

# **Autotutela amministrativa e autotutela tributaria profili di comparazione**

16 Maggio 2019  
Adele Quattrone

## **Indice**

- 1. L'autotutela in materia tributaria**
- 2. Fonti dell'autotutela tributaria**
- 3. La natura del potere di autotutela tributaria, fra potere vincolato e potere discrezionale**
- 4. Tesi della natura vincolata**
- 5. Tesi della natura discrezionale**
- 6. La tutela giurisdizionale**
- 7. La Corte Costituzionale n. 181/2017**
- 8. Conseguenze della sentenza n. 181 del 2017 sul piano della tutela**
- 9. Conclusioni**

## **1. L'autotutela in materia tributaria**

L'autotutela tributaria, declinazione del potere di autotutela della P.A., considerato tradizionalmente come immanente della Pubblica Amministrazione, condivide con il potere generale il nucleo fondamentale consistente nel potere della P.A. di provvedere direttamente ed autonomamente alla risoluzione di conflitti, insorti o che possono insorgere in relazione a provvedimenti amministrativi adottati nei confronti di altri soggetti dell'ordinamento.

Dovendosi tratteggiare, nella presente sede, i profili comparativi, e quindi i tratti distintivi, peculiari dell'autotutela tributaria rispetto al potere generale della P.A., occorre prendere le mosse dal confronto della natura giuridica dell'autotutela tributaria rispetto a quella amministrativa, e quindi dalla disciplina positiva delle due forme di autotutela.

Va subito precisato, in tale contesto programmatico, che rispetto all'ampio spettro dell'autotutela tributaria si farà riferimento, nella presente disamina, alla c.d. autotutela *in bonam partem*, cioè al riesame del provvedimento funzionale all'annullamento totale o parziale dell'atto impositivo in favore del contribuente. L'autotutela può essere, infatti, esercitata dalla A.F. anche *in malam partem*, mediante atti integrativi della pretesa tributaria o modificativi *in peius*, ovvero di ritiro di precedenti atti favorevoli al contribuente (annullamento, rimborso) - purché nei termini di decadenza previsti per l'accertamento tributario -, nel caso in cui, successivamente all'avviso di accertamento, di liquidazione, rimborso, ecc..., emergono fatti ed atti che comportano, ad esempio, l'allargamento della base imponibile o la riduzione degli oneri deducibili, o il venir meno delle agevolazioni fiscali. L'autotutela *in malam partem* non pone problemi particolari di tutela del contribuente, configurandosi tali provvedimenti come autonomi atti impositivi, avverso i quali permangono in capo al contribuente gli ordinari mezzi di tutela giurisdizionale (impugnazione nel termine di 60 giorni dalla notifica).

Il tema dell'autotutela *in bonam partem*, invece, è quello più problematico, e per questo più interessante, per le questioni, strettamente connesse, della natura del potere e della tutela del contribuente, questioni tuttora oggetto di discussione, nonostante la recente sentenza della Corte Costituzionale n. 181/2017.

## **2. Fonti dell'autotutela tributaria**

I principi fondanti dell'autotutela tributaria sono stati rintracciati, innanzitutto, negli articoli 23 e 53 della Costituzione, che sanciscono, rispettivamente, il principio secondo cui nessun tributo può essere imposto se non *in base alla legge*, ed il principio secondo cui ciascuno è tenuto a concorrere alle spese pubbliche secondo *la capacità contributiva*; il principio della "*giusta tassazione*" enucleabile dal combinato-disposto degli articoli 23 e 53 va poi correlato al principio di buona amministrazione contenuto nell'articolo 97 Costituzione, nelle diverse declinazioni di derivazione comunitaria: buona fede, trasparenza, non discriminazione. Il principio generale di legalità, di cui gli articoli 23, 53 e 97 sono espressione, sottende l'interesse pubblico a che il contribuente non subisca un'ingiusta tassazione, interesse che, a sua volta, giustifica l'intervento dell'A.F. in autotutela; al di fuori del principio di legalità, di buona amministrazione, di buona fede, non si comprenderebbe, infatti, il motivo per cui l'Amministrazione dovrebbe annullare in autotutela l'atto impositivo, rinunciando alla posizione di vantaggio consistente nel poter esigere o nel poter trattenere (in caso di diniego di rimborso) l'entrata tributaria, sia pure illegittimamente richiesta. Nel quadro dei richiamati principi costituzionali può affermarsi che il principio di indisponibilità dell'entrata tributaria trova un limite nel principio di legalità del potere impositivo dell'A.F. e nel carattere strettamente vincolato dell'attività di accertamento e di imposizione del tributo.

