Documento firmato digitalmente
Il Relatore
ALESSANDRO FEGGI

Il Presidente
CARLA FAZZINI

Sentenza n. 151/2025
Depositata il 08/04/2025
Il Segretario
ANTONELLA MANISI

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di RIMINI Sezione 1, riunita in udienza il 03/03/2025 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:
**FAZZINI CARLA**, Presidente
**FEGGI ALESSANDRO**, Relatore
**ARDIGO' LUCIO**, Giudice

in data 03/03/2025 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 306/2024 depositato il 09/11/2024

**proposto da**

Aler 9 Srls Unipersonale - 04372730400

**Difeso da**
Fabrizio Signorini - SGNFRZ74L18H294V

**Rappresentato da** Alessandro Rossi Amministratore Unico - RSSLSN83M22C357W

**ed elettivamente domiciliato presso** fabrizio.signorini@ordineavvocatirimini.it

**contro**

Comune di Rimini - Via Ducale 7 47921 Rimini RN

**Difeso da**
Ivana Manduchi - MNDVNI61T55H294J

**ed elettivamente domiciliato presso** ufficio.tributi@pec.comune.rimini.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- DINIEGO AUTOTUT n. 14 TASSA DI SOGGIO 2023

**a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 39/2025 depositato il 06/03/2025**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente**: si riporta agli atti, chiedendo disporsi l'ordine di esibizione ex art. 210 c.p.c. sulla prova delle presenze imponibili calcolate ai fini dell'accertamento dell'imposta di soggiorno riservando, all'esito della verifica dei dati eventualmente prodotti, sin da ora motivi aggiunti. In ogni caso, insiste nell'accoglimento del ricorso.
**Resistente:** si riporta agli atti, ribadendo l'inammissibilità del ricorso, e insiste nel rigetto.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società Aler 9 s.r.l.s. Unipersonale, quale gestore del Residence Turistico Alberghiero "Villa Margherita", ubicato in Rimini, proponeva ricorso ai sensi dell'art.19, comma 1, lett. g –bis, del D.Lgs n. 546/92, come modificato dal D.Lgs n. 220/2023, contro rifiuto espresso/tacito dell'istanza di autotutela notificata in data 12.6.2024 ex art. 10- quater della legge n. 212/2000 per far accertare l'eccesso di potere e le violazioni di legge commesse dal Comune di Rimini resistente con la seguente motivazione: "…*stante l'evidente errore logico o di calcolo, nonché l'errore nel presupposto dell'imposta, il travisamento dei fatti e dei documenti prodotti, alla luce della documentazione probatoria allegata dal ricorrente e inviata non oltre i termini di decadenza e di conseguenza dichiarare la nullità, annullabilità, invalidità, inefficacia ed illegittimità dell'Avviso di Accertamento esecutivo n.14 del 23.02.2024 emesso dal Comune di Rimini, stante il cattivo uso del potere amministrativo da parte dello stesso e la deviazione del potere da quei principi generali stabiliti dal legislatore, come la correttezza, la buona fede o la diligenza, configurabili quando l'adozione dell'atto il- legittimo è avvenuta in violazione delle regole proprie dell'azione amministrativa, quali desumibili sia dai principi costituzionali d'imparzialità e buon andamento, sia dalle norme di legge ordinaria in materia di celerità, efficienza, efficacia e trasparenza, sia dai principi generali dell'ordinamento, quanto a ragionevolezza, proporzionalità ed adeguatezza".*
La ricorrente concludeva svolgendo la domanda: "*Accertare quanto sopra e dichiarare: L'invalidità, nonchè la nullità, l'illegittimità, l'annullabilità e l'inefficacia dell'Avviso di Accertamento esecutivo n.14 del 23.02.2024 emesso dal Comune di Rimini nei confronti della parte ricorrente….*"
Quanto ai fatti, esponeva che il Comune di Rimini notificava l'avviso di accertamento esecutivo sopra indicato per chiedere il parziale versamento della tassa di soggiorno per l'anno 2023 per la struttura ricettiva "Villa Margherita", gestita dalla società, per un importo di € 33.398,38, di cui 25.640,00 come imponibile e per il resto sanzioni ed accessori. In data 12.6.2024 notificava l'istanza di autotutela, evidenziando che l'ente impositore era incorso in un evidente errore materiale di calcolo delle presenze, contestate nella misura di 15.518 giorni. Si trattava, infatti, di un dato privo di attendibilità con conseguente difetto di motivazione, non essendo rinvenibile sia il criterio di calcolo, né l'interpretazione dei dati presuntivamente utilizzati. Tale calcolo era altresì inverosimile in considerazione della caratteristiche della struttura e della capienza degli appartamenti.
Nelle more dell'emanando potere di autocorrezione, in data 27.6.2024 il Comune notificava la richiesta di regolarizzazione dell'istanza di autotutela, perché carente della quantificazione annua delle presenze non imponibili, nonché dei subtotali distinti per tipologia di esenzione. In seguito all'invio dei dati richiesti, il Comune notificava in data 10.9.2024 il provvedimento di autotutela in rettifica dell'avviso di accertamento esecutivo n. 14 del 23.2.2024, allegando un bollettino di pagamento del nuovo importo pari ad € 24.403,52, senza tuttavia fornire –secondo la ricorrente - alcuna motivazione, né indicazione della diversa somma richiesta in precedenza.
La società poneva le seguenti principali motivazioni ed argomentazioni:
- richiamava la sentenza della Consulta n. 181/2017 in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di annullamento in autotutela, nonché giurisprudenza di legittimità, con particolare riferimento ai chiarimenti forniti dalla Corte di Cassazione con sent. n. 7318/2022. Svolgeva ampie argomentazioni riferite alla funzione dell'istituto dell'autotutela obbligatoria e concludeva che questa poteva riguardare anche atti divenuti definitivi "*come nel caso di specie (divenuto esecutivo in data 23.04.2024).." (*pag.6 ricorso);
- era pertanto importante interpretare le ragioni di rilevante interesse generale contenute nel ricorso, preso atto che l'art. 97 Cost. in combinazione con gli artt. 53 e 3 Cost. risultavano palesemente violati dal diniego di autotutela per mancato esame dei documenti allegati all'istanza;

