

## **Il principio di autotutela nel diritto tributario.**

**Rita Pianese**

**Sommario: 1) Introduzione. – 2) Profili dell’istituto: presupposti e finalità. -3) Il potere di riesame: natura vincolata e condizione discrezionale.-4) Valore vincolante dell’istanza del contribuente e doverosità del procedimento di riesame.-5) Conclusioni.**

### **1. Introduzione.**

**La facoltà di provvedere autonomamente alla risoluzione di conflitti, in atto o potenziali, esistenti in capo ad altri soggetti dello stesso ordinamento, in relazione ai propri atti o a specifiche pretese, è una potestà tipica della Pubblica Amministrazione.**

**Tale capacità di “autodifesa” è riconosciuta, dall’ordinamento all’Amministrazione Pubblica, al fine di assicurare l’interesse collettivo, ed è spesso attuata tramite il riesame critico, la correzione o rimozione degli atti eventualmente riconosciuti come viziati sia sotto il profilo delle illegittimità, sia del merito.<sup>1</sup>**

**In linea di massima, non è mai stato posto in discussione che la stessa facoltà fosse riconosciuta, parimenti, all’amministrazione finanziaria, specie nell’esercizio della sua funzione impositiva.<sup>2</sup>**

---

<sup>1</sup> Nonostante l’attualità dell’argomento è necessario ricordare che le origini dell’istituto, in realtà, sono risalenti nel tempo. Si tratta di un istituto giuridico di portata generale attuabile anche nei settori in cui manchi una specifica disciplina normativa. Sull’applicabilità del principio di autotutela alla generalità di atti amministrativi: A.M. Sandulli, Manuale di diritto amministrativo, Napoli, 1989, e M.S. Giannini, Diritto Amministrativo, Vol. II, Milano, 1993, pag. 576, che qualifica l’annullamento d’ufficio come rimedio a “carattere generale”.

<sup>2</sup> Anche a giudizio della Suprema Corte già nei primi anni novanta: “l’assenza di un regolamento del potere dell’Amministrazione finanziaria di rinnovare i propri atti di accertamento di un tributo (...) non esclude la sussistenza di un più generale potere di ravvedimento”, così Cass., 20 Marzo 1991, n. 3003, in Il Fisco, 1991, 4237 e Cass., 21 Agosto 1993, n. 8854, in Riv. Dir. Trib., 1994, II, 104.

Nonostante la pacifica esistenza di un simile potere sono, tuttavia, sorti dubbi circa i limiti e le condizioni per l'esercizio del potere di riesame e di autocorrezione alla stessa riconosciuto.

Al di fuori delle espresse e laconiche previsioni normative, la difficoltà, risiede nel rintracciare il presupposto dell'autotutela come istituto di carattere e natura generale, soprattutto quando di suddetto potere si parla in riferimento all'Amministrazione finanziaria, poiché la stessa, nel caso in cui eserciti il potere di "autotutela", annullando il "carico fiscale", non sembra, prima facie, perseguire alcun interesse pubblico specifico, ma anzi, sembra rinunciare ad una considerevole posizione di vantaggio consistente nel poter esigere o trattenere la prestazione tributaria, sia pure illegittimamente richiesta.<sup>3</sup>

Nell'ottica della creazione di un rapporto maggiormente collaborativo e trasparente, anche ai fini di compensare l'inesistenza dei principi della partecipazione e del contraddittorio, contemplati nel processo amministrativo, ma non estesi ai procedimenti tributari, negli ultimi anni, si è assistito ad un processo di codificazione del principio di autotutela che si innesta in una nuova configurazione dei rapporti tra fisco e contribuente; in questa ottica, si riconosce a quest'ultimo il diritto a non essere lesa nella propria sfera patrimoniale, per effetto di provvedimenti illegittimi o infondati, che impongono il pagamento di somme non dovute o neghino il rimborso di somme indebitamente versate.

## 2. Profili dell'istituto: presupposti e finalità.

Le premesse poste nella breve introduzione saranno utili ad evidenziare i caratteri distintivi dell'autotutela in ambito tributario, così da mettere in luce analogie e differenze, sia strutturali sia funzionali, rispetto alla medesima figura presente nel diritto amministrativo.

Di autotutela dell'Amministrazione finanziaria si è spesso parlato nella scienza del diritto tributario, specie con rapporto a quella sua forma che si esterna in procedimenti di riesame di atti impositivi<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> P. ROSSI, Il riesame degli atti di accertamento, Milano, 2008 pagg. 20 e ss.