I principi di legalità e della "*giusta tassazione*" stanno alla base delle norme che, nel tempo, hanno disciplinato l'istituto dell'autotutela tributaria, a partire dall'articolo 68, 1° comma D.P.R. 287/1992: "*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*".

L'articolo 68, benché con alcune lacune, ha rappresentato un primo passo nel diritto positivo verso il riconoscimento esplicito del potere generale dell'A.F. di annullare gli atti impositivi riconosciuti illegittimi o infondati, e quindi, in sostanza, verso un modello di rapporto Fisco-cittadino per cui gli uffici finanziari non debbono perseguire il reperimento delle entrate a tutti i costi, ma debbono procedere, negli atti di accertamento, di liquidazione, di rimborso, **secondo il principio di giustizia del prelievo fiscale.**

Successivamente, l'articolo 2 *quater* del D.L. 564/1994, convertito con L. 656 del 1994, rubricato, significativamente, "Autotutela", ha stabilito: "Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione".

L'articolo 2 *quater* ha risolto i problemi applicativi dell'articolo 68, che nulla disponeva circa l'individuazione degli uffici competenti, le modalità di esercizio dell'autotutela, il tipo di vizio che può condurre all'annullamento. Permane, tuttavia, nell'attuale ordinamento il vuoto di tutela del contribuente avverso il provvedimento adottato dalla Amministrazione in sede di autotutela, ove ritenuto non soddisfacente, o avverso il silenzio dell'A.F. E questo, come si vedrà oltre, rappresenta l'aspetto maggiormente problematico dell'istituto.

Il D.M. 37/1997 ha attuato il disposto dell'articolo 2 *quater*, statuendo, innanzitutto, che il potere di annullamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo (criterio del *contrarius actus*) o, in via sostitutiva, alla Direzione regionale in "caso di grave inerzia" (articolo 1).

L'articolo 2 D.M. 37/97 contiene l'elenco dei vizi per i quali può essere disposto l'annullamento d'ufficio (errore di persona, evidente errore logico o di calcolo, errore sul presupposto di imposta, doppia imposizione, mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti, mancanza di documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza, sussistenza di requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni, regimi agevolativi, precedentemente negati, errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'Amministrazione). L'elenco contenuto nella norma, considerato non tassativo, tipizza una serie di vizi riconducibile nella sostanza alla *mancanza del presupposto di imposta* (infondatezza della pretesa tributaria, in tutto o in parte; non dovutezza, in tutto o in parte, del tributo).

Quanto all'ambito di concreta rilevanza delle patologie dell'atto impositivo che possono condurre all'annullamento d'ufficio, se l'infondatezza si riferisce alla manca del presupposto dell'imposta (errore di fatto), l'illegittimità è potenzialmente idonea a ricomprendere tutte le difformità dell'atto impositivo rispetto al modello legale, e quindi anche i *vizi di mera forma dell'atto o vizi del procedimento, ivi compresi quelli della notificazione del provvedimento*.

Tuttavia, si tende ad escludere dal novero dei vizi rilevanti ai fini dell'annullamento d'ufficio i vizi di legittimità che si esauriscono in vizi meramente formali e che non incidono sull'*an* e sul *quantum* del carico tributario. Ciò, analogamente a quanto previsto per l'autotutela amministrativa dall'articolo 2 *ocities*, 2° comma, L. 241/1990 - che si ritiene applicabile anche al procedimento tributario -, il quale esclude l'annullabilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o per vizi di forma ove sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. In tal senso, lo stesso articolo 2 D.M. 37/1997 fornisce una traccia interpretativa, indicando come rilevanti i vizi che si sostanziano nella mancanza, totale o parziale, del presupposto di imposta, nonché il principio **generale di conservazione degli atti giuridici** - *utile per inutile non vitiatur* -, secondo cui non è annullabile l'atto nullo che ha comunque raggiunto lo scopo al quale era preordinato.

Sono quindi solo le patologie sostanziali dell'atto impositivo a legittimare l'annullamento d'ufficio e non il generico ripristino della legalità violata. La mera violazione di regole formali o procedurali non consente all'ufficio di rinunciare ad un gettito fondato ancorché attuato con modalità illegittime, anche in considerazione del fatto che gli atti impositivi debbono, generalmente, essere adottati dall'A.F. entro termini a pena di decadenza (così l'accertamento delle imposte dirette, la rettifica delle dichiarazioni IVA), sicché ove i termini siano scaduti, gli atti impositivi, viziati ma fondati nel merito, non possono essere rinnovati, né sanati mediante la convalida.

