

Autotutela, annullamento parziale e definizione delle sole sanzioni

di Paolo Stella Monfredini (*)

L'Agenzia delle entrate ha precisato che lo strumento deflativo del contenzioso introdotto dall'art. 11 del D.Lgs. n. 159/2015 è volto a consentire al contribuente di prestare acquiescenza alla pretesa fiscale come rideterminata in autotutela, alle stesse condizioni esistenti al momento della notifica dell'atto oggetto di parziale annullamento. Il contribuente non può definire le sole sanzioni in base ai valori rideterminati dall'Ufficio in caso di revoca parziale dell'atto, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, impugnando contestualmente l'atto di revoca parziale notificato dall'Ufficio. A diversa conclusione si giunge nel caso in cui, al momento della notifica del provvedimento di annullamento o revoca parziale, non siano ancora spirati i termini per impugnare l'avviso impositivo originario.

1. Premessa

L'Amministrazione finanziaria, se prende atto di aver commesso un errore, può rettificare il proprio operato, annullando o revocando parzialmente l'atto, senza necessità di attendere la decisione di un giudice. Questo potere di autocorrezione si chiama "autotutela".

L'art. 11 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, ha novellato l'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994, introducendo la possibilità che, nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto, il contribuente possa avvalersi degli istituti di **definizione agevolata delle sanzioni** previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca, alle stesse condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso.

Il contribuente non può definire le sole sanzioni in base ai valori rideterminati dall'Ufficio in caso di revoca parziale dell'atto, ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, impugnando contestualmente l'atto di revoca parziale notificato dall'Ufficio. Viceversa si ritiene possibile definire le sole sanzioni *ex art.* 17,

comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nel caso in cui, al momento della notifica del provvedimento di annullamento o revoca parziale, non siano ancora spirati i termini per impugnare l'avviso impositivo originario.

2. Autotutela

L'Amministrazione finanziaria, mediante l'istituto dell'autotutela, può, del tutto autonomamente, annullare o revocare parzialmente l'atto emesso. L'istituto dell'autotutela è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 (Legge di conversione n. 656 del 30 novembre 1994). Successivamente, con D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, è stato emanato il Regolamento relativo all'esercizio del potere di autotutela. Con tale Regolamento sono stati indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del **potere di annullamento d'ufficio o di revoca**, e sono stati definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'Amministrazione. La competenza a effettuare

(*) Dottore Commercialista e Revisore legale. Studio Societario - Tributario Stella Monfredini, Cremona-Milano.

la correzione è generalmente dello stesso Ufficio che ha emanato l'atto.

Un atto illegittimo può essere annullato "d'ufficio", in via del tutto autonoma, oppure su **richiesta del contribuente**. Questi, può trasmettere all'Ufficio competente una semplice domanda in carta libera contenente un'esposizione sintetica dei fatti e corredata dalla documentazione idonea a dimostrare le tesi sostenute.

La correzione presuppone il **vizio dell'atto**; in altre parole non implica una comparazione di interessi per verificare se debba prevalere l'interesse della conservazione dell'atto, e quindi del gettito tributario che ad esso consegue, essendo giustificato unicamente dal dovere dell'Amministrazione di ripristinare la legalità violata (1).

L'annullamento dell'atto illegittimo può essere effettuato anche se il **giudizio** è ancora **pendente**, o anche se l'atto è divenuto ormai definitivo per **decorso dei termini** per ricorrere, e infine anche se il contribuente ha presentato ricorso e questo è stato respinto per motivi formali (inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità) con sentenza passata in giudicato. Viceversa non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi (non formali) sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

Il Regolamento contenuto nel D.M. n. 37/1997 prevede che nell'attività di autotutela degli Uffici è data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso. Nel caso in cui l'importo dell'imposta, sanzioni ed accessori oggetto di annullamento o di rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento o della agevolazione superi l'importo di euro 516.456,90, l'annullamento è sottoposto al preventivo parere della direzione regionale o compartimentale da cui l'Ufficio dipende.

