

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Roma, 24 settembre 2019

Autotutela Tributaria e Accertamento con Adesione

Avv. Francesco Corda

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L' Autotutela Tributaria.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- L' Autotutela Tributaria è stata disciplinata:
 - dall'art. 68, comma 1, DPR n. 287/1992;
 - art. 2 *quater*, L. n. 656/94;
 - dal DM n. 37/1997.
 - Definizione: è il potere di annullamento o di revoca degli atti amministrativi illegittimi o infondati da parte della Amministrazione finanziaria;
 - è considerata (insieme all'accertamento con adesione) uno strumento deflattivo del contenzioso.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- L'autotutela è definita come potere di annullamento, di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento (art. 1);
 - **Competente** all'esercizio del potere di autotutela (art. 1, D.M. 37/1997):
 - l'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio (ovvero, in caso di grave inerzia, la Direzione Regionale o compartimentale dalla quale l'Ufficio dipende);
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le ipotesi in cui può essere esercitato il potere di autotutela tributaria:

- **atto illegittimo** dell'Amm.ne fin. (vizi formali e sostanziali);
 - **atto inopportuno** (rari casi di atti discrezionali);
 - **rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento** (che consiste nel non esercizio della funzione impositiva sulla dichiarazione presentata dal contribuente quando da questo errore non sia derivato alcun dovere di versare l'imposta, ovvero nell'attivazione, ad opera dello stesso ufficio, del meccanismo del rimborso d'ufficio).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'esercizio del potere di riesame: profili sostanziali e atti riesaminabili.

- L'ambito degli atti riesaminabili è più ampio di quello dell'art. 19 D. Lgs. n. 546/1992 e deve essere individuato in **tutti gli atti (impositivi e non) dell'Amm.ne fin. che sono in grado di incidere negativamente sulla sfera giuridica dei contribuenti**, quindi:
 - tutti gli atti impositivi;
 - i provvedimenti sanzionatori;
 - gli atti endoprocedimentali (come gli atti istruttori, o il processo verbale di constatazione)
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'esercizio del potere di riesame

L'Amministrazione annulla l'atto o rinuncia all'imposizione nei casi di illegittimità elencati in via esemplificativa all'art. 2 Reg., fra i quali:

- Errore di persona;
 - Evidente errore logico o di calcolo;
 - Errore sul presupposto d'imposta;
 - Doppia imposizione;
 - Mancata considerazione di pagamenti regolarmente effettuati.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le preclusioni procedurali

Non costituiscono limite all'esercizio del potere di riesame:

- né i termini di decadenza per l'esercizio della funzione impositiva (lo sono per l'esercizio dell'autotutela positiva, ma non di quella negativa);
- né la pendenza del giudizio (art. 2 Reg.) (se l'Amm.ne annulla in autotutela, il processo si estingue per cessata materia del contendere con condanna alle spese di giudizio – Corte cost., n. 274/04);
- né la definitività dell'atto.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le patologie che giustificano il ritiro dell'atto impositivo

L'autotutela non costituisce un mezzo di riesame generalizzato

- Le ipotesi formulate dall'art. 2 (D.M. n. 37/97) sembrano rilevare tutti casi di evidente non debenza del tributo.
- Possono formare oggetto di annullamento soltanto gli atti affetti da vizi sostanziali (cioè relativi al contenuto dell'atto) e non quelli affetti da vizi formali (cioè attinenti a prescrizioni organizzative, formali o procedurali).

Questa distinzione ha ragion d'essere solo quando l'atto è oramai definitivo

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

I vizi degli atti tributari

I **vizi formali** sono sanati dalla definitività dell'atto, dunque dal mancato gravame e la sanabilità giustificata dal fatto che si tratterebbe di annullare pretese nella sostanza fondate, ma formatesi secondo modalità procedurali illegittime;

- Es. di vizi formali:
 - atto adottato da ufficio territorialmente incompetente (o perché privo di potere);
 - atto con omessa indicazione dell'imponibile, delle aliquote;
 - atto non sottoscritto;
 - atto notificato in modo irrituale o tardivamente.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **Altri esempi di vizi formali:**
 - tutti quelli contenuti nell'art. 7, comma 2 L. n. 212/00;
 - ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni in merito all'atto e il responsabile del procedimento;
 - l'organo presso il quale è possibile proporre un riesame dell'atto;
 - modalità, termine e organo giurisdizionale cui ricorrere.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

I Vizi Formali.

Si tratta di prerogative difensionali, utili ma non necessarie a rendere più agevole l'esercizio dell'azione, senza alcun riferimento al merito della pretesa (la loro mancanza non è sanzionata con la nullità e il contribuente può essere rimesso in termini).

