

Autotutela tributaria: potere d'ufficio dell'Amministrazione e non strumento di protezione del contribuente (Corte Cost. n.181/2017).

1. Differenza tra autotutela amministrativa e tributaria.

2. La giurisprudenza di legittimità sul diniego di autotutela.

3. Intervento della Corte Costituzionale: l'esercizio dell'autotutela è un potere d'ufficio e non uno strumento di protezione del contribuente (Corte Cost n. 181/2017).

4. Excursus della giurisprudenza di legittimità in riferimento all'autotutela tributaria.

5. Riflessioni.

1. Differenza tra autotutela amministrativa e tributaria.

L'autotutela è espressione di un potere correlato all'azione amministrativa, che può essere esercitato nella piena e totale discrezionalità delle amministrazioni pubbliche, al fine di riesaminare gli atti e i provvedimenti in funzione dell'interesse pubblico, al cui perseguimento la stessa amministrazione è preposta. Questo potere nasce, pertanto, come prettamente discrezionale e muta solo con il mutare del concetto stesso di potere pubblico, oggi inteso in senso democratico come luogo in cui la volontà degli amministratori incontra quella dei cittadini per la determinazione delle scelte pubbliche.

Tale istituto è estremamente complesso poiché s'intrecciano una serie d'interessi che hanno solitamente rilevanza autonoma nel panorama pubblicistico.

In primo luogo, l'interesse pubblico di ciascuna P.A all'adozione di provvedimenti legittimi nel rispetto del principio di legalità e, in secondo luogo, nell'interesse privato di ciascun amministrato, destinatario del provvedimento, a non subire le conseguenze di una invalidità incolpevole.

Infatti, parte della dottrina e della giurisprudenza amministrativa inquadrano il fenomeno della tutela amministrativa nell'ambito del generale potere di autotutela della P.A, ossia nel potere dell'amministrazione di farsi giustizia da sé.

La possibilità di risolvere autonomamente potenziali conflitti sorti in ordine al contenuto di provvedimenti emessi riguarda, quindi, ogni sfera dell'agire amministrativo, ivi compreso il settore tributario in cui il rapporto tra Fisco e contribuente è sempre molto acceso.

L'autotutela si sostanzia nel potere di riesame dei provvedimenti amministrativi, da parte della stessa amministrazione, che può avere un esito demolitorio, laddove si abbia come effetto la rimozione di

un provvedimento invalido, e conservativo, laddove, a seguito di una rinnovata valutazione, il provvedimento non presenti alcun vizio.

La finalità dell'amministrazione non si esaurisce nell'accertamento in sé della legittimità del provvedimento emesso, ma si concretizza nel perseguimento di un interesse pubblico all'adozione del provvedimento di secondo grado.

E' utile soffermare l'attenzione sul potere di riesame, alla luce delle recenti modifiche apportate alla legge n. 241/1990, precisamente **agli artt. 21 quinquies**, dove trova riferimento l'istituto della revoca, e **21 nonies**, per quanto riguarda l'annullamento d'ufficio, considerati espressione dell'esercizio di autotutela, intesa quale potere generale che consente all'amministrazione di "tornare sui propri passi"

L' **annullamento d'ufficio** consiste nel potere in capo ad ogni autorità amministrativa di annullare con efficacia retroattiva (**ex tunc**) un atto ritenuto illegittimo in presenza di vizi di legittimità, dovendo l'Amministrazione valutare la sussistenza di un interesse pubblico e, in particolare, la comparazione di quest'ultimo con gli interessi dei destinatari del provvedimento e di eventuali controinteressati, nonché l'esercizio del potere entro un termine ragionevole, che, comunque, non deve essere superiore ai diciotto mesi dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, inclusi i casi in cui il provvedimento si è formato ai sensi dell'art. 20 della legge n. 241/1990.

E', pertanto, necessario compiere una duplice valutazione in ordine all'opportunità del suo annullamento: la prima, relativa alla sussistenza del vizio, e l'altra, attuale e prevalente, sulle posizioni giuridiche private costituitesi e consolidatesi medio tempore.

La **revoca**, a differenza dell'annullamento d'ufficio, viene esercitata laddove l'amministrazione ritenga che mutamenti dei presupposti di fatto e/o di diritto impongano una nuova valutazione dell'interesse pubblico; in questo caso, l'atto amministrativo revocato per vizi di merito perde la sua efficacia **ex nunc**.

