicenda prescrittiva.





ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

L'ESERCIZIO DEL POTERE DI AUTOTUTELA IN MATERIA TRIBUTARIA

Nunzia Marone – A.N.Do.C. Accademia di Napoli

IL POTERE/DOVERE DI AUTOTUTELA

L'**autotutela** è il potere/dovere dell'Amministrazione finanziaria di procedere, d'ufficio o a seguito di iniziativa del contribuente, al ritiro della pretesa fiscale, annullando propri atti riconosciuti illegittimi o infondati.

Può essere definita come diritto del contribuente a non essere leso nella propria sfera patrimoniale da provvedimenti illegittimi o infondati che impongano il pagamento di somme non dovute o neghino il rimborso di somme indebitamente versate.

La finalità dell'autotutela è quella di richiedere un **giusto prelievo**, conforme ai principi di eguaglianza, capacità contributiva e di esercizio imparziale della funzione tributaria.

NORME DI RIFERIMENTO

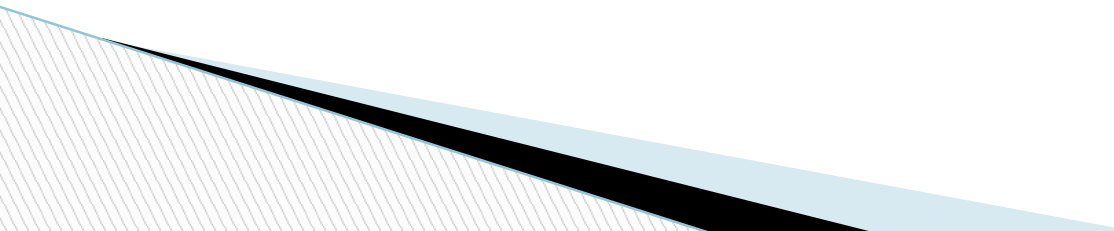
L'autotutela a favore del contribuente è stata introdotta con il **DPR 27.3.1992, n. 287 all'art. 68, c. 1** ma solo con il **DL 30.09.1994, n. 564** convertito nella L. 30.11.1994, n. 656 sono state inserite ulteriori disposizioni e precisazioni con specifico riferimento all'amministrazione finanziaria.

Le **modalità di esercizio** di detto potere sono disciplinate dal **decreto del Ministero delle Finanze 11 febbraio 1997, n. 37**, il cui art. 2 individua i casi in cui l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione fiscale consentono all'A. F. di procedere all'annullamento d'ufficio, senza necessità di istanza di parte.

Completa la disciplina lo Statuto dei diritti del contribuente il cui art. 13 attribuisce al Garante dei contribuenti il potere di sollecitare l'annullamento in autotutela di atti di accertamento o riscossione, con comunicazione dell'esito alla Direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione

TIPI DI AUTOTUTELA

Il potere di autotutela può essere considerato come un caso di genere scindibile in due casi di specie:

- 1, autotutela **ai fini di sanatoria**: si ha quando un atto viziato viene annullato e rimesso in assenza del vizio che aveva precedentemente; questa facoltà è esercitabile purché non siano trascorsi i termini di decadenza per la notifica degli atti impositivi;
 2. autotutela **a favore del contribuente**: costituisce la facoltà dell'amministrazione di annullare atti che risultano illegittimi o infondati.
- 

ASPETTI DELL'AUTOTUTELA

Aspetti dell'autotutela sono:

1. il potere di **annullamento di ufficio**: consiste nel ritiro con efficacia **ex tunc** dell'atto inficiato da un vizio di legittimità (violazione di legge, incompetenza, eccesso di potere);
2. il **potere di revoca**: ritiro di un atto inopportuno o infondato per una diversa valutazione delle esigenze che sono alla base della emanazione dell'atto (è possibile distinguere a seconda che oggetto di revoca sia un atto a **carattere generale** oppure un atto particolare. Nel primo caso la revoca opera con efficacia **ex nunc**; nel secondo caso opera con efficacia **ex nunc** se l'atto da revocare è **a favore** del contribuente, opera con efficacia **ex tunc** se l'atto è **sfavorevole** al contribuente).

OBIETTIVI

L'obiettivo principale è quello di ridurre la massa globale del contenzioso.