<sup>4</sup> Le prime riflessioni sull'istituto risalgono agli anni Cinquanta del secolo scorso: v. ROTONDI, Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e la solidarietà nella legge del registro, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1950, II, p. 23; AMADIO, Se possa l'Amministrazione notificare un nuovo avviso di accertamento di maggior valore dopo che il valore accertato precedentemente è divenuto definitivo per mancata opposizione, in Riv. leg. fisc., 1950, p. 1 ss.; PROVINI, Autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e revocabilità dell'avviso di accertamento, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1952, II, p. 225; CROXATTO, Condizioni che legittimano l'accertamento per sopravvenuti elementi nuovi, in Dir. prat. trib., 1962, II, p. 385 ss.; ARDIZZONE, Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta, in Riv. dir. fin., 1972, I, p. 280; TREMONTI, Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo, in Riv. dir. fin., 1971, p. 272.

Diversamente, dall'ambito amministrativo, in materia tributaria parte della dottrina ha dubitato, come già anticipato, che tale potere fosse riconosciuto in via generale all'Amministrazione finanziaria<sup>5</sup>, probabilmente perché mancava un riferimento normativo preciso che ne comprovasse l'esistenza e ne tratteggiasse i contorni.<sup>6</sup>

Tali dubbi sono alimentati funzionalmente al livello di autonomia raggiunta dal diritto tributario rispetto ad altre branche dell'ordinamento - specie da quella amministrativa - che ha portato quanto meno a dubitare della diretta applicabilità dell'autotutela nel sistema tributario, in totale assenza di norme che la prevedessero<sup>7</sup>.

Le ragioni della negazione dell'autotutela in suddetto settore erano svariate; le più accreditate erano, soprattutto, legate ad una certa ritrosia da parte degli uffici dell'Amministrazione, di annullare o revocare gli atti impositivi precedentemente emanati dalla stessa, poichè ciò avrebbe probabilmente significato "un'implicita ammissione di colpa dovuta al cattivo esercizio dell'azione amministrativa"<sup>8</sup>.

Vi era poi chi, invece, muovendo da altre considerazioni, negava il potere di autotutela ritenendo che già con l'emissione del primo avviso di accertamento l'ente impositore avesse

<sup>5</sup> Cfr. RUSSO, Manuale di diritto tributario, P.g., Milano, 2007, pag. 223.

<sup>6</sup> Va peraltro osservato che era presente in passato, nell'ordinamento fiscale, un istituto affine all'autotutela previsto dalla c.d. Legge del Registro (art. 34, R.D. n. 3269/1923), la quale attribuiva all'Amministrazione finanziaria la facoltà di moderare l'accertamento definitivo che risultasse manchevole o erroneo, e quindi di rinnovare l'atto impositivo viziato. In dottrina si fa addirittura riferimento, da parte di taluni, a normative ancora più risalenti in materia di autotutela, come gli artt. 79 e 80 del D.M. 7/4/1888, recanti istruzioni per la contabilità demaniale, tuttora in vigore per gli uffici che hanno il compito di amministrare denaro versato a titolo di imposte sugli affari. Tali disposizioni stabiliscono che i crediti erariali insussistenti devono essere annullati d'ufficio dall'Amministrazione, laddove il credito sia stato riconosciuto estinto ovvero indebitamente o erroneamente liquidato; l'atto di annullamento va peraltro notificato al contribuente, negli stessi modi degli atti d'imposizione. Cfr. PATRIZI-MARINI-PATRIZI, Accertamento con adesione, cit., pp. 191-192. Vi era inoltre una parte della giurisprudenza che rinveniva, in passato, il fondamento positivo dell'autotutela negli artt. 43, D.P.R. n. 600/1973 e 57, D.P.R. n. 633/1972, i quali tuttora prevedono forme di autotutela sfavorevoli al contribuente, con le quali l'Amministrazione può integrare o modificare in aumento un atto di accertamento precedentemente emesso, qualora sia venuta a conoscenza di elementi prima ignoti o inconoscibili. In tal modo il legislatore, secondo l'orientamento che si riporta, avrebbe attribuito il potere di agire in autotutela per ritirare l'atto impositivo, ma al solo scopo di emanarne un secondo di importo maggiore, in quanto derivante da una variazione in aumento dell'imponibile. In giurisprudenza cfr. Comm. trib. centr., XIX, 5 settembre 1985, n. 7475, in Boll. trib., 1985, p. 1764 ss.; Comm. trib. centr., VIII, 13 maggio 1988, n. 4183, in Boll. trib., 1989, n. 1, p. 7071.