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, probabilmente perché mancava un riferimento normativo preciso che ne comprovasse l'esistenza e ne tratteggiasse i contorni.

Tali dubbi sono stati 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.

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

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 oramai esperito il potere di provvedere, non potendo più tornare sui propri atti modificandoli o rinnovandoli con un ulteriore provvedimento.

Un'altra parte di dottrina e giurisprudenza maggioritaria riteneva, altresì, che i poteri di revoca e di annullamento spettassero anche all'Amministrazione finanziaria e che fosse necessaria l'introduzione di una disciplina puntuale, affinché anche gli uffici tributari se ne potessero valere.

Pertanto, 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 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, ed aveva carattere recettizio come il provvedimento impositivo oggetto di ritiro.

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.

Il citato regolamento non prevedeva nulla in merito alla individuazione dell'organo competente a esercitare il succitato potere di autotutela, alle modalità di esercizio della medesima e alla natura giuridica del relativo potere, né alla tipologia di vizi che potevano condurre all'annullamento.

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.

In particolare, **l'art. 1** dispone che il potere di annullamento e di revoca dell'atto o di rinuncia all'imposizione spetta all'ufficio che lo ha emanato o che, comunque, è competente per l'accertamento. Solo in caso di *"grave inerzia"* di questo, il potere spetta alla Direzione regionale dalla quale dipende l'ufficio. All'**articolo 2** vengono trattate le ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di auto-accertamento, stabilendosi che l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto-accertamento, senza necessità d'istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

- a) errore di persona;
- b) evidente errore logico o di calcolo;
- c) errore sul presupposto dell'imposta;
- d) doppia imposizione;
- e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;

h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Il decreto precisa, inoltre, che non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto-accertamento, per motivi sui quali sia intervenuta **sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione Finanziaria**.

Deve trattarsi, tuttavia, **solo di giudicato di merito** e solo per i motivi decisi con sentenza definitiva. Permane, invece, l'attivabilità dell'autotutela nei seguenti casi:

- quando il giudicato è solo formale (la sentenza ha deciso solo sul rito: inammissibilità, improcedibilità, ecc.);
- quando il giudicato è di merito, ma parziale (la sentenza ha deciso su più punti, ma alcuni vengono impugnati), per le parti non ancora in giudicato;
- anche in caso di giudicato di merito totale, se l'istanza di autotutela riguarda motivi di illegittimità del tutto diversi da quelli oggetto della sentenza, cioè esaminati e respinti dai giudici.

Alla normativa finora elencata va aggiunto un doveroso riferimento alla notevole tutela offerta al contribuente **dall'art. 7, comma 2, della Legge 212/2000 (Statuto del contribuente)**, che recita: *“Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”*. Trattasi di un principio di fondamentale importanza, in considerazione del fatto che viene attribuito ad un organo esterno all'Amministrazione Finanziaria, ovvero il Garante del Contribuente, il potere di attivare le procedure di autotutela.

Da ultimo, l'**art. 11, D.Lgs. 24.9.2015, n. 159** è intervenuto sull'**art. 2-quater, D.L. 30.9.1994, n. 564**, conv. con modif. dalla L. 30.11.1994, n. 656, consentendo di usufruire delle **sanzioni** ridotte nel caso di **annullamento** o **revoca parziale** dell'**atto di accertamento**, alle medesime condizioni esistenti alla data di **notifica** dell'**atto**, purché rinunci al **ricorso**.

L'**autotutela** rappresenta, quindi, una **potestà discrezionale** dell'Amministrazione finanziaria di rimuovere l'**atto illegittimo**, nell'esclusivo perseguimento dell'**interesse pubblico**, fermo restando che non ha il dovere giuridico di ritirare l'**atto viziato**, così come il contribuente non ha un **diritto soggettivo** a che l'Ufficio eserciti tale potere su istanza di parte.

Proprio perché il contribuente **non è titolare di un diritto pieno**, l'Amministrazione finanziaria non è tenuta a pronunciarsi tramite apposito provvedimento positivo.

Tuttavia, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria emani un **provvedimento positivo** o **negativo** di **riesame** dell'atto, il contribuente acquista l'**interesse soggettivo** a che il provvedimento stesso sia conforme alle norme ed ai principi di diritto.

