



*Il Presidente di Sezione del Consiglio di Stato
Segretario Generale
della Giustizia Amministrativa*

Circolare

OGGETTO: Contributo unificato – istruzioni in materia di autotutela.

Con la presente circolare, al fine di uniformare l'attività degli Uffici, e consolidare una prassi comune, si forniscono le istruzioni da osservare ove il contribuente, a seguito della notifica dell'invito a pagamento del contributo unificato, presenti una istanza di autotutela.

In allegato, è altresì unito il nuovo modello dell'invito a pagamento che dovrà essere ora utilizzato.

1. Tutela del contribuente a seguito dell'invito al pagamento.

L'invito al pagamento del contributo unificato integra, a tutti gli effetti, gli estremi di un vero e proprio avviso di accertamento, in quanto enuncia una puntuale e non condizionata pretesa tributaria (Cass. sent. n. 16188/2014; Cass. sent. n. 4818/2015; Cass. sent. n. 26510/2016).

Pertanto, esso è impugnabile dinanzi alle Corti di giustizia tributaria di primo grado ai sensi dell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992.

Lo strumento di protezione del contribuente, infatti, risiede nella tutela dinanzi agli organi giurisdizionali, mediante la notifica del ricorso, tramite PEC, all'Ente impositore, nel termine di 60 giorni dalla ricezione dell'invito al pagamento, e successivo deposito presso la Corte di giustizia tributaria di primo grado competente per territorio attraverso il Sistema informativo della Giustizia Tributaria (art. 16-bis, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992), secondo le

modalità contenute nel processo tributario telematico (PTT) dettate dal D.M. 23 dicembre 2013, n. 163 e dai successivi decreti attuativi.

A seguito della notifica dell'invito di pagamento del contributo unificato, il contribuente ha la facoltà di presentare istanza di riesame, con la quale può chiedere all'Amministrazione, quale Ente impositore, di annullare o modificare l'atto di accertamento notificatogli.

La presentazione dell'istanza di riesame costituisce un modo per l'attivazione di una particolare forma di autotutela amministrativa, l'autotutela tributaria, vale a dire la sollecitazione all'esercizio del potere di riesame, previsto dall'art. 2 quater del D.L. n. 564/94 (convertito con legge 30/10/1994 n. 656) e dal D.M. 11/2/1997 n. 37, che si richiama per la natura tributaria dell'invito al pagamento.

L'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994, convertito in legge 30/11/1994 n. 656, dispone, infatti, che *"1. Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione"*.

Il D.M. 11/2/1997 n. 37 disciplina la procedura per l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 181/2017, richiamando la giurisprudenza della Corte di Cassazione, ha evidenziato che l'autotutela tributaria, che non si discosta dall'autotutela prevista nel diritto amministrativo generale, è un potere rimesso alla valutazione ampiamente discrezionale dell'Amministrazione finanziaria e non è uno strumento di protezione del contribuente, per cui il privato può sollecitarne l'esercizio, segnalando, attraverso la presentazione di deduzioni, l'illegittimità di atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso.

Ne consegue che non sussiste un dovere dell'Amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, vale a dire sulla eventuale presentazione di deduzioni.

Gli Uffici della Giustizia Amministrativa, pertanto, in caso di presentazione delle deduzioni all'invito al pagamento del contributo unificato, nel riesaminare l'atto alla luce delle motivazioni addotte dal contribuente, sono tenuti a valutare la sussistenza dei presupposti per l'annullamento, ed, eventualmente, per l'adozione di un nuovo invito al pagamento, ma ciò non determina alcun obbligo di risposta.

Gli Uffici, peraltro, possono anche procedere d'ufficio, senza necessità di istanza di parte, all'annullamento o alla rinuncia, in tutto o in parte, all'imposizione in caso di autoaccertamento, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, laddove sussista l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione (art. 2 D.M. 11/2/1997 n. 37).

Di talché, se l'Ufficio accerta la sussistenza dei presupposti per procedere all'autotutela, provvederà in tal senso dandone comunicazione al contribuente e all'organo giurisdizionale presso cui pende l'eventuale contenzioso.

Viceversa, ove tali presupposti non sussistono, non ha alcun obbligo di comunicazione.

La presentazione dell'istanza di riesame, in definitiva, non obbliga all'adozione di un provvedimento espresso e non è idonea a sospendere il decorso del termine per la proposizione del ricorso, che decorre dalla notifica dell'invito al pagamento.

Viceversa, ove gli uffici ritengano, al termine della relativa istruttoria, di non annullare, ma di modificare o sostituire l'atto impositivo, trattandosi di un nuovo atto, lo stesso è autonomamente impugnabile per vizi propri, per cui dovrà essere comunicato al contribuente il nuovo termine per l'eventuale esercizio della tutela giurisdizionale.

2. Tutela del contribuente sulle sanzioni irrogate con l'invito al pagamento.

L'invito al pagamento del contributo unificato emesso dalla Giustizia Amministrativa, costituisce anche atto di irrogazione delle sanzioni.

Esso, infatti, reca, oltre all'indicazione del dovuto a titolo di contributo unificato, la chiara specificazione delle conseguenze che un eventuale inadempimento o ritardo nell'adempimento comporta sotto il profilo sanzionatorio, specificando, sulla base dell'art. 71 del D.P.R. n. 131/1986, le modalità dell'applicazione delle stesse sulla base dell'omissione del pagamento o in misura graduale in funzione del ritardo nell'adempimento.

La procedura seguita per l'irrogazione della sanzione è quella della contestazione immediata, di cui all'art. 17 del D.lgs. n. 472/97, in base al quale:

“1. In deroga alle previsioni dell'articolo 16, 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”.

Questa procedura di irrogazione immediata consente di derogare all'ordinaria procedura di irrogazione della sanzione prevista dall'art. 16 del D.lgs. n. 472/1997, in base al quale l'irrogazione delle sanzioni avviene con un atto successivo e separato rispetto alla notifica dell'atto di accertamento.

Solo per la procedura ordinaria di cui all'art. 16 del citato D.lgs. 472 è prevista la presentazione di deduzioni difensive avverso il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, mentre il successivo articolo 17, che regola in maniera specifica il procedimento di irrogazione immediata delle sanzioni, esclude la necessità della previa contestazione e del conseguente contraddittorio anticipato (cfr. Cassazione, Sezione V, sentenza n. 15581 del 22/7/2020, Cassazione, Sesta Sezione Civile Tributaria, ordinanza n. 21027 dell'1/7/2022).

Ne consegue che la tutela del contribuente nel caso di specie risiede nella possibilità di ricorrere in sede giurisdizionale avverso l'invito al pagamento che, oltre ad accertare il tributo dovuto, ha anche natura, in caso di inadempimento, di atto di irrogazione delle sanzioni.

○○○○○○

La presente circolare dovrà essere diffusa mediante pubblicazione sul sito internet istituzionale.

Sey's De Felice