Analisi e commenti

Atto illegittimo e interesse pubblico, i criteri cardine dell'autotutela

21 Novembre 2019

È l'ufficio stesso che attiva la procedura. Il contribuente, come avviene per i procedimenti amministrativi, deve essere informato dell'esito del riesame entro novanta giorni

immagine generica illustrativa
Image not found or type unknown

È ormai assodato che si possa ricorrere all'istituto dell'autotutela per l'annullamento di ogni tipo di atto tributario anche se diventato definitivo. Tuttavia, la sua adozione è discrezionale, non prevedendo la normativa, nessun obbligo da parte dell'amministrazione anche se sollecitata dal contribuente. In ogni caso la gestione delle istanze di autotutela è un'attività oltremodo delicata e richiede spesso complesse valutazioni in un'ottica di costante miglioramento del rapporto tra Fisco e contribuente. Di seguito un approfondimento per capirne di più.

L'autotutela nel diritto tributario

Una prima versione della "moderna" autotutela nel diritto tributario trova origine, se pur limitatamente ai soli accertamenti parziali, nell'articolo 3, comma 6, del Dl n. 261/1990.

L'istituto ha assunto poi portata generale con l'entrata in vigore dell'articolo 68, comma 1, Dpr n. 287/1992.

In seguito il legislatore è intervenuto con il decreto legge n. 564/1994, che, all'articolo *2-quater*, disciplinava espressamente l'autotutela. Il successivo Dm attuativo n. 37/1997 precisava gli organi competenti a esercitare l'autotutela, le ipotesi di annullamento e gli adempimenti degli uffici.

Chi può esercitare l'autotutela

Il potere di annullamento in autotutela spetta all'ufficio che ha emanato l'atto e, solo in caso di grave inerzia dello stesso, alla direzione regionale da cui dipende l'ufficio (articolo 1, Dm n.

37/1197).
L’annullamento può avvenire sia d’ufficio sia su istanza di parte “*nei casi in cui sussista illegittimità dell’atto o dell’imposizione*” (articolo 2, Dm n. 37/1997).

Quando non può essere applicata

A differenza dell’autotutela amministrativa, per la quale la vigente normativa ha stabilito un limite temporale al potere di annullamento, nel caso di atti tributari l’unico limite è costituito dalla presenza di una sentenza di merito favorevole all’amministrazione, passata in giudicato.
Ne deriva che gli uffici possono ben annullare i propri atti in autotutela anche laddove il giudice tributario si sia già pronunziato con sentenza di inammissibilità, anche passata in giudicato ovvero con sentenza nel merito, purché ancora impugnabile.
Nel caso di atti impositivi di valore superiore a 516.456,90 euro, l’ufficio che intenda annullare l’atto ha l’obbligo di richiedere il preventivo parere della direzione regionale territorialmente competente (articolo 4, Dm n. 37/1997). Dal tenore della disposizione emerge che il parere dell’organo regionale è “obbligatorio” e “preventivo”.
È pacifico ormai che tutti gli atti (e non solo gli avvisi di accertamento) possano essere annullati e che tale possibilità sussista anche quando siano diventati definitivi. Lo stesso “giudicato”, che impedisce l’autotutela, viene inteso come quello concernente la legittimità sostanziale dell’atto; perciò la sentenza definitiva che abbia rigettato il ricorso per ragioni processuali è ritenuta non ostativa all’annullamento.

A discrezione dell’amministrazione

Anche l’autotutela tributaria, come quella amministrativa, si configura quale potere discrezionale della pubblica amministrazione, nel senso che l’ufficio non ha il dovere giuridico di rimuovere l’atto viziato, così come il contribuente non è titolare di un diritto soggettivo a che l’ufficio eserciti tale potere su istanza di parte.
La legge contempla altresì un potere di impulso in capo al Garante del contribuente che, secondo l’articolo 13, comma 6, della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), “*attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente*”.

Autotutela in soccorso dell’atto illegittimo e dell’interesse pubblico

Sotto il profilo oggettivo è possibile individuare l’esistenza di un duplice presupposto per l’esercizio dell’autotutela.
Il primo è dato dall’illegittimità dell’atto, che l’articolo 2 del regolamento ha riconosciuto nei

seguenti casi:

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

Detto elenco riveste un mero carattere esemplificativo ed è ben possibile l'annullamento in autotutela in ogni altro caso di illegittimità dell'atto emanato dall'ufficio (si pensi al difetto di sottoscrizione o alla mancanza di motivazione).