Composta la normativa attualmente vigente in materia di autotutela, 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.

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 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, con particolare riguardo alla necessità che l'Amministrazione valuti gli interessi realmente esistenti prima di 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.

A tal proposito, appare opportuno sottolineare 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.

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

2. La giurisprudenza di legittimità sul diniego di autotutela.

La Suprema Corte, con la sentenza **2870/2009**, a Sezioni Unite, ha riconfermato che *“È inammissibile il ricorso avverso il provvedimento di rigetto, espresso o tacito, dell’istanza di autotutela promossa dal contribuente volta ad ottenere l’annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo (nella specie, per l’intervenuto giudicato formatosi sulla decisione di reiezione del ricorso davanti alla commissione tributaria provinciale), in conseguenza sia della discrezionalità nell’esercizio del potere di autotutela quanto dell’inammissibilità di un nuovo sindacato giurisdizionale sull’atto di accertamento munito del carattere di definitività”*.

In sostanza, come emerge da altre successive sentenze di legittimità (**Cass., Ordinanza, 10020/2012**), contro il diniego dell’Amministrazione finanziaria di procedere all’esercizio del potere di **autotutela** può essere proposta **impugnazione** soltanto per dedurre profili di **illegittimità** del **diniego** stesso e non per contestare la **fondatezza** della **pretesa tributaria** divenuta **definitiva**.

La Suprema Corte ha confermato, in particolare, che deve essere ormai considerato come consolidato l’orientamento in base al quale il contribuente, che richiede all’Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un **avviso di accertamento** divenuto **definitivo**, deve prospettare l’esistenza di *“un interesse di rilevanza generale dell’Amministrazione”* alla rimozione dell’atto; *“ne consegue che contro il diniego dell’amministrazione di procedere all’esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (cfr. Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009). Giacché fuori dalla ridetta situazione, l’atto con il quale l’amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo - stante la relativa discrezionalità - non è suscettibile di essere impugnato innanzi alle commissioni tributarie (v. Cass. Sez. Un. n. 3698/2009)”*In senso conforme Cass., n.19740/2012.

Sempre la Corte di Cassazione, con sentenza **n. 25563/2014**, ha confermato, per una controversia che concerneva l’impugnazione del **rifiuto di autotutela** opposto dall’Amministrazione finanziaria alla richiesta presentata dal contribuente in relazione ad una cartella esattoriale, per omesso versamento dell’Irap e tardivo versamento dell’Iva, divenuta definitiva, che l’atto con il quale l’Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di legge (cfr. art. 19, D.Lgs. 546/1992) e non è quindi impugnabile, sia per il carattere discrezionale dell’autotutela, sia perché, diversamente, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo,

fermo restando che il contribuente non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

3. Intervento della Corte Costituzionale: l'esercizio dell'autotutela è un potere d'ufficio dell'Amministrazione e non strumento di protezione del contribuente (Corte Cost n. 181/2017).

La Corte Costituzionale, con la sentenza **13.7.2017, n. 181**, ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale avanzate nei confronti degli **artt. 2-quater, co. 1, D.L. 564/1994**, conv. con modif. dalla L. 656/1994, "*nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità – da parte di questi – del silenzio tacito su tale istanza*", e dell'**art. 19, c. 1, D.Lgs. 546/1992**, "*nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo*", rispetto agli **artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 Cost.**

La questione all'esame della Consulta.

Con ordinanza del 1° luglio 2016, la Commissione Tributaria provinciale di Chieti ha sollevato questione di legittimità costituzionale sulle disposizioni innanzi citate.

In particolare, la **prima disposizione** stabilisce che "*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 [...]*". La **seconda** elenca gli atti impugnabili davanti alle commissioni tributarie.

Le questioni sono state sollevate nell'ambito di un processo instaurato da un contribuente contro il "*silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di autotutela*", avente ad oggetto il riesame degli avvisi di accertamento - non impugnati in sede giudiziaria - con cui, in relazione agli anni 2008 e 2009, erano stati rettificati in aumento i redditi professionali da lui dichiarati. Oggetto di contestazione, sono l'**art. 2-quater, comma 1, D.L. n. 564 del 1994**, "*nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità - da parte di questi - del silenzio tacito su tale istanza*", e l'**art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992**, "*nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo*".

