

CTP Chieti, Sez. IV Ordinanza n. 454 dell' 1 luglio 2016 (ud 5 aprile 2016)

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI CHIETI
QUARTA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:
MARSELLA CIRO - Presidente
GIALLORETO GIUSEPPE - Relatore
PASTORELLI ELISA - Giudice
ha emesso la seguente

ORDINANZA

- sul ricorso n. 572/2015
depositato il 01/07/2015
(...)
proposto dal ricorrente:
(...)
difeso da:
(...)
altre parti coinvolte:
(...)

Svolgimento del processo

1.- Oggetto del ricorso.

C (...) - esercente l'attività di medico psichiatra dal 1989 (sia come lavoratore dipendente della ASL sia come professionista autonomo) - ha proposto ricorso avverso il silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di autotutela da egli presentata in data 14.02.2013, avente ad oggetto il riesame degli avvisi di accertamento in epigrafe indicati - emessi dall'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Chieti, notificatigli il 31 luglio 2012 e non impugnati in sede giudiziale -, con cui, in relazione agli anni di imposta 2008 e 2009, sono stati rettificati in aumento i redditi professionali da lui dichiarati e gli stessi sono stati rideterminati nelle relative misure di Euro 181.351.00 (rispetto a quello dichiarato di Euro 54.664,00) e di Euro 166.366.00 (rispetto a quello dichiarato di Euro 66.865.00), oltretutto "avverso tutti gli atti presupposti e preordinati nonché conseguenti, compresi quelli di iscrizione a ruolo e di esecuzione oltre che di riscossione".

Parte attorea ha dedotto che l'istanza di autotutela è giustificata dal fatto che le incongruenze reddituali accertate dall'Amministrazione Finanziaria erano dovute a movimentazioni finanziarie di natura personale e familiare (cospicui versamenti della madre sul suo conto corrente), non aventi - come tali - alcuna attinenza con l'attività professionale.

Parte ricorrente ha concluso nei sensi indicati in epigrafe.

2. - Motivi del ricorso.

Il gravame è stato affidato ai seguenti motivi nel presente atto, con l'indicazione dei sotto-paragrafi (2.1., 2.2. e 2.3.) appresso specificati, si intenderanno richiamati i relativi motivi di seguito indicati - con cui si contesta la legittimità del diniego di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria sull'istanza proposta dal ricorrente -:

2.1. - seppur l'istituto dell'autotutela - concretantesi nella potestà della p.a. di procedere all'annullamento, alla revoca totale o parziale, alla rettifica ovvero alla riforma di un provvedimento illegittimo precedentemente adottato, disciplinata dall'art. 2-quater della L. n. 656 del 1994 - di conversione del D.L. n. 564 del 1994 - e dal relativo regolamento di esecuzione di cui al D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 - non ricomprenda la figura del silenzio-rifiuto, la giurisprudenza in tema ha statuito che le controversie relative agli atti di esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria sono devolute alla cognizione del Giudice Tributario, e quindi delle Commissioni Tributarie, le quali possono pronunciarsi solo - per ragioni di rilevante interesse generale - sulla legittimità del rifiuto espresso o del silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza volta a sollecitarlo, ma non sulla infondatezza della pretesa tributaria;

2.2.- nel caso di specie sussistono le ragioni di rilevante interesse generale che possono giustificare il ricorso giurisdizionale contro il diniego di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria; il contribuente, infatti, di fronte all'esercizio del potere impositivo gode sia del diritto soggettivo ad una tassazione adeguata alla sua capacità contributiva, sia di un interesse legittimo al corretto esercizio dei poteri dell'Amministrazione Finanziaria, nel rispetto del principio di legalità; pertanto, poiché nella vicenda in esame sono diventati definitivi i provvedimenti impositivi, non potendo più adirsi gli organi della giustizia tributaria, il contribuente, illegittimamente danneggiato dal comportamento dell'Amministrazione Finanziaria. ha potuto tutelarsi soltanto ricorrendo all'istanza di autotutela.

Ne consegue che l'Amministrazione Finanziaria è obbligata ad esercitare il potere di autotutela in caso di espressa richiesta del privato, in quanto quest'ultimo è titolare dell'interesse legittimo al corretto esercizio dei poteri impositivi che risulterebbe violato in caso di un'imposizione fiscale iniqua e scorretta.

