

In caso di mancata autotutela l'atto definitivo resta definitivo, non impugnabile

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 15 Luglio 2016

l'atto di diniego di autotutela col quale il Fisco rifiuta di ritirare un atto impositivo divenuto definitivo non è impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe la possibilità di un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo

Oggetto di esame della sentenza n. 13757 del 6 luglio 2016, della Corte di Cassazione, è il provvedimento dell'Ufficio, reso in autotutela sull'istanza di annullamento dell'avviso di accertamento e della conseguenziale cartella di pagamento (gli atti originari non sono stati impugnati e sono pertanto divenuti definitivi, ancor prima della emissione del provvedimento - reso in autotutela dell'Amministrazione - di annullamento parziale degli stessi).

La Corte dà continuità al principio affermato dalle SS.UU. (sent.n. 3698 del 16/02/2009, seguito da Cass. n. 7511 del 2016) secondo il quale «in tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui all'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo».

“Non ignora questo Collegio che una sentenza successiva ha ritenuto impugnabile l'annullamento parziale, adottato nell'esercizio del potere di autotutela, di un avviso impositivo già definitivo, trattandosi di un atto contenente la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria (Cass. n. 14243 del 08/07/2015). Ma appare, di contro, dirimente il rilievo che, se si tratta di annullamento parziale o comunque di provvedimento di autotutela di portata riduttiva rispetto alla pretesa impositiva contenuta negli atti divenuti definitivi, esso non può comportare alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi

del contribuente rispetto al quadro a lui già noto e consolidatosi in ragione della mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, per converso potendo e dovendo ammettersi una autonoma impugnabilità del nuovo atto, se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa (Cass. n. 7511 del 2016, cit)”.

Breve nota

Il fine dell'autotutela è quello di realizzare l'interesse pubblico e non quello di attribuire al contribuente un ulteriore mezzo di difesa, oltre a quelli già previsti dall'ordinamento, così da determinare una doppia tutela giurisdizionale ovvero di scardinare il sistema delle decadenze.

Il provvedimento di annullamento in autotutela, dunque, costituisce manifestazione della discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria nel senso che essa non è obbligata a ritirare gli atti illegittimi o inopportuni in quanto tali, ma deve valutare, di volta in volta, se esista un interesse pubblico alla loro eliminazione diverso dal semplice ristabilimento della legalità violata.

Nell'esercizio del potere di riesame, il Fisco dovrà agire non solo del rispetto dei principi costituzionali di buon andamento (incluse le ragioni di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa) ed imparzialità della Pubblica Amministrazione, ma anche nel rispetto dei principi di eguaglianza e di capacità contributiva (artt. 3 e 53 Cost.), verificando la corretta applicazione della norma tributaria e garantendo che il contribuente sia sottoposto ad una “giusta tassazione”.

Il potere di autotutela non è implicito nell'azione dell'Amministrazione Finanziaria, per natura vincolata, ma esprime un potere discrezionale da esercitarsi, previo apprezzamento dell'interesse pubblico all'annullamento.

L'Amministrazione Finanziaria che deve decidere sull'annullamento, quindi, non potrà trascurare di valutare oltre all'illegittimità dell'atto, l'opportunità di rimuoverlo in quanto esso, esplicando ancora la sua efficacia, produce effetti che nel tempo si sono possibilmente consolidati, coinvolgendo sia i destinatari dello stesso che eventuali contro interessati.

E' indubbio che l'istituto dell'autotutela non rappresenta un obbligo, ma pur sempre una potestà dell'amministrazione, rientrante nell'esercizio della cosiddetta “discrezionalità amministrativa” e

l'eventuale impugnativa dell'atto di diniego comporterà per il giudice solo un'indagine sul corretto esercizio del potere discrezionale della **Pubblica Amministrazione** (esame della decisione assunta sull'istanza), indagine che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali (pretesa fiscale).