Assumeva, il remittente, che **la violazione degli artt. 53, 23, 24 e 3 Cost.** era ravvisabile in un non concepibile *“interesse egoistico del fisco a conservare atti impositivi, ancorché divenuti definitivi, palesemente illegittimi al fine di trarne un profitto sostanzialmente ingiustificato e del tutto svincolato dalla capacità contributiva del contribuente”*, nonché nell’*“assoggettamento del contribuente, privo di mezzi di tutela, ad una ingiusta ed illegittima imposizione”*.

Veniva denunciata anche la violazione dell’**art. 97 Cost.** con l’affermazione che non era conforme ai principi di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione, specie con riferimento ad atti divenuti definitivi per omessa impugnazione, *“un quadro normativo che consenta all’Amministrazione Finanziaria di rimanere inerte sull’istanza sollecitatoria dell’esercizio dell’autotutela”*.

Il rimettente ha richiamato sul punto un orientamento della Corte di Cassazione secondo il quale appartenerebbero alla giurisdizione tributaria le controversie *“nelle quali si impugni il rifiuto espresso o tacito dell’amministrazione a procedere ad autotutela”*, alla luce dell’art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001. Il giudice a quo ha osservato che, nel caso di specie, gli avvisi di accertamento *“sono scaturiti da presunzioni legali relative ex art. 32 del D.P.R. 600/1973 concernenti l’esito delle indagini finanziarie che hanno avuto ad oggetto esclusivamente i prelevamenti ed i versamenti dai conti bancari”*, e che *“il quantum presuntivamente accertato sulla scorta dei prelevamenti è palesemente illegittimo e contra ius, per effetto della sentenza n. 228/2014 della Corte costituzionale”* con cui è stata dichiarata *“l’illegittimità costituzionale [parziale] dell’art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602”*.

Nel giudizio di legittimità costituzionale è intervenuto il Presidente del Consiglio dei Ministri che ha osservato che il giudice contesta in sostanza *“proprio il fatto che l’Amministrazione abbia la facoltà, e non l’obbligo, di eliminare in tutto o in parte propri provvedimenti che siano palesemente illegittimi”*, facoltà risultante dalle norme disciplinanti l’autotutela, cioè dall’art. 2-quater del D.L. n. 564 del 1994 e dagli articoli 2 e 3, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 (Regolamento recante norme relative all’esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell’Amministrazione finanziaria). Tale scelta legislativa deriverebbe dalla *“necessità di contemperare diversi interessi”*: quello *“pubblico all’acquisizione delle entrate”*, quello alla *“stabilità dei rapporti giuridici”* e quello *“dei contribuenti a non dover corrispondere imposte in misura superiore alla loro capacità contributiva”*. Se l’esercizio dell’autotutela costituisse un obbligo anche in relazione ad atti impositivi divenuti definitivi, *“verrebbe ad essere compromesso il principio della certezza del*

diritto, che esige l'osservanza di termini di decadenza sia per l'esercizio del potere impositivo da parte degli uffici finanziari, sia per l'accesso alla tutela giurisdizionale da parte del contribuente".

La decisione

La Corte Costituzionale procede innanzitutto ad esaminare l'istituto dell'autotutela tributaria e rileva che, nella disciplina legislativa e regolamentare dell'autotutela tributaria, è previsto, in particolare, che l'amministrazione finanziaria possa annullare d'ufficio i propri atti illegittimi o infondati anche in pendenza di giudizio e anche se si tratta di atti non impugnabili (art. 2-quater, comma 1, D.L. n. 564 del 1994) e che, in caso di "grave inerzia" dell'ufficio che ha adottato l'atto illegittimo, può intervenire "in via sostitutiva [la] Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende" (art. 1, D.M. n. 37/1997). Sono previsti, inoltre, espressamente alcuni casi in cui l'amministrazione finanziaria possa procedere all'annullamento d'ufficio "senza necessità di istanza di parte" (art. 2) e dispone che nell'esercizio dell'autotutela "è data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso" (art.3).

L'autotutela tributaria, evidenzia il Giudice delle leggi, conosce dunque una disciplina articolata e specifica, distinta da quella dell'autotutela amministrativa generale.