Avanzata la richiesta di autotutela da parte del privato - come nel caso di specie - innanzi allo stesso ufficio che ha adottato il provvedimento di primo grado, l'Amministrazione Finanziaria deve riesaminare i propri atti (sotto il profilo della legittimità formale), deve verificare le eventuali illegittimità e, nel caso in cui venissero rilevati dei vizi, ha l'obbligo di provvedere alla loro rimozione ed eventualmente alla sostituzione con un altro atto corretto ed adeguato alla capacità contributiva del privato, ex art. 2 L. n. 241 del 1990.

Nel caso di specie, poiché l'Amministrazione Finanziaria è rimasta inerte, nonostante il decorso del termine di 30 giorni dal ricevimento della domanda dell'interessato, si è venuto a formare il cosiddetto silenzio-rifiuto.

Sicché, il contribuente, essendo sempre titolare dell'interesse legittimo al corretto esercizio del potere della p.a., ha proposto ricorso in sede giurisdizionale nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria affinché venga accertato l'obbligo di provvedere della stessa e, in caso di risposta positiva, la medesima Amministrazione venga condannata a riesaminare il provvedimento di primo grado ed a pronunciarsi con atto di conferma o di annullamento (totale o parziale).

Da ultimo, per quanto riguarda i termini d'impugnativa del silenzio, deve aderirsi all'orientamento giurisprudenziale secondo il quale il privato può adire l'organo giurisdizionale fino a quando persista l'inadempimento della p.a., poiché quest'ultima mantiene il potere-dovere di pronunciarsi;

2.3. - il potere di autotutela dell'ente impositore si prospetta quale attività vincolata dalla legge; l'interesse al prelievo dei tributi in ragione dell'effettiva ricchezza prodotta dal contribuente, nel rispetto delle regole tecnico-procedimentali imposte dal legislatore, costituisce il vincolo legale per l'esercizio sia dell'attività impositiva sia dell'attività di riesame. Quindi, il potere di autotutela tributaria non è attività discrezionale, poiché, una volta accertato il vizio di legittimità, l'Amministrazione Finanziaria è obbligata al ritiro dell'atto adottato.

Sicché il contribuente è doppiamente tutelato: ha un ruolo d'impulso e di collaborazione nel procedimento di riesame e gli è consentito adire gli organi di giurisdizione tributaria avverso il silenzio dell'Amministrazione Finanziaria che ometta di pronunciarsi con un provvedimento di riesame sulla domanda del contribuente.

Nel caso di specie il contribuente ha richiesto legittimamente l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione Finanziaria, sussistendo un interesse generale anche il potere impositivo della medesima Amministrazione sia esercitato con una determinazione correlata alla capacità contributiva dell'istante; il che non è accaduto nella vicenda in esame tenuto conto che i prelevamenti dei professionisti non possono generare, né direttamente né indirettamente, redditi derivanti dall'attività professionale.

Parte ricorrente ha concluso come indicato in epigrafe.

3. - Costituzione e difesa della parte resistente: Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate, costituitasi in giudizio, ha contestato - con argomentazioni articolate e diffuse - la fondatezza del gravame; in particolare, la resistente ha evidenziato che la sua costituzione in giudizio non può essere considerata tardiva in quanto fa seguito alla anticipata costituzione del contribuente, avvenuta in pendenza del procedimento di mediazione ai sensi dell'art. 17-bis, commi 2 e 9, del D.Lgs. n. 546 del 1992; la convenuta ha ribadito la regolarità della notifica degli avvisi di accertamento avvenuta in data 31.07.2012, che, peraltro, non è stata contestata dall'attore.

Nel merito, la resistente ha eccepito l'inammissibilità del ricorso per mancanza di un atto impugnabile in quanto il diniego di autotutela può essere oggetto di tutela giurisdizionale solo in caso di provvedimento esplicito e limitatamente a profili

d'illegittimità del rifiuto, non essendo sindacabile la fondatezza della pretesa tributaria ormai cristallizzata in inoppugnabili atti impositivi; mentre, nel caso de quo il reale oggetto dell'impugnativa del contribuente è costituito dalla contestazione dei presupposti della medesima pretesa erariale: d'altronde, tale conclusione è necessitata sia della natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela sia del principio di certezza dei rapporti giuridici che non consente di rimettere in discussione la ragione creditoria fiscale divenuta definitiva per mancata proposizione del gravame giurisdizionale.

