

I rimedi in caso di diniego dell'autotutela - seconda parte

di [Antonino Pernice](#)

Pubblicato il 12 maggio 2010

prosegue l'analisi dell'autotutela in ambito tributario e dei rimedi al diniego dell'autotutela

[Per leggere la prima parte clicca qui](#)

6. - PROCEDIMENTO DI ADOZIONE DELL'ATTO DI AUTOTUTELA.

Per quanto attiene il procedimento di adozione dell'atto di autotutela, **non esistono particolari disposizioni.**

Di conseguenza, si può dire che lo schema giuridico è lo stesso seguito per l'emanazione dell'atto da annullare, cioè il **provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto**.

Si evidenzia che **i provvedimenti di autotutela possono essere adottati anche in pendenza di giudizio**.

In merito, la **Circ. n.198/S del 5/8/1998**, nel dettare chiarimenti sull'applicazione delle disposizioni di cui al D.M. 37/97, ha specificato che ai fini dell'esercizio dell'autotutela **non assume rilevanza:**

-

il decorso dei termini per presentare il ricorso;

-

se il ricorso è stato presentato, ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (es. inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità);

-

la presenza di un giudizio pendente;

-

la mancata presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

Secondo la più attenta dottrina poi, **il limite del giudicato andrebbe inteso in senso sostanziale.**

Cioè, il provvedimento di autotutela potrebbe essere adottato anche in presenza del giudicato, qualora si basi però su motivi diversi da quelli sui quali si è pronunciata la Commissione giudicante.

La **Cass. sent. 2272 del 06.02.04**, afferma che *in difetto di rituale e tempestiva impugnazione, il rapporto tributario viene fissato in modo definitivo e non più contestabile, salvo l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'A.F.*

La **Cass. sent. 2870 del 06.02.09**, afferma che *l'unica preclusione all'esercizio dell'autotutela è rappresentato dal **giudicato**, cioè da una sentenza dell'A.G., non più impugnabile, che si sia pronunciata sull'atto impositivo.*

Il giudicato impeditivo del riesame in autotutela è quello che decide nel merito del rapporto tributario; tuttavia, come affermato anche dall'A.F. con la Circ. 195/E del 08.07.97, **l'irrevocabilità di una sentenza di rito (ad es., che dichiara l'inammissibilità del ricorso) non consuma il potere-dovere di provvedere al riesame in autotutela.**

7. - ATTO DISCREZIONALE O ATTO DOVUTO.

La **Cass. sent. 7388 del 27.03.07; n.2870 del 06.02.09**, ha affermato che *l'esercizio dell'autotutela da parte dell'A.F. integra, non un dovere, ma un potere discrezionale.*

Nel diritto amministrativo vi è il principio secondo cui l'autotutela costituisce un potere tipicamente **discrezionale** della P.A. che **può** (e non deve) essere esercitato solo quando siano implicati rilevanti interessi di carattere pubblicistico; solo la tutela di questa classe di interessi giustifica la caducazione o la modifica del provvedimento precedentemente adottato.

Nel diritto tributario, invece, l'autotutela riguarda atti rigidamente predeterminati dalla legge, con la conseguenza che l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria condiziona in senso vincolato il riesame del provvedimento impositivo.

Si evidenzia che il rapporto tributario è caratterizzato da norme di rango costituzionale a tutela del contribuente (artt. 23 e 53 Cost.). Di conseguenza, l'ufficio è privo di discrezionalità. La funzione dell'autotutela nel diritto tributario è di ripristinare la legalità del rapporto tributario.

Secondo la dottrina (Cantillo) la valutazione rimessa all'A.F. nell'esercizio dell'autotutela *"è necessariamente volta a stabilire se l'obbligazione tributaria, ancorchè risultante da atto inoppugnabile o da giudicato, sia o non sia conforme a giustizia, non potendo essere adottata una decisione diversa da quella imposta dalle regole dell'ordinamento"*.

Quindi, allorquando ne sussistono i presupposti, l'esercizio dell'autotutela è doveroso, *"non potendosi ammettere che l'ente impositore possa astenersi dall'esercitarla, quando, di sua iniziativa o ad istanza del contribuente, accerti l'illegittimità o l'ingiustizia della tassazione. In tale situazione l'eliminazione dell'atto è un obbligo giuridico dell'ente impositore, in quanto, d'altra parte, tale potere, che la legge attribuisce allo stesso ufficio che ha emesso l'atto, è espressione della stessa funzione impositiva, di cui costituisce una fase ulteriore ed eventuale che ha ad oggetto, attraverso un procedimento di secondo grado, il riesame dell'atto impositivo in precedenza emanato"*.

