

Acquiescenza processuale e autotutela parziale - con fac-simili

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 6 Febbraio 2016

Analisi delle problematiche processuali che intervengono in caso di esercizio dell'autotutela da parte del Fisco o di acquiescenza del contribuente: in tali situazioni come si procede nel giudizio tributario? Come vengono liquidate le spese di lite? L'articolo è corredato di utilissimi fac-simili)

Acquiescenza processuale - Novella normativa

E' stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015 il Decreto Legislativo del 24 settembre 2015, n. 159, recante "Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione", in attuazione della Legge Delega dell'11 marzo 2014, n. 23, che ha attribuito al Governo il compito di emanare disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

In particolare il provvedimento intende creare un sistema di riscossione che favorisca l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, anche attraverso la definizione di forme di rateizzazione più ampie e vantaggiose oltre ad intervenire sull'utilizzo del PEC nelle procedure di notifica delle cartelle esattoriali.

Il decreto è entrato in vigore il 22 ottobre 2015. L'articolo 11 del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 159 modifica, dal 22 ottobre 2015, la disciplina dell'annullamento o di revoca in autotutela degli atti dell'amministrazione finanziaria¹.



L'articolo 11 aggiunge i commi da 1-sexies a 1-octies all' articolo 2-quater del D.L. n. 564 del 1994, in particolare prevedendo che:

- nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso (in caso di ricorso già proposto, è stabilito che le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute – comma 1-sexies²);
- le nuove disposizioni non si applicano nelle ipotesi individuate all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 4723, relative alla definizione agevolata delle sole sanzioni irrogate contestualmente al recupero del tributo (comma 1-septies); in tale ipotesi (DEFINIZIONE DELLE SOLE SANZIONI CON RIDUZIONE A UN TERZO) il contribuente paga un terzo della sanzione irrogata, e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso;
- l'atto di autotutela parziale non è autonomamente impugnabile⁴, in quanto si tratta di “una rettifica dell'originaria pretesa impositiva e non di un nuovo atto, sostitutivo del precedente annullato” (comma 1-octies)⁵.

Sussiste la possibilità di prestare acquiescenza in caso di annullamento/revoca parziali dell'atto, anche a contenzioso instaurato.

L'art. 2-quater del D.L. 30.9.1994, n. 564, viene integrato consentendo al contribuente, nel caso di annullamento o di revoca parziali dell'atto, di beneficiare dei provvedimenti di definizione agevolata delle sanzioni alle condizioni vigenti al momento della notifica dell'atto purché il ricorso sia oggetto di rinuncia (e con spese a carico delle parti che le hanno sostenute). Dopo un provvedimento di autotutela parziale si ha diritto di ACCEDERE agli istituti definitivi agevolati con le stesse condizioni esistenti alla notifica dell'atto originario. Viene introdotta, nell'art. 2-quater del DL 564/94, la possibilità di prestare acquiescenza in caso di annullamento/revoca parziali dell'atto, anche a contenzioso instaurato. Tale innovazione non si applica per la definizione agevolata delle sole sanzioni, individuate all'art. 17, c. 2, del d.lgs. 18.12.1997, n. 472, irrogate contestualmente al recupero del tributo.

L'atto di autotutela parziale non è impugnabile autonomamente essendo una semplice rettifica della pretesa originaria e non un atto sostitutivo del precedente annullato. Trattasi dell'acquiescenza disciplinata dall'art. 15 del DLgs. 218/97 ovvero della definizione dell'accertamento con riduzione delle

sanzioni a un terzo (che consente la riduzione delle sanzioni a 1/3 dell'irrogato con pagamento rateale) e della definizione delle sanzioni di cui all'art. 16 del DLgs. 472/97 (che consente la riduzione delle sanzioni a 1/3 dell'irrogato senza pagamento rateale), e non, per espressa esclusione, anche della definizione delle sole sanzioni ex art. 17 del DLgs. 472/97 (DEFINIZIONE DELLE SOLE SANZIONI CON RIDUZIONE A UN TERZO), che, per sua natura, lascia impregiudicata la facoltà di ricorrere per l'imposta. E' possibile affermare che:

- se l'autotutela parziale sopravviene prima della notifica del ricorso, il contribuente possa fruire della definizione⁶;
- se l'autotutela parziale è disposta a processo instaurato, il contribuente possa aderire senza particolari limiti, e le spese restano a carico della parte che le ha sostenute (tecnicamente, si tratta di rinuncia al ricorso⁷, che postula una espressa procura al difensore in tal senso).