In sede giurisprudenziale, la Corte suprema, con la sentenza 2870/2009, a SS.UU., *ha riconfermato che “È inammissibile il ricorso avverso il provvedimento di rigetto, espresso o tacito, dell’istanza di autotutela promossa dal contribuente volta ad ottenere l’annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo (nella specie, per l’intervenuto giudicato formatosi sulla decisione di reiezione del ricorso davanti alla commissione tributaria provinciale), in conseguenza sia della discrezionalità nell’esercizio del potere di autotutela quanto dell’inammissibilità di un nuovo sindacato giurisdizionale sull’atto di accertamento munito del carattere di definitività”*.

Successivamente la **sentenza n. 9669/2009**, anche questa a SS.UU., ha concesso la possibilità di sindacare il rifiuto di esercizio dell'autotutela in presenza di atti divenuti definitivi, purché tale riesame riguardi soltanto la legittimità del rifiuto e non anche la fondatezza della pretesa tributaria. L'impugnazione del diniego, secondo la Corte Suprema, non può sostituire l'impugnazione del merito che si attua attraverso l'impugnazione dell'atto impositivo.

In sostanza, come emerge da altre successive sentenze di legittimità (**Cass. Ord. 10020/2012**), contro il diniego dell'**Amministrazione Finanziaria** di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre profili di illegittimità del diniego stesso e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria divenuta definitiva. La Corte ha confermato, in particolare, che deve essere ormai considerato come consolidato l'orientamento in base al quale il contribuente, che richiede all'**Amministrazione Finanziaria** 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: *“ne consegue che contro il diniego dell'amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (cfr. Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009). Giacchè fuori dalla ridetta situazione, l'atto con il quale l'amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo - stante la relativa discrezionalità - non è suscettibile di essere impugnato innanzi alle commissioni tributarie (v. sez. un. n. 3698/2009)”*.

Ed ancora la Cassazione, con la **sentenza n. 19740/2012** ha affermato che *“il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria”*.

E di recente, con la **sentenza n. 24508/2014**, in relazione ad un diniego di autotutela per un avviso di accertamento e conseguente cartella, atti per i quali il contribuente aveva lamentato un vizio di notifica, la Corte di Cassazione, dopo aver rilevato che *“l'irritualità della notificazione può essere fatta valere dal contribuente unicamente al fine di eccepire la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla possibilità di esercitare la pretesa tributaria o la prescrizione dell'azione, ovvero al fine di dimostrare la tempestività dell'impugnazione dell'atto, altrimenti il contribuente non ha interesse a dedurre un vizio della notificazione che non ridonda, di per sé, in vizio dell'atto”*, ha ancora una volta affermato il principio secondo il quale *“il sindacato del giudice deve riguardare, ancor prima dell'esistenza dell'obbligazione tributaria, il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui esso è suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali, né l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario, ma solo la verifica della legittimità del rifiuto dell'autotutela, in relazioni alle ragioni di rilevante interesse generale che, ai sensi dell'art. 2-quater del d.l. 20 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 e dell'art. 3 del d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, ne giustificato l'esercizio (Cass., sez. un., n. 7388 del 2007)”*.

E con l'**ordinanza n. 23628/2014** la Corte di Cassazione ha ribadito, richiamando la sentenza della Corte n. 11457/2010, che *“il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria”*.

Sempre la Cassazione (**sent. n. 25563/2014**) ha confermato ancora una volta per una controversia che concerneva l'impugnazione del rifiuto di autotutela opposto dall'Amministrazione Finanziaria alla richiesta presentata dal contribuente in relazione ad una cartella esattoriale, per omesso versamento IRAP e tardivo versamento IVA, divenuta definitiva, che l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di legge (cfr. art. 19, D.Lgs. n. 546/1992), e non è quindi impugnabile, sia per il carattere discrezionale dell'autotutela, sia perché, diversamente, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo, fermo restando che il contribuente non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

15 luglio 2016

Gianfranco Antico