### **3. La natura del potere di autotutela tributaria, fra potere vincolato e potere discrezionale**

La questione della natura dell'autotutela tributaria, non risolta esplicitamente dal Legislatore, è centrale ed è pregiudiziale rispetto alla questione ulteriore della tutela del contribuente di fronte all'esercizio (o non esercizio) del potere da parte dell'A.F.

Il problema della natura coinvolge, invero, il bilanciamento fra principio di legalità (per cui il cittadino deve essere sottoposto ad una tassazione giusta) e principio di certezza delle situazioni giuridiche, che precluderebbe all'Amministrazione di rimettere in discussione una pretesa fiscale accertata, a maggior ragione se divenuta definitiva.

### **4. Tesi della natura vincolata**

Nell'autotutela amministrativa, sia la revoca che l'annullamento sono subordinati alla valutazione *dell'interesse pubblico attuale e concreto* alla rimozione dell'atto, di cui l'Amministrazione deve dare atto nella motivazione del provvedimento di ritiro (articolo 21 *quinquies* e 21 *nonies* L. 241/1990), sicché è orientamento consolidato che l'autotutela amministrativa è un potere discrezionale della P.A., e che a fronte dell'istanza del privato non sorge alcun obbligo per l'Amministrazione di provvedere. Di conseguenza, l'inerzia della P.A. di fronte all'istanza del privato non può essere qualificata come inadempimento e non dà luogo al ricorso avverso il silenzio ex articolo 31 Codice del processo amministrativo (cfr. Tar Lazio Roma, sez. III, sent. del 27.9.2018, n. 9583; Cons. Stato sez. VI, sent. del 12.7.2018, n. 4267).

**Nell'autotutela tributaria, invece, l'articolo 2 *quater* non menziona l'interesse pubblico ed incentra l'esercizio dell'autotutela nella verifica dell'illegittimità o infondatezza dell'imposizione: ne consegue che, stando al dato letterale, se l'A.F. riscontra l'illegittimità (che incide *sull'an e sul quantum* della pretesa tributaria) *deve annullare* l'atto senza procedere alla valutazione dell'interesse pubblico attuale e concreto all'annullamento.**

Il silenzio del legislatore sull'interesse pubblico viene ritenuto significativo. E ciò perché il principio di buona fede e correttezza conferma l'imposizione fiscale, nella quale l'interesse pubblico coincide con un gettito fiscale conforme ai modi ed ai limiti stabiliti dalla legge. In ambito tributario viene quindi a mancare la contrapposizione di interessi, pubblico e privato, da valutare comparativamente.

Di conseguenza, di fronte all'istanza del contribuente che segnala vizi dell'atto impositivo, la P.A. deve procedere e deve concludere il procedimento di secondo grado con un provvedimento espresso. La discrezionalità rimane circoscritta al *quid* del provvedimento, che potrà essere, secondo i casi, di conferma (propria o impropria), ove si ritenga il vizio non sussistente, ovvero di annullamento se l'A.F. ritiene fondata l'istanza.

**La tesi della natura vincolata prefigura un sistema fiscale che garantisce il rispetto dei valori costituzionali ed in particolare del principio di giusta ripartizione del carico tributario.** Inoltre, rende effettiva la funzione pratica dell'autotutela (esplicitata negli articoli 3, 5 e 7 del D.M. 37/1997), e cioè la funzione deflattiva del contenzioso tributario, anche in rapporto al risparmio di spesa (evitare la condanna alle spese di lite in caso di soccombenza).

La conseguenza della tesi della natura vincolata sul piano della tutela giurisdizionale è che se v'è l'obbligo della P.A. di procedere in caso di istanza di autotutela del contribuente, l'inerzia dell'Amministrazione è qualificabile come silenzio- inadempimento tutelabile dinanzi al Giudice tributario; anche se rimane incerto il tipo di azione esperibile, mancando nell'ordinamento processuale tributario un'azione analoga all'articolo 31 Cod. proc. amministrativo (secondo una tesi il silenzio potrebbe essere fatto valere mediante l'impugnazione del provvedimento successivo: es. istanza di autotutela avverso avviso di accertamento inevasa ed impugnazione dell'iscrizione a ruolo o della cartella esattoriale).

## **5. Tesi della natura discrezionale**

Alla tesi della natura obbligatoria, si è contrapposta la tesi della natura discrezionale che fa prevalere al principio di giusta tassazione, quello di certezza e stabilità dei rapporti giuridici costituiti dal provvedimento impositivo definitivo.