Si deve valutare la convenienza in termini di costi e ricavi al proseguimento della lite, considerando anche le eventuali spese che l'Erario dovrebbe pagare in base al principio di soccombenza.

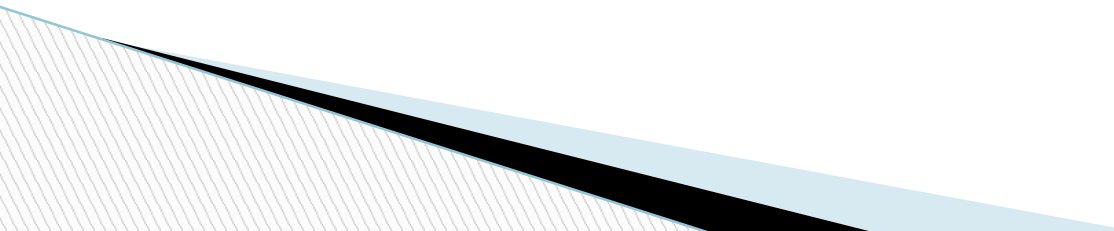
Quando l'ufficio è convinto dell'erroneità o infondatezza della pretesa fiscale appare opportuno che esso non insista in un infruttuoso contenzioso anche perché trova applicazione l'art. 96 cpc sulla lite temeraria con la conseguenza che l'ufficio potrebbe essere obbligato al risarcimento dei danni.

AUTOTUTELA E TERMINI PROCESSUALI

L'autotutela non sospende il termine per ricorrere, in quanto tale evenienza non è prevista dal Legislatore: ciò implica la necessità di proporre ricorso entro i termini, nonostante la domanda sia sotto esame da parte dell'Amministrazione.

INIZIATIVA

L'annullamento dell'atto illegittimo o infondato può avvenire su iniziativa:

- dello stesso **Ufficio** che ha emanato l'atto o, in via sostitutiva, della Direzione Regionale delle Entrate da cui dipende l'Ufficio;
 - del **contribuente**, con istanza non soggetta al rispetto di forme particolari;
 - del **Garante del contribuente** (art. 13, c. 6, Legge n. 212/2000), in relazione ad atti di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.
- 

COMPETENZA DEGLI UFFICI

Il potere di esercizio dell'autotutela spetta all'Ufficio che ha emanato l'atto o che è competente per gli accertamenti (art. 1, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37).

In via sostitutiva è previsto che in caso di “grave inerzia” il potere è attribuito alla Direzione regionale o compartimentale da cui l'Ufficio dipende (autotutela mediata).

ISTANZA DEL CONTRIBUENTE

Ai sensi dell'art. 5, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, il contribuente può trasmettere all'Ufficio competente una semplice domanda in carta libera contenente un'esposizione sintetica dei fatti e corredata dalla documentazione idonea a dimostrare le tesi sostenute.

Nella domanda occorre riportare:

- l'atto di cui si chiede l'annullamento;
- i motivi che fanno ritenere tale atto illegittimo e, di conseguenza, annullabile in tutto o in parte

ISTANZA DEL CONTRIBUENTE

Nel caso in cui la richiesta sia inviata ad Ufficio **incompetente**, questo è tenuto a trasmetterla all'Ufficio competente dandone avviso al contribuente.

Nel caso in cui l'importo dell'imposta, sanzioni e accessori oggetto di annullamento o rinuncia all'imposizione o dell'agevolazione superi 516.456,89 euro, è previsto il parere preventivo della Direzione Regionale o compartimentale da cui l'Ufficio dipende (art. 4, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37).

Il contribuente che nutre un interesse “qualificato” può chiedere di visionare il suddetto parere (Consiglio di Stato, 21 ottobre 2008, n. 5144).

(Per «interesse qualificato» si intende un interesse diretto, concreto e attuale, corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata al documento al quale è chiesto l'accesso).

PRECISAZIONI

L'annullamento dell'atto illegittimo può essere effettuato anche se:

- il giudizio è ancora pendente;
- l'atto è divenuto ormai definitivo per decorso dei termini per ricorrere;
- il contribuente ha presentato ricorso e questo è stato respinto per motivi formali (inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità) con sentenza passata in giudicato.