Parte resistente ha pertanto concluso nei sensi indicati in epigrafe.

4.- Costituzione e difesa della parte resistente: Equitalia Centro Spa.

L'Equitalia Centro Spa, costituitasi in giudizio, ha contestato - con argomentazioni articolate e diffuse - la fondatezza del gravame, eccependo - in via pregiudiziale - l'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in quanto proposto il 19.06.2015 e, pertanto, in violazione del termine perentorio di 60 giorni decorrenti dalla notifica delle intimazioni di pagamento intervenuta in data 30.12.2014; in aggiunta, la medesima convenuta ha evidenziato la legittimità della procedura di riscossione attivata sia sotto l'aspetto formale, in quanto gli avvisi di accertamento che hanno preceduto le intimazioni di pagamento sono stati ritualmente notificati, sia sotto l'aspetto sostanziale.

La resistente ha pertanto concluso nei sensi indicati in epigrafe.

5. - Fase processuale.

All'udienza odierna, la causa è stata posta in deliberazione.

Motivi della decisione

In limine, deve rilevarsi la potestà giurisdizionale del Giudice Tributario in ordine alla controversia in esame sulla scorta del consolidato orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte, secondo cui: "Appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie nelle quali si impugni il rifiuto espresso o tacito dell'amministrazione a procedere ad autotutela, alla luce dell'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448, in forza del quale la giurisdizione tributaria è divenuta, nell'ambito suo proprio, una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si faccia questione di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari, dal cui ambito restano così escluse solo le controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario, ma viene impugnato un atto di carattere generale (art. 7, comma 5, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), o si chiede il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo, della quale l'amministrazione riconosce pacificamente la spettanza al contribuente. La novella del 2001, infatti, ha necessariamente comportato una modifica del disposto dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992. perché l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi si traduce nella possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario quando l'amministrazione manifesti,

anche attraverso il silenzio rigetto, la convinzione che il rapporto tributario debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (nell'affermare il principio, la S.C. ha avuto cura di precisare, riguardo al caso di specie, che questione altra e diversa da quella di giurisdizione, e di competenza, appunto del giudice tributario, è stabilire se il rifiuto di autotutela sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di questo, o per eventi sopravvenuti)".

Può pertanto passarsi all'esame delle varie questioni, secondo un ordinato criterio di priorità logico-giuridica.

Va, anzitutto, disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso proposta dalla convenuta Equitalia sull'assunto dell'omessa impugnativa delle intimazioni di pagamento.

Nel caso de quo non è controversa la corretta notificazione né degli avvisi di accertamento né dei successivi atti della sequenza procedimentale.

In effetti, nella fattispecie processuale in esame è stato sostanzialmente impugnato il silenzio-rifiuto sull'istanza di autotutela cfr. pag. 14 del libello: "il ricorrente.... omissis.... propone formale opposizione avverso il diniego tacito di procedere al l'annullamento ovvero alla rettifica in autotutela da parte dell'Ufficio procedente Agenzia delle Entrate.... omissis....."; pag. 15: "Si contesta la legittimità del rifiuto della Amministrazione sulla istanza per l'esercizio del potere di autotutela coltivata a domanda del contribuente, odierno ricorrente, pur nella sussistenza di ragioni di rilevante interesse generale che avrebbero giustificato l'esercizio di tale potere, in ragione dei seguenti rilievi..... omissis...." ed è soltanto dibattuto l'obbligo o meno dell'Agenzia delle Entrate di provvedere con determinazione espressa su tale istanza nonché, in caso affermativo, se è ammissibile la tutela giurisdizionale avverso l'ipotetico diniego esplicito; l'ulteriore questione, nel caso di risposta positiva a quest'ultimo quesito, è quella di individuare i limiti del sindacato giurisdizionale.

Non avrebbe potuto, il contribuente, rimettere in discussione la pretesa tributaria con l'impugnazione delle intimazioni di pagamento, essendo divenuti definitivi i presupposti avvisi di accertamento.

L'unico ipotetico rimedio - che all'odierno ricorrente avrebbe potuto, e potrebbe. portare un risultato utile - era quello dell'attivazione del procedimento di autotutela.