**Secondo la tesi della natura discrezionale il punto di equilibrio fra i due principi, di stabilità e legalità, va rinvenuto nello strumento processuale dell'impugnazione dell'atto entro il termine di decadenza previsto dalla legge; se il contribuente non fa valere le sue doglianze nei termini, l'atto diviene definitivo (*imputet sibi*).**

Argomento a sostegno della natura non impegnativa dell'istanza di autotutela, che rimane meramente sollecitatoria, è che ritenere vincolante l'istanza significa in sostanza accordare al contribuente una tutela doppia, anche dopo la scadenza del termine di impugnazione. L'istanza di riesame si trasformerebbe in uno strumento elusivo dei termini di impugnazione previsti, per l'appunto, a pena di decadenza.

Sul piano della tutela, se l'istanza del contribuente non obbliga l'Amministrazione a provvedere, in caso di silenzio non può ravvisarsi un inadempimento dell'A.F. giustiziabile: di conseguenza, non è configurabile un'azione a tutela del contribuente di fronte al silenzio o al diniego espresso.

**La tesi della natura discrezionale pone però forti dubbi circa la coerenza di un sistema normativo che, da un lato, prevede e disciplina espressamente l'autotutela nel caso di atto illegittimo posto in essere dalla A.F. che ha imposto al cittadino un prelievo fiscale indebito, dall'altro rimette l'esercizio di tale potere alla piena discrezionalità della stessa A.F.**

A ciò aggiungendosi il rilievo che, posto che l'autotutela non sospende il termine per il ricorso, il cittadino si trova comunque costretto, a fronte della mancata risposta dell'ufficio, ad impugnare l'atto e ad avviare il contenzioso, con buona pace della funzione deflattiva dell'istituto.

Di contro, sono rinvenibili nell'ordinamento positivo diversi elementi a sostegno della *doverosità* dell'autotutela, quanto meno di fronte ad un atto impositivo manifestamente illegittimo o infondato.

Oltre ai principi di rilevanza costituzionale, sussumibili sotto il principio della *giusta tassazione*, si possono considerare elementi a favore del dovere dell'A.F., sollecitata dal privato, di procedere e provvedere in autotutela, i seguenti dati normativi.

1. Il fatto che l'autotutela è sganciata dalla valutazione dell'interesse pubblico e ricollegata alla mera illegittimità o infondatezza dell'atto impositivo, ed altresì sganciata dalla previsione di limiti temporali di esercizio, a differenza dell'articolo 21 *nonies*, come riformato dalla L. 124/2015 (c.d. riforma Madia).

2. L'articolo 7, comma 2 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) che stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria debbono indicare l'organo e l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame dell'atto in sede di autotutela.

3. L'articolo 13, comma 6 L. 212/2000 che attribuisce al Garante del contribuente poteri di iniziativa in materia di autotutela nei confronti di atti di accertamento o di riscossione notificati al contribuente, con poteri di supervisione degli Uffici finanziari e di relazione ai superiori gerarchici.

4. Il potere di avocazione della Direzione regionale, in *caso di grave inerzia* dell'ufficio finanziario periferico (articolo 1 D.M. 37/97).

5. L'articolo 10 della L. 212/2000 secondo cui i rapporti fra Fisco e contribuente debbono essere improntati ai principi di buona fede e correttezza.

6. L'articolo 2 *quater* comma 1 *octies* che prevede espressamente la non impugnabilità autonoma dell'annullamento parziale. Tale norma offre un *argomento a contrario* a sostegno della vincolatività: se per il diniego parziale (o annullamento parziale) è prevista esplicitamente la non impugnabilità autonoma, significa che il diniego totale o il silenzio sono autonomamente impugnabili (*ubi voluit dixit, ubi noluit tacuit*).

## **6. La tutela giurisdizionale**

**Le tesi contrapposte in dottrina hanno influenzato la giurisprudenza sulla sindacabilità del diniego espresso o del silenzio serbato dall'A.F. sull'istanza di autotutela.** Anche la giurisprudenza ha oscillato fra l'affermazione della natura eminentemente discrezionale e l'affermazione della natura vincolante anche se non piena.

Secondo un orientamento si deve escludere l'impugnabilità autonoma del diniego espresso dal momento che l'autotutela è preordinata non alla tutela del contribuente ma a quella dell'interesse pubblico, sicché il contribuente non può far valere alcuna posizione soggettiva tutelabile rispetto all'avvio del procedimento di secondo grado ed alla sua definizione con l'annullamento d'ufficio.