Secondo la Dottrina (Allorio) neppure la cosa giudicata fa venire meno *“il potere e il dovere della finanza di restituire, a rimostranza del privato leso da un’imposizione ingiusta, la somma percetta”*.

La Cass. sent. 1710 del 26.01.07, ha affermato che *“il mancato esercizio da parte dell’A.F. del potere di autotutela non è sindacabile in sede giudiziaria, trattandosi di esercizio di un potere discrezionale e non di un obbligo giuridico. Sarebbe però auspicabile che l’A.F., in ipotesi in cui il contribuente lamenta una duplicazione di imposta avesse la sensibilità, per non dire il dovere, di accertarsi e di verificare la veridicità delle affermazioni dei cittadini in virtù dei principi, sancita dalla L.212/2000, dell’affidamento, della buona fede e della collaborazione che, se pure ratione temporis non applicabili alla fattispecie in esame, dovrebbero sempre informare tutti i rapporti fra apparato pubblico e contribuenti”*.

In base ai principi costituzionali della capacità contributiva (art.53 Cost.) e della riserva di legge in materia fiscale (art.23 Cost.), sussistendone i presupposti, l’esercizio dell’autotutela costituisce un obbligo dell’A.F., anche se non può essere considerato come un doppiante dei rimedi giurisdizionali.

Secondo la Dottrina (Cantillo), possono formare oggetto di riesame in autotutela esclusivamente gli *“elementi prima non considerati, che operano, per così dire, dall'esterno rispetto all'atto e pongono in crisi l'obbligazione risultante dal titolo. Deve trattarsi, cioè, di fatti o atti giuridici che siano sopravvenuti o che, pur essendo precedenti, abbiano acquistato rilievo proprio in conseguenza dell'efficacia dell'atto, i quali nell'uno e nell'altro caso siano tali da comportare l'inesistenza dell'obbligazione o una diversa configurazione più favorevole al contribuente”*.

La **Cass. sent. 13891 del 28.05.08**, ha affermato che *“l'adozione di un atto impositivo, modificativo o sostitutivo di altro avviso precedentemente notificato al contribuente, è subordinato alla conoscenza di elementi nuovi e differenti rispetto a quelli posti a base del primo atto di accertamento”*.

In sede di autotutela, quello che conta è solo ed esclusivamente l'**inesistenza sostanziale**, totale o parziale, preesistente o sopravvenuta, dell'obbligazione tributaria e non possono riguardare vizi formali dell'atto impositivo.

8. - SILENZIO O RIFIUTO.

L'A.F., ricevuta l'istanza di autotutela, può opporre:

1.

il silenzio;

2.

il rigetto espresso ma immotivato;

3.

il rigetto motivato.

La **Cass. sez. unite, n.16776 del 10.08.05**, ha affermato che *“sia il mero silenzio (rifiuto) che il rifiuto immotivato possono essere impugnati avanti al giudice tributario”*.

In questi casi, il giudice tributario non può entrare nel merito dell’atto, ma si limita a dichiarare l’illegittimità del silenzio-rifiuto o del diniego immotivato.

Infatti, la **Cass. sent. 7388 del 23.03.07**, ha affermato che il sindacato del giudice tributario è circoscritto *“soltanto alla legittimità del rifiuto, e non alla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un’indebita sostituzione del giudice nell’attività amministrativa”*.

La **Cass. sent. n.9669 del 23.04.09**, ha affermato che *“nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell’autotutela può esercitarsi un*

sindacato soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria”.

Si evidenzia che la pronuncia di illegittimità del diniego di autotutela può comportare in capo all’A.F. una **responsabilità per fatto illecito** (art.2043 c.c.) azionabile davanti al giudice ordinario.

Invece, quando l’oggetto dell’impugnazione è il **rifiuto motivato** all’esercizio dell’autotutela, il giudice tributario è tenuto a valutare anche il merito del rapporto tributario.

La **Cass. sent. sez. unite, n.7388 del 27.03.07**, ha affermato che *“ove l’atto di rifiuto dell’annullamento d’ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l’A.F. dovrà adeguarsi a tale pronuncia”.*

Secondo la Cassazione l'ente impositore deve adeguarsi alla pronuncia del giudice e, quindi, annullare, in tutto o in parte, il provvedimento impositivo per il quale è stata invocata l'autotutela, e, se l'ufficio non si adegua, il contribuente può ricorrere al giudizio di ottemperanza.

9. - CASO DI SILENZIO.