Nella dottrina più risalente, per la tesi favorevole ad ammettere la possibilità dell'autotutela tributaria, in quanto prerogativa generale delle pubbliche amministrazioni finalizzata alla migliore cura dell'interesse pubblico, si v. VANNI, Organizzazione degli uffici finanziari, in Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano, diretto da Orlando, Milano, 1902, IX, p. 1243, nt. 2; PUGLIESE, Istituzioni di diritto finanziario, Diritto tributario, Padova, 1937, p. 217, nt. 1; ROTONDI, Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione, cit., p. 23 ss.; DI STEFANO, La revoca dell'atto amministrativo nella potestà di imposizione, in Rass. tasse, 1954, p. 1; ALLORIO, Diritto processuale tributario, Milano, 1954, p. 78, nt. 2; BERLIRI, Principi di diritto tributario, Milano, 1964, III, p. 231 ss.; TESAURO, Il rimborso dell'imposta, Torino, 1975, p. 150, nt. 9; TREMONTI, Imposizione e definitività nel diritto tributario, Milano, 1977, p. 433, nt. 208; MOSCHETTI, Avviso di accertamento tributario e garanzie per il cittadino, in AA.VV., Procedimenti tributari e garanzie del cittadino, Padova, 1984, p. 45; GLENDI, L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984, p. 595 ss. Sottolinea l'esistenza, già da lungo tempo, dell'istituto dell'autotutela nella legislazione relativa ad alcune imposte indirette AGOSTINELLI, Il riesame dell'accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno ad un diverso modo di concepire l'autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi, in Riv. dir. trib., 2000, I, p. 924, nt. 2. Per la dottrina contraria ad ammettere una generale potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria v. BASILAVECCHIA, L'accertamento parziale, cit., p. 132 ss.

<sup>7</sup> Al riguardo, è interessante quanto osserva FALSITTA, Manuale di diritto tributario, P.g., Padova, 2008, pp. 7-8,

<sup>8</sup> FANTOZZI, Il diritto tributario, Torino, 2003, p. 494.

oramai esperito il potere di provvedere; non potendo più tornare sui propri atti modificandoli o rinnovandoli con un ulteriore provvedimento<sup>9</sup>.

A dissipare ogni dubbio sull'ammissibilità dell'autotutela nel diritto tributario da ultimo sono intervenuti il legislatore e il Governo che, con una serie di interventi, hanno previsto e disciplinato l'istituto.

E' stato, anzitutto, emanato il D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, recante il regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze, il cui art. 68, comma 196 recitava: "salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell'atto".

Veniva, così, definitivamente, riconosciuta la generale potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria<sup>10</sup> e si abbozzavano già alcuni connotati fondamentali dell'istituto.

In particolare, difatti, il regolamento del '92 prevedeva nello specifico, la possibilità di annullare gli atti tributari che fossero affetti da vizi (senza però specificare la differenza tra illegittimità e infondatezza dell'atto), tramite un annullamento anche solo parziale, limitato quindi, solo a quegli aspetti della pretesa tributaria contrastanti con la legge; inoltre l'atto di rimozione doveva essere motivato, in merito all'interesse pubblico che ne giustificava l'adozione<sup>11</sup>, ed aveva carattere recettizio come il provvedimento impositivo oggetto di ritiro<sup>12</sup>.

Solo però con i successivi interventi normativi, si è raggiunta una migliore definizione dell'istituto, fornendo, anche, la soluzione a taluni problemi sollevati dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Mi riferisco alla circostanza che il citato regolamento non prevedeva nulla in merito alla individuazione dell'organo competente ad esercitare il succitato potere di autotutela, alle modalità di esercizio della medesima e alla natura giuridica del relativo potere, nè alla tipologia di vizi che potevano condurre all'annullamento<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> Su questa linea era una parte della giurisprudenza tributaria, tra cui v.: Comm. trib. II grado di Parma, Sez. I, 3 novembre 1984, n. 252, in *bancadati fisco*; Comm. centrale, Sez. III, 5 dicembre 1988, n. 8088, in *Boll. trib.*, 1989, n. 6, p. 470 ss.

<sup>10</sup> BARBONE, Quando l'ufficio annulla e rimpiazza un atto viziato: in che limiti l'autotutela opera a favore dell'Amministrazione? (Nota a *Comm. trib. centr.*, Sez. X, 26 ottobre 1993, n. 1528), in *Rass. trib.*, 1994, II, p. 1446 e p. 1452.

<sup>11</sup> SCARPA, L'autotutela tributaria, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 458.