Altro orientamento ha aperto la possibilità dell'impugnazione autonoma del diniego espresso, sia pure limitatamente ai vizi propri di tale provvedimento, senza possibilità di riproporre i vizi del provvedimento originario.

Un'ulteriore più ampio *favor* alla tutela giurisdizionale dell'istanza di autotutela, sia pure nei limiti dell'impugnabilità del diniego espresso per motivi suoi propri, ha argomentato proprio dal carattere discrezionale dell'autotutela tributaria, dal momento che è proprio dell'ordinamento giuridico (articoli 103 e 113 della Cost.) l'assoggettabilità al sindacato giurisdizionale dell'esercizio del potere discrezionale da parte della P.A.: **il giudice adito contro il diniego di annullamento potrà verificare se l'ufficio ha fatto corretto uso del potere, dando luogo a disparità di trattamento, ad una decisione manifestamente illogica, ad una decisione insufficientemente motivata. Con due esiti differenti.**

1. Nel caso di mero diniego di annullamento senza valutazione della fondatezza o meno dell'istanza, il giudice si pronuncerà sulla sola legittimità del rifiuto, non potendosi sostituire all'Amministrazione nella verifica della fondatezza della pretesa tributaria annullando l'atto impositivo originario (divieto di sostituzione del giudice alla P.A., stante il limite dell'articolo 4 L.A.C.).

Quando il rifiuto di annullamento si fonda sulla riaffermazione del credito fiscale con nuova motivazione, il giudice potrà decidere anche sulla fondatezza della pretesa tributaria. Se il giudice accerta la insussistenza della pretesa tributaria, l'Amministrazione dovrà adeguarsi alla sentenza; in mancanza potrà essere esperito il ricorso per l'ottemperanza ex articolo 70 Decreto Legislativo 546/1992 (**Cass. ss. uu. 7388 del 2007**; così anche SS.UU. 2870/2009, 3698/2009; 16097/2009).

Questo orientamento è stato criticato. In tal modo, in sostanza, pur affermando che il sindacato riguarda sempre direttamente il diniego di autotutela e non l'atto originario, il giudice verifica indirettamente, attraverso la verifica della fondatezza o meno della pretesa tributaria, la legittimità dell'atto impositivo originario; ma così si aggira l'incontestabilità dell'accertamento divenuto definitivo e si viola il principio di certezza delle situazioni giuridiche, consentendo una sorta di rimessione in termini del contribuente nell'impugnazione dell'avviso di accertamento divenuto definitivo. Così il *revirement* della Cass. ss. uu. n. 9669/2009 con cui si torna ad affermare la possibilità del controllo giurisdizionale della legittimità del rifiuto, ma si esclude il sindacato del Giudice sulla fondatezza della pretesa tributaria contenuta nell'atto impositivo definitivo. **L'accertata illegittimità del diniego può portare all'annullamento dell'atto adottato in sede di autotutela, ma non può comportare l'obbligo per l'A.F. di annullare l'atto originario.**

Ma in tale contesto ci si chiede a che servirebbe annullare il diniego di autotutela se poi l'A.F. non è obbligata, se non proprio ad annullare l'atto originario, quanto meno a riesaminarlo alla luce dei vizi di legittimità riscontrati dal Giudice avverso il diniego espresso di autotutela. Nel 2010 si torna all'orientamento delle SS.UU. n. 7388/2007 (cfr. sentenze nn. 11457, 14451, 26313 del 2010).

**Fino ad arrivare alla massima apertura con la sentenza n. 14243 del 2015 che ha riconosciuto la possibilità del Giudice di conoscere della fondatezza della pretesa tributaria in sede di ricorso avverso l'annullamento parziale** (cfr. ora articolo 2 *quater*, comma 1 *octies* D.L. 564/1994).

