



Rivista di diritto amministrativo

Pubblicata in internet all'indirizzo www.amministrativamente.com

Diretta da

Gennaro Terracciano, Piero Bontadini, Stefano Toschei,
Mauro Orefice e Domenico Mutino

Direttore Responsabile

Marco Cardilli

Coordinamento

Valerio Sarcone

FASCICOLO N. 5-6/2014

estratto

Registrata nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009

ISSN 2036-7821

eurilink

Comitato scientifico

Bonfiglio Salvatore, Carloni Enrico, Castiello Francesco, Cittadino Caterina, D'Alessio Gianfranco, Di Pace Ruggiero, Gagliarducci Francesca, Gardini Gianluca, Gattamelata Stefano, Greco Maurizio, Laurini Giancarlo, Liccardo Gaetano, Mari Angelo, Marini Francesco, Mastrandrea Gerardo, Matera Pierluigi, Merloni Francesco, Nobile Riccardo, Palamara Luca, Palma Giuseppe, Panzironi Germana, Pasqua Simonetta, Patroni Griffi Filippo, Piazza Angelo, Pioggia Alessandra, Puliat Helene, Realfonzo Umberto, Schioppa Vincenzo, Sciascia Michel, Sestini Raffaello, Spagnoletti Leonardo, Staglianò Giuseppe, Storto Alfredo, Titomanlio Federico, Tomassetti Alessandro, Uricchio Antonio, Volpe Italo.

Comitato editoriale

Laura Albano, Sonia Albertosi, Federica Angeli, Daniela Bolognino, Caterina Bova, Silvia Carosini, Sergio Contessa, Marco Coviello, Ambrogio De Siano, Federico Dinelli, Francesca Romana Feleppa, Luigi Ferrara, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Concetta Giunta, Giuliano Gruner, Laura Lambertini, Laura Letizia, Roberto Marotti, Massimo Pellingra, Benedetto Ponti, Carlo Rizzo, Francesco Rota, Stenio Salzano, Ferruccio Sbarbaro, Francesco Soluri, Marco Tartaglione, Stefania Terracciano, Manuela Veronelli, Angelo Vitale, Virginio Vitullo.

L'Istituto dell'Autotutela in tema di Fisco

di Raffaele Mancuso

E' noto che la legge sul procedimento amministrativo (l. n. 241 del 1990, poi novellata dalla l. n. 15 del 2005 e dalla legge n. 80 del 2005) ha costituito una svolta, introducendo per la prima volta nel nostro ordinamento giuridico una disciplina generale, che ha recepito principi fondamentali già affermati dalla giurisprudenza, o presenti in alcune normative di settore, nell'ottica di una concezione dell'azione amministrativa non più mera espressione del potere amministrativo, ma risultante di un dialogo e di una collaborazione reciproca nel contemperamento di interesse pubblico e privato.

Difatti come in Massima Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta) si registra che:

- 1. L'adozione di provvedimenti da parte della medesima Autorità in base a differenti valutazioni di identiche situazioni**, sotto il profilo della legittimità o del merito, comporta, per evitare di incorrere nel vizio di contraddittorietà, l'obbligatorio esercizio del potere di autotutela della pubblica amministrazione (il cui esercizio è subordinato al rispetto di regole precise e, segnatamente, al rispetto del contraddittorio, all'adeguata istruttoria, alla ricorrenza di precise e concrete ragioni di pubblico interesse, non riconducibili a mere esigenze di ripristino della legalità, alla valutazione dell'affidamento dei destinatari del provvedimento, alla valutazione del tempo trascorso ed all'obbligo di motivazione).
- 2. Pertanto è illegittimo il provvedimento comunale che, senza revocare o annullare una precedente deliberazione, ha proceduto ad effettuare una attività interpretativa in merito alla retribuzione del lavoro svolto dai dipendenti, determinando una nuova entità del servizio svolto oltre il normale orario di lavoro e la relativa retribuzione in palese contrasto con quanto disposto con la precedente deliberazione.**