<sup>12</sup> TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, cit., p. 204, secondo cui "la notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma è molto di più, perché l'avviso di accertamento viene ad esistenza attraverso la notificazione: l'atto di imposizione in tanto esiste, ed esplica effetti giuridici, in quanto sia notificato al destinatario".

<sup>13</sup> ROSSI, Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostitutiva, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 475; nonché SCARPA, L'autotutela tributaria, cit., pp. 458-459.

Pertanto, al fine di ovviare a tali carenze il legislatore, con la legge n. 656/1994, di conversione del decreto-legge n. 564/1994, ha inserito in tale decreto l'art. 2-quater, rubricandolo "Autotutela" e collocando, chiaramente, una disciplina dell'istituto destinata ad essere concretizzata ed integrata da successivi regolamenti demandati al Ministro delle finanze (v. comma 1).

Proprio sulla base di tale norma è stato successivamente emanato il decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, recante disposizioni di natura regolamentare relative all'esercizio dell'autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, con il quale, è stata meglio articolata la lacunosa disciplina contenuta nei citati artt. 68, D.P.R. n. 287/1992 e 2-quater, d.l. n. 564/1994.

Composta la normativa attualmente vigente in materia di autotutela<sup>14</sup>, si può ora procedere ad una disamina più accurata dell'istituto, analizzando i lineamenti fondamentali della sua disciplina.

Ai fini di una più chiara ed attenta analisi dell'istituto è bene specificare che l'autotutela dell'Amministrazione finanziaria, si configura, nei suoi termini essenziali, come un'attività simile a quella di qualunque Amministrazione pubblica.

Essa consiste, in un riesame del provvedimento di primo grado volto all'annullamento dello stesso, ove ne sussistano i presupposti<sup>15</sup>.

Pertanto, la condizione necessaria, così come già rilevato in seno all'autotutela amministrativa, è che l'atto da rimuovere sia affetto da un vizio di legittimità, cioè è imprescindibile che si ponga in contrasto con la legge.

Più problematico è stabilire se, per l'esercizio del potere di annullamento, nel diritto tributario, debba ricorrere anche il presupposto dell'interesse pubblico specifico<sup>16</sup> all'eliminazione dell'atto, ultronea condizione indefettibile dell'autotutela nel diritto amministrativo.

Il tema assume, evidentemente, un ruolo centrale nella trattazione dell'istituto in esame.

Esso è, infatti, abbondantemente dibattuto nella dottrina del diritto tributario<sup>17</sup>, con particolare riguardo alla necessità che l'Amministrazione valuti gli interessi realmente esistenti prima di

---

<sup>14</sup> BRUZZONE, "Autotutela telefonica": annullamento di comunicazioni ed inviti al pagamento, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2393 ss.; CARUSO, *Il nuovo fisco in linea: i "call center"*, in *Tributi*, 2000, p. 870 ss; SERVIDIO, *Rilevanza dell'autotutela nelle varie fasi del procedimento tributario (amministrativo e contenzioso)*, in *Il fisco*, n. 24/2004, p. 3704 ss.

<sup>15</sup> E' evidente che l'esito dell'attività di riesame può anche essere diverso, cioè di segno positivo (nel qual caso la P.A. confermerà il provvedimento), ovvero può condurre alla modifica o all'integrazione del provvedimento di primo grado, o infine alla convalida del medesimo.

<sup>16</sup> Interesse diverso e ulteriore rispetto all'esigenza di ripristino della legalità, che è sempre presente ove sussista un vizio di legittimità

<sup>17</sup> Non pare, invece, oggetto di controversia nella dottrina e nella giurisprudenza amministrative, considerato che la necessità dell'interesse pubblico specifico è evidenziata dallo stesso legislatore (v. art. 21-nonies, l. n. 241/90).

ritirare l'atto illegittimo, al fine di verificare se non prevalga in ogni caso l'interesse alla conservazione dell'atto stesso, e quindi del gettito finanziario ad esso correlato.

In proposito è necessaria un'osservazione; appare con infatti evidente che l'opzione teorica sulla natura giuridica dell'attività di autotutela dipende dagli interessi in considerazione nell'esercizio della medesima.

Tenuto conto dei principi del diritto tributario mutuati dalla nostra Carta Costituzionale, ovvero il principio di legalità (artt. 23 e 97) e quello di capacità contributiva (art. 53), non pare esservi dubbio, sulla incondizionata rilevanza dell'interesse generale a che ciascun cittadino sia soggetto ad una tassazione conforme alla legge e correlata alla propria capacità.