È interessante il principio affermato nel 2015: “*L’elencazione degli atti impugnabili contenuta nell’articolo 19 Decr. leg.vo 546/92, tenuto conto dell’allargamento della giurisdizione tributaria operato dalla L. 448/2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.A. (articolo 97 Cost.) e di tutela del contribuente (articolo 23 e 53 Cost.), riconoscendo l’impugnabilità davanti al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall’ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l’esplicitazione delle ragioni concrete (fattuali e giuridiche che la sorreggono). Va quindi riconosciuta la possibilità di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall’ente impositore anche in caso di provvedimenti adottati in autotutela*”. Quindi, in sostanza, secondo l’interpretazione costituzionalmente orientata dell’articolo 19 Decr. leg.vo 546 in combinato disposto con l’articolo 12 della L. 448/2001 che ha attribuito al giudice tributario la giurisdizione generale in materia di tributi, tutti gli atti contenenti una pretesa impositiva, motivati e notificati al contribuente, anche se adottati in sede di autotutela, sono impugnabili dinanzi al giudice tributario il quale potrà conoscere della legittimità sostanziale della pretesa impositiva. L’orientamento pretermette, però, completamente il principio di certezza delle situazioni giuridiche che va comunque bilanciato con quello della giusta tassazione.

V’è da aggiungere che i principi affermati sull’impugnabilità del diniego espresso, sono stati estesi anche il silenzio (sentenze del 2015 nn. 3442 e 22253).

## **7. La Corte Costituzionale n. 181/2017**

### **Le oscillazioni della giurisprudenza sono culminate nella recente sentenza della Corte Costituzionale n. 181/2017.**

La Consulta è stata chiamata a decidere, sulla questione di legittimità costituzionale, sollevata dalla Commissione tributaria in un giudizio afferente il silenzio dell’amministrazione sull’istanza di autotutela, dell’articolo 2 *quater* comma 1, D.L. 564/1994, nella parte in cui non prevede l’obbligo dell’amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento espresso sull’istanza di autotutela proposta dal contribuente, né l’impugnabilità del silenzio sull’istanza, e dell’articolo 19, comma 1 del Decr. leg.vo 546 del 1992 nella parte in cui non prevede l’impugnabilità del rifiuto tacito dell’amministrazione finanziaria sull’istanza di autotutela del contribuente. Ciò in relazione con gli articoli 3, 23, 24, 53, 97 e 113 della Costituzione.

La Consulta ha fatto il punto della giurisprudenza di legittimità sull’autotutela tributaria ed ha ritenuto che in base alla giurisprudenza della Corte di Cassazione l’autotutela tributaria è un potere rimesso alla “*valutazione largamente discrezionale*” dell’Amministrazione finanziaria e non uno strumento di protezione del contribuente. **Non potendosi quindi configurare un dovere dell’amministrazione di pronunciarsi sull’istanza di autotutela, il silenzio non equivale ad inadempimento, né può essere considerato significativo (rifiuto tacito) in mancanza di una disposizione di legge che lo qualifichi come tale.** L’annullamento d’ufficio corrisponde non ad una funzione giustiziale, nella quale l’A.F. avrebbe certamente l’obbligo di definire il procedimento, ma ad una funzione di amministrazione attiva, ampiamente discrezionale (*autotutela spontanea*).



In tale quadro, la Corte ritiene che l'oggettivo *vuoto di tutela* del contribuente non sia costituzionalmente illegittimo, dal momento che l'interesse alla giusta tassazione deve essere bilanciato con l'interesse pubblico alla certezza delle situazioni giuridiche, interesse che verrebbe compromesso ove si consentisse al privato di impugnare gli atti di diniego espresso o tacito di autotutela rispetto ad atti consolidatisi nel tempo; così di fatto offrendo al privato una doppia tutela, elusiva dei termini di impugnazione.

La sentenza con cui la Corte Costituzionale ha respinto la questione di legittimità costituzionale sulla base dell'affermazione che **l'autotutela tributaria è un potere ampiamente discrezionale della A.F.** è stata molto criticata.

**Innanzitutto si nota che in tale decisione la Consulta non si muove su un piano di diritto ma piuttosto di opportunità, dal momento che non vaglia *funditus* le norme censurate alla luce dei principi costituzionali invocati dal giudice rimettente**, ma si attesta sulla giurisprudenza di legittimità (peraltro ricostruita, come si vedrà, in modo parziale e riduttivo) e la convalida sulla base di un ragionamento (non giuridico, ma di opportunità appunto) basato sul bilanciamento dell'interesse alla giusta tassazione con il principio di certezza delle situazioni giuridiche, cui viene data "apoditticamente" prevalenza.

