

IL GIUDICE TRIBUTARIO CHIARISCE IL RAPPORTO TRA AUTOTUTELA TRIBUTARIA E GIUDICATO DI MERITO

a cura Mariagabriella Corbi

La sentenza n. 223 del 18 dicembre 2008 (dep. il 18 dicembre 2008) della comm. trib. Prov. di Reggio nell'Emilia, sez. I merita di essere segnalata all'attenzione dell'operatore, poiché ha statuito che la disposizione dell'ultima parte del 2° comma dell'art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, non consente l'autotutela "per motivi sui quali sia intervenuta, ma obbliga l'ufficio a procedere all'autotutela per "motivi diversi sui quali sia intervenuto il giudicato" (e cioè fatti nuovi non valutati; errori materiali ecc.).

Orbene, il giudicato sostanziale di merito favorevole al fisco costituisce un limite invalicabile. Nel caso di rigetto del ricorso i poteri di autotutela subiscono un limite, poiché l'atto non può essere annullato sulla base delle censure di merito respinte dalla Commissione tributaria; in sostanza, il rigetto del ricorso produce un accertamento negativo sull'esistenza del vizio lamentato per cui il fisco non può ritenere la sussistenza di tale vizio che la Commissione ha categoricamente escluso. La pronuncia della Commissione tributaria che rigetta nel merito il ricorso ha natura dichiarativa; con essa si accerta l'infondatezza delle censure dedotte dal ricorrente; la dichiarazione di rigetto differisce, sotto il profilo del contenuto da quella di inammissibilità in quanto è una pronuncia in merito e non in rito, poiché la Commissione esamina i motivi del ricorso e ritiene i motivi stessi infondati.

E' coperto da giudicato di merito il motivo del ricorso respinto dal giudice (si pensi al motivo del ricorso rigettato con sentenza passata in giudicato per insufficienza di prove da parte del contribuente).

Tale limite opera in rapporto ai profili di legittimità dell'atto e alle questioni esaminate dal giudice e, dunque, coperti dalla cosa giudicata; i profili di legittimità e le questioni che non sono stati oggetto di specifico esame da parte del giudice, ancorché riferiti al medesimo provvedimento d'imposizione fiscale, possono essere oggetto di valutazione in autotutela da parte dell'ufficio accertatore. L'annullamento dell'atto è altresì consentito con esclusivo riferimento agli eventuali motivi d'illegittimità che non formarono oggetto della pronuncia dei giudici. Per l'esercizio dell'autotutela è possibile, tenere conto di motivi di merito diversi da quelli presi in considerazione nella pronuncia della Commissione tributaria favorevoli all'erario ovvero degli stessi motivi dedotti con il ricorso introduttivo ma non esaminati dalla Commissione stessa.

Con la sentenza di rigetto non è dichiarata la legittimità dell'atto, ma l'immunità dell'atto dai vizi denunciati dal ricorso. In definitiva, la sentenza di rigetto è una sentenza di accertamento dell'infondatezza dei motivi del ricorso in quanto non annulla alcunché.

Il commercialista telematico

Il favor legis per l'esercizio dell'autotutela fa superare il principio secondo cui il giudicato copre il dedotto (quid disputatum) e il deducibile (quid disputandum) senza distinzione tra ragioni formali e ragioni sostanziali; il giudicato sulla decisione di rigetto non si traduce nella dichiarazione incontrovertibile di legittimità dell'atto impositivo.