Ciò si può dedurre proprio dal tenore letterale delle norme sull'autotutela che non fanno menzione, espressamente o implicitamente, della necessità che vi sia un interesse pubblico specifico, mentre sottolineano, lo stretto collegamento tra autotutela e illegittimità dell'imposizione, essendo la prima consequenziale alla seconda<sup>18</sup>.

Si può, quindi, asserire che è lo stesso ordinamento positivo a dare rilievo preminente all'interesse ad una "giusta imposizione", che sarebbe<sup>19</sup>, da solo sufficiente a motivare ed imporre la rimozione del provvedimento viziato.

### 3. Il potere di riesame: natura vincolata e condizione discrezionale.

In merito alla natura giuridica del potere di autotutela sono sorte nel tempo varie ipotesi; la tesi della natura vincolata del riesame ben si colloca in un sistema fiscale che garantisce il rispetto dei valori costituzionali, ed in particolare l'esigenza di ripartire il carico tributario, e quindi, la partecipazione dei cittadini alle spese pubbliche in base alle disponibilità economiche di ciascuno, nel rispetto di quanto quanto statuito dal legislatore.

In questa ottica, l'autotutela tributaria non si risolve in un'attività meramente egoistica, finalizzata alla "massimizzazione" del gettito e alla soddisfazione di interessi soggettivi della P.A., ma assume come finalità quella solidaristica, di assicurare l'attuazione<sup>20</sup> degli interessi pubblici di rango costituzionale giustificano il prelievo tributario.

<sup>18</sup> Si v. l'art. 2-quater del decreto-legge n. 564/1994, che parla di "esercizio del potere di annullamento e di revoca (...) degli atti illegittimi e infondati"; nonché l'art. 2, D.m. n. 37/97, dove si dice che l'Amministrazione finanziaria procede al ritiro "nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione".

<sup>19</sup> Su questa posizione TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, cit. p. 156; FALSITTA, Manuale di diritto tributario, cit., p. 336 ss; RUSSO, Manuale di diritto tributario, cit., p. 224 ss.; DE MITA, La legalità tributaria, contributo alla semplificazione legislativa, Milano, 1993, pp. 79-80;

<sup>20</sup> DOLCE, Lineamenti di una teoria generale delle scusanti nel diritto penale, Milano, 1957.

Seguendo tale impostazione di pensiero si potrebbe affermare, dunque, la doverosità dell'annullamento d'ufficio di un atto impositivo qualora lo stesso sia illegittimo, in ossequio, oltre che al principio di legalità, anche, al canone della buona fede che, informando i rapporti tra Fisco e contribuente, impone al primo di ritirare o correggere un provvedimento lesivo della sfera giuridica del secondo<sup>21</sup>. Del resto, la regola della buona fede è strumentale alla realizzazione anche dell'interesse del singolo difatti al fine di tutelare quest'ultimo, l'attività di imposizione fiscale, viene esercitata tramite l'acquisizione dei mezzi finanziari pubblici solo nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge.

Procedendo in tal senso, l'autotutela può essere vista come un continuum, ovvero un prolungamento dell'attività di accertamento, inteso a dare attuazione all'interesse pubblico anche successivamente all'adozione del provvedimento di primo grado<sup>22</sup>.

Quanto detto parrebbe comportare, sempre aderendo all'indirizzo richiamato, che la funzione di riesame degli atti tributari non implichi alcuna valutazione discrezionale sugli interessi in gioco, unico essendo, come si è visto, l'interesse giuridicamente rilevante<sup>23</sup> e non sussistendo contrapposte esigenze dei privati da contemperare<sup>24</sup>.

La "strada obbligata" e la natura vincolata della rimozione dell'atto viziato si ricollegerebbe così alla mancanza di valutazioni discrezionali spettanti alla P.A., nonché, alla funzione stessa dell'autotutela, ossia l'attuazione dei criteri legali che presiedono all'imposizione fiscale e, nel rispetto del principio di buona fede, preservano la tutela della sfera giuridica del contribuente. L'impostazione che si è data nei precedenti paragrafi delinea, in definitiva, un potere di autotutela non pienamente riconducibile alla corrispondente categoria del diritto amministrativo. La natura dell'istituto in campo tributario è differente se lo si configura come una potere di natura vincolata, il cui esercizio non implica alcuna indagine sull'interesse pubblico concreto alla rimozione di un atto illegittimo, posto che la sola illegittimità è una ragione di pubblico interesse di per sé idonea e sufficiente<sup>25</sup>.