E parte attorea si è avvalsa, in concreto, di tale rimedio.

L'eccezione di cui trattasi si appalesa, pertanto, anche inconferente, oltreché infondata.

Può pertanto passarsi allo scrutinio del *meritum causae*.

La giurisprudenza di legittimità ha enunciato - in tema di autotutela concernente atti impositivi definitivi siccome non impugnati in sede giurisdizionale - il seguente principio di diritto: "Il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo. non può limitarsi ad eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione è 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 allegare eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (nell'enunciare il principio, la S.C. ha rigettato il ricorso, escludendo un obbligo di adozione del provvedimento in autotutela, a fronte di censure attinenti esclusivamente alla legittimità dell'atto impositivo ormai divenuto definitivo)".

Ciò conformemente ed in continuità con Cass., SS.UU., n. 7388/2007: "In tema di contenzioso tributario, e con riferimento all'impugnazione degli atti di rifiuto dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, 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 relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che, ai sensi dell'art. 2-quater del D.L. 20 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, e dell'art. 3 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, ne giustificano l'esercizio. Ove il rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione è tenuta ad adeguarsi alla relativa pronuncia, potendo altrimenti esperirsi il rimedio del ricorso per ottemperanza, il quale, peraltro, non attribuisce alle commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito".

La letteratura giuridica ha ampiamente trattato e dibattuto sull'impugnabilità del diniego di autotutela - in ipotesi di atto impositivo definitivo per omessa impugnazione in sede giudiziale - e, in caso all'affermativo, sui limiti del sindacato giurisdizionale.

E' necessario, al riguardo, tracciare il quadro normativo di riferimento.

L'art. 2-quater, comma 1, del D.L. n. 564 del 1994, convertito dalla L. n. 656 del 1994, prevede espressamente che: "Con decreti del Ministero 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..... omissis....".

Tale articolo 2-quater è stato oggetto di intervento del legislatore con l'art. 11 del D.Lgs. n. 159 del 2015, con il quale sono stati aggiunti i commi 1-sexies. 1-septies e 1-octies .

Dette modi fiche sono entrate in vigore il 22 ottobre 2015.

La medesima norma attribuisce, pertanto, agli organi dell'Amministrazione finanziaria "l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche.... omissis.... in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati".

Con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, è stato emanato il Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi

dell'Amministrazione finanziaria, che all'art. 2, comma 1, dispone testualmente: "L'amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto e dell'imposizione, quali tra l'altro: a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione".

Il successivo comma 2 stabilisce che non si procede all'annullamento d'ufficio "per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria".

In sostanza, la medesima disposizione regolamentare, nel ribadire l'esercitabilità dell'autotutela anche "in caso di non impugnabilità", elenca alcune delle ipotesi, tipizzandole, di sussistenza della "illegittimità dell'atto o dell'imposizione".

Come accennatosi innanzi, si è posta la questione della doverosità ovvero, alternativamente, della discrezionalità dell'esercizio dell'autotutela nei casi di definitività dell'atto impositivo e quindi sull'impugnabilità o meno, in sede giurisdizionale, del silenzio rifiuto nel caso in cui l'Amministrazione Finanziaria non adotti un provvedimento espresso.

La giurisprudenza di legittimità ha ritenuto insussistente tale obbligo di pronuncia esplicita dell'A.F. ed inoppugnabile la medesima omissione di pronuncia, non potendosi configurare un silenzio-rifiuto tacito o implicito ricorribile in sede giurisdizionale.

Tale lacuna - o quanto meno limitazione - di tutela giurisdizionale si appalesa contrastante con i principi di rango costituzionale espressi dagli artt. 53, 23, 3, 24, 113 e 97 della Carta fondamentale.

1.- Rilevanza della questione di legittimità costituzionale nel presente giudizio.

Al riguardo, deve preliminarmente verificarsi la rilevanza della questione nel presente giudizio.

Tale questione è indubbiamente dirimente.

In effetti, nel caso di specie - come rilevato nei gravati avvisi di accertamento - il contribuente svolge l'attività di medico psichiatra dal 1989 sia come lavoratore dipendente della ASL sia come libero professionista.