Il secondo presupposto è costituito da uno specifico, concreto e attuale interesse pubblico all'eliminazione dell'atto, diverso dal generico interesse al ripristino della "legalità", che, in esito a un apposito processo logico di comparazione, risulti prevalente rispetto all'interesse pubblico alla stabilità delle situazioni giuridiche.

Il contribuente va informato

Sebbene non sussista un obbligo giuridico a provvedere e, tanto meno, nel senso richiesto dal contribuente (circolare ministeriale n. 195/1997, Cassazione civile, n. 7388/2007, Cassazione n. 1710/2007), gli uffici sono stati esortati a comunicare agli interessati l'esito dell'intervenuto riesame dell'atto contestato, enunciando, anche succintamente, i motivi del rigetto (Dre Lombardia, 16 novembre 1999, n. 3/82993/dir).

La legge non fissa un termine per l'esame delle istanze, per cui si ritiene possa applicarsi, in via analogica, quello di novanta giorni, fissato dall'articolo 2, comma 3, legge n. 241/1990, per la conclusione del procedimento amministrativo.

L'articolo 4, comma 2, Dm n. 37/1997, stabilisce che l'ufficio debba comunicare l'annullamento in autotutela al contribuente e, in caso di contenzioso, al giudice avanti al quale pende il ricorso.

Per quanto la presentazione dell'istanza di autotutela non sospenda i termini per ricorrere, è

opportuno che l'Agenzia comunichi l'esito dell'istruttoria al contribuente prima dello spirare del termine per l'impugnativa, al fine di evitare l'insorgere di un contenzioso (circolare ministeriale n. 258/1998).

In merito all'impugnabilità del provvedimento di diniego di autotutela su un atto divenuto definitivo si è dibattuto a lungo, tanto nella giurisprudenza di merito, quanto in sede di legittimità.

La tesi ormai consolidata è quella secondo cui il provvedimento di diniego su atto definitivo può essere impugnato, ma solo per ragioni di pubblico interesse, rimanendo conseguentemente escluse le impugnative volte a riesaminare la fondatezza della pretesa erariale.

Quando l'ufficio annulla l'atto solo in parte e non nella sua interezza

Dal tenore letterale dell'articolo 2, comma 1, Dm n. 37/1997 si evince che l'autotutela, oltre che "totale" può essere altresì "parziale".

La disciplina positiva dell'istituto dell'autotutela parziale è stata oggetto di una recente modifica a opera del Dlgs n. 159/2015.

Nello specifico, in caso di autotutela parziale il contribuente può beneficiare delle "*....medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso...*": in altri termini il contribuente destinatario di un provvedimento di autotutela parziale, qualora il rapporto sia ancora pendente, può beneficiare dell'istituto dell'acquiescenza con riduzione delle sanzioni a 1/3 (articolo 15, Dlgs n. 218/1997). Questa disposizione si applica anche in caso di accoglimento parziale del reclamo *ex* articolo 17-*bis*, Dlgs n. 546/1992 (circolare n. 38//2015).

Il provvedimento di autotutela parziale, per espressa previsione del legislatore, non è impugnabile, dovendosi sempre fare riferimento, per i termini a impugnare, all'originario atto oggetto di autotutela (articolo 2, comma 1-*octies*, Dl n. 564/1994 e circolare n. 1/2013).

Autotutela sostitutiva

La giurisprudenza ammette altresì la figura dell'autotutela sostitutiva.

In presenza di una causa di nullità dell'atto impositivo entro il termine di decadenza previsto per l'esercizio della funzione impositiva l'ufficio può emettere un nuovo atto, che annulla e sostituisce il precedente, a condizione che non si sia formato un giudicato sull'atto originariamente emesso che si intende sostituire.

La riforma dell'atto impositivo originario "*non è limitata ai soli vizi formali, ma può estendersi a tutti gli elementi strutturali dell'atto, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto*", come precisato dal costante orientamento di legittimità.