In ogni caso, secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione, l'autotutela tributaria – che non si discosta, in questo essenziale aspetto, dall'autotutela nel diritto amministrativo generale – **costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali, sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente.** Il privato può, naturalmente, sollecitarne l'esercizio, segnalando l'illegittimità degli atti impositivi, ma la segnalazione non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso.

Sul carattere non doveroso dell'autotutela tributaria, la ricostruzione della giurisprudenza della Cassazione fornita dal rimettente è dunque corretta: non esiste un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente (Corte di Cassazione, SS.UU., sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sez. trib., sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412), con la conseguenza che il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice.

Tale situazione determina un "vuoto di tutela" costituzionalmente illegittimo?

La Corte Costituzionale esprime parere negativo sul punto, in quanto considerare come doverosa la risposta dell'Amministrazione all'istanza di autotutela significherebbe creare una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta azionabile *sine die* dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto.

Per questi motivi, la Corte Costituzionale ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2-quater, comma 1, D.L. n. 564/1994 e dell'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992.

4. Excursus della giurisprudenza di legittimità in riferimento all'autotutela tributaria.

Come risulta da quanto sopraesposto, il Giudice delle Leggi ha affermato che, in presenza di provvedimento tributario definitivo per omessa impugnazione, il legislatore ha ritenuto che l'A.F. sia libera, avvalendosi del suo potere ampiamente discrezionale, di dare prevalenza al principio della certezza dei rapporti rispetto a quello della corretta esazione dei tributi. La Corte Costituzionale ha, inoltre, dedotto che l'A.F. ha, altresì, potere discrezionale di pronunciarsi o meno sull'istanza di autotutela e tale potere costituisce esplicazione della funzione amministrativa e non giustiziale e non è lesivo per la difesa del contribuente, i cui diritti ed interessi sono garantiti con gli ordinari rimedi giurisdizionali.

Nella sentenza è anche chiaramente indicata la *ratio* che, secondo la Corte Costituzionale, ha indotto il legislatore ad esentare l'A.F. dall'obbligo di provvedere sull'istanza di autotutela del contribuente avente ad oggetto un provvedimento tributario definitivo: se fosse consentito di impugnare il diniego di autotutela si consentirebbe al contribuente di aggirare il termine di decadenza per l'impugnazione che è imposto a tutela della certezza dei rapporti giuridici, per cui il provvedimento rimarrebbe esposto al rischio di rimozione per un tempo indeterminato.

Il Giudice delle Leggi, che ha indicato a sostegno delle sue affermazioni varie sentenze della Suprema Corte, ha in realtà recepito solo in parte, e in senso comunque maggiormente restrittivo, gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità che di seguito sono indicati.

Con la **sentenza n. 16776/2005** le Sezioni Unite della Cassazione affermarono la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario *“in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito dell'Amministrazione a procedere all'autotutela”*.

Successivamente, con **sentenza n. 3688/2006** la Suprema Corte, confermando la giurisdizione del giudice tributario sul rifiuto di autotutela, affermava che il **diniego** poteva essere impugnato non

certo per motivi inerenti l'atto già divenuto definitivo, ma unicamente **per fatti nuovi sopravvenuti produttivi di effetti giuridici**.

Nelle successive **sentenze n. 2870/2009, n. 3698/2009 e n. 16097/2009** le stesse S.U., previa conferma dei principi in materia di giurisdizione contenuti in quelle precedentemente indicate, occupandosi di casi di istanze di autotutela avverso il rifiuto dell'A.F. di ritirare un atto divenuto definitivo, avevano modo di chiarire e ribadire che non era in discussione la giurisdizione, bensì la proponibilità della domanda poiché *"...avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo...non è sicuramente esperibile un'autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo"*.

Pertanto, giova mettere in evidenza che, secondo la giurisprudenza di legittimità, è indubbia la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario sulle questioni relative all'autotutela da parte dell'A.F., ma trattasi di giurisdizione, a voler seguire l'orientamento meno restrittivo, limitata alla legittimità del rifiuto espresso e alla sussistenza di un interesse pubblico all'annullamento e non alla fondatezza della concreta pretesa fiscale, a meno che non siano sopravvenuti fatti produttivi di effetti giuridici.