Il potere di autotutela non può invece essere esercitato per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

OGGETTO

L'annullamento può riguardare:

- gli atti caratterizzati da una pretesa impositiva;
- gli atti destinati ad incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente (comunicazione di irregolarità, avviso di accertamento, atto di contestazione, rigetto di istanza di rimborso, ecc.).

L'annullamento dell'atto travolge necessariamente tutti gli altri ad esso consequenziali (ad esempio, il ritiro di un avviso di accertamento infondato comporta l'annullamento della conseguente iscrizione a ruolo e delle relative cartelle di pagamento) e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse (Circ. 5 agosto 1998 n. 198/S).

DECADENZA

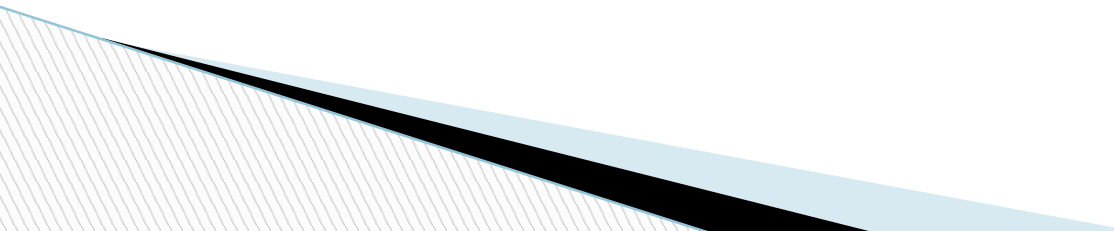
Non è ravvisabile un limite temporale per il ritiro della pretesa da parte dell'Ufficio.

Pertanto, il ritiro può avvenire anche successivamente allo spirare dei termini per impugnare l'accertamento.

Il potere di autotutela può essere esercitato anche in caso di “non impugnabilità” dell'atto (art. 2-quater, D.L. n. 564/1994).

AUTOTUTELA DELL'A.F.

L'A.F. può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o di non impugnabilità, nei casi di:

- errore di persona;
 - evidente errore logico o di calcolo;
 - errore sul presupposto dell'imposta;
 - doppia imposizione;
 - mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
 - mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
 - sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
 - errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione (art. 2, D.M. n. 37/1997).
- 

GIUDICATO E REVOCAZIONE

Il potere di autotutela non può invece essere esercitato per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria (mentre appare ancora ammissibile il potere di revoca).

In ogni caso l'autotutela potrebbe ancora applicarsi nei casi previsti dall'art. 395 cpc, cioè quando spetta al contribuente il potere di impugnare per revocazione la sentenza, con la conseguenza che l'amministrazione subirebbe quei danni anche economici che l'esercizio del potere di autotutela vuole evitare.

POTERE DI SOSPENSIONE

Nel potere di annullamento o revoca deve intendersi compreso anche il potere di **sospensione degli effetti** dell'atto che appare illegittimo o infondato (art. 2-quater, c. 1-bis, D.L. n. 564/1994).

COMUNICAZIONE AL CONTRIBUENTE

Dell'eventuale annullamento totale o parziale, è data **comunicazione** al contribuente, all'organo giurisdizionale davanti al quale sia eventualmente pendente il relativo contenzioso, nonché - in caso di annullamento disposto in via sostitutiva (ad esempio, quando la direzione regionale annulla un atto di un ufficio sottordinato) - allo stesso ufficio che ha emanato l'atto.

RIEMMISSIONE DELL'ATTO

L'annullamento di un atto e la **riemissione** di uno ulteriore in parziale accoglimento delle deduzioni del contribuente non preclude il **ricorso all'acquiescenza**, in quanto, ai fini della stessa, il contribuente deve tenere conto del secondo atto notificato (C.T.P. Torino, 8 aprile 2009, n. 51 e Agenzia Entrate, nota 30 settembre 2011, prot. n. 2011/141776).

AUTOTUTELA PARZIALE

L'annullamento in autotutela può essere anche **parziale** ed esercitato in pendenza di giudizio innanzi alle commissioni tributarie.