Analoghe considerazioni sono state svolte per il difetto di motivazione (vizio formale in quanto la rappresentazione del presupposto incide solo sul piano processuale e non su quello sostanziale) (artt. 61 DPR n. 600/73 e 59, comma 2 DPR n. 633/72)

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le preclusioni processuali all'esercizio dell'Autotutela.

- L'unico limite è il **giudicato sostanziale** sui motivi risolti in senso favorevole alle ragioni dell'Amministrazione (art. 2, comma 2 Reg.);
- L'efficacia del giudicato si estende anche ad altro giudizio tra le stesse parti e relativamente ad elementi rilevanti ai fini di più periodi e di diverse imposte.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'esercizio del potere di riesame - Profili procedurali

- Annullamento totale:
 - viene riesaminato ed eliminato del tutto l'atto di primo grado;
- Annullamento parziale:
 - viene confermata una parte della pretesa non viziata ed annullata la parte illegittima.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'esercizio del potere di riesame - Profili procedurali

- Organo competente al riesame dell'atto:
 - stesso ufficio che lo ha emanato (art. 1 Reg.) (*autoannullamento*);
 - e, in via sostitutiva, o in caso di grave inerzia la DRE dalla quale l'ufficio dipende (annullamento gerarchico).

La grave inerzia ricorre quando l'ufficio non ha proceduto al riesame, ovvero non ne ha comunicato l'esito all'istante.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'esercizio del potere di riesame – L'annullamento d'ufficio.

- Il procedimento di riesame è attivato d'ufficio:
 - al verificarsi di determinati fatti;
 - al formarsi di determinati atti (denunzie, esposti, reclami) che rivelano la possibilità di instaurare un assetto di interessi più conforme agli scopi perseguiti l'amm.ne fin. è **tenuta** ad attivarsi per verificare la ricorrenza di quelle condizioni da cui dipende la legittimità del provvedimento sollecitato dagli istanti. Esiste un **obbligo di procedere** (che non deve essere esternato, né comunicato l'esito negativo) **non di provvedere** nel senso richiesto.
-
-

L'esercizio del potere di riesame – L'annullamento ad istanza di parte.

A seguito della presentazione dell'istanza del contribuente l'Amm.ne fin. è tenuta riesaminare l'atto e ad offrire una risposta motivata circa le ragioni dell'accoglimento o del rigetto (art. 5 Reg.);

- a tali conclusioni si giunge:
 - sia per la terminologia utilizzata (**istanza** viene di solito utilizzato per le richieste tipizzate dei privati);
 - sia per la disciplina positiva (sarebbe inutile la previsione dell'istanza, la conoscenza all'organo competente, l'adempimento in via sostitutiva).

Peculiarità dell'autotutela tributaria è che a seguito della presentazione dell'istanza il procedimento di riesame è avviato e deve concludersi con un provvedimento motivato.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'esercizio del potere di riesame – L'attivazione ad opera del Garante.

- Il Garante è il soggetto a cui è stato affidato dallo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) il compito di garantire la corretta ed efficiente azione amministrativa in campo tributario;
- A norma dell'art. 13 (L. 212/200) il Garante può promuovere la procedura di riesame degli atti illegittimi dell'Amministrazione, notificati al contribuente;
- L'ufficio destinatario dell'istanza deve riesaminarla e concluderla con un provvedimento espresso.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

... L'attivazione ad opera del Garante.

- Tale obbligo di risposta discende dalle Convenzioni (fra il Ministero di economia e finanze e le Agenzie) che prevedono l'obbligo delle Agenzie di rispondere entro 30gg alle istanze del Garante e, in caso di inadempimento, la possibilità da parte del Garante di sollecitare l'intervento del Ministro (che può attivare la procedura di risoluzione delle controversie di cui all'art. 14 Conv.);
 - Non è dubbio che nel caso di attivazione del Garante, il contribuente ha diritto ad una risposta motivata dell'ufficio;
 - Il Garante può anche richiedere all'Ufficio la sospensione degli effetti dell'atto nelle more del procedimento di riesame
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Profili procedurali - Il riesame ad istanza di parte

- Se l'Amm.ne ha il dovere di riesaminare l'istanza si deve tutelare la legittima aspettativa di quest'ultimo alla conclusione del procedimento entro un dato termine (90 gg. L. n. 80/05 che decorrono dalla data di ricevimento dell'istanza);
 - Il cui inutile decorso non potrà che essere valutato in termini di **silenzio-inadempimento che permette il controllo giurisdizionale dell'obbligo di provvedere** (art. 2 L. n. 241/90).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La motivazione del provvedimento di secondo grado