La Commissione tributaria, nell'ipotesi di rigetto del ricorso, si pronuncia solo sulle questioni trattate e non sulla spettanza definitiva del bene della vita controverso; essa non conosce di tutti gli aspetti del rapporto o di tutti i vizi dell'atto ma soltanto di quelli circoscritti dal ricorso. L'efficacia preclusiva della sentenza di rigetto, passata in giudicato, deve essere limitata al dispositivo e agli accertamenti della motivazione che ne sono la premessa logica: nella sentenza di rigetto abbiamo l'aspetto di accertamento della premessa logica (motivazione) e l'aspetto di comando (dispositivo). L'art. 2, comma 2, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, in tema di esercizio del potere di autotutela degli Uffici, stabilisce che non si procede all'annullamento di ufficio per i motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione. L'interpretazione è quella che l'esercizio dell'autotutela è impedito in linea generale solo nei casi di giudicato nel merito favorevole all'Ufficio. In presenza di un giudicato di merito favorevole all'Amministrazione va ammesso il ritiro dell'atto per motivi e vizi diversi da quelli ritenuti non sussistenti in sede giudiziale. Ciò per far sì che, in ogni caso, l'imposizione fiscale non prescindano dalla effettiva capacità contributiva del soggetto e che l'azione amministrativa si conformi al canone costituzionale dell'imparzialità. L'interpretazione "costituzionalmente orientata" è quella che limita il valore ultrattivo del giudicato alle sentenze che affrontano il merito della controversia in relazione ai motivi esposti dalle parti sostanzialmente identici.

L'ufficio, in definitiva, non può applicare l'autotutela, né di propria iniziativa né su istanza del contribuente, quando sia stata emessa una sentenza definitiva ("passata in giudicato") favorevole nel merito all'Amministrazione finanziaria. Attenzione, però; solo il giudicato di merito, e solo per i motivi decisi con sentenza definitiva, preclude l'autotutela, che invece sarà sempre attivabile:

- quando il giudicato è solo formale (la sentenza ha deciso solo sul rito: inammissibilità, improcedibilità, eccetera);
- quando il giudicato è di merito ma parziale (la sentenza ha deciso su più punti, ma alcuni vengono impugnati), per le parti non ancora in giudicato;
- perfino in caso di giudicato di merito totale, se l'istanza di autotutela riguarda motivi di illegittimità del tutto diversi da quelli oggetto della sentenza, cioè esaminati e respinti dai giudici.

Una distinzione che ci interessa sottolineare è quella tra giudicato sul merito e giudicato sul rito. Nel primo caso la sentenza esamina e dispone sul merito della controversia e quindi gli effetti si espandono anche al di fuori del processo; nel secondo caso la sentenza si "arresta" su questioni processuali o di rito ed i suoi effetti involgono certamente la situazione di diritto dedotta nel processo in questione. Le sentenze sul rito hanno come effetto quello della preclusione sulle questioni decise; sono vincolanti solo nell'ambito del processo

Il commercialista telematico

nel quale sono pronunciate e quindi idonee a configurare solo il giudicato in senso formale. Il giudicato, in senso sostanziale, si forma solo in relazione alle sentenze che affrontano e decidono il merito e le sentenze sul rito sono vincolanti solo nell'ambito del processo nel quale sono pronunciate.

Il giudicato in rito basato su ragioni processuali (es. irricevibilità, difetto di giurisdizione, incompetenza, inammissibilità) non blocca l'autotutela.

L'annullamento in sede di autotutela può concretarsi sia nella rimozione tout court dell'atto che nella sua sostituzione con un nuovo atto della stessa natura, purché ci si trovi ancora nei termini per la sua emanazione. L'annullamento deve essere sempre comunicato al contribuente (senza forme tassative, come la notifica, la pubblicazione, eccetera); inoltre, quando ad annullare è la direzione regionale in sostituzione dell'ufficio inadempiente, la comunicazione deve essere indirizzata anche a quest'ultimo ufficio. Infine, quando l'annullamento è effettuato in pendenza di ricorso, deve essere comunicato anche al giudice tributario.

L'annullamento dell'atto illegittimo in ogni caso comporta automaticamente l'annullamento degli atti a 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 l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse.

NOTE

1) VD. Angelo Buscema, Autotutela amministrativa e autotutela tributaria :profili comparativi e risvolti processuali in finanza e fisco n. 40/2001 pag. 4991 .

Per la circolare n. 258/E del 04/11/1998 della direzione centrale per l'accertamento e per la programmazione e per la circolare n. 3/22993 del 16/11/1999 della DRE Lombardia, l'annullamento dell'atto è altresì consentito con esclusivo riferimento agli eventuali motivi di illegittimità che non formarono oggetto della pronuncia dei giudici.