Tuttavia, deve riconoscersi che una buona parte della dottrina, in merito al rapporto tra Fisco e contribuente, non nega comunque la rilevanza di interessi diversi da quello generico al ripristino della legalità.

<sup>21</sup> GARCEA, La pretesa tributaria nella moderna dinamica impositiva, Padova, 2003, p. 193 ss., e in particolare nt. 249.

<sup>22</sup> FICARI, Autotutela e riesame, cit., pp. 30-31.

<sup>23</sup> Come osserva ROSSI, Il riesame degli atti di accertamento, cit., p. 230.

<sup>24</sup> Anche l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici costituiti dal provvedimento e consolidatisi nel tempo, che viene messo in risalto, come si vedrà, da gran parte della dottrina, non è da tutti ritenuto determinante ai fini dell'autotutela. Cfr. ROSSI, Autotutela su atti definitivi, cit., p. 492 ss.

<sup>25</sup> MERCATALI, L'accertamento delle imposte dirette, Padova, 1980, p. 133

Si osserva, infatti<sup>26</sup>, che l'interesse pubblico primario affidato alle cure dell'ente impositore deve coniugarsi con l'esigenza di tener conto del trascorrere del tempo e delle situazioni giuridiche che si sono venute nel frattempo a consolidare.

Non si può, cioè, prescindere dal contesto concreto nel quale viene effettuato il riesame dell'atto, trascurando tutti gli altri interessi che vengono in rilievo e che pure meritano protezione sul piano giuridico<sup>27</sup>.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a prendere in considerazione l'esigenza di dare certezza e stabilità ai rapporti giuridici che derivano dal provvedimento, il quale, seppur viziato, è comunque provvisoriamente efficace in base al regime proprio degli atti annullabili. D'altra parte, la ratio del regime giuridico dell'annullabilità sta proprio nel contemperare l'interesse alla eliminazione delle situazioni di illegittimità – e consentire così al privato di ricorrere contro l'atto viziato in sede giurisdizionale - con il contrapposto interesse alla certezza delle situazioni giuridiche che trovano la loro fonte nell'atto medesimo, interesse leso da una eccessiva protrazione dello stato di incertezza circa la stabilità dei rapporti giuridici<sup>28</sup>. Lo strumento tecnico impiegato dall'ordinamento per conciliare i suddetti interessi è il termine di decadenza previsto per l'impugnazione dell'atto illegittimo: se il contribuente non fa valere le proprie doglianze entro tale termine, l'atto diviene definitivamente efficace. E' l'ufficio che procede al riesame che deve, pertanto, ricercare l'oggetto di contestazione giudiziale una ragione di pubblico interesse, diversa dalla mera illegittimità, che plausibilmente induca a rimuovere l'atto impositivo, e che consiste nell'assenza di elementi concreti che facciano ritenere prevalente l'esigenza di mantenere in vita il provvedimento economicamente vantaggioso per l'Amministrazione.

A tal proposito, la giurisprudenza ha precisato che, in tal caso, è rimessa all'apprezzamento discrezionale della P.A. la rilevanza, ai fini dell'annullamento, del lasso di tempo trascorso tra l'emanazione dell'atto illegittimo e il riesame dello stesso, tenendo conto anche dell'eventuale intervenuta definitività per scadenza dei termini di impugnazione, nonché dell'eventuale avvenuto pagamento dell'imposta. Perciò, "in presenza di un atto illegittimo, riconosciuto tale su istanza di parte o d'ufficio a notevole distanza di tempo dalla sua adozione o che abbia esaurito completamente i suoi effetti in forza del pagamento dell'imposta, pagamento anch'esso remoto nel tempo, l'amministrazione potrebbe legittimamente rifiutare di procedere all'annullamento e decidere di far prevalere l'esigenza di certezza e stabilità della situazione consolidata e

<sup>26</sup> LUPI, La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione, in Boll. trib., 1992, p. 1801;

<sup>27</sup> V. in proposito STEVANATO, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria, p. 45

<sup>28</sup> MATTARELLA, Il provvedimento, in Trattato di diritto amministrativo, cit., I, p. 923, secondo cui il provvedimento annullabile produce effetti "precaro o 'interinali'".

addirittura esaurita”<sup>29</sup>. In definitiva, il riesame tributario verrebbe a connotarsi, secondo l’indirizzo suindicato, come un’attività di natura diversa da quella che ha condotto all’adozione del provvedimento riesaminato. Ciò in quanto emergono, proprio in sede di autotutela, nuovi interessi giuridicamente rilevanti, cosicché all’ufficio spetta il compito di effettuare anche una valutazione discrezionale preordinata, in ogni caso, al perseguimento non del proprio esclusivo interesse, bensì dell’interesse pubblico concreto<sup>30</sup>.