1. Nozione e presupposti.

L'istituto dell'autotutela o *jus poenitendi* (introdotto per la prima volta nel diritto tributario dal D.P.R. 27/03/1992 n. 287 ed ora disciplinato dalla legge n.656 del 30/11/1994 e dal D.M. n.37 del 11/02/1997) consiste nel potere dell'amministrazione finanziaria di annullare o revocare propri precedenti atti sulla base di una valutazione di opportunità che essa stessa è chiamata a compiere. Tale valutazione di opportunità, pur beneficiando di una certa dose di discrezionalità amministrativa, deve fondarsi sostanzialmente su due distinti presupposti:

- a) la presunta illegittimità e/o infondatezza dell'atto da annullare;
- b) l'esistenza di un interesse pubblico attuale alla eliminazione dell'atto.

a) Per quanto attiene alla valutazione della infondatezza e/o illegittimità dell'atto è doveroso precisare in prima istanza che gli atti sui quali gli uffici possono esercitare il potere di autotutela sono, in linea generale, quelli espressamente indicati dall'art. 19 comma 1, del D.Lgs 31/12/1992, n.546, cioè gli atti accertativi, quelli esecutivi, i dinieghi o i mancati rimborsi contro i quali sarebbe stato ammissibile il ricorso del contribuente alla commissione tributaria. Istituito una distinzione tra infondatezza ed illegittimità potremmo dire che l'atto si ritiene illegittimo nel caso di difetto di motivazione, omessa sottoscrizione, vizi della notifica; mentre si parla di infondatezza allorché l'errore cade sulla quantificazione dell'imponibile. Ad ogni modo, per quanto riguarda i singoli elementi da valutare al fine di stabilire l'illegittimità dell'atto, bisogna riferirsi a quanto espresso dall'art.2, comma 1 del DM 11/2/1997, n.37, che indica le seguenti possibili fattispecie di illegittimità:

- o *errore di persona;*

- o *evidente errore logico o di calcolo;*
- o *errore sul presupposto dell'imposta;*
- o *doppia imposizione;*
- o *mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;*
- o *manca di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;*
- o *sussistenza dei requisiti per fruire delle detrazioni, deduzioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;*
- o *errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione.*

b) La valutazione sull'esistenza di un interesse pubblico attuale alla eliminazione dell'atto è l'ambito nel quale si esplica l'esercizio della discrezionalità amministrativa della pubblica amministrazione. La valutazione che essa deve infatti compiere non deve mirare ad un generico ripristino della legalità, ma bensì rispondere sia ad un'esigenza di tutela dell'interesse pubblico sia all'interesse del cittadino contribuente di essere sottoposto ad una tassazione equa.

L'interesse pubblico può essere riferito sia a norme specifiche che a valutazioni, per così dire, di "politica amministrativa". Nello specifico, il provvedimento di autotutela può basarsi sul principio costituzionale del buon andamento della pubblica amministrazione stabilito dall'art. 97 Cost., ma anche venire incontro ad un'esigenza di riduzione della massa globale del contenzioso. Nel primo caso oltre ad un esercizio formalmente corretto dell'azione amministrativa, l'amministrazione finanziaria può fare caso al rispetto del principio di economicità; in base ad esso e a quanto richiamato dalla legge 30/11/1994 n.656 è stato scritto che "l'amministrazione inizia o abbandona l'attività amministrativa per fattori legati al rapporto costi/benefici superando il dogma della indisponibilità dell'obbligazione finanziaria". Si deve inoltre valutare la convenienza in termini di co-

sti e ricavi al proseguimento della lite, considerando anche le eventuali spese che l'erario dovrebbe pagare in base al principio di soccombenza.

Nel secondo caso, quando l'ufficio "è convinto della erroneità o infondatezza della pretesa fiscale", appare opportuno che esso "non insista in un infruttuoso contenzioso". Per la grande quantità di ricorsi che le segreterie delle commissioni tributarie devono gestire e in tutti quei casi in cui l'atto impositivo risulta privo di logica, infondato o illegittimo, lo strumento dell'autotutela risulta essere molto efficace.

