

---

# Il potere di autototutela: poteri e doveri del Fisco e prassi corretta

---

di [Commercialista Telematico](#)

**Pubblicato il 18 Novembre 2013**

L'istituto dell'autototutela della Pubblica Amministrazione genera sempre dei dubbi: analisi di poteri e doveri dell'amministrazione tributaria e della corretta prassi per gestire l'autototutela (a cura Elena Sarno)

Come ormai è ben noto, la disciplina dell'istituto dell'autototutela<sup>1</sup> fa il suo ingresso nel nostro ordinamento giuridico e viene disciplinata rispettivamente dai seguenti articoli:

- l'articolo 68 del D.P.R. 287/92, successivamente abrogato dall'articolo 23 del D.P.R. n. 107/2001;
- l'articolo 2 quater del D.L. n. 564/1994, che ne definisce i contenuti normativi;
- l'articolo 2 del D. M. n. 37/1997, che ne circoscrive gli ambiti applicativi;
- l'articolo 5 del D.M. n. 37/1997.

Da una loro lettura, neppure troppo attenta, appare evidente che l'annullamento in autototutela di un provvedimento illegittimo o infondato è un potere, piuttosto che un dovere, della pubblica amministrazione e rientra nelle sue attribuzioni discrezionali.

Si aggiunga però:

- che l'amministrazione finanziaria può procedere d'ufficio o su istanza di parte;
- che l'articolo 68 del D.P.R. n. 287/92, quello per intenderci che chiaramente vietava di fare ricorso all'istituto dell'autototutela nel caso di intervento di un giudicato sostanziale, è stato abrogato, cedendo il posto ad una normativa che, se impone il rispetto di tale vincolo con riferimento alla procedura avviata dall'ufficio, non è altrettanto categorica nel caso in cui l'avvio della procedura sia richiesta dal contribuente;

- che, di conseguenza, in presenza di un' istanza di parte, l'amministrazione finanziaria, senza disattendere le aspettative del contribuente, dovrebbe comunque emettere un provvedimento, di accoglienza o di diniego, in ossequio a quel principio di buon andamento ed imparzialità della funzione pubblica sanciti dal dettato costituzionale;
- che tale provvedimento, in ossequio ad altri principi legislativi, quello della trasparenza, ad esempio, e della motivazione degli atti, sanciti rispettivamente dall'articolo 3 della Legge n. 241/1990 e dall'articolo 7 della Legge n. 212/2000, debba essere adeguatamente motivato.

In questa indagine si intende focalizzare l'attenzione soprattutto su tre punti essenziali dell'intera questione:

- la portata della discrezionalità del potere di annullamento in autotutela;
- l'ammissibilità del suo esercizio, anche in presenza di un giudicato sostanziale favorevole all'amministrazione, soprattutto se sia intervenuto un fatto nuovo che, se si fosse manifestato tempestivamente, avrebbe orientato diversamente la decisione dei giudici;
- il diritto del contribuente, qualora si sia attivato con propria istanza, ricevere un provvedimento adeguatamente motivato.

Per quel che concerne il primo punto, si ricorda che l'articolo 97 della Costituzione stabilisce che “i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione”.

Lungi dal voler in questa sede anche solo ipotizzare che un' attribuzione discrezionale debba diventare un dovere giuridico, si ritiene però che anche quella stessa discrezionalità, che lascia libera l'amministrazione finanziaria di decidere se intervenire o meno in autotutela, non possa non soggiacere a quel rispetto della legge che è una condizione necessaria affinché si realizzino quei principi di imparzialità e di buon andamento della sua attività e che non può subire deroghe, nemmeno con riguardo ad un potere discrezionale.

Rispetto al dovere costituzionale di garantire l'imparzialità e il buon andamento della funzione pubblica e di non creare pericolosi precedenti, sussiste un preciso interesse pubblico che necessita di essere tutelato ogni qual volta un provvedimento sostanzia una violazione di legge, quand'anche sembri che la lesione riguardi soprattutto specifici interessi di parte.

Con l'interessante sentenza n. 6283 emessa in data 20 aprile 2012 la Corte di Cassazione ha precisato: "l'attività della P.A., anche nel campo della pura discrezionalità, deve svolgersi nei limiti posti dalla legge e del principio del 'neminem laedere'".

"E' evidente", continua ancora la stessa Corte di Cassazione, "che le predette regole impongono alla P.A., una volta informata dell'errore in cui è incorsa, di compiere le necessarie verifiche e poi, accertato l'errore, di annullare il provvedimento riconosciuto illegittimo o, comunque, errato. Non vi è dunque spazio alla mera discrezionalità poiché essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, la correttezza e buona amministrazione che sempre devono informare l'attività dei funzionari pubblici.



Questo principio vale anche allorché il contribuente – compiendo una scelta di strategia difensiva il cui esito eventualmente negativo non può non imputare che a se stesso - abbia lasciato scadere il termine utile per impugnare il provvedimento avanti alle Commissioni Tributarie, giudice competente ad accertarne la legittimità e, quindi, sia stato costretto ad affidarsi all'autotutela della P.A.”.