Mariagabriella Corbi

24 Dicembre 2008

ALLEGATO

Sent. n. 223 del 18 dicembre 2008 (dep. il 18 dicembre 2008) della Comm. trib. prov. di Reggio nell'Emilia, Sez. I

Fatto - La società ... S.r.l., in data 20 agosto 2004, presentava domanda al Tribunale di Reggio Emilia, ai sensi dell'art. 187 del R.D. 16 marzo 1942 n. 267 (c.d. L.F.), per essere ammessa alla procedura di amministrazione controllata per il periodo massimo previsto dalla legge. Il Tribunale di Reggio Emilia con Decreto cron. 197 del 21 agosto 2004, accoglieva l'istanza assegnando il termine di anni due a decorrere dal 21 agosto 2004. Al termine del periodo stabilito ... S.r.l., non essendo riuscita a realizzare il piano di risanamento a causa delle ormai insostenibili condizioni finanziarie, era

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il commercialista telematico

ammessa alla procedura di concordato preventivo in data 26.9.2006 e successivamente posta in liquidazione il 01.09.06. Nel contempo la società veniva sottoposta a verifica parziale da parte della Guardia di Finanza, che elevava processo verbale di constatazione, accertando il mancato versamento dell'IVA periodica relativa ai mesi da gennaio a luglio 2004. Di conseguenza, l'Agenzia delle Entrate di Reggio Emilia provvedeva a contestare, ai sensi dell'art. 54, comma 4 (comma oggi abrogato), del D.P.R. 633/1972, mediante iscrizione a ruolo e relativa notifica della cartella di pagamento n. ..., la somma complessiva pari a € 2.757.072,97, a titolo di imposta e interessi. Successivamente, in data 21.12.2004 (quindi in costanza di procedura concorsuale di Amministrazione controllata ed ancora prima della fine del periodo di imposta), con separato atto di contestazione, in conseguenza della riscontrata violazione alla normativa IVA, l'Amministrazione - Ufficio di Reggio Emilia, recependo integralmente quanto investigato dalla Guardia di Finanza, notificava alla ricorrente atto recante la richiesta di pagamento di € 811.814,32 (pari al 30% dell'imposta totale non versata) a titolo di sanzione per omesso pagamento dell'IVA periodica in relazione all'anno 2004. Pur tuttavia, per principio generale, venendo a cristallizzarsi, in fase di Amministrazione Controllata tutti i pagamenti relativi a debiti pregressi, l'Agenzia solo al suo termine iniziava la procedura di liquidazione. Più precisamente, in data 10.9.2007 provvedeva a notificare alla Società avviso bonario, con cui, mentre comunica l'esistenza di alcune anomalie o irregolarità relativamente alla Dichiarazione Mod. Unico 2005, per l'anno di imposta 2004, prosegue testualmente; ft se ritiene corretto il risultato del controllo, può usufruire della riduzione ad un terzo della sanzione ordinariamente prevista nella misura del 30 per cento versando le somme che risultano dovute entro 30 giorni dalla data in cui ha ricevuto questa comunicazione. Per versare può utilizzare il modello di pagamento F24 allegato; l'importo indicato tiene conto della sanzione ridotta". Senza indugio, parte ricorrente provvedeva al versamento dell'importo pari a 2.935.931,61 «a titolo di IVA e interessi» ed € 270.604,78 «a titolo di sanzione» così come da invito dell'Amministrazione. Successivamente, con dichiarazione del 18 ottobre 2007, l'Agenzia delle Entrate comunicava alla società la: "regolarità a seguito della liquidazione della dichiarazione UNICO 2005 per anno d'imposta 2004 della società in oggetto. Pertanto, nulla è dovuto." La società ricorrente, quindi, in forza della predetto atto, in applicazione dei principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto, presentava istanza di autotutela per annullamento dell'atto di contestazione; istanza che, tuttavia, veniva respinta (atto espresso il 23.01.08, ma ricevuto dalla società il 4 febbraio 2008) con la seguente motivazione: "da controlli effettuati è emerso, infatti, che l'avviso di irregolarità, richiamato nella