Da ultimo, va ricordato il caso in cui, scaduti i termini per l'impugnazione, l'atto in questione si trovi al di fuori delle more del giudizio. In casi simili interviene una valutazione di opportunità secondo la quale, pur essendo ormai l'amministrazione finanziaria al riparo dal possibile insorgere del contenzioso, appare comunque ingiusto sottoporre il contribuente ad una tassazione illegittima o fondata su presupposti di fatto erronei.

2. Tipologie degli atti di autotutela.

Fatte le valutazioni di cui sopra e presa la decisione di ricorrere ad un provvedimento di autotutela, l'amministrazione finanziaria può percorrere diverse strade. Schematizzando potremmo infatti suddividere i provvedimenti di autotutela nelle seguenti categorie:

- o **Annullamento:** consiste nel ritiro con efficacia *ex tunc* dell'atto inficiato da un vizio di legittimità (violazione di legge, incompetenza, eccesso di potere).
- o **Revoca:** ritiro di un atto inopportuno o infondato per una diversa valutazione delle esigenze che sono alla base dell'emanazione dell'atto. La revoca ha efficacia *ex nunc* nel caso in cui l'atto da annullare sia di carattere generale o sfavorevole al contribuente; opera viceversa

con efficacia *ex-tunc* se l'atto è sfavorevole al contribuente.

o **Rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento¹**

Va sottolineato che l'annullamento può assumere la forma del cosiddetto "annullamento ai fini di sanatoria", che si ha quando un atto viziato viene annullato e riemesso in assenza del vizio che aveva precedentemente; questa strada è praticabile purché non siano trascorsi i termini di decadenza per la notifica degli atti impositivi.

3. Soggetti competenti.

L'annullamento degli atti emanati dalla pubblica amministrazione può avvenire sia d'ufficio che su istanza del contribuente. È importante altresì segnalare che la procedura di autotutela può essere attivata, ex art.13 comma 6, della Legge 212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente), anche dal *Garante del Contribuente* nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

Competente ad adottare il provvedimento di autotutela è lo stesso ufficio che ha emanato l'atto da annullare. L'annullamento gerarchico, ovverosia l'annullamento ad iniziativa della Direzione Regionale delle Entrate dalla quale l'ufficio dipende, è possibile solo in caso di grave inerzia dell'ufficio sott'ordinato. Va comunque segnalato che, ai fini dell'adozione del provvedimento, occorre, ai sensi dell'art.4 del D.M. 37/97, il parere preventivo della Direzione Regionale delle Entrate qualora l'importo dell'imposta, delle sanzioni e dei relativi acces-

¹ Il potere di rinuncia all'imposizione viene esercitato in considerazione di criteri di economicità relativi ed assoluti, definiti dal rapporto tra l'esiguità delle pretese tributarie ed i costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese stesse ovvero sulla base del criterio della probabilità della soccombenza e della conseguente condanna al rimborso delle spese di giudizio.

sori oggetto di annullamento superi la somma di 516.546,90 euro.

Nel caso in cui sia il contribuente a presentare istanza, quest'ultima non è soggetta a vincoli di forma, ma si rende sufficiente una semplice memoria scritta, redatta in carta libera, recante l'esposizione sintetica dei fatti e corredata di documentazione idonea a comprovare le tesi sostenute.

L'istanza va presentata all'Ufficio che ha emesso l'atto da annullare e nel caso in cui essa venga inoltrata ad un Ufficio incompetente, quest'ultimo è tenuto a comunicarla all'ufficio competente dandone notizia al contribuente.