A fronte di una rideterminazione della pretesa erariale il contribuente potrebbe non avere più interesse a proseguire il contenzioso, oppure potrebbe ritenere più vantaggiosa l'ipotesi di una definizione del giudizio.

AUTOTUTELA E DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI

Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto impositivo, il contribuente può avvalersi degli **istituti di definizione agevolata** delle sanzioni:

- ❑ acquiescenza (art. 15, D.Lgs. n. 218/1997);
- ❑ definizione delle sanzioni (art. 16, D.Lgs. n. 472/1997);

alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto stesso e a condizione che rinunci al ricorso proposto.

In tal caso le spese del relativo procedimento restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

Non è applicabile invece l'istituto della definizione delle sanzioni irrogate contestualmente al recupero del tributo (ex art. 17, c. 2, D.Lgs. n. 472/1997) che prevede il pagamento in misura ridotta delle sanzioni con la possibilità comunque di presentare ricorso, in quanto la rinuncia a quest'ultimo è condizione di applicabilità della nuova normativa.

IMPUGNABILITÀ

L'atto di autotutela parziale non è autonomamente impugnabile, poiché si tratta di una rettifica dell'originaria pretesa impositiva e non di un nuovo atto, sostitutivo di quello precedente annullato (art. 2-quater, c. 1-octies, D.L. n. 564/1994)

SGRAVIO

Il potere di autotutela può essere sollecitato anche nella fase di riscossione, mediante apposita domanda di **sgravio** nei confronti dell'ente che ha formato il ruolo.

L'annullamento in autotutela della cartella di pagamento deve essere chiesto all'Agenzia delle entrate-Riscossione ove il vizio concerna questioni non di merito ma proprie della cartella, come quello di notifica o di mancato rispetto dei termini di decadenza

RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA E PROCESSUALE

L'ingiustificato annullamento d'ufficio di un atto di accertamento, così come l'ingiustificato diniego di annullamento del suddetto atto, possono integrare gli estremi della colpa grave, requisito legittimante una condanna al risarcimento a favore dello Stato per “danno erariale”.

Il funzionario dell'AF può essere condannato al risarcimento del “danno erariale” con provvedimento della Corte dei Conti, su istanza di parte, per non avere, ingiustificatamente, disposto ovvero non disposto l'annullamento d'ufficio di un avviso di accertamento.

Nel processo tributario si ritiene applicabile la responsabilità processuale aggravata, detta anche da lite temeraria o da danno processuale (art. 96 c.p.c.), per cui il giudice può, anche d'ufficio, condannare la parte soccombente ad una somma equitativamente determinata in caso di colpa (anche non “grave”).

TEMPI

L'autotutela deve essere esercitata in tempi brevi, tali da non ledere la posizione giuridica soggettiva del contribuente, e spetta al giudice del merito verificare se il tempo impiegato dalla PA sia stato eccessivo o meno (Cass. 20 aprile 2012, n. 6283; Cass. 19 gennaio 2010, n. 698)

AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

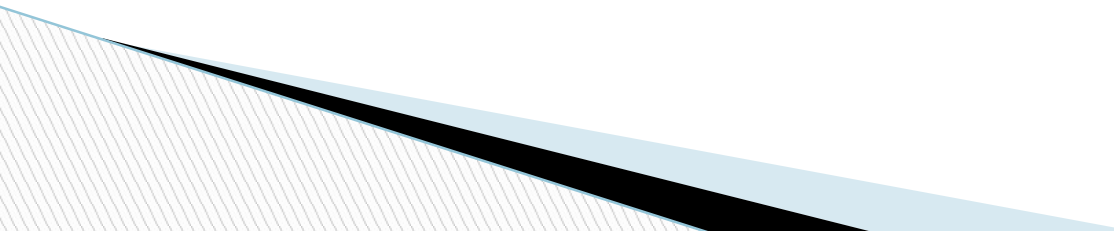
Costituisce esercizio del potere di autotutela sostitutiva il **ritiro** di un atto impositivo e **l’emanazione di un nuovo avviso** di accertamento con il quale vengono corretti vizi del primo.