Dunque, è indubbio che il potere della pubblica amministrazione di procedere all'annullamento o al ritiro di un atto abbia, in quanto rientrante nelle sue attribuzioni potestative, una natura discrezionale, ma tale natura deve essere sempre temperata al rispetto della legge e di quei principi costituzionali di legalità, imparzialità e buon andamento dell'attività della pubblica amministrazione.

Per quanto riguarda il secondo punto, ossia l'ammissibilità del ricorso all'istituto dell'annullamento in autotutela in presenza di un giudicato sostanziale favorevole all'amministrazione finanziaria, non dovrebbe essere necessario scomodare istituti più autorevoli che, presenti nel nostro ordinamento giuridico, consentono la revisione di una sentenza, sia pure all'interno di un' ambito applicativo molto ristretto.

Infatti, il solo rispetto di quegli stessi principi, di legalità, d'imparzialità e di buon andamento della funzione pubblica, dovrebbe essere sufficiente ad indurre sempre la pubblica amministrazione a riesaminare una fattispecie disciplinata da un atto che presenta un vizio di legittimità.

Non si ritiene che la pubblica amministrazione abbia realizzato il suo fine, ossia la tutela dell'interesse pubblico, se, con una valutazione puramente opportunistica, rinunci ad un corretto esercizio della propria attività, ritenendo più giusto sfruttare una sua posizione di vantaggio.

Infine, il terzo punto, ossia il diritto del contribuente, che si sia attivato con istanza, a ricevere un provvedimento, anche di rifiuto, ma che sia adeguatamente motivato, in ossequio ai principi generali del procedimento amministrativo disciplinati rispettivamente dalla Legge n. 241/1990 e dall'articolo 7 della Legge n. 212/2000.

Ne consegue che quel provvedimento che rechi una motivazione carente ed inadeguata deve essere comunque sottoposto al sindacato del giudice tributario che, chiamato a valutare la rispondenza del provvedimento alle precedenti disposizioni di legge, non può non indurre l'amministrazione finanziaria ad emettere un provvedimento che contenga le ragioni giuridiche ed i presupposti di fatto che hanno determinato il rigetto dell'istanza presentata dal contribuente.

Rispondere ad un istanza di annullamento in autotutela con un atto motivato non può essere ritenuto appannaggio addirittura del singolo funzionario, ma deve rientrare negli obblighi di buona amministrazione sanciti dalla Carta Costituzionale.

Il caso concreto è quello di una società alla quale viene contestato il mancato adempimento dell'articolo 17 del D.P.R. 633/72 nella misura in cui la società in questione, acquistando un immobile da un'altra società con sede legale all'estero senza rappresentante fiscale in Italia, omette di emettere l'autofattura.

L'amministrazione finanziaria, nell'accertare l'operazione, censura il comportamento del contribuente, non solo con le sole sanzioni, ma anche con l'addebito dell'IVA.

Il periodo d'imposta è il 2004 e l'avviso di accertamento viene emesso nel 2007.

L'avviso di accertamento viene impugnato dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, ma secondo una strategia che non contempla il rilievo dell'addebito dell'IVA non dovuta.

In data 8 maggio 2008 la Corte di Giustizia Europea con la famosa sentenza "Ecotrade" interviene a dare un orientamento da seguire in fattispecie simili, stabilendo che in tutti i casi di errata applicazione del meccanismo del reverse charge, non solo dovrebbe essere riconosciuto il diritto del contribuente alla detrazione dell'IVA, ma trattandosi di un errore formale che non incide sulla determinazione del tributo, non dovrebbe essere sanzionato, ovvero sanzionato in maniera ridotta.

Si tratta di una sentenza di rilevante importanza, intervenuta in un momento in cui si andava diffondendo il comportamento paradossale per il quale l'omessa autofatturazione, che normalmente non genera evasione d'imposta, era sanzionata in maniera più grave dell'omessa fatturazione.

Anche la stessa Agenzia delle Entrate ne recepisce i contenuti con la risoluzione n. 56/E del 06/03/2009.

Per questo il contribuente decide di percorrere la strada dell'istanza di annullamento in autotutela, ottenendo come unico risultato solo l'emissione di un provvedimento di diniego che contiene una generica motivazione sull'assenza dei presupposti, senza una più puntuale precisazione.

Il provvedimento di diniego viene impugnato dinanzi al giudice tributario che però rigetta il ricorso, lasciando di appannaggio esclusivo dell'ufficio il compito di eliminare gli atti illegittimi o infondati rimesso al senso di responsabilità del funzionario preposto, salvo l'azione di risarcimento del danno ex art. 2043 del c.c..

18 novembre 2013

Elena Sarno

1 Nell'ottica dell'operato della Pubblica Amministrazione, che ha il dovere di applicare la legge correttamente e in modo imparziale, se si verifica che l'Amministrazione constata di aver commesso un errore, danneggiando ingiustamente il cittadino-contribuente, può annullare il proprio operato e correggere l'errore senza necessità di una decisione del giudice.