I medesimi avvisi di accertamento sono scaturiti da presunzioni legali relative ex art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 concernenti l'esito delle indagini finanziarie che hanno avuto ad oggetto esclusivamente i prelevamenti ed i versamenti dai conti bancari, i quali - secondo l'assunto erariale - dovrebbero ritenersi "riconducibili all'attività professionale esercitata dal contribuente" e quindi rivelerebbero "compensi non dichiarati".

Indubbiamente, il quantum presuntivamente accertato sulla scorta dei prelevamenti è palesemente illegittimo e contra ius, per effetto della sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale con cui è stata dichiarata "l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602,.... omissis....., limitatamente alle parole "o compensi".

Ciò soprattutto considerandosi che il ricorrente è un medico psichiatra dipendente ASL - il quale, pertanto, svolge un'attività professionale autonoma limitata - e che tale figura professionale, secondo la comune esperienza, non deve servirsi di mezzi strumentali per l'esercizio della professione o quanto meno gli stessi sarebbero acquisibili con un trascurabile o modico costo.

Non è pertanto neppure ipotizzabile presumere che i prelievi bancari possano essere stati utilizzati per il sostenimento di costi da cui sarebbero potuti derivare compensi non dichiarati.

Un'ultima notazione è opportuna in ordine alla rilevanza della presente questione di legittimità costituzionale.

Prescindendosi dalla sua incidenza nella presente deliberazione, non sarebbe comunque efficacemente obiettabile che - sull'istanza di autotutela del contribuente - l'Amministrazione Finanziaria potrebbe limitarsi ad adottare un provvedimento meramente confermativo dell'atto impositivo, inibendo in tal modo la tutelabilità del diritto del medesimo contribuente e quindi privando di significatività il dubbio di costituzionalità.

In effetti, nei casi in cui "il rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria", "e tale fondatezza sia esclusa dal giudice", "l'Amministrazione è tenuta ad adeguarsi alla relativa pronuncia".

Peraltro, nella fattispecie in esame l'oggetto del sospetto di costituzionalità è limitato all'ammissibilità del silenzio rifiuto tacito o implicito - ovvero alla doverosa, da parte della p.a., adozione di un atto espresso - ed alla sua impugnabilità in sede giurisdizionale.

2. - Non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale.

2.1. - Normativa di riferimento concernente l'autotutela in ambito tributario.

Con l'art. 68, comma 1, del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, è stato introdotto l'istituto dell'autotutela in ambito tributario.

Tale disposizione è stata espressamente abrogata dall'art. 23, comma 1, let. mm), n. 7, del D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107.

Medio tempore, il legislatore - con l'art. 2-quater, comma 1, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 novembre 1994, n. 656 - ha riservato agli organi dell'Amministrazione Finanziaria - da individuarsi con decreti del Ministro delle Finanze - "l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabili, degli atti illegittimi o infondati".

Tale quadro normativo è stato attuato e si è definito con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, concernente il Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di

autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, che all'art. 2, comma 1, dispone testualmente; "L'amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in casti di autoaccertamento. senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in casti di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto e dell'imposizione; quali tra l'altro: a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione".

Il successivo comma 2 stabilisce che non si procede all'annullamento d'ufficio "per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria".

In sostanza, la medesima disposizione regolamentare, nel ribadire l'esercitabilità dell'autotutela anche "in caso di non impugnabilità". elenca alcune delle ipotesi, tipizzandole, di sussistenza della "illegittimità dell'atto o dell'imposizione".

2.2.- Il contrasto con gli articoli 53 e 23 della Costituzione, anche in relazione all'art. 3 della Costituzione - Lesione del principio della capacità contributiva e del principio di ragionevolezza.

Si appalesa sussistente la violazione dei principi indicati in rubrica.

Come condivisibilmente osservato dalla dottrina, può ritenersi "acclarata l'appartenenza della capacità contributiva ad un livello assiologia) primario, quale valore costituzionale che è apprezzato come un principio fondamentale dell'ordinamento costituzionale".

Al riguardo, l'orientamento della Corte Costituzionale, "a partire dagli anni ottanta", è contrassegnata dal preminente rilievo della "funzione cruciale della capacità contributiva quale regola di riparto del carico tributario, presupposto fondamentale per misurare la correttezza della disciplina impositiva", pur essendo caratterizzata dalla coesistenza tra interesse fiscale e capacità contributiva e dalla conseguenziale necessità del bilanciamento tra tali due valori costituzionali.