L’istituto va distinto dal c.d. accertamento integrativo (art. 43, c. 3, D.P.R. n. 600/1973), basato sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

L’autotutela sostitutiva è ammessa per sanare vizi formali dell’atto (ad esempio, il difetto di sottoscrizione, l’omessa indicazione dell’aliquota o il vizio di notifica), mentre **non** è concessa nel caso in cui riguardi **questioni di merito** (ad esempio la determinazione dell’imponibile o l’identificazione dei soggetti passivi).

AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

Condizioni di applicabilità dell'autotutela sostitutiva:

- la presenza di vizi formali nell'atto sostituito;
 - il rispetto dei termini decadenziali per l'accertamento;
 - il rispetto di quanto statuito dall'eventuale giudicato formatosi;
 - l'annullamento del precedente atto impositivo (Cass. n. 21719/2011).
- 

AUTOTUTELA PROCEDIMENTALIZZATA

L'art. 1 comma 537 e ss. della legge 228/2012 (legge di stabilità 2013) consente di presentare, entro 60 giorni dalla ricezione degli atti impositivi dell'Agente della Riscossione, un'istanza con la quale chiedere l'annullamento dei carichi in presenza di alcuni presupposti, limitati a precise ipotesi e non suscettibili di estensione.

Proposta l'istanza, la riscossione viene sospesa ed i carichi oggetto di domanda di sgravio vengono annullati ove gli enti impositori non rispondano entro il termine perentorio di 220 giorni.

ANNULLAMENTO DEL PROVVEDIMENTO DI ANNULLAMENTO IN AUTOTUTELA

L'A.F., sulla base del generale potere di autotutela, può annullare un precedente proprio provvedimento con il quale, a sua volta, era stato annullato un atto impositivo.

In tal caso l'annullamento **non può avere come effetto la reviviscenza** del provvedimento originario, in quanto è sempre necessario che l'Ufficio emani un **nuovo ed ulteriore** atto, successivo all'annullamento di quello che in precedenza aveva fatto venir meno il provvedimento originario.

«Al nuovo provvedimento di annullamento in autotutela non può farsi conseguire l'ulteriore effetto di riviviscenza dell'originario atto impositivo il quale, travolto dal primo provvedimento, è stato definitivamente eliminato dall'ordinamento» (Cass. 8 ottobre 2013, n. 22827).

PROCESSO RELATIVO ALL'ATTO ANNULLATO

Se l'Ufficio ha esercitato il potere di “autotutela sostitutiva” il processo relativo all'atto annullato **si estingue**, e il contribuente ha l'onere di impugnare il nuovo atto.

Invece, ove l'annullamento avvenga dopo la notifica del ricorso ma prima della costituzione in giudizio, quest'ultimo adempimento può essere omesso, visto che non esisterebbe più l'oggetto del processo.

PRINCIPI COSTITUZIONALI

I principi sottostanti al concetto di autotutela tributaria sono rinvenibili negli artt. 23 e 53 della Costituzione, che disciplinano rispettivamente il principio di legalità in materia tributaria in virtù del quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge e, il secondo, il principio di capacità contributiva per cui ciascuno è tenuto a concorrere alla spesa pubblica in ossequio alla propria capacità economica.

Altro principio sottostante si rinviene nell'art. 97 Cost., che significa non solo svolgimento formalmente corretto dell'azione amministrativa, ma anche rispetto del principio di economicità.

POTERE O POTERE/DOVERE?

INTERPRETAZIONI GIURISPRUDENZIALI

L'autotutela è ispirata al principio di buon andamento della pubblica amministrazione e al principio di economicità, entrambi **fonte di doveri** dell'amministrazione.

L'autotutela quale potere/dovere trova conforto in alcune sentenze in cui si sostiene che “è *preciso obbligo dell'ufficio finanziario, nell'esercizio dei suoi poteri di autotutela, di eliminare errori propri o del contribuente, quando esso stesso li rilevi o quando tali errori siano portati a sua conoscenza*” [CTC, VIII, 22.4.1988, n. 3639, in CTC 1988, I, 399].

Oppure che “*l'ufficio, nell'esercizio del suo potere di autotutela, è tenuto ad eliminare errori propri o del contribuente ...*” [CTC, IV, 6.2.1986, n. 1159, in BT 1986, 1681].

Il “preciso obbligo” così come il verbo “è tenuto” dimostrano come anche in giurisprudenza si ritiene che si tratti di dovere dell'amministrazione ad esercitare l'autotutela e non di mera facoltà.