Il commercialista telematico

suddetta istanza, è stato emesso per un mero errore, dato che ancor prima del suo ricevimento (risalente al 25 settembre 2007) la società aveva provveduto ad effettuare il pagamento dell'IVA dovuta e delle sanzioni, anche se indebitamente ridotte ad un terzo (rispettivamente il 18 e il 14 settembre 2007). Peraltro, dato l'intervenuto pagamento delle imposte e degli interessi dovuti, nonché la statuizione in merito alle sanzioni di cui alla sentenza n. 92/21/07 e a seguito dell'esplicita richiesta della società, l'Ufficio ha provveduto a regolarizzare la posizione di cui in oggetto dandone comunicazione alla parte in data 24 ottobre 2007 annullando la precedente comunicazione" Ancor prima di esprimere il cennato diniego di autotutela, l'Ufficio aveva provveduto ad iscrivere a ruolo le sanzioni, in palese contraddizione con il comportamento tenuto in merito all'Avviso bonario, dato che la società riceveva, in data 29 gennaio 2008, la cartella di pagamento n. 095 2008 00004901 68, recante l'iscrizione a ruolo della somma complessiva di 566.375,45 (di cui € 541.209,22 per sanzioni e € 25.166,23 per compensi di riscossione), pari alla "differenza" tra quanto richiesto con l'atto di contestazione (€ 811.814,32) e quanto versato a titolo di sanzione ridotta (e 270.604,78)

Tale cartella è stata ritualmente impugnata ed annullata da questo Collegio.

Avverso il provvedimento di diniego la società ... in Concordato Preventivo, propone ora ricorso per i seguenti principali motivi di diritto:

a) Illegittimità dell'impugnato diniego di autotutela per violazione dell'art. 2-quater del D. L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito in L. 30 novembre 1994, n. 656;

b) illegittimità dell'impugnato diniego di autotutela per violazione dell'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

L'ufficio resiste con note di rito, insistendo sul quantum dovuto, allegando sentenza della Commissione regionale.

La Commissione osserva - Sui principi dell'affidamento e della buona fede.

Il Collegio ebbe a pronunciarsi sul concetto di buona fede della pubblica amministrazione già nella sentenza circa l'annullamento della cartella che venne notificata a seguito degli atti qui contestati.

L'Ufficio, già a conoscenza dell'avvenuto pagamento delle sanzioni in forma ridotta, di fatto fece acquiescenza, dichiarando, espressamente, che nulla era più dovuto.

Il principio generale dell'affidamento e della buona fede, che è immanente nel nostro ordinamento, assicura, in determinate condizioni, la tutela dei diritti acquisiti da coloro i quali attivino un comportamento in conseguenza di fatti e situazioni giuridiche perfino divergenti dalla loro

Il commercialista telematico

effettiva sostanza.

Questo Collegio ebbe a dichiarare che l'avvenuta definizione delle sanzioni in conseguenza del pagamento in misura ridotta così come comminate dall'Ufficio, avesse determinato, de plano, il consolidamento della situazione giuridica.

Nell'ambito del rapporto tra soggetti pubblici e privati, l'affidamento si sostanzia in una situazione soggettiva di fiducia nel comportamento della pubblica amministrazione, ispirato alla correttezza e al rispetto del dovere di non contraddizione. L'affidamento del contribuente si concretizza nell'attesa di un comportamento della parte pubblica amministrazione corretto nelle sue azioni ed iniziative e coerente con le sue precedenti determinazioni.

Come osservato puntualmente da parte ricorrente, utili spunti di riflessione offre la giurisprudenza di fonte comunitaria, in quanto la Corte di Giustizia ha costantemente affermato che la tutela in base al principio di affidamento fa parte dell'ordinamento comunitario, secondo il quale, tra i principi informatori quello della "certezza del diritto" assurge a regola costitutiva con il compito di garantire la prevedibilità delle conseguenze dell'agire umano, imponendo e assicurando che i soggetti dell'ordinamento comunitario non siano esposti a una situazione di incertezza in relazione ai propri diritti e doveri.