Acquiescenza a seguito di autotutela parziale-Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate(Videoforum 2016)

Il D.Lgs. n. 159/2015 (art. 11) ha previsto che, nei casi di annullamento o revoca parziali di avvisi in autotutela, "il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci la ricorso". A tal proposito è ancora possibile fruire della riduzione delle sanzioni a un sesto di quanto irrogato quando l'atto originariamente impugnato prevedeva tale facoltà ai sensi dell'abrogato art. 15, comma 2-bis, D.Lgs. n. 218/1997 (in vigore fino al 2014).

Secondo l'Agenzia delle Entrate (Videoforum 2016), nonostante l'intervenuta abrogazione dell'art. 15, il contribuente, in caso di autotutela parziale in pendenza di giudizio, viene rimesso in termini per esercitare la facoltà di definire con la riduzione a un sesto della sanzione se al momento della notifica dell'atto impugnato aveva questa possibilità. Inoltre il puntuale e tempestivo versamento integrale dell'importo dovuto, o della prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale, è ritenuto sufficiente per il perfezionamento della definizione agevolata, dovendosi intendere come comportamento concludente con cui il contribuente manifesta la propria intenzione di rinunciare alla lite.

Tale disposizione opera egualmente anche in relazione agli avvisi di accertamento, emessi prima del 31 dicembre 2015 e parzialmente annullati dall'Ufficio nel corso del 2016, nei quali era prevista originariamente la facoltà del contribuente di prestare acquiescenza al contenuto dell'atto usufruendo della riduzione delle sanzioni ad 1/6 ai sensi dell'art. 15, c. 2-bis del DLgs n. 218/1997. A nulla rileva che tale norma è stata abrogata dalla legge di stabilità 2015 con effetto a partire dal 1 gennaio 2016.

A tal riguardo l'amministrazione ha chiarito che il beneficio riconosciuto al contribuente, dal comma 1-sexies dell'articolo 2-quater del dl n. 564/1994, consiste nella riduzione della sanzione; se accede alla definizione agevolata.

In tal caso il contribuente paga: a) integralmente il tributo e i corrispondenti interessi, nonché eventuali contributi, nella misura rideterminata; b) la sanzione, rideterminata in base al tributo rettificato in autotutela, nella misura ridotta prevista in caso di acquiescenza, cioè di non impugnazione dell'atto tributario.

Ciò sta a significare che, nonostante l'intervenuta abrogazione dell'articolo 15, comma 2-bis del D.Lgs. n. 218/1997, il contribuente, in caso di autotutela parziale in pendenza di giudizio, viene rimesso in termini per esercitare la facoltà di definire con la riduzione a un sesto della sanzione se al momento della notifica dell'atto impugnato aveva questa possibilità. Il termine di pagamento per definire l'atto parzialmente annullato in autotutela decorre dalla data di notifica al contribuente del provvedimento di autotutela parziale e che per il perfezionamento della definizione agevolata è necessario il puntuale e tempestivo versamento integrale dell'importo dovuto o della prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale, senza che sia necessario che il pagamento avvenga contestualmente alla rinuncia all'impugnazione.

FACSIMILI

1) RISCHIESTA DI ANNULLAMENTO

ALLA DIREZIONE PROVINCIALE DELLE ENTRATE DI

Via _____

RACCOMANDATA R.R.

OGGETTO: Richiesta di annullamento di atto illegittimo ai sensi dell'art. 68 del DPR n.287/92, dell'art.2 quater del DL n. 564/94 convertito nella legge 656/94 e del DM n. 37/97.

Premesso che in data _____, al/la sottoscritto/a _____, nato/a a

_____, il _____, residente in _____
_____ Via/Viale/Piazza/Vicolo

_____ n. _____, codice fiscale/partita

I.V.A. _____

_____ è pervenuto l'avviso di _____
(liquidazione

o accertamento) - per il tributo _____ - relativo agli
anni

_____, datato _____, Vostro protocollo n. _____.

Considerato che tale provvedimento appare illegittimo/infondato in tutto o in parte, per i seguenti

motivi _____

Con la presente, chiede a codesto Ufficio di riesaminare il provvedimento sopra indicato e di procedere al suo

annullamento (totale o parziale) – ??REVOCA – ??RETTIFICA – ??SOSPENSIONE e a comprova di quanto sopra

asserito si allegano i seguenti elementi probatori:

??

In attesa di riscontro alla presente, si coglie l'occasione per salutare distintamente.

DICHIARA

??di essere informato che, ai sensi e per effetti D.Lgs 196/2003 i dati personali raccolti saranno trattati, anche con strumenti

informatici, esclusivamente nell'ambito del procedimento per il quale la dichiarazione viene resa;

??di essere consapevole che in caso di dichiarazione false si rendono applicabili le sanzioni civili e penali previsti dalla legge.