POTERE O POTERE/DOVERE?

INTERPRETAZIONI DOTTRINALI

Per autorevole dottrina (A. MELONCELLI, Diritto, 1922, 584), l'autotutela consiste in attività amministrativa vincolata, intendendo per essa, quella “posta in essere nell’esercizio di un potere che comporta una preliminare attività di mero accertamento di presupposti di fatto o, in subordine, un potere discrezionale che attribuisce al contribuente un *“interesse legittimo a che l’amministrazione eserciti in modo ragionevole e non arbitrario il proprio dovere di autotutela”* [R. LUPI, Atti, in RT 1994, 755].

POTERE O POTERE/DOVERE?

INTERPRETAZIONI DOTTRINALI

La parola discrezionalità non deve confondersi con l'agire a discrezione, ma deve intendersi, in senso giuridico, come una scelta motivata, razionale, non iniqua, non contraddittoria, non incoerente [Conf. R. LUPI, Atti, in RT 1994, 752].

Da ciò consegue che più che di una semplice facoltà dell'amministrazione, si deve parlare di un **vero e proprio dovere** di emanare il provvedimento di autotutela ove ne ricorrono i presupposti, a cui corrisponde un interesse del contribuente [Conf. G. FORNARI, Perché l'autotutela, in SVO 28.3.1997, 27].

Il giudizio sulla doverosità dell'esercizio dell'autotutela spetta al giudice amministrativo il quale deve “stabilire se l'amministrazione abbia conciliato in modo razionale e non arbitrario” gli interessi in gioco [R. LUPI, Diritto, 19953, 130].

FINALITA' DELL'AUTOTUTELA

Per autorevole dottrina (G. BONGIORNO, L'autotutela, 1984, 24) la finalità dell'autotutela è la *“esigenza di rapidità, di intervento, di rendimento più utilitaristico”* con l'obiettivo di tendere ad un *“effettivo pacifismo anti-giurisdizione”*.

Per G. RIPA (in Se il fisco, in IO7 17.3.97, 3) alla base del provvedimento di autotutela deve porsi una *“motivazione inerente a ragioni di pubblico interesse”* (riferimento agli artt. 53 Cost., secondo cui al contribuente può essere chiesto di pagare solo in base alla propria effettiva capacità contributiva e non più di quanto effettivamente dovuto e art. 97 Cost., che significa non solo svolgimento formalmente corretto dell'azione amministrativa, ma anche rispetto del principio di economicità).

IMPUGNABILITA' DEL DINIEGO

La giurisprudenza non è uniforme nel considerare il diniego all'autotutela atto impugnabile.

Prima del 2005, la sezione V della Corte di Cassazione sosteneva fermamente l'ampia discrezionalità dell'esercizio del potere di annullamento in autotutela degli atti impositivi emanati dall'Amministrazione finanziaria: il mancato esercizio di tale facoltà non era ritenuto, infatti, suscettibile di sindacato in sede giurisdizionale.

L'originaria posizione di insindacabilità del mancato esercizio dell'autotutela è stata ribaltata nel 2005 con la sentenza n. 16776, pronunciata a Sezioni Unite, nella quale si legge che, nonostante il provvedimento – tacito o espresso – di diniego di autotutela non sia incluso nell'elenco di cui all'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992, esso è parimenti suscettibile di impugnativa giurisdizionale.

Cass. SS.UU. n. 7388 del 27.03.2007

Ulteriori precisazioni in tema di impugnazione del diniego di autotutela sono state fornite dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 7388 del 2007, chiarendo che **sebbene il provvedimento di autotutela sia discrezionale** e comporti l'affievolimento della posizione soggettiva del contribuente ad **interesse legittimo**, la relativa **giurisdizione** spetta comunque ai giudici tributari e non già alla giurisdizione amministrativa.

Per ciò che riguarda la riconducibilità del provvedimento alle categorie espressamente previste come impugnabili (art. 19, D.Lgs. n. 546/1992), è **compito del giudice** di merito valutare se l'atto in contestazione possa o meno ritenersi impugnabile; la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo di quelli espressamente impugnabili (art. 19, D.Lgs. n. 546/1992) comporterebbe infatti una **lacuna di tutela giurisdizionale**, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 della Costituzione.