E’ in tale prospettiva che, l’autotutela dell’Amministrazione finanziaria finisce per perdere le peculiarità proprie della materia tributaria: può essere così ricondotta al genus dell’autotutela amministrativa, dei poteri discrezionali della Pubblica Amministrazione. Pertanto, le specifiche finalità costituzionali che sembravano proprie dell’autotutela tributaria, come delineata nei precedenti rigi, cedono il passo alla più generale finalità di garantire il buon andamento dell’attività amministrativa, che costituisce il principio-guida della condotta di ogni soggetto pubblico.

#### 4. Valore vincolante dell’istanza del contribuente e doverosità del procedimento di riesame.

Il procedimento di autotutela dell’Amministrazione finanziaria, sulla falsa riga dei procedimenti delle pubbliche amministrazioni, può essere avviato in due modi differenti: il D.M. 37 del 1997 prevede, infatti, sia la facoltà d’ufficio di avviare il riesame ( art.2), sia la possibilità che il contribuente presenti una richiesta di annullamento all’Amministrazione finanziaria (art.5).

Poste queste premesse, occorre chiedersi se sussista o meno un dovere di agire in capo all’ufficio competente, quali siano i presupposti di tale dovere o se, di contro, l’Amministrazione possa trascurare tale situazione, rientrando il riesame nella sua sfera discrezionale.

La questione assume maggior rilievo qualora sia il contribuente a sollecitare l’ufficio tramite la presentazione di un’istanza.

Secondo un’opinione tradizionale, il meccanismo “spontaneo” attivato dall’istanza del contribuente, sarebbe da considerare privo di efficacia vincolante; l’Amministrazione, infatti, godrebbe di un potere di riesame “di natura ampiamente discrezionale e non sindacabile”,

<sup>29</sup> Così TAR Toscana 22 ottobre 1999, n. 767, in Riv. dir. trib., 2002, II, p. 49 ss.

<sup>30</sup> Ciò significa che le valutazioni compiute in sede di riesame potranno essere indicate dal giudice sotto il profilo dell’eccesso di potere, ove siano in contrasto con il fine di interesse pubblico e con i canoni di ragionevolezza dell’agire amministrativo.

funzionalmente al quale risulterebbe incensurabile la condotta con cui l'ufficio non provvede o non entra nel merito dell'istanza.<sup>31</sup>

Al riguardo, è stato, tuttavia, osservato che l'impostazione giurisprudenziale di cui sopra, contiene un errore; pur ammettendo che il potere di riesame e il provvedimento che ne costituisce attuazione siano di natura discrezionale, non se ne può, invero, dedurre che l'ufficio sia libero di decidere intervenire o meno in presenza di un atto che potrebbe essere illegittimo.

Nella stessa ottica, ogni qual volta all'ufficio pervengano denunce, reclami o istanze dei contribuenti interessati, dai quali emerga la possibilità che il provvedimento emesso sia viziato, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad intervenire, avviando un procedimento o prendendo in esame la situazione.<sup>32</sup>

Infatti, nel caso in cui vi sia il pericolo di una lesione dell'interesse pubblico (nel caso di specie, l'interesse alla corretta applicazione del tributo) l'Amministrazione è tenuta ad attivarsi.

L'autotutela è, peraltro, un'attività doverosa perché doveroso è per legge il perseguimento di un interesse pubblico.

Posta in tale prospettiva, perde rilievo la distinzione tra procedimenti ad istanza di parte e ad iniziativa d'ufficio: sussiste sempre l'obbligo dell'Amministrazione di agire nell'ottica del perseguimento del pubblico interesse; ciò implica il dovere di esaminare eventuali istanze o denunce<sup>33</sup>, nonché di fornire una adeguata risposta al cittadino.

Tutto quanto sopra detto ci porta a concludere, nonostante il parere contrario di una parte della giurisprudenza tributaria<sup>34</sup> teorica e pratica, che l'istanza del contribuente al fine di ottenere l'annullamento dell'atto impositivo non è da considerare come una mera sollecitazione, ma un atto vincolante per l'Amministrazione finanziaria.

Ove, di contro, la stessa rimanesse inerte, il suo comportamento costituirebbe inadempimento di un obbligo giuridicamente rilevante; si darebbe vita ad un silenzio-inadempimento (in sede amministrativa "silenzio-rifiuto"), inteso come mero fatto omissivo<sup>35</sup>, che può essere oggetto di impugnazione da parte del contribuente leso dinanzi al giudice tributario.