La tutela dell'affidamento si sostanzia, quindi, nel principio di tutela di un'aspettativa, in capo al singolo, alla conservazione dell'assetto in suo favore in conseguenza del comportamento delle istituzioni comunitarie. Da ciò, l'affermazione del principio che la tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto costituiscono principi generali dell'ordinamento comunitario.

Puntuale appare anche il richiamo della difesa agli insegnamenti della Suprema Corte che ebbe a puntualizzare "...l'art. 10, comma 1 della legge n. 212 del 200 stabilisce le regole generali di comportamento ("collaborazione" e "buona fede" in senso oggettivo) – che debbono sempre informare lo svolgimento delle attività di amministrazione finanziaria e contribuente nei loro reciproci rapporti.

" (...) anche sulla base del rilievo che l'art. 10 comma 1 si riferisce ad un unico principio "della collaborazione e della buona fede", trattando i due diversi termini quasi come espressione di un'endiadi – può osservarsi, innanzitutto, che il termine "collaborazione" allude, per un verso, ai principi di "buon andamento", "efficienza" ed "imparzialità" dell'azione amministrativa tributaria di cui all'art. 97 comma 1 Cost. (richiamato dall'art. 1 dello Statuto) e, per l'altro, a comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'art. 53 comma 1 Cost. (anch'esso richiamato dalla predetta disposizione statutaria) ed imposto a "tutti" i contribuenti

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il commercialista telematico

di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"; in secondo luogo, che il termine "buona fede", se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine "collaborazione", posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione stessa "coerenti", vale a dire, "non contraddittori" o "discontinui" (mutevoli nel tempo); ed infine, che il medesimo termine, se riferito al contribuente, presenta un'analogia, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude ad un generale dovere di correttezza, volto ad evitare, ad es., comportamenti del contribuente capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e/o tesi ad "eludere" una "giusta" pretesa tributaria" (Cass.: sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576)

Sul diniego di autotutela e sulla legittimità del ricorso

La giurisdizione tributaria è divenuta - nell'ambito suo proprio - una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari. La riforma del 2001 ha poi necessariamente comportato una modifica dell' art.19 del D.Lgs. n. 546/1992; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 del codice di procedura civile). Dunque sussiste nella materia in esame la giurisdizione tributaria anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito dell'Amministrazione a procedere ad autotutela; così come ripetutamente riconosciuto dalla giustizia amministrativa (Ord. N.114 del 28 gennaio 2005 del Tar dell'Em.Rom; sent. n. 519 dell'8 aprile 2005 del Tar della Campania).

L'autotutela tributaria si sostanzia in un potere-dovere preordinato all'eliminazione degli atti impositivi illegittimi; prescinde, conseguentemente, dall'esistenza e dal perseguimento di un interesse pubblico specifico; si risolve in una sorta di partita a due, che coinvolge, da un lato, l'Amministrazione finanziaria e, dall'altro, il contribuente nella veste di soggetto cointeressato al suo positivo esercizio; quest'ultimo essendo titolare di un vero e proprio interesse giuridico. Da un lato, infatti, il dovere è una situazione giuridica irrelata che, dunque ed in specie, non postula l'esistenza di una corrispondente situazione giuridica vantaggiosa in capo ad un altro soggetto. Dall'altro è

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il commercialista telematico

ipotizzabile che la posizione di dovere ascrivibile al funzionario cui essa incombe sia imposta nell'interesse dell'ente all'interno del cui apparato organizzativo egli si colloca ed agisce, talché il suo inadempimento possa essere per lui foriero di responsabilità di vario tipo (disciplinare, per danni) in tale ambito.

Qualora l'istanza di autotutela del contribuente ed il correlativo atto di rifiuto dell'Amministrazione finanziaria intervengano in costanza di un atto impositivo ancora impugnabile o che abbia formato oggetto di ricorso pendente davanti al giudice speciale tributario, è incontestabile che in tale evenienza nessun altro mezzo di tutela ulteriore, e diverso rispetto a quello costituito dal ricorso, possa essere riconosciuto al contribuente, dal momento che egli è in grado di far valere appieno tutte le sue ragioni tese a contestare il fondamento della pretesa impositiva in sede di impugnativa dell'atto originariamente emanato dall'Amministrazione finanziaria.