Con le **successive sentenze n. 11457, n. 14451 e n. 26313 del 2010** la S.C., ribadita la sussistenza della giurisdizione del Giudice Tributario anche sugli atti di esercizio dell'autotutela, confermava che il sindacato giurisdizionale sull'esercizio dell'autotutela è del tutto autonomo da quello sull'atto impositivo sul quale non può giammai interferire, precisando che nel giudizio instaurato avverso un provvedimento di rifiuto di autotutela il giudice può valutare *"non solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica), ma prima di tutto il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei modi e nei limiti in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale"*.

Precisamente, secondo le succitate sentenze del 2010, oggetto del controllo del giudice deve essere solo la legittimità del rifiuto nei limiti di sindacabilità degli atti discrezionali e non la fondatezza della concreta pretesa, fermo restando che il ricorrente adduca l'esistenza di un interesse pubblico all'annullamento.

Sui predetti limiti del sindacato giurisdizionale avverso gli atti di diniego di autotutela si pronunciavano concordemente anche le sentenze della S.C. **n. 546/2012, n. 10020/2012, n. 23628/2014, n. 24058/2014, n. 25563/2014 e n. 26087/2014**, nelle quali veniva altresì precisato che

giammai il giudice, adito avverso il diniego di autotutela, potrebbe emettere un atto sulla fondatezza della specifica pretesa tributaria poiché ciò comporterebbe *“la sostituzione del giudice all’amministrazione in valutazioni discrezionali”* in violazione dei limiti posti dalla L. n. 2248/1865, art. 4, all. E, ovvero *“un superamento dei limiti esterni della giurisdizione attribuita alle commissioni tributarie”* (così testualmente la sent. n. 24058/14).

Tra le varie sentenze emesse **nell’anno 2015 sono degne di nota la n. 3442 e la n. 22253**, nelle quali si afferma chiaramente che il controllo giurisdizionale, sempre nei limiti della legittimità del diniego di autotutela e nella sussistenza di ragioni di interesse generale, può essere esercitato anche in caso di mero silenzio/rifiuto sulla istanza.

Nella **sentenza n. 22253/2016** vengono fornite ulteriori precisazioni: innanzitutto si afferma, richiamando le note **sentenze S.U. 16776/2005 e 7388/2007**, che *“l’istanza del contribuente di adozione, da parte dell’Amministrazione finanziaria, di un provvedimento di autotutela sulla base di eventi sopravvenuti è cosa diversa dalla domanda di annullamento dell’atto stesso per suoi vizi originali”*, pertanto il ricorso avverso il diniego di autotutela non può mai risolversi in una inammissibile impugnazione di atti impositivi per i quali risultino già decorsi i termini di decadenza per il ricorso giurisdizionale.

Nelle sentenze n.7511/2016 e n. 13757/2016, la S.C., richiamando quanto affermato nella sentenza S.U. 3698/2009, occupandosi di un caso di impugnazione di un annullamento parziale in autotutela, esclude l’impugnabilità dell’atto con cui l’Amministrazione abbia manifestato il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo *“sia per la discrezionalità da cui l’attività di autotutela è connotata...sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”*.

Infine, nelle più recenti **sentenze n. 16769/2016, n. 25705/2016 e n. 6791/2017**, viene riaffermata la giurisdizione del giudice tributario anche sulle controversie relative agli atti di esercizio dell’autotutela tributaria con la precisazione che, ai fini della proponibilità della domanda, **il sindacato del giudice può esercitarsi solo sulla legittimità del rifiuto**, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale alla rimozione dell’atto che giustifichino tale potere e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, pena una indebita sostituzione nell’attività amministrativa o una inammissibile controversia su un atto divenuto definitivo.

5. Riflessioni.

Dalla lettura delle sentenze del Giudice di legittimità risulta palese il prevalente contrasto delle stesse con le affermazioni della Corte Costituzionale secondo la quale: 1) *“l’autotutela costituisce*

un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali”; 2) “non esiste un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento”; 3) “l'annullamento di ufficio comporta di regola valutazioni discrezionali, non esauendosi il potere dell'autorità che lo adotta unicamente nella verifica della legittimità dell'atto e nel suo doveroso annullamento se ne riscontra l'illegittimità...altri interessi devono concorrere nella valutazione amministrativa e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile... Sicché si conferma la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio; 4) “Di fronte ad una tale istanza (istanza del contribuente) alle agenzie fiscali è invece consentito di valutare se attivarsi o meno, senza che la loro eventuale scelta di non provvedere possa essere oggetto di contestazione giurisdizionale da parte dell'istante”.