- in tale ottica si chiedeva al Giudice una valutazione sull'esercizio del potere amministrativo in funzione della ragionevolezza e proporzionalità.
Si costituiva il Comune di Rimini per confermare la legittimità del proprio operato.
Evidenziava che nella fattispecie la società aveva dichiarato per l'anno 2023 n. 2698 presenze rispetto alle n. 15.518 comunicate dal Ministero dell'Interno per il medesimo periodo d'imposta. A fronte dell'avviso di accertamento n.14 notificato il 23.2.2024 – anno 2023 – la società in data 22.4.2024 presentava atto di reclamo/ricorso ai sensi degli artt. 17 e 17 bis del D.Lgs n. 546/92 – istituto peraltro abrogato e non più vigente per tutti i ricorsi notificati dopo il 3.1.2024 – senza tuttavia procedere al successivo deposito in Corte di Giustizia Tributaria, con conseguente decorso dei termini di impugnazione dell'avviso di accertamento.
In data 12.6.2024 la società presentava istanza di autotutela contro l'avviso di accertamento.
Spiegava che a fronte di una istanza di autotutela del tutto priva degli elementi utili per il ricalcolo dell'imposta, istanza peraltro poco chiara a livello motivazionale e carente di una specifica pretesa, invitava la ricorrente a fornire ulteriori elementi, al fine di poter rideterminare l'atto emesso in senso favorevole.
In data 22.8.2024 perveniva l'atto d'integrazione che, seppur ancora carente, induceva l'ente impositore a notificare alla società il provvedimento di autotutela in rettifica dell'avviso di accertamento esecutivo n. 14 del 23.2.2024, con rideterminazione dell'imposta dovuta da € 33.398,98 a € 24.403,52.
Tuttavia, nonostante la rettifica ottenuta, in data 9.11.2024, la società presentava l'attuale ricorso.
La difesa del Comune preliminarmente eccepiva l'inammissibilità ai sensi dell'art. 18, comma 4, del D.Lgs n. 546/92, in quanto erano assolutamente incerti l'indicazione dell'atto impugnato e l'oggetto della domanda. Controparte, infatti, non precisava se ricorreva contro il rifiuto espresso o il rifiuto tacito e lamentava vizi dell'accertamento n. 14/2024 che rappresentava l'atto autonomamente impugnabile e comunque non impugnato. Confermava che il provvedimento di autotutela del 12.6.2024 conteneva tutti i requisiti di legge per far comprendete le ragioni della pretesa impositiva. Anche il secondo motivo di ricorso che richiamava un "evidente errore logico o di calcolo, nonché errore nel presupposto dell'imposta", si collegava agli ipotetici vizi dell'accertamento n. 14/2024.
Sia la difesa del contribuente che il Comune depositavano memorie illustrative e integrative. Quest'ultimo, in particolare, evidenziava che i documenti prodotti da controparte con la nota di deposito non integravano le motivazioni già addotte, ma rappresentavano motivi aggiunti e come tali inammissibili ex art. 24 del D.lgs n. 546/92.
Il ricorso era trattato in pubblica udienza e in tale sede le Parti dopo la discussione si riportavano alle rispettive conclusioni in atti.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte osserva che il ricorso appare inammissibile, sia per violazione dell'art.21 del D.Lgs n. 546/92 per decorso dei termini con riferimento all'avviso di accertamento n. 14/2024, sia con riferimento al provvedimento di autotutela notificato il 10.9.2024 trattandosi di atto non impugnabile sulla base delle motivazioni espresse dal contribuente.

