

Autotutela tributaria: potere d'ufficio del Fisco e non strumento di protezione del contribuente - p. 2

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 4 Gennaio 2018

Dedichiamo questa seconda parte dell'approfondimento ad un ampio excursus alla giurisprudenza in tema di autotutela tributaria e ad alcune riflessioni sull'utilizzo pratico dell'autotutela per la difesa del contribuente

Se non lo hai già fatto, [leggi la prima parte dell'intervento >>](#)

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'Amministrazione Finanziaria 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'Amministrazione Finanziaria ha, altresì, potere discrezionale di pronunciarsi o meno sull'istanza di autotutela e tale potere costituisce esplicazione della funzione amministrativa e non giurisdizionale 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'Amministrazione Finanziaria 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'Amministrazione Finanziaria 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'Amministrazione Finanziaria, 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. 2248/1965, 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 giustificano 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.

Esercizio dell'autotutela tributaria - 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 esaurendosi 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, DI 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.

Leggi i nostri approfondimenti in tema di [autotutela tributaria >>](#)

4 dicembre 2017 Maurizio Villani Lucia Morciano