Dell'eventuale annullamento, o rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento, è data comunicazione al contribuente, all'organo giurisdizionale davanti al quale sia eventualmente pendente il relativo contenzioso nonché - in caso di annullamento disposto in via sostitutiva - all'Ufficio che ha emanato l'atto.

L'**annullamento dell'atto illegittimo** comporta automaticamente l'**annullamento degli atti** ad esso **conseguenziali** (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 riscosse sulla base degli atti annullati.

Poiché l'autotutela è per l'Amministrazione una facoltà discrezionale, la presentazione di un'istanza non sospende i termini per la presentazione del ricorso al giudice tributario. Pertanto, è necessario prestare attenzione a non far trascorrere inutilmente tali termini.

3. Autotutela e annullamento parziale dell'atto

In tale contesto normativo è intervenuto il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159, c.d. Decreto riscossione. In particolare l'art. 11 del Decreto legislativo citato ha novellato l'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994, introducendo la possibilità che, nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto, il contribuente possa avvalersi degli istituti di **definizione agevolata delle sanzioni** previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca, alle stesse condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016 (2), ha precisato che il nuovo strumento deflattivo del contenzioso è volto a consentire al contribuente destinatario di un provvedimento di autotutela parziale relativo a un atto impugnato (3), di prestare **acquiescenza alla pretesa fiscale come rideterminata** nell'atto rettificato in autotutela, alle stesse condizioni esistenti al momento della notifica dell'atto oggetto di parziale annullamento. In altre parole la definizione agevolata può essere effettuata con le stesse modalità e **termini previsti** al momento della notifica dell'atto impugnato, a prescindere dal fatto che il provvedimento sia stato successivamente rettificato.

In relazione al **termine di pagamento**, l'Agenzia ha confermato che il termine decorre dalla data di notifica al contribuente del provvedimento di autotutela parziale.

La novella legislativa introduce pertanto un beneficio consistente nella **riduzione della san-**

(1) Si evidenzia che l'art. 21-*octies* della Legge n. 241/1990, che autorevole dottrina ritiene applicabile anche alla materia tributaria, esclude la possibilità di annullare l'atto quando lo stesso sia affetto da vizi di natura formale che non influiscono sul suo contenuto dispositivo.

(2) Paragrafo 19.2.1.

(3) L'Agenzia, con la stessa circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, ha chiarito che a tale ipotesi va assimilata quella dell'autotutela parziale intervenuta in assenza di impugnazione, ma antecedentemente alla scadenza del termine di impugnazione.

zione; se il contribuente decide di accedere alla definizione agevolata, lo stesso versa integralmente il tributo e i corrispondenti interessi, nonché eventuali contributi (nella misura rideterminata dall'Ufficio in autotutela), le sanzioni, rideterminate in base al tributo rettificato in autotutela, nella misura prevista al momento della notifica del provvedimento originario in caso di acquiescenza. Quindi, se al momento della notifica dell'atto impugnato il contribuente poteva definire la sanzione con la riduzione a un sesto (possibilità prevista dall'art. 15, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 218/1997 fino al 31 dicembre 2015, essendo stata successivamente abrogata dalla Legge di stabilità 2015 con effetto dal 1° gennaio 2016), il contribuente, in caso di autotutela parziale in pendenza di giudizio, può chiudere la vertenza con il Fisco pagando:

- a) integralmente l'imposta e i corrispondenti interessi, nonché eventuali contributi, nella misura rideterminata dall'Ufficio;
- b) la sanzione rideterminata nell'importo in base al valore dell'imposta rettificata in autotutela, nella misura ridotta di un sesto prevista in caso di acquiescenza.