Preliminarmente, si conferma che i documenti prodotti con la nota di deposito rappresentano motivi aggiunti, non ammissibili e comunque irrilevanti ai fini della decisione. Come emerge, infatti, dalle conclusioni di cui al ricorso, e per esteso sopra riportate, la società mediante lo strumento dell'istanza di autotutela ha inteso, in realtà, impugnare l'avviso di accertamento n. 14 del 23.2.2024, già definitivo per decorso dei termini di legge, come peraltro riconosciuto a pag. 6 del ricorso.
Il Comune aveva già risposto all'istanza di autotutela del 12.6.2024 ex legge 2012/2000, art. 10 quater, istanza che aveva ad oggetto proprio l'avviso di accertamento, con la notifica in data 10.9.2024 di un provvedimento di autotutela espresso, più favorevole al contribuente rispetto alla pretesa attivata con l'avviso di accertamento.
L'oggetto del presente giudizio è pertanto solo formalmente il provvedimento di autotutela del 10.9.2024 di rettifica dell'accertamento esecutivo n.14/2024 che ha rideterminato l'imposta dovuta da iniziali € 33.398,98 ad € 24.403,52 (importo indicato anche quale valore della causa), ma sostanzialmente si chiede di decidere sull'invalidità dell'avviso di accertamento originario. Il Comune sulla base delle informazioni ottenute dal

contribuente ha fornito dunque una risposta nel rispetto dei tempi e modi del procedimento di autotutela.
Secondo questa Corte il nuovo articolo 10-quater dello Statuto del contribuente disciplina i casi di autotutela obbligatoria, circoscritta a taluni casi tassativi di evidente e manifesta illegittimità dell'atto, fra i quali sono compresi, ad esempio, errori di persona, di calcolo o materiali. In tali casi, l'ente impositore è obbligato a esercitare l'autotutela, anche se manca l'istanza di parte, qualora penda il giudizio o, anche, in caso di atti definitivi. L'ente, comunque, non deve esercitare l'autotutela, nel caso in cui sussista una sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria o decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione. Il successivo articolo 10-quinquies, invece, dispone che l'autotutela facoltativa può essere esercitata dall'Ufficio in tutti gli altri casi di illegittimità dell'atto o di infondatezza dell'imposizione.
Si ritiene che il diverso regime oggi in vigore per l'esito dell'istanza di autotutela vada inteso, in caso di autotutela facoltativa, nel senso che il contribuente può impugnare il solo rifiuto di riesame da parte dell'Amministrazione, ma non il rigetto motivato dell'autotutela stessa, a pena di inammissibilità del ricorso.
Diversamente ragionando si violerebbe il principio di tassatività dei termini d'impugnazione, poiché verrebbe conferito al contribuente il potere di sindacare *sine die*, attraverso il ricorso contro il rigetto di autotutela, l'avviso di accertamento, anche eventualmente viziato, ma oramai definitivo.
La normativa pertanto pone limiti ben precisi alla possibilità di impugnare i provvedimenti di autotutela originati da un'istanza di Parte di riesame rispetto ad atti aventi ad oggetto una pretesa tributaria.
La Corte di Cassazione è costante nel confermare tali limiti, ritenendo sempre necessaria la presenza di un interesse generale, e come tale riconosciuto anche dall'ente impositore, con esclusione della possibilità di impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente che intenda, invece, far valere vizi dell'atto impositivo per tutelare, in realtà, un interesse proprio.
Posti i limiti del sindacato sulla valutazione della fondatezza dell'originaria pretesa tributaria, il contribuente potrà impugnare il diniego di autotutela dell'Ufficio soltanto per dedurre eventuali profili d'illegittimità dello stesso rifiuto (ad esempio, perché sottoscritto da soggetto non legittimato o perché fondato su motivi contraddittori), ma non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria in funzione di un interesse che è sostanzialmente proprio (Tra le altre, Cass. 27585/2019, 25659/2023, 33610/2023, n.28134/2023 e n. 28105/2023).
In particolare, con la recente ordinanza n. 2437/2024, la Corte di Cassazione ha riaffermato che Il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'amministrazione finanziaria, in relazione alle ragioni di rilevante interesse che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. In particolare, il sindacato del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto tributario divenuto definitivo è consentito, ma nei limiti dell'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente il quale contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo e pertanto, si deve escludere che la proposizione dell'istanza di autotutela possa esonerare il contribuente dalla proposizione del ricorso al giudice tributario per l'impugnazione dell'atto impositivo entro il termine perentorio dell'art.21, comma 1, del D.Lgs n. 546/92, ovvero che l'amministrazione finanziaria sia vincolata ad adottare il diniego di autotutela prima che l'atto impositivo divenga definitivo.
L'autotutela anche a fronte delle recenti modifiche legislative non rappresenta dunque uno strumento di protezione sostitutivo dei rimedi giurisdizionali di cui dispone il contribuente per contestare la legittimità della pretesa tributaria (con ampie argomentazioni in tal senso si richiama Cass. Sez. Un. n.30051/2024).
Le spese seguono alla soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

**P.Q.M.**

dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali che liquida in €. 1.000,00 oltre accessori di legge.