<sup>31</sup> T.A.R. Lombardia, Sez. I, 27 marzo 2001, n. 2681, in Boll. trib., 2001, p. 609; T.A.R. Veneto, Sez. I, 2 novembre 2000, n. 1975, in Riv. dir. trib., 2002, II, p. 69; T.A.R. Toscana, Sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in Foro it., 2000, III, p. 27.

<sup>32</sup> SCARPA, L'autotutela tributaria, cit., p. 481, benché l'art. 2 del regolamento del '97 disponga che "l'Amministrazione finanziaria può procedere (...) all'annullamento", tale disposizione non può essere riferita "al momento dell'avvio del procedimento, bensì alla fase istruttoria del riesame, che può culminare con un provvedimento di ritiro, convalidazione o conservazione".

<sup>33</sup> v. FICARI, Autotutela e riesame, cit., p. 211, secondo il quale l'istanza del contribuente deve essere intesa come "uno strumento di collaborazione funzionale al procedere mediante un'istruttoria che risulti adeguata".

<sup>34</sup> Osserva peraltro STEVANATO, L'autotutela, cit., pp. 91-92, che comunque "non sembra sussistere un generalizzato obbligo di pronuncia in relazione alle richieste di autotutela, laddove viene perlopiù sollecitata la rimozione di provvedimenti definitivi".

<sup>35</sup> Cfr. per tutti MATTARELLA, Il provvedimento, cit., p. 724 ss.

## 5. Conclusioni

I caratteri distintivi, la disciplina normativa e gli orientamenti che riguardano l'istituto dell'autotutela tributaria hanno fatto emergere, nel corso di questo succinto lavoro, le finalità cui è preordinato. La riconducibilità dell'autotutela tributaria alla funzione di amministrazione attiva evidenzia lo scopo primario dell'istituto, costituito dalla tutela dell'interesse ad una imposizione fiscale conforme alla legge<sup>36</sup>. D'altra parte, non si può negare che, sotto certi profili, lo strumento dell'autotutela svolga una funzione analoga a quella di altri istituti presenti nell'ordinamento tributario.

Ci si riferisce, in particolare, all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale e al condono fiscale, accomunati dalla finalità di prevenire, sul piano procedimentale o nella primissima fase del giudizio, il maggior numero di controversie tra Fisco e contribuenti (si parla, infatti, di strumenti deflattivi del contenzioso).

Si deve comunque osservare che gli istituti appena riferiti si distinguono però dall'autotutela in quanto, innanzitutto, la disciplina giuridica di quest'ultima diverge in più punti nella misura in cui richiede la sussistenza di un vizio di legittimità dell'atto tributario che consente all'Amministrazione di intervenire rimuovendo la causa del potenziale (o attuale) conflitto con il contribuente.

Ma, soprattutto, pare opportuno evidenziare le peculiarità dell'autotutela anche sul piano funzionale, considerato che essa assolve ad una funzione deflattiva nella sola ipotesi in cui sia favorevole al contribuente e si concreti, quindi, nell'annullamento d'ufficio (o semmai nella convalida) del provvedimento impositivo.

Le finalità perseguite dall'autotutela vanno oltre l'ambito appena detto<sup>37</sup>; l'autotutela è, infatti, uno strumento ulteriore a disposizione dell'Amministrazione per realizzare l'acquisizione delle entrate tributarie nel rispetto delle norme e dei principi dell'ordinamento, svolgendo così una funzione "accessoria" rispetto ai poteri d'imposizione. E tale scopo viene perseguito attraverso provvedimenti che, indipendentemente dal risultato che producono rispetto al contribuente risultino, comunque, finalizzati al soddisfacimento dell'interesse pubblico che costituisce, come

<sup>36</sup> questo è l'interesse pubblico primario, che deve essere poi valutato in relazione agli interessi in gioco nella situazione concreta (i cosiddetti interessi secondari, quale, ad esempio, l'esigenza di stabilità e certezza dei rapporti giuridici).

<sup>37</sup> l'annullamento d'ufficio di un atto impositivo illegittimo è diretto, tra l'altro, a prevenire o a contenere la spesa pubblica connessa al giudizio promosso dal contribuente (compreso l'eventuale risarcimento dei danni), oltre che a ripristinare in generale l'immagine della P.A. lesa dal cattivo uso del potere impositivo.

si è detto fin dall'inizio, la ragione d'essere del potere di autotutela delle pubbliche amministrazioni.