Esempio n. 1

La situazione: L'Agenzia delle entrate notifica nel novembre 2015 un avviso di accertamento a un contribuente (non preceduto da PVC), con il quale accerta una maggiore imposta sui redditi per un importo pari a euro 90.000, comminando la relativa sanzione amministrativa prevista dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997 nella misura del minimo edittale previsto, pari al 90% della maggiore imposta dovuta, per euro 81.000. Il contribuente decide di impugnare l'avviso di accertamento, senza definire le sanzioni. Nelle more del processo tributario, l'Ufficio nel corso del 2016, notifica al contribuente, una revoca parziale dell'atto in autotutela, rideterminando la maggiore imposta accertata in euro 50.000 e correlativamente una sanzione di euro 45.000.

Opzioni per il contribuente: Il contribuente può scegliere se continuare il contenzioso con l'Agenzia delle entrate oppure definirlo versando (in un'unica soluzione o mediante opzione per il pagamento rateale) i seguenti importi: euro 50.000 per imposta (oltre interessi), sanzione ridotta a 1/6 (in quanto l'avviso di accertamento originario è stato notificato nel 2015 quando era ancora in vigore l'art. 15, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 218/1997, abrogato dalla Legge di stabilità 2015 con effetto dal 1° gennaio 2016), pari a euro 7.500.

Esempio n. 2

La situazione: Una società di capitali riceve nel corso dell'anno 2016, un avviso di accertamento

preceduto da PVC, a mezzo del quale l'Agenzia accerta una maggiore IRES per euro 150.000, con la relativa sanzione amministrativa di euro 270.000, irrogata nella misura edittale massima del 180% della maggiore imposta dovuta, ai sensi dell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997. La società decide di impugnare l'avviso di accertamento, senza definire le sanzioni. Nelle more del processo tributario, l'Agenzia delle entrate, notifica una revoca parziale dell'atto in autotutela, rideterminando la maggiore imposta accertata in euro 90.000 e correlativamente una sanzione di euro 162.000.

Opzioni per il contribuente: La società può scegliere se continuare il contenzioso con l'Agenzia delle entrate oppure definirlo versando (in un'unica soluzione o mediante opzione per il pagamento rateale) i seguenti importi: euro 90.000 per IRES (oltre interessi), sanzione ridotta a 1/3 (art. 15, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997), pari a euro 54.000.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, ha inoltre chiarito che la norma non prevede la contestuale formalizzazione da parte del contribuente della **rinuncia all'impugnazione**, né subordina la definizione all'accettazione della rinuncia da parte dell'ente impositore. Ne discende che il puntuale **versamento dell'importo dovuto, o comunque della prima rata** in caso di opzione per il pagamento rateale, sia sufficiente per il perfezionamento della definizione agevolata. Tali circostanze devono intendersi quale comportamento concludente da parte del contribuente che manifesta la propria volontà di rinunciare alla lite. In merito alle modalità con cui esercitare il diritto alla rinuncia, il contribuente può limitarsi a comunicare al giudice tributario e all'Ufficio dell'Agenzia parte in giudizio che è venuta a cessare la materia del contendere, allegando la documentazione che prova l'avvenuto pagamento, chiedendo di emettere la conseguente **dichiarazione di estinzione del giudizio**. In caso di inerzia del contribuente, la comunicazione e la richiesta di dichiarazione di estinzione del giudizio possono essere avanzate anche dall'Ufficio.

4. Autotutela e definizione delle sole sanzioni

Il contribuente non può definire le sole sanzioni in base ai valori rideterminati dall'Ufficio in caso di revoca parziale dell'atto, ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (ovvero versando un importo pari a 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),

impugnando contestualmente l'atto di revoca parziale notificato dall'Ufficio. L'annullamento o la revoca parziali non sono infatti impugnabili autonomamente (4). In senso analogo si è pronunciata la Corte di cassazione con la sentenza n. 7511 depositata il 15 aprile 2016, affermando che: "L'annullamento parziale 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**, di conseguenza non si può riconoscere autonoma impugnabilità dell'atto adottato in autotutela, quando lo stesso non abbia contenuto ampliativo del precedente". Da segnalare che in precedenza una diversa Sezione della Corte si era espressa in senso contrario (5). Si segnala che, in entrambe le fattispecie esaminate dalle due diverse sezioni della Corte di cassazione, gli avvisi impositivi originari, nel momento in cui erano stati notificati i provvedimenti di revoca parziale, erano già divenuti definitivi, dal che l'ammissibilità dell'impugnazione del provvedimento di annullamento parziale avrebbe di fatto riaperto i termini per il contribuente.