È oggetto di discussione se l'istanza del contribuente comporti per l'ufficio un obbligo a pronunciarsi e se possano crearsi i presupposti per la formazione del silenzio rifiuto. A questo proposito va segnalata la presenza di un filone dottrinale secondo il quale, al di là del dato letterale della norma (art.2, comma 1, D.M. 37/97: "L'Amministrazione Finanziaria può procedere..."), mancherebbero i presupposti teorici per poter definire l'autotutela come un'attività espressione della discrezionalità amministrativa dell'Ufficio. Da un'interpretazione secondo le "Disposizioni sulla Legge in generale" oltre che da un'interpretazione logico-sistematica delle norme sull'autotutela nel diritto tributario nonché dalla considerazione della *ratio*² della norma, si giungerebbe viceversa ad un approdo diverso. L'autotutela consisterebbe pertanto in "un'attività amministrativa vincolata, posta in essere nell'esercizio di un potere che comporta un'attività preliminare di mero accertamento di presupposti di fatto"³, o in subordine un potere discrezionale che attribuisce al contribuente "un interesse legittimo a che l'amministrazione eserciti in modo ragionevole

e non arbitrario il proprio dovere di autotutela"⁴.

L'autotutela quale potere-dovere, oltre che nel possibile verificarsi di situazioni pratiche di disparità di trattamento tra casistiche pressoché analoghe, trova conforto anche e soprattutto in alcune sentenze in cui si sostiene che "è preciso obbligo dell'ufficio finanziario, nell'esercizio dei suoi poteri di autotutela, eliminare errori propri o del contribuente, quando esso stesso li rilevi o quando tali errori siano portati a sua conoscenza"⁵; o ancora che "l'ufficio, nell'esercizio del suo potere di autotutela è tenuto ad eliminare errori propri o del contribuente."⁶

Per concludere, va anche ricordata la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione, n.10328, del 3.10.1991⁷, secondo la quale rimane comunque esperibile l'azione di ingiustificato arricchimento contro l'amministrazione ex art. 2041 e 2042 c.c. e quella di responsabilità nei confronti della stessa amministrazione o del funzionario ex art. 28 Cost., che implicitamente disconoscerebbe la tesi dell'inapplicabilità dell'autotutela quando l'atto sia divenuto definitivo, in considerazione del fatto che, indipendentemente dalla definitività dell'atto, l'autotutela sia dovuta ove ne ricorrano i presupposti, quando cioè l'amministrazione abbia emanato atti non conformi alla legge.

4. Procedimento.

Per ciò che attiene al procedimento per l'adozione di un atto di autotutela, ne la Legge 564/94 ne il D.M. 37/97 dettano particolari disposizioni. Lo schema giuridico è pertanto lo stesso seguito per l'emanazione dell'atto da an-

² L'autotutela è infatti ispirata al principio di buon andamento della pubblica amministrazione ex art. 97 Cost. e al principio di economicità, entrambi fonte di doveri dell'amministrazione.

³ A. Meloncelli, *Diritto*, 1992, 584.

⁴ R. LUPI, *Atti*, in *Rassegna Tributaria*, 1994, p. 755.

⁵ Commissione Tributaria Centrale, VIII, 22.4.1988, n. 3639, in *CTC* 1988, I, p. 399.

⁶ Commissione Tributaria Centrale, VI, 6.2.1986, n. 1159, in *Bollettino Tributario* 1986, p. 1681.

⁷ In *Il Fisco* 1991, p. 6367.

nullare, cioè il provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto.

È importante sottolineare come i provvedimenti di autotutela possano essere adottati anche in pendenza di giudizio. Sull'argomento è intervenuta anche la circolare n.198/S del 5/8/1998, la quale nel dettare chiarimenti sull'applicazione delle disposizioni di cui al D.M. 37/97, ha specificato che ai fini dell'esercizio dell'autotutela non assume rilevanza:

- il decorso dei termini per presentare il ricorso
- se il ricorso è stato presentato, ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (es. inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità)
- la presenza di un giudizio pendente
- la mancata presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

Secondo la più attenta dottrina poi, il limite del giudicato andrebbe inteso in senso sostanziale. Cioè, al di là delle ragioni testé richiamate di respingimento del ricorso per motivi di ordine puramente formale, il provvedimento di autotutela potrebbe essere adottato anche in presenza del giudicato, qualora si basi però su motivi diversi da quelli sui quali si è pronunciata la Commissione giudicante.