Ed in tale operazione di bilanciamento è stato individuato, quale criterio adeguato di giudizio, il principio di ragionevolezza".

In questa ottica assume, inoltre, importanza fondamentale la L. n. 212 del 2000 (c.d. "Statuto del Contribuente"), che ha introdotto nell'ordinamento giuridico tributario i principi sistematici concernenti la buona fede, la correttezza e la cooperazione cui devono essere improntati i rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti.

Poste tali premesse, è indubbio che devono condividersi le opinioni dottrinate secondo cui non è concepibile un interesse egoistico del Fisco a conservare atti impositivi, ancorché divenuti definitivi, palesemente illegittimi al fine di trarne un

profitto sostanzialmente ingiustificato e del tutto svincolato dalla capacità contributiva del contribuente.

Né può essere avallata la tesi secondo cui l'annullamento o la revoca dell'atto impositivo illegittimo divenuto definito non sarebbero ammissibili; in effetti, come osservato dalla dottrina, una siffatta preclusione non è predicabile tenuto conto che tale definitività non può impedire il riesame del medesimo atto ed il suo eventuale ritiro, "giacché l'inoppugnabilità non determina certo la sanatoria o la convalida dell'atto illegittimo".

D'altronde, anche l'Amministrazione Finanziaria si è espressa nel senso della doverosità ed obbligatorietà dell'autotutela in presenza di atti impositivi palesemente illegittimi.

Alla luce delle considerazioni svoltesi, l'assoggettamento del contribuente, privo di mezzi di tutela, ad una ingiusta ed illegittima imposizione - ancorché conseguente ad atti definitivi siccome non impugnati - si traduce in un evidente vulnus dei suindicati principi costituzionali di cui agli artt. 53, 23 e 3 della Carta fondamentale.

2.3. - Il contrasto con gli articoli 24 e 113 della Costituzione - Lesione del diritto di azione in giudizio e del principio della tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi.

Si profila anche la violazione dei principi indicati in rubrica.

Tale violazione si correla, peraltro, a quella dei principi (di cui agli artt. 53, 23 e 3 Cost.) enunciati nel paragrafo sub 2.2. che precede.

Come già evidenziatosi innanzi, la Suprema Corte di Cassazione ha ritenuto insussistente l'obbligo di pronuncia esplicita dell'A.F. sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente, ed inoppugnabile la medesima omissione di pronuncia. non potendosi configurare un silenzio-rifiuto tacito o implicito ricorribile in sede giurisdizionale.

E' pertanto assolutamente palese il vuoto di tutela giurisdizionale del contribuente sottoposto ad un'imposizione fiscale ingiustificata e lesiva della capacità contributiva del medesimo.

Non possono pertanto non ritenersi vulnerati gli artt. 24 e 113 della Costituzione.

In effetti, nei casi come quello in esame non viene assicurata la garanzia costituzionale del diritto di agire in sede giurisdizionale a tutela dei diritti e degli interessi legittimi dei contribuenti, nonostante la succitata norma di cui all'art. 2quater, comma 1, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, attribuisca sostanzialmente al contribuente una posizione giuridica soggettiva avente consistenza di diritto soggettivo o quanto meno di interesse legittimo.

3,- Il contrasto con l'art. 97 della Costituzione - Lesione dei principi di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione.

Anche tali principi risultano violati.

In effetti, l'interesse pubblico "alla corretta applicazione della legge e della giusta imposta" costituisce un corollario anche dei principi di imparzialità e di buon

andamento della pubblica amministrazione, che sostanziano "il vero fondamento dei poteri di autoannullamento dell'amministrazione finanziaria, specie su atti divenuti definitivi per mancata impugnazione".

Al riguardo, si è rilevato che l'azione amministrativa tributaria è improntata ad applicare i principi di imparzialità e di buon andamento contenuti nell'art. 97 della Costituzione.

Deve inoltre osservarsi che tali principi hanno indubbiamente ispirato il legislatore nell'emanazione dello Statuto del Contribuente.