Ciò, essendo ormai un dato acquisito che anche l'interesse legittimo ha, al pari del diritto soggettivo, natura e valenza sostanziali: ne consegue che il riconoscimento di un semplice interesse procedimentale in capo al contribuente destinatario di un atto impositivo è consentito in funzione strumentale della tutela dell'interesse sostanziale che, per l'appunto, l'ordinamento ha inteso ammantare di garanzia giuridica sia pure nella particolare forma dell'interesse legittimo.

Ciò a cui mira il contribuente, allorquando sollecita il ricorso all'autotutela, è l'accertamento della infondatezza della pretesa impositiva o dell'indebita corresponsione di una somma effettuata a titolo di imposta al fine della sua restituzione. Ossia, l'unico interesse sostanziale riconoscibile in capo a tale soggetto è e resta quello a non subire un'ingiusta imposizione.

Sul diniego di autotutela alla luce della recente Dec. 6045/2008) del Consiglio di Stato

Il Consiglio di Stato ha recentissimamente sostenuto che, all'interno di un procedimento di verifica fiscale, di natura impositiva, finalizzato all'accertamento dell'effettivo assolvimento dell'adempimento di una obbligazione tributaria, ciò che è impugnabile è l'atto finale, ossia quello che ha una valenza diretta nei confronti del contribuente (quindi, tipicamente l'avviso di accertamento).

Tutti gli atti intermedi, quelli che precedono l'atto conclusivo, non sono autonomamente impugnabili. Per questa ragione il TAR prima e poi il CdS hanno rigettato la domanda. Ma per la medesima ragione hanno ritenuto competente la Commissione Tributaria.

Gli atti impugnabili sono quelli che vanno ad incidere su un diritto e non quelli che incidono semplicemente su un interesse legittimo. La lesione

Il commercialista telematico

dell'interesse legittimo riemergerà soltanto nell'impugnazione dell'atto finale, che inevitabilmente ha incidenza su un diritto ed (indirettamente) costituirà un vizio dell'atto finale medesimo.

Infatti.

Nel diritto amministrativo il "procedimento" è rappresentato da "una serie di atti e operazioni volti ad adempiere a un disegno predeterminato.

L'attività amministrativa è solitamente procedimentalizzata, svolgendosi nel rispetto di regole strutturali e funzionali, formali e sostanziali, volte a garantire il corretto uso del potere amministrativo".

Per "procedimento amministrativo", pertanto, "si intende la serie coordinata di atti e di operazioni volta a prefigurare un assetto di interessi tale da consentire di perseguire, per il tramite di un atto conclusivo, il fine pubblico, garantendo le previste forme di tutela degli interessi in seno all'istruttoria e arrecando il minor pregiudizio possibile agli interessi compresenti"

Ora, a seguito dell'emanazione della L. 241/90, sono stati individuati alcuni "valori ordinamentali fondamentali", che si applicano a qualunque procedimento; "ne deriva che, nel corso del procedimento, l'azione amministrativa deve rispondere ai principi di legalità (rispetto della legge), più in generale, del diritto; divieto di poteri impliciti, imparzialità, buon andamento, ragionevolezza, proporzionalità, partecipazione, consequenzialità, pubblicità e trasparenza.

"Il concetto di procedimento amministrativo si presta bene a collegare tra loro gli atti delle indagini fiscali, con il processo verbale di constatazione e quindi con l'atto finale di accertamento", procedimento in cui "la visione paritaria dei rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione ha trovato esplicito riconoscimento della legge 241/1990" e "strumento di composizione degli interessi che si contrappongono tra l'amministrazione e il privato nel concreto divenire dell'azione amministrativa".

In questo senso, il processo verbale di constatazione è "atto endoprocedimentale il cui contenuto e le cui finalità consistono nel reperimento e nella acquisizione degli elementi utili ai fini dell'accertamento" (Cass. 28.04.98, n. 4312) e che non è pertanto autonomamente impugnabile, dato che il procedimento si conclude con l'eventuale emissione di un avviso di accertamento, questo invece suscettibile di impugnazione.