Dalle predette testuali affermazioni contenute nella sentenza sembra emergere che, secondo la Corte Costituzionale, nell'esercizio del potere di autotutela, di ufficio o su istanza del contribuente, l' A.F. gode di una discrezionalità tanto ampia da consentirle di ignorare anche l'evidente illegittimità dei suoi provvedimenti impositivi e comunque tale che, a fronte di un suo diniego espresso, o anche del suo assoluto silenzio, il contribuente non dispone di alcun rimedio.

Si apre, senza dubbio, un vulnus nella piena tutela del contribuente di fronte all'inerzia dell'amministrazione finanziaria.

L'impugnabilità innanzi al giudice tributario del diniego tacito di autotutela - diversamente da quanto ritenuto dalla Corte costituzionale - appare punto d'arrivo necessitato sul piano di una interpretazione adeguatrice della disciplina tributaria dell'autotutela, per consentire al giudice di valutare eventuali profili di illegittimità del rifiuto a provvedere sull'istanza del contribuente, che può prospettare, dal canto suo, un interesse di rilevanza generale alla rimozione dell'atto ai sensi dell'articolo 2-quater, Dl 564/1994 e dell'articolo 3, Dm 37/1997. █

Come il contribuente non può contestare la fondatezza della pretesa tributaria, così il giudice tributario può sindacare solo il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria, espresso o tacito che sia.

La stessa norma attribuisce agli organi dell'amministrazione l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca degli atti illegittimi e infondati, anche in caso di loro non impugnabilità.

È giusto, perciò, radicare nei principi costituzionali, in primo luogo nel principio di capacità contributiva, la doverosità dell'autotutela, ormai recepita dalla stessa amministrazione a fronte di atti palesemente illegittimi, sia pur definitivi.

L'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme sull'autotutela non può che confermare la necessità dell'impugnabilità del diniego tacito di autotutela; infatti, la ricorribilità giurisdizionale del silenzio rifiuto tacito o implicito non ha implicazioni diverse dalla ricorribilità del diniego espresso.

Sostenere l'impugnabilità del diniego tacito, non significa affatto scardinare il sistema delle decadenze sulle quali si fonda il processo tributario. È questo il vero nodo problematico che sembra aver travolto, in punto di motivazione, il ragionamento giuridico della Corte: certamente, decorso il termine decadenziale per impugnare l'atto impositivo, lo spazio riservato all'autotutela è stabilito dal legislatore.

Perciò, non si può parlare di potere meramente discrezionale e di indifferenza dell'inerzia dell'amministrazione finanziaria, né il contribuente può pretendere, attraverso un'istanza di annullamento in autotutela, di riaprire i termini per ottenere il sindacato nel merito della fondatezza della pretesa tributaria portata da atti che non ha tempestivamente impugnato, poiché ampliare indefinitamente tale spazio significherebbe negare la perentorietà dei termini per impugnare gli atti impositivi.

Rimane, infatti, precluso al contribuente il tentativo di ottenere, con lo strumento dell'autotutela, il riesame della fondatezza dell'atto impositivo definitivo, salvi i casi sussumibili nella palese illegittimità che il legislatore riporta alla doverosità dell'esercizio del potere di autotutela.

Se è vero che l'ufficio, anche di fronte a un atto definitivo, può sentirsi in dovere di provvedere all'annullamento in autotutela di tale atto definitivo, appare discutibile, proprio sul piano della coerenza con i principi costituzionali, il diverso orientamento propugnato dalla Corte Costituzionale secondo il quale, indifferentemente e senza alcun vincolo, l'amministrazione può ignorare l'istanza del contribuente senza che il contribuente possa impugnare tale silenzio.

La materia necessita di essere ridefinita con maggior determinatezza, perché il potere di autotutela non è un potere discrezionale assoluto e all'istanza del contribuente non può, e non deve, corrispondere l'inerzia inappuntabile dell'amministrazione finanziaria.

Si auspica un intervento chiarificatore del legislatore per definire puntualmente l'esercizio del potere di autotutela.

Lecce 4 dicembre 2017

Avv. Maurizio Villani

Avv. Lucia Morciano

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it