La Corte di cassazione, peraltro, ha recentemente chiarito che l'esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo, sicché, rimosso con effetti *ex tunc* l'atto di accertamento illegittimo o infondato, l'Amministrazione finanziaria è tenuta all'esercizio della

potestà impositiva, ove ne sussistano i presupposti, incontrando i soli limiti dell'avvenuta formazione del giudicato e del decorso del termine di decadenza fissato per l'accertamento.
Inoltre, "*il provvedimento di riforma adottato in sede di autotutela, non dispone per l'avvenire ma retroagisce al momento della applicazione imposta, proprio in quanto viene a sostituirsi all'originario atto impositivo*". Ne deriva che nel caso di contenzioso instaurato avverso l'originario atto impositivo, il giudice dovrà dichiarare l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, per venir meno dell'oggetto dell'impugnazione e, quindi, dell'interesse del contribuente a una sentenza su un atto che non regola più il rapporto.
La circolare n. 198/1998 ha precisato che l'annullamento di un atto travolge tutti gli altri atti consequenziali e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse, dal momento che "*...sarebbe...del tutto contraddittorio che l'amministrazione annullasse un atto in quanto lo riconosce illegittimo e infondato, e poi lasciasse che le procedure di riscossione proseguano indisturbate ovvero trattenesse le somme riscosse in forza di esso*".

L'autotutela non è un procedimento a istanza del contribuente

In tempi recenti la Corte costituzionale è stata chiamata a valutare la legittimità costituzionale dell'articolo 2-*quater*, comma 1, Dl n. 564/1994, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 656/1994, e dell'articolo 19, comma 1, Dlgs n. 546/1992.
La Corte, dopo aver tracciato il perimetro normativo dell'autotutela tributaria, quale istituto tipico del sistema delle norme tributarie, ben distinto dall'autotutela amministrativa generale, ha affermato che l'autotutela tributaria "*costituisce un potere esercitabile d'ufficio dalle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali e non uno strumento di protezione del contribuente*" (Corte costituzionale, n. 181/2017). Quest'ultimo, invero, può sempre sollecitarne l'esercizio, ma l'istanza di autotutela non trasforma il procedimento officioso e discrezionale in un procedimento a istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso. Non esiste, pertanto, un dovere dell'Amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale presupposto, il silenzio su di essa non equivale a inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente (Cassazione, sentenza n. 7388/2007) con la conseguenza che il silenzio dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice.

I provvedimenti emanati (o non emanati) in autotutela devono anzitutto rispondere a ragioni di interesse pubblico, essere orientati a una determinata "causa", nonché a criteri di logica e di imparzialità.
Ulteriori criteri informatori dell'attività degli uffici, laddove sollecitati a provvedere in autotutela,

sono rappresentati dai canoni costituzionali di “legalità”, “capacità contributiva” e “buon andamento” della pubblica amministrazione, di cui agli articoli 23, 53 e 97 della Costituzione.
Si ritiene, inoltre, che l’Agenzia delle entrate debba valutare le istanze di autotutela anche con riferimento all’ulteriore principio di leale collaborazione e di buona fede sanciti dall’articolo 10 della legge n. 212/2000.
Ciò è ancor più vero per gli atti oggetto di ricorso giurisdizionale, poiché le parti del processo tributario sono soggette al generale obbligo di lealtà e probità *ex* articolo 88 cpc, che può ben fungere da indice di valutazione per l’addebito delle spese di lite.

Il legislatore tributario ha fornito – se pure indirettamente – ulteriori criteri di valutazione dell’autotutela, con l’introduzione dell’articolo 17-*bis,* Dlgs n. 546/1992, rubricato “*Il reclamo e la mediazione*”. L’aspetto maggiormente interessante è il criterio fissato per la valutazione delle istanze di mediazione.
Invero, gli uffici legali dovranno tener conto:
a) dell’incertezza delle questioni controverse
b) del grado di sostenibilità della pretesa
c) del principio di economicità dell’azione amministrativa.

È evidente che detti criteri, ancorché collocati nel decreto che disciplina il contenzioso tributario, possono ben costituire validi parametri di carattere generale per gli uffici, laddove siano sollecitati ad agire in autotutela.
In altri termini, sarà oltremodo opportuno, per l’Agenzia, valutare se la questione prospettata dal contribuente – anche al di fuori di una formale istanza di reclamo-mediazione, ad esempio per atti di valore superiore ai 50mila euro – costituisca fattispecie dubbia, se un eventuale contenzioso sia utilmente sostenibile e se sia più conveniente, in termini di risorse, sostenere o abbandonare una determinata pretesa tributaria.
Come si è visto, la gestione delle istanze di autotutela è attività oltremodo delicata e richiede spesso complesse valutazioni.
La stessa, tuttavia, costituisce una straordinaria opportunità per l’Amministrazione finanziaria per correggere “in corso d’opera” i propri atti, a tutela degli interessi costituzionalmente garantiti e in un’ottica di costante miglioramento del rapporto tra Fisco e Cittadino.

di
Claudio Pivanti

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/atto-illegittimo-e-interesse-pubblico-criteri-cardine