Altra critica mossa è, sul piano del metodo, che **la Consulta ha recepito solo parte degli orientamenti affermatasi nella giurisprudenza di legittimità, fermandosi a quegli arresti che hanno fatto prevalere il principio di certezza delle situazioni giuridiche, ed ignorando, invece, quelle pronunce costituzionalmente orientate che hanno progressivamente affermato la giurisdizionalizzazione dell'istanza di autotutela, consentendo al giudice tributario di sindacare, se non direttamente l'atto impositivo (definitivo), la legittimità del diniego espresso o del silenzio serbato dalla P.A. sull'istanza di autotutela.**

In particolare, la giurisprudenza fin dal 1990 (Cass. 2575/1990) ha affermato che *"in uno Stato moderno l'interesse del Fisco non è quello di costringere il contribuente a soddisfare pretese ingiuste profittando di situazioni favorevoli sul piano amministrativo o processuale, ma quello di curare che il prelievo fiscale sia in armonia con l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo dell'imposta. Le regole di imparzialità buona fede e correttezza costituiscono il limite esterno al potere della P.A. Tali regole impongono che la P.A., una volta informata dell'errore, compia le necessarie verifiche e poi, accertato l'errore, annulli il provvedimento riconosciuto illegittimo o comunque errato. Non v'è, quindi, alcuno spazio per la mera discrezionalità anche quando il contribuente abbia per incuria fatto scadere il termine di impugnazione dell'atto impositivo* (così anche Cass. n. 6283/2012).

In sostanza, l'orientamento effettivamente enucleabile dagli orientamenti giurisprudenziali non è nel senso della "piena discrezionalità della P.A." come afferma la Consulta, ma della *"discrezionalità estremamente limitata"*. **Ciò non solo perché esiste una disciplina specifica e dettagliata dell'autotutela tributaria che la differenzia dall'autotutela amministrativa**, ma anche in considerazione del fatto che se l'attività impositiva è vincolata ai principi di legalità (articolo 23) giusta tassazione (articolo 53) e buon andamento (articolo 97), così, specularmente, deve ritenersi vincolata agli stessi principi l'autotutela, che è propagazione della stessa attività impositiva. Sarebbe evidentemente contrario ai principi di giustizia sostanziale e di coerenza interna dell'ordinamento che l'Amministrazione debba agire in modo vincolato nella fase dell'imposizione ed in modo del tutto discrezionale di fronte ad una pretesa palesemente ingiusta.

Ciò è implicito nelle stesse norme che disciplinano l'autotutela (articolo 2 *quater* D.L. 564/1994 e D.M. 37/1997), che non subordinano l'annullamento d'ufficio alla valutazione dell'interesse pubblico né a termini per l'esercizio, a differenza dell'articolo 21 *nonies* L. 241/1990; il che vuol dire che il legislatore, nel bilanciamento fra principio di legalità e principio di certezza delle situazioni giuridiche, non ha ritenuto di dare prevalenza al secondo.

La sentenza, inoltre, si pone in **controtendenza** rispetto alla stessa evoluzione legislativa che tende a valorizzare l'autotutela e a stimolare la P.A. verso l'esame effettivo delle istanze con l'annullamento dei provvedimenti impositivi, almeno nei casi di manifesta infondatezza o illegittimità del tributo. Basti pensare nell'ambito della legge 212/2000- Statuto dei diritti del contribuente, alla figura del Garante dei diritti del contribuente ed al principio di correttezza e buona fede nei rapporti fra Fisco e contribuente (articolo 10).

Di contro, la Consulta, affermando che l'Amministrazione finanziaria gode in materia di una discrezionalità tanto ampia da consentirle di ignorare anche **l'evidente illegittimità** di suoi provvedimenti impositivi, finisce con l'affermare che il contribuente deve rassegnarsi a pagare un tributo palesemente ingiusto per il semplice fatto che ha fatto scadere i termini per impugnare l'avviso di accertamento, e ciò nonostante l'articolo 2 *quater* preveda espressamente che l'autotutela possa attivarsi anche nei confronti di atti definitivi, salvo il giudicato di merito favorevole all'A.F. per i motivi esaminati dal giudice (articolo 2, 2° comma D.M. 37/97).

La Consulta, infine, contrasta con la tendenza alla valorizzazione dell'autotutela che ha costantemente caratterizzato la prassi amministrativa (cfr. Circolare MEF n. 198 del 1998 secondo la quale l'esercizio corretto dell'autotutela non è un *optional* ma una componente del corretto comportamento del dirigente, valutabile sotto il profilo professionale e disciplinare).

## **8. Conseguenze della sentenza n. 181 del 2017 sul piano della tutela**

In definitiva, si è sostenuto, l'intervento della Consulta era del tutto inutile poiché a salvaguardare il sistema di tutela del contribuente sarebbe stata sufficiente una lettura costituzionalmente orientata delle norme sull'autotutela tributaria, già esperita dalla Corte di Cassazione.