Cass. SS.UU. n. 7388 del 27.03.2007

L'oggetto del giudizio è circoscritto solamente alla **valutazione della legittimità** del rifiuto dell'annullamento d'ufficio, e ***non può mai avere riguardo alla fondatezza della pretesa tributaria***; diversamente si avrebbe una indebita sostituzione del giudice all'autorità amministrativa, e dunque, un chiaro straripamento di potere.

L'esercizio del potere di autotutela, pertanto, non costituisce un mezzo di tutela per il contribuente, come sarà ribadito anche dalla giurisprudenza successiva, nonché dai giudici costituzionali, ma è espressione di amministrazione attiva, rimessa pertanto alla valutazione discrezionale dell'autorità titolare del potere.

Cass. SS.UU. n. 7388 del 27.03.2007

«nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa. Ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia».

*«Il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela comporta, altresì, **l'inapplicabilità dell'istituto del silenzio-rifiuto**, non esistendo, all'epoca dell'atto impugnato, alcuna previsione normativa specifica in materia»*

Cass. SS.UU. n. 7388 del 27.03.2007

In base al principio di separazione dei poteri, il Giudice non può dunque sindacare il merito delle scelte effettuate dagli Uffici: di conseguenza egli non è, in linea di principio, legittimato ad annullare il diniego di autotutela, se non per questioni di legittimità.

Alla luce di ciò, è possibile sostenere che **il diniego di autotutela deve ritenersi un provvedimento autonomamente impugnabile, ma i motivi del relativo ricorso possono riguardare solo i profili di illegittimità dell'atto e non il merito della pretesa**; se infatti si ritenesse diversamente, verrebbero di fatto aggirati i termini decadenziali per l'impugnazione dell'atto di cui appunto si chiede l'annullamento

Cass. n. 9669 del 23.04.2009

Anche per altre sentenze (ex multis Cass. n. 9669 del 23.04.2009) il diniego di autotutela è impugnabile.

Nella sentenza n. 9669/2009 si legge infatti che «con le sentenze 16778/05 e 7388/07, si è infatti affermato che l'attribuzione al giudice tributario, da parte della L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendente dalla specie dell'atto impugnato ed alla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria»

Cass. SS.UU. n. 2870/2009

Uno snodo interpretativo di significativo rilievo è stato poi segnato dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 2870 del 2009 che, seppur in linea con le precedenti pronunce circa la sussistenza della giurisdizione delle Commissioni tributarie, compiono una brusca inversione di tendenza, affermando la **non impugnabilità del rifiuto di annullamento in autotutela**.

Per la Suprema Corte, essendo l'autotutela un potere discrezionale, il suo esercizio o mancato esercizio non sarebbe passibile di sindacato giurisdizionale e, in secondo luogo, il sindacato su atti inoppugnabili darebbe impropriamente luogo ad un giudizio sulla legittimità dell'imposizione tributaria, sebbene ormai divenuta definitiva.

Cass. n. 10020/2012

E' stato sostenuto che il ricorso contro il diniego di annullamento di un accertamento rimasto inoppugnato **non è legittimo**, in quanto, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

La Cassazione (sent. n. 10020/2012), ha precisato che il contribuente che richiede all'A.F. di ritirare in via di autotutela un avviso di accertamento divenuto definitivo deve prospettare l'esistenza di un **interesse di rilevanza generale** dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

QUESTIONI DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE

La Corte Costituzionale con **sentenza n. 181/2017**, si è pronunciata sulla questione di legittimità costituzionale sollevata in relazione all'articolo 2-*quater* comma 1, D.L. 564/1994, nel giudizio avente ad oggetto il silenzio serbato dall'Amministrazione finanziaria in relazione all'istanza di autotutela promossa dal contribuente **nella parte in cui non prevedeva un obbligo generale di adottare un provvedimento espresso**, né tanto meno l'impugnabilità del silenzio, e dell'articolo 19, comma 1 del D.lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui non prevedeva l'impugnabilità del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela del contribuente, in relazione agli articoli 3, 23, 24, 53, 97 e 113 della Costituzione.