Nella motivazione del provvedimento di riesame l'ufficio deve render conto delle ragioni che l'hanno indotta:

- disattendere le richieste del contribuente;
 - ovvero quelle che l'hanno portata ad accoglierle. In motivazione troveranno menzione tutti gli elementi di fatto (presupposti) che unitamente all'indicazione delle norme ed al ragionamento giuridico seguito (ragioni giuridiche) hanno determinato la decisione dell'ufficio;
 - il provvedimento esito del riesame dovrà esser comunicato al destinatario istante (no notifica).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La tutela giurisdizionale

- Riconoscere una posizione giuridica soggettiva al contribuente in caso di presentazione di un'istanza di autotutela significa anche **garantire una tutela** a quest'ultimo, in caso di silenzio da parte dell'Amministrazione o di risposta non conforme alla legge.
 - Tale vaglio non potrà che essere affidato al giudice tributario, quale giudice naturale del merito dell'imposta (l'unica satisfattoria perché accerta la debenza del tributo, il TAR non potrebbe mai scendere al merito della pretesa).
 - **In questo senso si è orientato il legislatore che fonda il riparto di giurisdizione non sulla posizione dedotta in giudizio, ma sulla materia oggetto della controversia**
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Se sono venuti meno i limiti “esterni” della giurisdizione, rimangono quelli “interni” (art. 19 d.lgs. 546/92) in cui non è previsto l’atto (o il silenzio) esito del riesame;

Dell’art. 19 deve essere data una **lettura adeguatrice ed estensiva**, e dunque deve essere ammessa l’impugnabilità di atti *“da ricomprendere, in considerazione dello scopo che hanno e degli effetti che producono, nella nozione di quelli espressamente contemplati nell’art. 19”*.

Il provvedimento **espresso di diniego**, atto non meramente confermativo del precedente, è **un nuovo atto di accertamento** continente l’atto confermato e come tale può essere impugnato dinanzi il giudice tributario (art. 2, comma 1 *quinques* L. n. 564/94 che stabilisce con contestuale impugnabilità dell’atto confermativo con quello confermato).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'art. 11 del d.lgs. 159 ha aggiunto all'art. 2 quater del D.L. n. 564/1994 i commi 1 *sexies* e *septies* nei quali ha previsto che in caso di **annullamento o revoca parziale di un atto contestato in autotutela** il contribuente potrà avvalersi degli **istituti di definizione agevolata** delle sanzioni alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto. In sostanza il contribuente che fa acquiescenza alla pretesa come rideterminata in autotutela ha diritto a definire in modo agevolato le sanzioni alle stesse condizioni esistenti al momento della notifica dell'atto oggetto di autotutela parziale (1/6 o 1/3) Tale facoltà è subordinata alla rinuncia alla lite da parte del contribuente. Nel caso in cui il ricorso sia già stato proposto è stabilito che le spese del giudizio si compensino. Le nuove regole non sono applicabili alla definizione agevolata delle sole sanzioni

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La Tutela Giurisdizionale

- Nel caso di silenzio mantenuto sull'istanza, il silenzio dovrà essere qualificato come atto endoprocedimentale e prodromico del successivo atto autonomamente impugnabile in sede giurisdizionale. Le contestazioni saranno veicolate attraverso l'impugnazione del successivo atto di liquidazione o esattivo (nel caso in cui il contribuente avesse già pagato si dovrà far seguire all'istanza di riesame quella di rimborso);
 - Nel caso di rinuncia all'imposizione, nel caso in cui l'ufficio accerti in ipotesi di errore evidente, il contribuente impugnerà la cartella o il successivo atto di riscossione dimostrando l'infondatezza dell'operato dell'ufficio;
 - Nel caso in cui l'ufficio non attivi procedure di rimborso d'ufficio, spetterà al contribuente presentare istanza di rimborso.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Gli orientamenti della giurisprudenza sulla giurisdizione.

- I giudici amministrativi:

In un primo momento pronunce di segno opposto: in alcune ipotesi si negava la giurisdizione amministrativa affermando quella tributaria e in altre è stata evidenziata la giurisdizione amministrativa (TAR Toscana n. 767/1999);

Successivamente hanno rilevato il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo a seguito della nuova formulazione dell'art. 2 D. Lgs. n 546/92, per cui la giurisdizione tributaria è quella cui sono rimesse tutte le questioni attinenti l'esistenza e l'entità del debito tributario (con l'istanza di riesame si chiede sempre se il tributo è dovuto alla luce delle nuove allegazioni del contribuente)

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Gli orientamenti della giurisprudenza sulla giurisdizione.