Ed in effetti la pronuncia della Consulta rischia di aprire la strada ad un mezzo di tutela alternativo più gravoso per gli uffici dell'A.F., ove si pensi al contenzioso in materia di risarcimento del danno che potrebbe essere avviato dinanzi al G.O. in caso di atti impositivi manifestamente illegittimi o infondati, e tuttavia non ritirati dall'A.F. Dinanzi al G.O., l'atto impositivo illegittimo per mancanza del presupposto tributario viene "degradato" ad atto illecito e disapplicato, non essendovi in materia tributaria la riserva di giurisdizione sulla domanda di risarcimento del danno derivante da atto illegittimo (cfr. articolo 30 Codice del processo amministrativo). Nel giudizio civile dinanzi al G.O. il privato potrà ottenere la restituzione del tributo ingiustamente pagato ed il maggior danno consistente, ad esempio, nei costi sostenuti per il contenzioso tributario, nei danni conseguenti all'eventuale esecuzione forzata. L'azione risarcitoria potrà essere esperita direttamente nei confronti del responsabile del procedimento e dell'A.F.

A ciò aggiungasi che la condanna della P.A. per il danno conseguente al mancato esercizio dell'autotutela sollecitata dal contribuente o dall'esercizio illegittimo (diniego) integrerà un danno erariale, con conseguente responsabilità del funzionario dinanzi alla Corte dei Conti.

## **9. Conclusioni**

In sintesi.

La comparazione fra l'autotutela amministrativa e l'autotutela tributaria può attestarsi sul seguente fondamentale discrimine.

L'autotutela tributaria in favore del contribuente è un potere a **discrezionalità limitata**; questo spiega perché, a differenza di quanto previsto dagli articoli 21 *quinquies* e 21 *nonies* L. 241/1990, l'annullamento d'ufficio in materia tributaria non è subordinato alla valutazione dell'interesse pubblico attuale e concreto, né è soggetto a limiti temporali. V'è, invero, coincidenza fra l'interesse del soggetto passivo dell'imposta a non subire una tassazione ingiusta, con l'interesse della P.A. ad attuare una giusta imposizione nel rispetto dei principi costituzionali di cui agli articoli 23, 53 e 97 Costituzione, in funzione dell'equa ripartizione della spesa pubblica sulla collettività.

Esiste, ed è rilevabile, d'altro canto, una differenza ontologica fra la funzione amministrativa generale ed il potere di accertamento del tributo in capo all'A.F.

Nell'esercizio del potere amministrativo (sia che si tratti di provvedimento discrezionale, sia che si tratti di provvedimento vincolato), l'Amministrazione esercita una *funzione conformativa* della posizione soggettiva del privato, che, per l'appunto, rispetto al potere autoritativo della P.A. ha una posizione di interesse legittimo. Il contenuto del provvedimento, ancorché vincolato nei presupposti, è rimesso alla P.A. che deve temperare la pretesa del privato con l'interesse pubblico alla cui cura è preposta.

**Nel campo tributario, l'A.F. ha il potere di accertare e conseguire direttamente l'entrata tributaria (autotutela esecutiva), ma non ha alcun potere determinativo del contenuto dell'atto impositivo, perché questo è determinato dalla legge (che stabilisce la base imponibile e l'aliquota dell'imposta).**

Il contenuto dell'atto impositivo è il credito tributario, diritto soggettivo pubblico che esiste o non esiste, ove non esista (in tutto o in parte) il presupposto d'imposta (cfr. articolo 2 D.M. 37/1997).

**L'interesse pubblico generale, cui è preordinato il potere di accertamento, è quello di assicurare il prelievo fiscale secondo il principio di giusta tassazione, facendo sì che tutti i cittadini concorrano alle spese pubbliche secondo la propria capacità.**

E tali principi possono ritenersi sussunti nella codificazione positiva dell'istituto dell'autotutela tributaria, che si è analizzata.

L'innesto in tale quadro della pronuncia della Consulta appare regressivo della tendenza del diritto vivente verso un Fisco equo e corretto: affermando la prevalenza *tout-court* del principio di certezza delle situazioni giuridiche, la Consulta finisce col privilegiare l'interesse all'efficienza del sistema (Stato amministrazione/Stato autorità), rispetto ai valori di equità e giustizia sostanziale che sono i cardini dello Stato-comunità, nei quali pure si esprime lo Stato di diritto, organizzato sulla base del principio di legalità.

**TAG:** *autotutela, diritto tributario*

---

### **Avvertenza**

*La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori,*

*titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.*