(luogo e data) (firma)

2) RINUNCIA AL RICORSO (ex art. 44)

Alla Commissione Tributaria di

Il sottoscritto..... nato..... ail..... res....., avia..... c.f..... (oppure: la sottoscritta società.....con sede.....in

via..... c.f..... nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso, come da mandato speciale in calce al presente atto, da..... e domiciliato nel suo Studio in via

PREMESSO

che in data ha presentato ricorso (o appello) R.G.R. navversonotificat il..... , emesso da..... , concernente (indicare il ricorso o l'appello)

RINUNCIA

al ricorso ai sensi dell'articolo 44 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Con osservanza

Data

Firma della parte

Firma del difensore

4 febbraio 2016

Ignazio Buscema

NOTE

1 Schematizzando possiamo suddividere i provvedimenti di autotutela nelle seguenti categorie:

- Annullamento: consiste nel ritiro con efficacia ex tunc dell'atto inficiato da un vizio di legittimità (violazione di legge, incompetenza, eccesso di potere).
- Revoca: ritiro di un atto inopportuno o infondato per una diversa valutazione delle esigenze che sono alla base dell'emanazione dell'atto. La revoca ha efficacia ex nunc nel caso in cui l'atto da annullare sia di carattere generale o favorevole al contribuente; opera viceversa con efficacia ex tunc se l'atto è sfavorevole al contribuente.
- Rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento Il potere di rinuncia all'imposizione viene esercitato in considerazione di criteri di economicità relativi ed assoluti, definiti dal rapporto tra l'esiguità delle pretese tributarie ed i costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese stesse ovvero sulla base del criterio della probabilità della soccombenza e della conseguente condanna

al rimborso delle spese di giudizio.

2 Non è necessario che venga preventivamente acquisito il consenso della controparte in ordine sia alla rinuncia che alla compensazione delle spese di lite.

3 A norma dell'art. 17 del D.Lgs. n.472/1997, in presenza di sanzioni collegate al tributo, è ammessa la definizione agevolata, con il pagamento di un terzo della sanzione irrogata entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. A norma dell'art. 17 del D.Lgs. n.472/1997, in presenza di sanzioni collegate al tributo, è ammessa la definizione agevolata, con il pagamento di un terzo della sanzione irrogata entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. Nel caso in cui l'atto di accertamento, che contiene tali sanzioni, sia oggetto di adesione che si conclude negativamente, il contribuente può definire entro i 150 giorni le sanzioni atteso che la norma fa riferimento al termine previsto per la proposizione del ricorso che, in caso di adesione, è appunto di 150 giorni. L'art. 17, del D.Lgs. n.472/97, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 23, c. 29, lett. b, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n.111, in deroga alle previsioni dell'art. 16, dispone che le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento, o di rettifica motivato a pena di nullità. Ai sensi del medesimo art. 23, c. 29, lett. b, D.L. n. 98/2011, la disposizione si applica agli atti emessi a decorrere dall'1 ottobre 2011. In pratica, il legislatore ha sostituito le parole "possono essere", con "sono", obbligando (C.M. n. 41/2011) gli uffici ad irrogare le sanzioni collegate al tributo, contestualmente all'atto di accertamento o di rettifica. Il vigente comma 2 dell'articolo 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 ammette, quindi, la definizione in maniera agevolata delle sole sanzioni, con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. Il comma 2 dell'articolo 17, del D.Lgs.n.472/97 non prevede quale causa di preclusione alla definizione agevolata la formulazione dell'istanza di adesione così come prevista in caso di omessa impugnazione ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. n. 218/1997. "Si ritiene, pertanto, che, stante il rinvio operato dall'articolo 17, comma 2, del d.lgs. 472 del 1997 ai termini di proposizione del ricorso, anche nell'ipotesi in cui il procedimento di accertamento con adesione si concluda negativamente, il contribuente potrà continuare a beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni, a condizione che effettui il pagamento entro il termine per la proposizione del ricorso".

4 Per quanto riguarda gli atti di annullamento parziale di atti di accertamento, con i quali appunto si accolgono in parte le ragioni del contribuente, si ritiene, proprio perché l'atto in rettifica non è un nuovo

atto ma si limita ad annullare una parte del provvedimento originario, quindi con efficacia ex tunc, che tale atto non sia autonomamente impugnabile, anche per carenza di interesse ad agire, in quanto laddove si dovesse pervenire al suo annullamento per via giudiziale ritornerebbe in vita l'avviso originario, con la pretesa piena Cassazione, ordinanza 18 maggio 2011, n. 10958). Come visto l'art. 11, c. 1-octies del D.lgs n. 159/2015, risolve il problema, disponendo che «L'annullamento o a revoca parziali non sono impugnabili autonomamente».