- La Corte di Cassazione:

In un primo tempo, ha asserito che il mancato esercizio del potere di autotutela non fosse passibile di alcun sindacato in sede di processo tributario, visto il carattere discrezionale di tale potere (identica posizione dei giudici di merito, ed i casi in cui si sono pronunciati erano giustificati da casi particolari (giudicato, unicità base imponibile, mancanza di motivazione);

In un secondo tempo, ha riconosciuto la giurisdizione tributaria in due importanti pronunce (Cass. 16776/2005; Cass. 7388/2007).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Gli orientamenti della giurisprudenza sulla giurisdizione.

- Oggi, la questione sembra essersi consolidata, a favore della giurisdizione della Commissioni tributarie:

In particolare, Cass. n. 16776/2005:

- riconosce la giurisdizione delle Commissioni tributarie in conseguenza delle modifiche, in tema di giurisdizione tributaria, introdotte dall'art. 12, comma 2, L. 448/2001;
 - tuttavia non precisa se e quando tale tutela sia esperibile affermando che questa risposta spetta al giudice di merito, il quale dovrà valutare se il contribuente con l'istanza di autotutela chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi "*originari*" o per "*eventi sopravvenuti*".
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- ... (*segue*) In particolare, **Cass. n. 16776/2005**:
 - Tali atti saranno impugnabili solo per **vizi propri**, fondati, cioè sulla deduzione di fatti nuovi in grado di incidere sulla pretesa. E tali sono una nuova ricostruzione “in diritto” della fattispecie, o in nuovi elementi di fatto adottati dal contribuente;
 - l’oggetto del giudizio non è più la primigenia fattispecie impositrice, ma l’accertamento dell’idoneità degli eventi non valutati (o perché sopravvenuti, o perché allegati successivamente) ad estinguere la pretesa dell’ufficio (il contribuente non deve limitarsi ad allegare vizi originari o formali dell’atto perché altrimenti sarebbe una *reintegratio in terminis*)
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- *...(segue)* In particolare, **Cass. n. 7388/2007**:
 - Nel caso in cui l'Amministrazione **non abbia risposto**, il giudice potrà verificare solo la legittimità del rifiuto, in quanto in caso contrario si realizzerebbe un'indebita sostituzione del giudice in attività tipicamente amministrative;
 - se si afferma che il potere che attiva l'Amministrazione è vincolato, la distinzione tra situazioni non ha ragion d'essere. Tanto in caso di diniego espresso che tacito il giudice si sostituisce all'Amministrazione e verifica tutti gli elementi della pretesa essendo gli stessi tutti legislativamente predeterminati.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **...(segue)** In particolare, **C.Cass. nn. 2870/2009, 3698/2009, 11457/2010 – nn.9669/2009, 15451/2010 e 26313/2010** :
 - Riaffermato la giurisdizione del giudice tributario sui ricorsi proposti avverso il rifiuto dell'ufficio di agire in autotutela;
 - hanno ritenuto che nei primi due casi gli eventi adottati dagli istanti non fossero idonei ad incidere sulla pretesa impositiva:
 - n. 2870, infatti, ha ritenuto che il giudicato penale di assoluzione (*perché il fatto non sussiste*) intervenuto successivamente all'emanazione del provvedimento definitivo non interferisse con la fattispecie impositiva, in quanto le due indagini si pongono su piani diversi;
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **n. 3698 e n. 11457**, né il ricorso, né l'istanza di autotutela erano supportati da validi motivi di gravame, né da alcun elemento o fatto che potesse qualificarsi come evento sopravvenuto (tanto che il giudizio n. 3698 è sfociato in una esemplare condanna alle spese);
 - **n. 9669, n. 15410 e 26313**, riaffermano la giurisdizione del giudice tributario sui ricorsi proposti avverso il rifiuto dell'ufficio di agire in autotutela e, richiamando espressamente la sent. n. 7388/2007, ribadiscono che nel giudizio avverso il rifiuto di agire in autotutela può esercitarsi un sindacato soltanto avverso la legittimità del rifiuto stesso e non sulla fondatezza della pretesa tributaria.
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Esiste, poi, **un terzo** e più recente indirizzo, secondo il quale il sindacato del giudice tributario deve limitarsi al solo controllo della legittimità del diniego (espreso o tacito), e che tale illegittimità debba essere valutata ***“in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l’esercizio di tale potere”*** e non alla fondatezza della pretesa, atteso che altrimenti si avrebbe un’indebita sostituzione del giudice nell’attività amministrativa o un’inammissibile controversia sulla legittimità di un atto amministrativo ormai definitivo (così C. Cass., n. 25563/2014; n. 12930/2015; n. 22253/2015; n. 7273/2016; n. 1579/2016; n. 12718/2016; n. 16692/2016; n. 21844/2016; n. 25705/2016; n. 4582/2017; n. 9762/2017).
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'orientamento della Corte Costituzionale - Sentenza 94/17.