In conclusione è opportuno ricordare l'articolo 27 della legge n.28/1999, recante "Disposizioni in materia tributaria, di funzionamento dell'amministrazione finanziaria e di revisione generale del catasto", che prevede la possibilità di disporre la sospensione degli effetti dell'atto ritenuto illegittimo o infondato. Nel caso in cui la sospensione venga riconosciuta in pendenza di giudizio, il sopravvenire della sentenza fa decadere gli effetti della sospensione medesima; qualora la sospensione sia invece disposta prima dell'instaurarsi del contenzioso, la notificazione di un nuovo atto da parte dell'amministrazione finanziaria fa cessare la sospensione precedentemente concessa.

5. Il diniego di autotutela è impugnabile innanzi al giudice tributario

Il diniego di autotutela del Fisco è impugnabile innanzi al giudice tributario. Lo hanno ribadito le Sezioni unite della Cassazione, con la sentenza 7388 del 27 marzo 2007. Permane dunque il contrasto sulla giurisdizione competente a decidere in caso di mancata adozione del provvedimento di riesame o di diniego dell'autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria. Anche se questa volta entrambi i giudici chiamati a decidere (Tar del Trentino Alto Adige e Commissione tributaria di Trento) hanno declinato la propria giurisdizione.

In effetti, il Consiglio di Stato (decisione 6269 del 9 novembre 2005), contrariamente a quanto deciso dal Tar, ha sostenuto che l'autotutela è attività tipica della pubblica amministrazione e il diniego espresso o tacito non è un provvedimento tributario. Quindi, dovrebbe essere impugnato innanzi al Tar. Peraltro, l'impugnativa dell'atto innanzi a questo giudice non porrebbe alcun conflitto con la giurisdizione tributaria.

Questi tesi, però, si poneva in contrasto con la precedente decisione delle Sezioni unite della Cassazione (sentenza 16776 del 10 agosto 2005), secondo cui la giurisdizione tributaria ha carattere generale e si estende anche alle impugnazioni proposte contro il rifiuto del Fisco di procedere ad autotutela. Per i giudici di piazza Cavour, la Commissione tributaria è competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario. Ad eccezione dei casi in cui venga impugnato un atto di carattere generale o si chieda il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo e di cui l'amministrazione abbia riconosciuto pacificamente la spettanza al contribuente.

Prima di queste pronunce, tuttavia, il giudice di legittimità ha sempre ritenuto che il provvedimento di autotutela, che ha natura discrezionale, non fosse impugnabile. Pertanto, al di là del giudice che è competente a giudicare, rimane sempre il dubbio che questo provvedimento

possa essere considerato un atto impugnabile. Anche perché potrebbe avere un'incidenza negativa sui termini di decadenza che le leggi tributarie, per dare certezza alle situazioni giuridiche, fissano per contestare gli atti o per presentare le istanze di rimborso. L'obbligo giuridico di provvedere anche quando sono decorsi i termini ordinari per il compimento di determinate attività, potrebbe avere l'effetto negativo di mettere in discussione, sine die, gli atti divenuti definitivi.

Bisogna ricordare che per l'esercizio del potere di autotutela non è richiesta alcuna istanza del contribuente, che ove presentata non dovrebbe obbligare l'amministrazione a provvedere, né dovrebbe costituire presupposto per la formazione del silenzio-rifiuto. Il potere non viene meno se la controversia è pendente innanzi al giudice tributario, né se è intervenuta una pronuncia dello stesso giudice, né se l'atto è divenuto definitivo per mancata impugnazione entro il termine di decadenza. Soltanto il giudicato sostanziale (vale a dire la sentenza non più impugnabile con i mezzi ordinari che non abbia pronunciato soltanto su questioni di rito) ne impedisce l'esercizio. E' attribuita all'organo competente anche la facoltà di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato, essendo questo potere ricompreso nel più ampio potere di autotutela. Mentre il presupposto per adottare un provvedimento di sospensione è il dubbio sulla legittimità dell'atto emanato, per il provvedimento di annullamento è richiesta la certezza.