E' in tale fase di impugnazione dell'atto di accertamento che assumerà rilevanza l'eventuale violazione degli interessi legittimi degli interessati, realizzata con gli atti riconducibili alla fase istruttoria del procedimento.

"In estrema sintesi, alla luce dello stretto rapporto di strumentalità

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il commercialista telematico

intercorrente tra processo verbale di constatazione e successivo avviso di rettifica, nonché in considerazione della mancata inclusione del primo tra gli atti autonomamente impugnabili, il rimedio apprestato dall'ordinamento a fronte della violazione, da parte degli organi verificatori, delle disposizioni che regolano le modalità esplicative dei compiti loro attribuiti ex lege non potrà che consistere nella possibilità di domandare l'annullamento dell'atto provvedimento conclusivo del procedimento". Tale possibilità, peraltro, si esplica sotto il profilo processuale anche in termini di inutilizzabilità delle prove illegittimamente raccolte. (Cass. SS.UU., 21.11.02, n. 16424; Cass. 01.10.04 n. 19689; Cass. sent. 08.11.1997, n. 11036)

Il CdS afferma che l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica "si colloca all'interno di un procedimento di verifica fiscale, cosa che ne comporta la impugnabilità soltanto con l'atto finale impositivo dinanzi al giudice tributario". Con ciò collocandosi proprio nell'ambito interpretativo sopra esposto, che peraltro ha trovato conferme anche a livello di Cassazione.

Ma c'è di più.

La tematica dell'autonoma impugnabilità di atti o sequenze di atti "subprocedimentali" all'interno di qualsiasi procedimento va infatti collocata nell'ambito di quella della autonoma e definitiva "lesività" di tale atto o sequenza di atti, la quale, se non rimossa, risulterebbe suscettibile di determinare un'autonoma (e definitiva) lesione del "bene della vita" sul quale tale atto (o sequenza di atti) vanno a incidere (salve ovviamente le ipotesi di preclusione all'impugnativa). Così, se non si impugna un PVC, di norma non succede nulla, perché si potrà impugnare l'atto successivo (avviso di accertamento, ecc.).

Ma se da tale PVC l'Ufficio pretenda di ottenere delle misure cautelari (sequestro e/o ipoteca legale), taluno potrebbe dolersi dei vizi e/o degli errori del PVC anche precedentemente all'impugnazione dell'atto impositivo: e difatti, la riforma del sistema sanzionatorio dispone una particolare (e autonoma rispetto a quella contro l'accertamento) tutela processuale all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/97.

Ancora, stante la possibilità di definire i rilievi recati nel PVC secondo le recenti "nuove regole" anche con significativi sconti, è evidente che degli eventuali errori del PVC che si riverberano sulla misura delle definizioni ex lege, ci si potrebbe dolere da qualche parte.

Il tema vero, quindi, è quello della lesività o meno "immediata e/o definitiva" dell'atto endo-procedimentale. In tale prospettiva, pertanto, ben si comprende perché il diniego di autotutela è atto autonomamente impugnabile, stante la sua lesività "immediata e definitiva" (la conservazione degli effetti di un atto proveniente dalla P.A. "ingiusto") e,

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il commercialista telematico

soprattutto, stante il "dovere" della P.A (in questo caso, l'Agenzia delle Entrate) a rimuovere tutti gli atti che risultino "ingiusti".

D'altro canto, proprio in tal senso va pure interpretata la disposizione dell'ultima parte del 2° comma dell'art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, che non consente l'autotutela solo "per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria", di talché per "motivi diversi sui quali sia intervenuto il giudicato" (e cioè fatti nuovi non valutati; errori materiali ecc.) l'Ufficio "deve" procedere all' autotutela.

Le spese, non vengono quantificate in quanto non si ritiene di colpire doppiamente l'ufficio che ha commesso errore del tutto scusabile.

P.Q.M. - La Commissione accoglie il ricorso compensando le spese.