Ciò postosi, non appare conforme ai medesimi principi un quadro normativo che consenta all'Amministrazione Finanziaria di rimanere inerte sull'istanza sollecitatoria dell'esercizio dell'autotutela proposta da contribuente al fine di affrancarsi da un'imposizione fiscale - benché fondata su atti divenuti definitivi siccome non impugnati - palesemente illegittima ed ingiusta, nonché lesiva del principio di capacità contributiva.

4.- Insussistenza della preclusione eventualmente derivante dai rapporti c.d. esauriti conseguenti alla definitività degli avvisi di accertamento in relazione alla declaratoria di illegittimità costituzionale pronunciata con la suddetta sentenza n. 228/2014.

E' del tutto irrilevante che gli avvisi di accertamento impugnati in questa sede siano divenuti definitivi prima della declaratoria di illegittimità costituzionale indicata in rubrica ed alla quale si è fatto riferimento innanzi.

Ciò in quanto è di assoluta evidenza che l'esercizio dell'autotutela tributaria concerne, e può ovviamente avere ad oggetto, anche un atto impositivo inoppugnabile per non essere stato gravato in sede giurisdizionale - palesemente illegittimo.

Anzi, per contro, la dottrina ha rilevato che è da tenersi in debita considerazione. ai fini dell'autotutela tributaria, la "declaratoria di illegittimità costituzionale di norme in applicazione delle quali siano state rimosse somme a titolo d'imposta".

5. - Individuazione ed indicazione delle norme sospettate di illegittimità costituzionale.

Nel suindicato paragrafo sub 2.1. si è delineato il quadro normativo di riferimento concernente l'autotutela tributaria.

Attualmente, la norma che regola tale istituto, nell'ambito del diritto sostanziale ed in quello procedimentale amministrativo, è il pluricitato art. 2-quater, comma 1. del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 novembre 1994, n. 656.

In ambito processuale tributario, l'art. 19, rubricato "Atti impugnabili e oggetto del giudizio", del D.Lgs. n. 546 del 1992 individua gli atti impugnabili.

In proposito, con riferimento alle fattispecie di rifiuto tacito, è prevista l'impugnabilità di quello formatosi sull'istanza di "restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti": let. g) del comma 1; la successiva let. h) contempla "il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di

domande di definizione agevolata di rapporti tributari"; e quella seguente, let. i), stabilisce l'impugnabilità di "ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie".

Con norma di chiusura, il comma 3 dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992 citato sancisce che gli "atti diversi da quelli indicati non sono autonomamente impugnabili",

Il suddetto art. 2-quater D.L. 30 settembre 1994, n. 564 non prevede l'impugnabilità del silenzio tacito o implicito sull'istanza di autotutela.

E' ben vero che l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità si è consolidato nel senso dell'impugnabilità di ogni atto tributario che, pur non essendo espressamente ricompreso tra quelli indicati nel suindicato art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, contenga una pretesa tributaria o una qualunque manifestazione della stessa, ma è indubitabile che nella fattispecie in esame non si tratta di un provvedimento con cui viene azionata una pretesa tributaria e neppure di una determinazione esplicita incidente su un rapporto d'imposta,

Deve conseguentemente dubitarsi della legittimità costituzionale:

- dell'art. 2-quater, comma 1, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità - da parte di questi - del silenzio tacito su tale istanza;

- dell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione Finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Chieti, Sezione Quarta, non definitivamente pronunciando sul ricorso di cui in epigrafe, così provvede:

Visti gli artt. 1 della L.Cost. 9 febbraio 1948, n. 1, 23 e segg. della L. 11 marzo 1953, n. 87;

Dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2-quater rubricato "Autotutela", comma 1, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, per contrasto con gli articoli 53, 23, 3, 24, 113 e 97 della Costituzione, nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità - da parte di questi - del silenzio tacito su tale istanza;

Dichiara, altresì, rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 19 rubricato "Atti impugnabili e oggetto del ricorso", comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per contrasto con gli articoli 24, 113, 53, 23 e 3 della Costituzione, nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione Finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo;

Dispone la sospensione del presente giudizio e la immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale;

Ordina che la presente ordinanza sia notificata, a cura della Segreteria, alle parti in causa ed al Presidente del Consiglio dei Ministri, nonché comunicata ai Presidenti della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

Così deciso in Chieti, nella Camera di Consiglio del 5 aprile 2016.