A parere dello scrivente si deve giungere a conclusioni diverse (in relazione alla possibilità di definire le sole sanzioni ex art. 17, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), nel caso in cui, al momento della notifica del provvedimento di annullamento o revoca parziale, non siano ancora spirati i termini per impugnare l'avviso impositivo originario. Deve essere posta pertanto particolare attenzione allo stato in cui si trova la vertenza tra l'Agenzia e il contribuente al momento della notifica dell'atto di annullamento o revoca parziale. Se il provvedimento originario notificato dall'Ufficio è già stato impugnato e quindi è pendente il contenzioso, il contribuente potrà valutare solo se proseguire o definire il giudizio in essere secondo le modalità precedentemente illustrate (6), essendo preclusa la possibilità di continuare il processo tributario con la definizione agevolata delle sole sanzioni in base agli importi rettificati dall'atto di annullamento o revoca parziale.

Al contrario, se sono ancora **pendenti i termini per l'impugnazione del provvedimento originario**, successivamente fatto oggetto di annullamento o revoca parziale da parte dell'Ufficio, si ritiene possibile per il contribuente effettuare la scelta tra i seguenti comportamenti:

1) avvalersi della possibilità prevista dall'art. 2-*quater*, comma 1-*sexies*, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 e pertanto definire l'atto con le modalità indicate (ovvero versando integralmente il tributo e i corrispondenti interessi, nonché eventuali contributi, nella misura rideterminata dall'Ufficio in autotutela, le sanzioni, rideterminate in base al tributo rettificato in autotutela, nella misura prevista in caso di acquiescenza al momento della notifica del provvedimento originario);

2) definire le sole sanzioni in base ai valori rideterminati dall'Ufficio, ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, impugnando contestualmente il provvedimento i cui termini non sono ancora scaduti;

3) impugnare l'atto i cui termini non sono ancora scaduti senza definire le sanzioni.

Si ritiene possibile il comportamento descritto al punto 2) in quanto, al momento della notifica dell'annullamento o della revoca parziale dell'atto da parte dell'Ufficio, non è ancora stato incardinato il giudizio. Il **divieto di definizione agevolata delle sole sanzioni** ex art. 17, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, previsto dall'art. 2-*quater*, comma 1-*septies*, D.L. 30 settembre 1994, n. 564, si riferisce infatti alle sole disposizioni del comma 1-*sexies*, ovvero quando le **parti** si sono già **costituite in giudizio**. Tale lettura è confermata dal secondo periodo del comma 1-*sexies* dell'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 che precisa "In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute".

Nel caso prospettato, viceversa, l'atto di annullamento o revoca parziale notificato dall'Ufficio rettifica entro i termini previsti per l'impugnazione l'atto originario, correggendolo dagli errori da cui era affetto.

Non si vedono infatti motivi per negare la possibilità al contribuente di definire le sole sanzioni ex art. 17, comma 2, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, impugnando contestualmente l'atto. Esattamente come avrebbe potuto fare se l'atto notificato dall'Agenzia fosse stato redatto in modo corretto sin dall'origine.

(4) Art. 2-*quater*, comma 1-*octies*, D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 novembre 1994, n. 656.

(5) Cfr. Cass., Sez. trib., n. 14243/2015.

(6) Versamento integrale del tributo e dei corrispondenti in-

teressi ed eventuali contributi, nella misura rideterminata dall'Ufficio in autotutela, pagamento delle sanzioni, rideterminate in base al tributo rettificato in autotutela, nella misura prevista in caso di acquiescenza al momento della notifica del provvedimento originario.