5 Mentre l'integrazione o la modificazione in aumento dell'accertamento originario deve necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di accertamento (specificatamente motivato a garanzia del contribuente) l'integrazione o la modificazione in diminuzione non manifestando una nuova pretesa tributaria ma soltanto una pretesa minore non, necessita di una forma o di una motivazione particolare (Cassazione sentenza n. 12814 del 27/09/2000). L'integrazione o la modificazione in diminuzione della pretesa fiscale, non integrando una "nuova" pretesa tributaria, ma soltanto una pretesa "minore", non necessita di una forma o di una motivazione particolari (Cassazione 27 settembre 2000, n. 12814).

I giudici della Corte di Cassazione hanno riconosciuto all'Amministrazione finanziaria la facoltà di ridurre nel corso del giudizio la pretesa erariale nei confronti del contribuente, allorché si avveda della fondatezza dell'eccezione avanzata dallo stesso, sia pure per la prima volta in grado di appello. Poiché anche nel processo tributario le parti conservano la disponibilità dei diritti in contestazione, qualora l'Amministrazione finanziaria si avveda in corso di causa che è corretta e da accogliere una eccezione del contribuente relativa all'erroneo computo del credito d' imposta indicato nell'avviso impugnato, non per questo deve rinnovare l'intero procedimento amministrativo di accertamento, spesso ormai precluso dai termini di decadenza, avendo il potere - dovere di ridurre la domanda originaria. Tale riduzione della domanda, non equivalendo a diverso e autonomo accertamento in via di rettifica da parte dell'Amministrazione, è ammissibile anche se operata per la prima volta in grado d' appello, con conseguente dovere del giudice di valutare la pretesa fiscale residua (Sentenza n. 11265 del 18-7-2003, Sez. V Civ.).

6 Qualora il provvedimento di autotutela comporti l'annullamento parziale dell'avviso di accertamento, è fatto obbligo all'ufficio (come precisa la circolare ministeriale 4 novembre 1998, n. 258/E) di comunicare tempestivamente al contribuente "anche l'ammontare delle maggiori imposte e del maggior contributo che restano dovuti nonché delle connesse sanzioni". In tal modo, il contribuente potrà avvalersi degli istituti di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997 e dell'art. 17, c. 2 del D.Lgs. n. 472/1997 che consentono la riduzione delle sanzioni irrogate, a determinate condizioni. La stessa circolare ministeriale n. 258/E del

1998 chiarisce che, in caso di istanza di autotutela prodotta in pendenza dei termini di impugnativa, gli eventuali provvedimenti di annullamento totale o parziale dell'avviso di accertamento "dovranno essere opportunamente adottati e comunicati al contribuente prima della scadenza dei suddetti termini, al fine di evitare l'eventuale instaurazione del procedimento contenzioso su motivi di illegittimità dell'atto, dei quali la stessa Amministrazione riconosce l'oggettiva sussistenza".

7 La "rinuncia al processo" (che, per il comma 1 dell'articolo 44 del Dlgs 31 dicembre 1992, n. 546, produce l'estinzione del processo) integra un atto giuridico processuale, con il quale il rinunciante, in pratica, manifesta la sua volontà di non volere più nessuna pronuncia dal giudice sulla sua domanda e, di conseguenza, libera il giudice stesso dal potere-dovere di emettere la propria decisione su quella domanda. Per sua natura, la rinuncia prescinde del tutto dalla valutazione del fatto e/o dalla causa che possono averla determinata nonché dalla conoscenza delle conseguenze giuridiche che a essa conseguono e richiede esclusivamente consapevolezza e volontarietà dell'atto stesso, atteso che le conseguenze (estinzione del processo) sono fissate direttamente dalla legge e, pertanto, non debbono essere necessariamente volute dal rinunciante perché si producono automaticamente. In presenza di una rinuncia al processo, ex art. 2-quater c. 1-sexies del DL 30 settembre 1994, n. 564, conv., con mod., dalla L 30 novembre 1994, n. 656, il giudice (tributario) deve prendere atto della rinuncia stessa e, una volta accertata la mancanza di interesse giuridico (articolo 100 c.p.c.) della controparte alla prosecuzione del processo, deve dichiarare, in conseguenza, la estinzione del processo, e dichiarare che le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.