- Sulla natura e sulla doverosità dell'esercizio del potere di autotutela è intervenuta da ultimo **la Corte costituzionale** che ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità dell'art. 2 *quater* D.L. n. 564/94 e dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/92 censurati per violazione degli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 Cost., nella parte in cui, nell'indicare gli organi dell'amministrazione competenti per l'esercizio del potere di annullamento e nell'elencare gli atti impugnabili dinanzi le commissioni, non prevedono né l'obbligo dell'amministrazione di adottare un provvedimento espresso sull'istanza di autotutela proposta, né l'impugnabilità — da parte di questi — del silenzio tacito su tale istanza
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

... (Segue)

- Le norme censurate operano, infatti, un bilanciamento non irragionevole tra l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico;
 - se si affermasse il dovere dell'Amministrazione finanziaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, si aprirebbe la porta (ammettendo l'esperibilità dell'azione avverso il silenzio e l'eventuale impugnabilità dell'esito del procedimento che ne deriva) alla possibile messa in discussione dell'obbligo tributario oramai consolidato a seguito dell'atto impositivo reso definitivo, con conseguente superamento del principio di definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto;
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

...(segue)

- Dal momento che l'assenza del dovere di provvedere non è sotto altri profili costituzionalmente illegittima, e non sussiste un interesse giuridicamente protetto a ottenere una decisione amministrativa espressa sull'istanza di autotutela, è escluso che vi sia un «vuoto di tutela»;
 - fermo restando, infatti, che contro il provvedimento dell'amministrazione oggetto della richiesta di annullamento d'ufficio l'interessato dispone degli ordinari rimedi di protezione giurisdizionale dei suoi diritti e interessi legittimi, la disciplina legislativa del potere di autotutela tributaria, nella parte in cui non prevede un obbligo dell'amministrazione finanziaria di pronunciarsi sulle istanze di annullamento presentate dal contribuente, non lede la garanzia costituzionale del diritto al giudice.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **Risarcimento danni da mancato esercizio del potere di autotutela.**

La Cassazione civile (sez. III) ha riconosciuto al contribuente il diritto al risarcimento del danno da mancato esercizio del potere di autotutela (Cass., nn. 698/2010; 5120/2011 e 6283/2012).

Fino alla sent. n. 698/10, la giurisprudenza in tema di responsabilità civile dell'A.F., non aveva mai assunto l'annullamento in autotutela:

- ad elemento costitutivo della fattispecie da illecito;
 - e quando si era convinto ad attivarlo aveva al più influito sulla quantificazione del danno senza mai arrivare a perfezionare la fattispecie di cui all'art. 2043 c.c.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

...(segue).

In tre sentenze, la Cassazione civile (sez. III) (Cass., nn. 698/2010; 5120/2011 e 6283/2012) fa assurgere il diniego di autotutela ad elemento costitutivo della fattispecie da illecito (elemento soggettivo), in quanto unico comportamento in grado di eliminare tempestivamente gli effetti pregiudizievoli prodotti dall'atto illegittimo.

Ciò comporta che ogniqualvolta gli uffici sono destinatari di un'istanza di riesame, questi ultimi **saranno tenuti a rivalutare l'atto alla luce degli elementi sopravvenuti, pena il rischio di procurare un danno ingiusto all'istante e di far condannare l'Amm.ne fin. al risarcimento del danno.**

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

...(segue).

Il dovere di agire in autotutela sorge, pertanto, a seguito della sola emanazione dell'atto illegittimo che ponendo il contribuente in una situazione di rischio economico di subire un danno patrimoniale ingiusto impone all'ufficio di attivarsi e di intervenire sulla causa di pericolo (cioè sull'atto) per evitare la violazione della regola del *neminem laedere*.

Ma c'è un'altra ragione che consiglierà gli uffici ad intervenire: se l'Amministrazione sarà condannata al risarcimento danni (per la colposa e mancata attivazione dell'autotutela), quest'ultima potrà rivalersi nei confronti del funzionario-agente (art. 28 cost.) avviando un giudizio di responsabilità amministrativa dinanzi la Corte dei conti.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L' Accertamento con adesione

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'accertamento con adesione è un istituto giuridico che si caratterizza quale strumento per avviare una procedura amministrativa in contraddittorio con il contribuente funzionale a realizzare una definizione concordata dell'imponibile e, soprattutto, dell'imposta dovuta.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Iter normativo

Originariamente, l'istituto era definito come "concordato" e ad indicare per l'appunto la natura condivisa della procedura di determinazione dell'imposta. Il ricorso al meccanismo dell'adesione escludeva la qualificazione del procedimento come accordo negoziale dovendosi piuttosto ricorrere alla figura del provvedimento amministrativo definito mediante partecipazione del contribuente.

- **La riforma degli anni '70**, preso atto della necessità di rivedere la funzionalità dell'istituto a causa di gestioni indebite ed irregolari nel rapporto tra uffici e contribuenti, produsse la limitazione alle sole imposte sui trasferimenti e con riferimento alle sole questioni estimative; in seguito l'istituto venne eliminato completamente anche con riguardo all'imposizione indiretta.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **È solo in tempi più recenti** (a seguito della legge 30 novembre 1994, n. 656), nell'ambito di una diversa prospettiva di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, che è stato **reintrodotto l'istituto dell'accertamento con adesione**.
 - **Infine** si è sviluppato un complesso processo di affinamento normativo (concluso con l'approvazione del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) che si è ispirato alla ricerca di una disciplina dell'accertamento con adesione coerente con la logica generale dei meccanismi deflattivi del contenzioso e che ha prodotto la disciplina attualmente vigente.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Ambito di applicazione

Si riferisce a tutti gli elementi qualificanti della fattispecie impositiva e quindi riguarda:

- tutti i contribuenti (inclusi i sostituti d'imposta);
 - tutti i periodi di imposta ancora accertabili;
 - tutti gli elementi qualificanti del presupposto di imposta;
 - tutti gli elementi rilevanti ai fini della formazione della base imponibile (e quindi, ad esempio a tutte le categorie reddituali);
 - tutti i profili applicativi del tributo;
 - ed in genere a tutte le possibili questioni che possono formare oggetto delle diverse tipologie di accertamento.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

...(segue).

L'istituto è applicabile:

- alle imposte dirette, all'IRAP, all'IVA ;
- alle principali imposte indirette;
- nonché ai tributi locali per i quali i regolamenti degli enti minori prevedono la possibilità di definire gli accertamenti mediante adesione.

Nel caso di fattispecie rilevanti ai fini di più tributi (ad esempio per le imposte dirette e per l'IVA) è prevista in linea generale un'automatica estensione degli effetti dell'accertamento con adesione alla disciplina di ciascun tributo; in ogni caso è, comunque, possibile definire anche le fattispecie rilevanti ai soli fini di un tributo (ad esempio solo per l'imposta sul valore aggiunto, e non anche per le imposte dirette).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Gli effetti dell'accertamento con adesione.

L'efficacia preclusiva rispetto alle parti.

L'atto definito con adesione non è impugnabile da parte del contribuente, né integrabile o modificabile ad iniziativa dell'ufficio, salvo limitati e tassativi casi previsti dalla legge, in cui è ammesso l'esercizio, negli ordinari termini di decadenza, dell'ulteriore azione accertatrice.

- sopravvenuta conoscenza di nuovi: elementi in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore a € 75.000;
 - definizione di accertamenti parziali;
 - redditi derivanti da partecipazioni in società o associazioni professionali, nel caso in cui venga successivamente accertato un maggior reddito nei confronti della società cui partecipa il contribuente che ha aderito.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

...(segue).

Esclusi i casi segnalati, la possibilità di revisione dell'atto definito con adesione può avvenire soltanto in base all'esercizio del potere di autotutela.

In specie, i vizi che possono giustificare l'intervento in autotutela sono solo quelli conseguenti all'errata applicazione di norme sostanziali che comportano variazioni nella rappresentazione e quantificazione del presupposto d'imposta.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Gli effetti premiali

- **Sul piano amministrativo** con una riduzione della misura delle sanzioni ad un terzo del minimo previsto dalla legge;
 - **Sul piano penale** rientrando l'avvenuta estinzione del debito a seguito dell'accertamento con adesione tra le circostanze attenuanti del reato.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La procedura dell'Accertamento con adesione

La competenza per la definizione degli accertamenti con adesione è attribuita:

- all'ufficio locale dell'Agenzia nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale;
- ovvero in cui ha sede la società, l'associazione o l'azienda coniugale.

Con riguardo alle società di persone (od enti equiparati) al medesimo ufficio spetta anche il potere di definire il reddito attribuibile ai soci, associati o all'altro coniuge con un unico atto e in loro contraddittorio.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Attivazione della procedura *ex officio*.

- Viene inviato al contribuente un invito a comparire nel quale sono indicati i periodi di imposta suscettibili di definizione, l'ora e il giorno della comparizione, le maggiori imposte dovute (oltre a interessi, contributi e sanzioni), nonché i motivi che hanno dato luogo alla determinazione di tali importi.
 - L'invio di tale invito è facoltativo per l'ufficio, ad eccezione del caso di accertamento basato sugli studi di settore per il quale è sancita l'obbligatorietà dell'invito al contraddittorio.
 - Il contribuente destinatario dell'invito può dare seguito all'ordinaria procedura di adesione presentandosi, oppure prestare adesione direttamente all'invito, accedendo in tal modo al regime premiale proprio dell'istituto. Nel caso di inerzia, sarà preclusa la possibilità di presentare, a seguito della notifica di un atto di accertamento, una successiva richiesta di adesione.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

...(segue).

- L'invito dell'ufficio **non crea pertanto alcun obbligo per il contribuente**, ma produce solo un **onere procedimentale** idoneo a determinare un collegamento giuridicamente rilevante tra l'avvio del procedimento e la successiva fase del contraddittorio, di cui manca una disciplina normativa.
- In ogni caso, della comparizione (o della mancata comparizione), dei dati e degli argomenti rappresentati dall'ufficio e di quelli contrapposti dal contribuente, si dovrà dare atto in un apposito verbale, così come dovrà farsene menzione nella motivazione dell'avviso di accertamento successivamente emesso dall'ufficio nel caso in cui non si sia finalizzata l'adesione.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Attivazione della procedura ad istanza del contribuente.

- All'esito dell'attività istruttoria (ed in specie dopo gli accessi, ispezioni e verifiche);
- ovvero dopo l'avvenuta notifica di un avviso di accertamento (ovviamente non preceduto dall'invito a comparire).

L'istanza del contribuente, in carta libera, è indirizzata all'ufficio competente, e, nel caso di avvenuta notifica di un atto di accertamento, va inoltrata entro i termini per l'impugnazione dell'atto in sede contenziosa e a condizione che non venga proposto ricorso; l'impugnazione dell'atto comporta, infatti, la rinuncia all'istanza.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Attivazione della procedura ad istanza del contribuente.

La presentazione dell'istanza **produce l'automatica sospensione di 90 giorni dei termini di impugnazione, di pagamento e di iscrizione provvisoria a ruolo.**

Entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza del contribuente, l'ufficio formula un invito a comparire, anche per via telefonica o telematica, per attivare il contraddittorio.

La dottrina prevalente e la giurisprudenza ritengono che in capo all'ufficio sussiste una mera facoltà di procedere alla formulazione dell'invito a comparire, che non è assistita da alcuna sanzione, con conseguente impossibilità per il contribuente di far valere in sede contenziosa la mancata convocazione quale vizio inficiante l'atto impositivo.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Esito della procedura.

Nel caso di **esito positivo** della procedura dovrà esser redatto un atto scritto in duplice esemplare (l'accertamento con adesione), sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato, da cui risultino la liquidazione della maggiore imposta dovuta con i relativi interessi e sanzioni, la liquidazione delle altre somme eventualmente dovute.

Nella motivazione, in questo caso necessaria per esigenze di trasparenza, dell'accertamento con adesione dovrà darsi atto degli elementi di fatto e di diritto su cui la definizione concordata si fonda (con distinto riferimento a ciascun tributo nel caso di definizione unitaria).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il perfezionamento della procedura.

Versamento entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, delle somme concordate, ovvero della **prima rata** (sino un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, elevabili a 16 con prestazione di idonea garanzia ad se le somme dovute superano l'importo di € 50.000).

Solo dopo la consegna della quietanza dell'avvenuto pagamento e dell'eventuale documentazione della garanzia prestata, l'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di adesione; pertanto, solo all'esito di tali adempimenti la definizione potrà dirsi perfezionata, e, conseguentemente, perderà efficacia l'avviso di accertamento eventualmente emanato.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

... (segue).

Se non è integrato dal pagamento della prestazione pecuniaria, l'atto di adesione diventa irrilevante e ritorna efficace l'avviso di accertamento già notificato (ovvero, piuttosto, l'ufficio provvede ad emettere un nuovo atto impositivo in cui non è tenuto a confermare la ricostruzione in fatto e in diritto e la liquidazione dell'imposta sulla quale si era determinata l'adesione del contribuente).

In caso di rateazione, il mancato pagamento di una delle rate entro il termine di scadenza della rata successiva determina la perdita del beneficio della rateazione nonché l'applicazione della sanzione pecuniaria pari al 45% dell'importo residuo dovuto a titolo di imposta.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La natura giuridica.

Parte della dottrina ricostruisce l'accertamento con adesione come **atto unilaterale dell'Amministrazione finanziaria, stante l'indisponibilità della obbligazione tributaria, con conseguente carattere pubblicistico del relativo regime giuridico.**

In particolare, l'istituto viene ricondotto al più generale potere di autotutela dell'amministrazione, considerandosi l'adesione come il risultato di due atti unilaterali:

1. un annullamento parziale del precedente atto da parte dell'ufficio
 2. la contestuale rinuncia all'impugnazione del contribuente (per la parte di imponibile non soggetta ad annullamento).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La natura giuridica ... (segue).

Nella medesima prospettiva, altra dottrina ritiene valorizza la natura pubblicistica dell'istituto ritenendo rilevante:

- il verificarsi di un fatto → il congiunto apprezzamento della base imponibile);
- il prodursi di un determinato effetto → la corretta rappresentazione del presupposto conseguente allo scambio volontario di informazioni.

Quali fattori strumentali al raggiungimento di una corretta rappresentazione del presupposto e della base imponibile nella pienezza conoscitiva di entrambe le parti del rapporto tributario.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La natura giuridica ... (segue).

D'altro lato, vanno menzionate le **teorie di derivazione contrattualistica** secondo le quali, in deroga al principio di indisponibilità, l'istituto andrebbe qualificato come una transazione tra fisco e contribuente caratterizzata dalle reciproche concessioni in ordine alla determinazione dell'obbligazione tributaria.

A tal proposito, sono stati evidenziati alcuni elementi comuni al concordato ed alla transazione quali la volontà di dirimere una controversia, *l'aliquid datum* contrapposto *all'aliquid retentum* e l'esistenza di una materia controversa.

Peraltro, anche in questo caso, pur assumendo la figura del contratto quale presupposto comune, la dottrina si è divisa per il modello negoziale in cui inquadrare l'istituto (ora la transazione, ora figure diverse, come il negozio di accertamento).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La natura giuridica ... (segue).

Una posizione intermedia è occupata, infine, dalle teorie che in vario modo combinano la natura pubblicistica dell'istituto con la natura dispositiva degli atti delle parti.



Tale risultato è perseguito valorizzando la recente tendenza del diritto pubblico a dare ingresso a schemi negoziali e dispositivi di diritto privato, separando il profilo formale dell'atto, di natura pubblicistica, dal profilo sostanziale (e cioè gli effetti di tipo negoziale transattivo prodotti in base all'incontro delle volontà di ciascuna parte).

Così l'istituto viene qualificato come un **accordo di diritto pubblico contrassegnato dalla consensualità da cui scaturiscono** le obbligazioni tributarie a carico del contribuente.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La natura giuridica ... (segue).

Alla luce dell'assetto complessivo e del ruolo attribuito alla partecipazione del privato all'accertamento tributario, sembra preferibile attribuire all'accertamento con adesione **la natura di atto consensuale di determinazione del presupposto del tributo.**



Come la dichiarazione da un lato e l'accertamento dall'altro lato forniscono le versioni rispettivamente del contribuente e del fisco quanto alla dimensione qualitativa e quantitativa del presupposto, così l'accertamento con adesione costituisce **un atto di determinazione consensuale nel quale si forma il consenso quanto alla determinazione del presupposto e della base imponibile, e si producono determinati effetti previsti dalla legge quanto alla particolare stabilità ed efficacia dell'accertamento così definito.**

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La natura giuridica ... (segue).

La particolare stabilità della determinazione consensuale accordata dalla legge all'istituto dell'accertamento con adesione deriva non solo dall'autoritatività dell'atto cui il contribuente aderisce, ma anche **dalla corrispondenza tra la fattispecie ricostruita all'esito del contraddittorio e la fattispecie reale**, dotata di particolare rilevanza in quanto punto di convergenza tra le diverse prospettazioni e valutazioni della fattispecie oggetto di accertamento.

Concezione accertativa dell'adesione (da qualificarsi come una modalità di accertamento) rifiutando la visione negoziale in cui oggetto delle reciproche concessioni non è la determinazione dell'obbligazione tributaria, bensì la composizione delle rispettive pretese delle parti ed in cui l'obiettivo dell'accordo non è l'accertamento della fattispecie in contestazione, ma l'eliminazione della lite potenziale .

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Grazie per il tempo e l'attenzione