Corte Cost. sent. n. 181/2017

La Corte Costituzionale ha respinto siffatta questione di legittimità ritenendola non fondata, seguendo un percorso argomentativo, incentrato sulla chiara volontà di far sì che **l'autotutela non offra una generalizzata “seconda possibilità” di tutela, dopo la scadenza dei termini per proporre ricorso contro** lo stesso atto impositivo.

Ha ritenuto che il deficit di tutela in cui è incorso il contribuente non sia costituzionalmente illegittimo, dal momento che **l'interesse ad un giusto prelievo deve essere ponderato con quello pubblico relativo alla stabilità dei rapporti giuridici**, interesse che verrebbe meno qualora si consentisse al privato di poter impugnare gli atti di diniego espresso o tacito dell'A.F., offrendo così le basi per poter accedere ad una doppia tutela, raggirando i termini di decadenza previsti dalla legge ai fini dell'impugnazione.

Cass. n. 7616/2018

*«in tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare **soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione**, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo»*

Cass. 24033 del 26.09.2019

La quinta sezione della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24033 del 26 settembre 2019, ritiene ammissibile l'impugnazione del diniego di autotutela per **ragioni di interesse generale**.

Tuttavia, la Corte **esclude** che possa essere accolta l'impugnazione dell'atto di diniego proposta dal contribuente, il quale contesti **i vizi dell'atto impositivo** che avrebbe dovuto far valere in sede di impugnazione dell'atto, prima che divenisse definitivo.

La Corte ha respinto il ricorso perché *«la ricorrente non ha provveduto ad illustrare quali siano le ragioni di interesse generale in conseguenza delle quali l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto procedere alla rimozione dell'accertamento tributario emesso nei suoi confronti, e divenuto definitivo, né simili ragioni emergono dagli atti a disposizione della Suprema Corte»*.

Cass. 8719 dell'11.05.2020

La quinta sezione della Suprema Corte di Cassazione con la **sentenza n. 8719** depositata l' 11 maggio 2020 ha rivalutato l'**istituto dell'autotutela** , prevedendo l'impugnazione del diniego di sgravio dei ruoli qualora essa sia finalizzata a far accertare l'avvenuto compimento della prescrizione dei crediti portati dai ruoli e delle relative cartelle di pagamento.

Così si legge nella sentenza n. 8719/2020 “essendo strutturato il processo tributario come processo impugnatorio, l'impugnazione del diniego di sgravio di ruoli portanti crediti prescritti è il modo tipico per innestare, in tale tipo di processo, la domanda di accertamento dell'avvenuto compimento della prescrizione dei crediti il cui recupero sia stato affidato all'agente della riscossione»

Non sei il Papa o il proprietario del Colosseo o del Maschio Angioino?

Puoi sempre dirlo, anche se gli atti che lo affermano sono definitivi

Il Fisco italiano sostiene che sei il Papa? Che devi pagare Imu o Tari per il Colosseo e per il Maschio Angioino? Purtroppo non ti sei opposto ad un eventuale atto iniziale, ma si intravede uno spiraglio per affermare le tue ragioni. La Corte di Cassazione, con le sentenze 24033/2019 e 8719/2020, ha rivoluzionato (secondo me normalizzato e nessuno me ne voglia) il contenzioso tributario italiano. Se non sei il Papa, se non sei il proprietario del Colosseo o del Maschio Angioino, puoi sempre gridarlo al mondo intero, a prescindere dalle assurde regole giuridiche, a prescindere dalla rigidità delle norme. Certo, la decisione finale spetterà al magistrato tributario, ma come è facile affermare... ci sarà un giudice a Berlino! Non ho la presunzione di elencare casi di prevalenza dell'interesse pubblico o generale. Ma l'importante è sapere che non esistono casi di "assoluta inammissibilità del ricorso presentato" perché l'atto (o gli atti) precedenti non sono stati impugnati. Se non sei il Papa, se non sei il proprietario o "utilizzatore" del Colosseo o del Maschio Angioino, non lo sei e basta. Non ci può essere una (folle) norma tributaria che affermi il contrario.

Giuseppe Pedersoli

(Tratto da IL CORRIERE DEL COMMERCIALISTA N. 03/2020)



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI