

7. L'autotutela

7.1 Il quadro normativo

Se il contribuente ritiene che il pagamento delle somme risultanti dalla cartella di pagamento sia infondato, può presentare le sue contestazioni all'Ufficio impositore chiedendone l'annullamento. Ai sensi del d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, l'Amministrazione finanziaria ha la possibilità di correggere spontaneamente gli atti impositivi illegittimi o infondati.

Istanza di esercizio dell'autotutela

| | |
|--|-------|
| All'Ufficio delle entrate di | |
| Oggetto: istanza di autotutela (d.m. 11 febbraio 1997, n. 37) | |
| Il sottoscritto nato a il residente a in via codice fiscale | |
| premeso | |
| — che in data gli è stata notificata la cartella di pagamento relativa all'anno contenente i seguenti addebiti per un totale di euro | |
| — che la pretesa è infondata per i seguenti motivi | |
| fa istanza | |
| affinché Codesto Ufficio voglia procedere all'annullamento (totale o parziale) della suddetta cartella di pagamento e | |
| allega | |
| in fotocopia i seguenti documenti: | |
| — cartella di pagamento citata; | |
| — | |
| Luogo e data | Firma |

Tutti gli uffici finanziari hanno la facoltà di procedere all'annullamento, totale o parziale, di un atto che sia ritenuto illegittimo o infondato mediante un provvedimento motivato da notificare al contribuente anche senza che questi abbia proposto una specifica istanza. L'istituto è una facoltà di cui usufruisce l'Amministrazione finanziaria per ripristinare una realtà giuridica che è stata alterata per effetto di un atto di imposizione che contiene dei vizi di infondatezza o di illegittimità, il quale viene annullato, totalmente o parzialmente.

L'autotutela "non presuppone necessariamente l'impulso da parte del privato; l'Amministrazione finanziaria, infatti, può procedere anche d'ufficio" (direttiva della Dir. Reg. Entrate Toscana 11 ottobre 2000, n. 72483). Se l'atto è illegittimo, l'ufficio è tenuto ad annullarlo in base alle norme sull'autotutela (art. 2^{quater} del d.l. 30 settembre 1994, n. 564) e ad effettuare lo «sgravio» togliendo efficacia alla cartella di pagamento e interrompendo le procedure di riscossione.

La corte di Cassazione (sentenza 19 gennaio 2010, n. 698) ha affermato che l'amministrazione finanziaria deve risarcire il cittadino per i danni da questi subiti per il mancato o ritardato annullamento in autotutela dell'atto impositivo illegittimo. Nel caso di specie, si tratta dell'onorario corrisposto al professionista che va qualificato come danno oggetto di risarcimento, anche se riferito ad un procedimento amministrativo.

7.2 La procedura

L'istituto dell'autotutela non rappresenta un'ulteriore possibilità di cui dispone il contribuente per far valere le proprie ragioni nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in aggiunta al contenzioso tributario. L'Ufficio finanziario ha la facoltà di operare il riesame dell'atto impositivo che è correlata ad una valutazione di opportunità e di convenienza economica (ad esempio, l'errore evidente commesso con l'atto impugnato dal contribuente) ovvero, in determinati casi, di correttezza procedurale ed impositiva (ad esempio, la reiterazione del pagamento già avvenuto). Il potere di annullare l'atto impositivo (o di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento) spetta all'Ufficio finanziario che ha emanato l'atto illegittimo (o che è competente per gli accertamenti d'ufficio) il quale deve comunicare al contribuente l'eventuale annullamento dell'atto (o la revoca o la rinuncia all'imposizione). È opportuno ricordare che l'istanza per lo sgravio in autotutela non sospende la riscossione delle somme indicate nella cartella di pagamento né ha effetto sulla decorrenza dei termini per proporre il ricorso avanti la commissione tributaria.

Verificandosi l'inerzia, in via sostitutiva, il potere è attribuito alla Direzione regionale (o provinciale) sovrastante la quale deve comunicare la decisione sia al contribuente sia all'ufficio che ha emanato l'atto. "L'intervento in via sostitutiva della Direzione regionale... è ammesso non quando vi sia un mero comportamento "inerte" dell'ufficio, ma soltanto quando tale inerzia sia ulteriormente qualificabile

come “grave” (circolare Dir. Reg. Entrate Lombardia 7 aprile 2000, n. 11/28093).

Se la controversia è pendente, poiché l'atto amministrativo è stato impugnato, anche la segreteria della Commissione tributaria interessata dalla procedura deve essere portata a conoscenza del provvedimento.

Il contribuente può proporre l'istanza ma questa non genera alcun obbligo per l'ufficio che ha emanato l'atto. Tuttavia, con la sentenza 27 marzo 2007, n. 7388, la Corte di cassazione ha affermato che al giudice tributario sono devolute tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie, comprese quelle relative agli atti di autotutela. Pertanto, l'eventuale rifiuto (o, più in generale, il “silenzio-rifiuto”) legittima la proposizione del ricorso avanti la Commissione tributaria provinciale. In qualsiasi caso, sono fatti salvi gli effetti della presentazione dell'istanza ad un ufficio non competente, che, a prescindere dal contenuto della richiesta, è obbligato a trasmetterla a quello competente dandone notizia all'interessato.

L'iniziativa dell'autotutela

| | |
|---|--|
| Contribuente | <ul style="list-style-type: none"> — non genera obblighi per l'Ufficio finanziario — non costituisce il presupposto di formazione del “silenzio-rifiuto” — se l'istanza è presentata ad Ufficio non competente, questo è obbligato a trasmetterla a quello competente |
| Ufficio che ha emanato l'atto | <ul style="list-style-type: none"> — opera il riesame dell'atto anche senza istanza di parte — chiede l'autorizzazione all'annullamento alla Direzione regionale (o compartimentale) da cui dipende, se l'importo è superiore a € 516.456,90 — emana, se del caso, il provvedimento |
| Direzione regionale (o compartimentale) da cui l'ufficio dipende | solo nel caso di grave inerzia dell'ufficio |
| Avvertenza: l'istanza proposta non ha effetto sulla decorrenza dei termini di decadenza per proporre il ricorso né sospende di per sé la riscossione delle somme indicate nella cartella di pagamento. | |

7.3 Gli atti ammessi

L'Amministrazione finanziaria procede, in tutto o in parte, all'annullamento dell'atto anche in assenza di istanza di parte ovvero in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità dell'atto.

La facoltà è riconosciuta se sussiste l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione, da individuarsi nelle seguenti fattispecie:

- errore di persona;
- evidente errore logico;
- evidente errore di calcolo;
- errore nel presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente sanata entro i termini di decadenza;
- sussistenza dei requisiti, precedentemente negati, per beneficiare di deduzioni o di detrazioni o di regimi agevolativi;
- errore materiale commesso dal contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria.

L'esercizio dell'autotutela non è ammesso se è intervenuta una sentenza, passata in giudicato, favorevole all'Amministrazione finanziaria sui medesimi motivi. Tuttavia il riesame è ammesso per ragioni di tipo diverso nonché per quelle connesse a questioni di giurisprudenza consolidata favorevole al contribuente.

L'ambito dell'autotutela

A - Autotutela ammessa (art. 2, comma 1)

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione sanata entro i termini di decadenza;
- sussistenza di requisiti, precedentemente negati, per fruire di:
 - deduzioni;
 - detrazioni;
 - regimi agevolativi;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria;
- motivi diversi da quelli propri del giudicato di merito.

B - Autotutela non ammessa (art. 2, comma 2)

- motivi sui quali è intervenuta sentenza favorevole all'Amministrazione finanziaria:

C - Autotutela possibile (artt. 6 e 7)

- ricorsi per i quali la sentenza è in contrasto con la giurisprudenza nazionale e comunitaria;

- liti per le quali, dalla giurisprudenza consolidata in materia, sussiste la probabilità della soccombenza e della condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio.

La legge non opera alcuna discriminazione tra gli atti impositivi, per cui la procedura è consentita per atti notificati che si trovano in una delle seguenti situazioni:

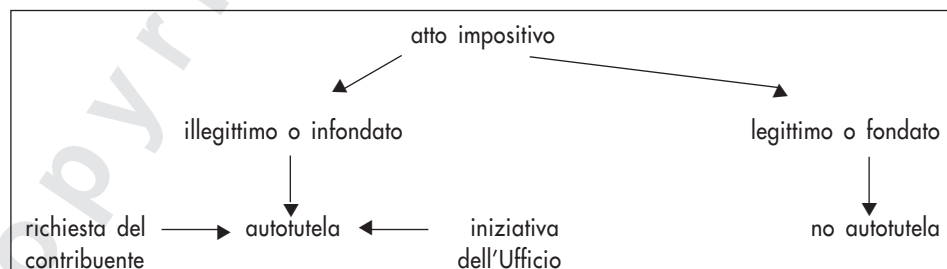
- a) atti non ancora impugnati;
- b) atti non impugnabili;
- c) atti impugnati con giudizio pendente;
- d) atti impugnati con sentenza passata in giudicato.

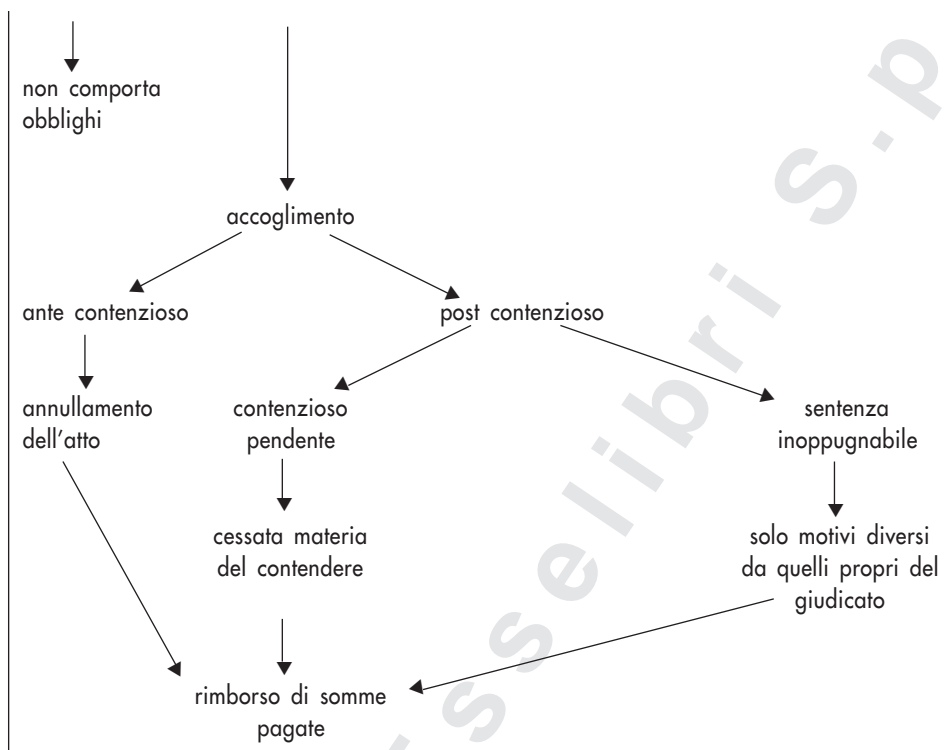
In qualsiasi caso, l'atto deve essere illegittimo o infondato soprattutto con riferimento al presupposto impositivo.

Fattispecie quali la duplicazione dell'imposizione, l'omonimia, l'errore logico o di calcolo, il travisamento di fatti e la valutazione errata debbono dare luogo all'annullamento soprattutto quando sussistono i connotati di infondatezza e/o di illegittimità, sia di diritto che di fatto.

Ai fini dell'esercizio dell'autotutela "la legge non considera rilevante il comportamento (omissivo o non) tenuto dal contribuente o il tempo trascorso dall'emanazione dell'atto e neppure (salvo il caso di giudicato sostanziale) le eventuali vicende processuali cui l'atto stesso sia andato incontro, ma solo l'esito del riesame svolto dall'ufficio che lo ha emanato al quale è attribuito il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente da tali eventi o comportamenti, se l'atto è legittimo o meno. Se, a seguito di tale verifica la pretesa tributaria risulta infondata in tutto o in parte, essa va ritirata ovvero opportunamente ridotta in modo da ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge (lettera circolare del Ministero delle finanze 5 agosto 1998, n. 198/S).

La mappa dell'autotutela





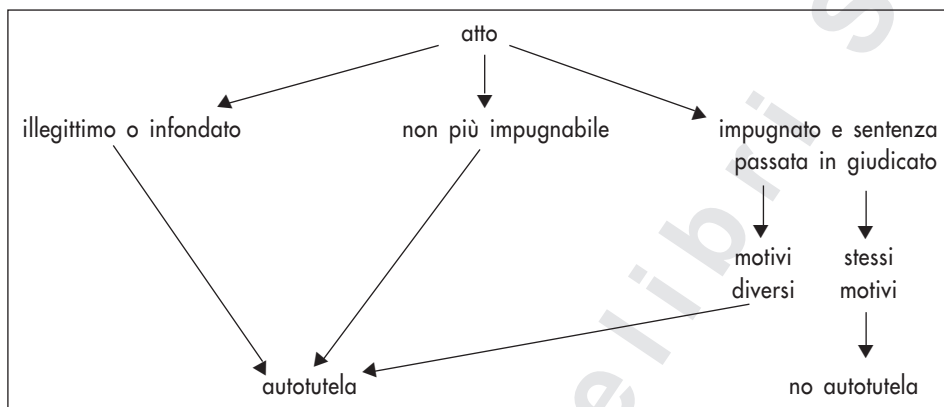
7.4 Gli atti oramai definitivi

L'art. 2, comma 2, del d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, esclude l'annullamento d'ufficio o la rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento "per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria". Tuttavia, il provvedimento può essere assunto per motivi diversi da quelli espressi nella sentenza.

Anche se il contribuente può proporre l'istanza, ciò non concretizza un obbligo ad adempiere che, nel caso di silenzio o di rifiuto, possa legittimare un'ulteriore azione amministrativa o processuale nei confronti dell'Ufficio finanziario. Pertanto la normativa non tutela un interesse legittimo in capo al contribuente, ma un diritto soggettivo, riscontrabile in capo all'Ufficio finanziario, che ha la facoltà di agire mediante l'emissione di un provvedimento di autotutela, che, essendo un atto amministrativo, deve essere motivato. La Corte di cassazione (sentenza 27 marzo 2007, n. 7388) ha affermato che le commissioni hanno competenza a decidere sul rigetto o sul "silenzio-rifiuto" correlate all'istanza d'autotutela.

L'annullamento dell'atto infondato o illegittimo produce effetti fin dall'origine: nessuna pretesa impositiva può essere avanzata e le eventuali somme già pagate devono essere restituite maggiorate con gli interessi.

L'ambito operativo dell'autotutela



7.5 L'interesse pubblico da tutelare

L'Amministrazione finanziaria, in presenza dei presupposti necessari, valuta la convenienza, in termini di "costi-benefici", a coltivare la causa considerando che, nel caso di soccombenza, è chiamata a pagare le spese del processo.

Se l'importo dell'imposta, delle sanzioni e degli importi oggetto di annullamento o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento o dell'agevolazione è superiore a € 516.456,90, l'annullamento è sottoposto al preventivo parere della Direzione regionale (o compartimentale) da cui l'Ufficio finanziario dipende.

L'annullamento dell'atto

| | |
|---|--|
| Parere preventivo | va richiesto alla Direzione regionale (o compartimentale) solo se l'ammontare dell'imposta, delle sanzioni e degli accessori dell'atto impositivo (o dell'agevolazione) supera € 516.456,90 |
| Destinatari dell'annullamento o della pronuncia | <ul style="list-style-type: none"> — contribuente (in qualsiasi caso) — segreteria della Commissione (se il giudizio è pendente) — ufficio che ha emanato l'atto (se il provvedimento è assunto dalla Direzione regionale o compartimentale). |

7.6 L'esito del riesame dell'atto

L'ufficio che rileva l'illegittimità dell'atto, cioè della cartella di pagamento emessa a seguito dell'iscrizione a ruolo, è tenuto ad annullarlo e ad effettuare lo «sgravio», togliendo efficacia alla cartella di pagamento e interrompendo le procedure di riscossione.

Se l'istanza è stata presentata mentre non è ancora scaduto il termine per proporre il ricorso (cioè entro 60 giorni dalla data di notifica della cartella di pagamento), l'ufficio ha l'obbligo di comunicare al contribuente l'eventuale provvedimento di annullamento, totale o parziale, dell'atto prima della scadenza del suddetto termine, in maniera da evitare che il contribuente instauri il procedimento contenzioso basato su motivi di illegittimità di un atto che lo stesso ufficio riconosce fondati.

Se il provvedimento di autotutela comporta l'annullamento parziale della cartella di pagamento (e, quindi, del ruolo), l'ufficio comunica tempestivamente anche l'ammontare delle maggiori imposte che restano dovute (cioè le maggiori imposte dovute in relazione all'ammontare dichiarato ma minore rispetto a quanto è stato indicato in relazione all'atto che è stato annullato), unitamente agli interessi e alle sanzioni.

7.7 Il Garante del contribuente

Il contribuente ha diritto ad effettuare segnalazioni scritte al Garante del contribuente (art. 13 della L. 27 luglio 2000, n. 212), per segnalare disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria.

Il Garante rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti i quali rispondono entro 30 giorni. Inoltre, attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento e di riscossione notificati al contribuente.

Il Garante provvede a comunicare all'interessato l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza nonché agli organi di controllo.

Il TAR della Basilicata, con la sentenza 12 luglio 2007, n. 498, ha affermato che gli atti assunti dal Garante costituiscono soltanto atti

di sollecito per cui da essi deriva soltanto un obbligo per l'Amministrazione finanziaria a fornire una risposta all'istanza di autotutela, a procedere al riesame della pratica. La normativa non prevede espressamente alcun obbligo di adeguamento alle sue decisioni in capo all'agente della riscossione.

L'art. 13 della l. 27 luglio 2000, n. 212, "non innova la disciplina dell'autotutela ma attribuisce all'ufficio del Garante un potere di impulso, da esercitare presso gli uffici competenti in materia di autotutela" ai sensi del d.m. 11 febbraio 1997, n. 37 (circ. 18 giugno 2001, n. 59/E).