Nell'ipotesi di ricorso avverso il silenzio dell'ufficio all'istanza di autotutela presentata dal contribuente, l'ufficio potrebbe obiettare l'inammissibilità del ricorso, per incertezza dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda. Il che significherebbe far resuscitare rapporti già esauriti, con la conseguente negazione di ogni certezza del diritto, poiché si consentirebbe di far rivivere situazioni giuridiche ormai consolidate.

È da dire che in pratica il ricorso viene proposto avverso *“il silenzio rifiuto dell'Ufficio sull'istanza di autotutela al fine di ottenere l'**annullamento di atti illegittimi**, che appartiene, ma non necessariamente, ad una delle categorie previste*

dall'art.19 d.lgs. 546/92.

Si evidenzia che sono atti impugnabili, fra l'altro, il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari (ad esempio i condoni) assunti con provvedimento esplicito, **ma non necessariamente formale**, dal momento che lo stesso non è condizionato dall'osservanza di forme prestabilite (ad esempio la Cassazione, sent. n.18008 del 09.08.06, ha ritenuto ammissibile il ricorso avverso una "nota" con cui l'A.F. abbia negata la definizione agevolata di rapporti tributari, trattandosi di un atto amministrativo idoneo ad esplicitare la volontà negativa dell'ufficio rispetto all'istanza avanzata dal contribuente (cfr. Cass. SS.UU. sent. n.16776 del 10.08.05).

Ai sensi dell'articolo 12, 2^a c., della L.n.448/2001 (e poi del D.L. 203/2005), sono attribuite alla competenza del giudice tributario tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie.

Invero, in origine, l'indirizzo maggioritario di dottrina e giurisprudenza si era espresso a favore della tassatività dell'elencazione fatta dall'art.19 d.lgs. 546/92.

Nel tempo, tuttavia, anche avuto riguardo alle recenti modifiche legislative, la giurisprudenza di legittimità ha espresso (e consolidato) un nuovo orientamento, statuendo che *“ai fini dell’accesso alla giurisprudenza tributaria devono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l’A.F. comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita”* (Cass., SS.UU. n.16293 del 24.07.07).

In altri termini, la Suprema Corte ha affermato che *“l’elencazione degli atti impugnabili di fronte al giudice tributario, non esclude la facoltà del contribuente di impugnare davanti al medesimo giudice anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco”* a condizione, però, *“che l’atto contenga la manifestazione di una compiuta e definita pretesa tributaria”* e **precisando, altresì che “la mancata impugnazione di un atto non espressamente indicato nell’art.19 non determina la non impugnabilità (cristallizzazione) di quella pretesa che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall’art.19”** (Cass. sent. n.21405 del 08.10.07).

Ne consegue che l’elenco di cui all’art.19 citato contiene solo una serie di *“atti tipici”* che però non esaurisce l’insieme degli atti autonomamente impugnabili di fronte ai giudici tributari.

In base alla C.M. 8.07.1997, n. 195/E, il potere di annullamento è caratterizzato da discrezionalità amministrativa; tuttavia gli uffici, per trasparenza e correttezza nei rapporti con i contribuenti, a fronte di appositi atti di iniziativa dell'interessato, anche quando riterranno che non sussistono i presupposti per l'annullamento, non mancheranno di dare al contribuente comunicazione del relativo rifiuto, tenendo presente che in tal caso, attesa l'assenza di un obbligo giuridico di provvedere, e correlativamente di un interesse giuridicamente protetto nel contribuente, il rifiuto ben può essere espresso senza esplicitarne i motivi.

Alla luce di quanto prima detto, non significherebbe affatto far resuscitare rapporti già esauriti, ma, invece, **significa correggere attività e decisioni illegittime**, in quanto viziate da omissioni ed inadempimenti dell'A.F.

Il presupposto per l'esercizio del potere di autotutela è dato dalla contestuale sussistenza di riconoscere errori, anche dopo che l'atto è divenuto definitivo e da uno specifico, concreto ed attuale interesse pubblico alla sua eliminazione, per evitare che il contribuente paghi delle somme non dovute.

10. - SPESE PROCESSUALI.

Alla luce della sentenza della **Corte cost. n.274 del 12.07.05**, il giudice tributario, nei casi di estinzione del giudizio per intervenuta cessazione della materia del contendere, è tenuto a condannare alla rifusione delle spese di causa quella che sarebbe stata la parte soccombente se il processo, anziché estinguersi a causa della sopravvenuta inesistenza della controversia, fosse approdato a sentenza.

La **Cass. sent. 21530 del 15.10.07**, ha affermato che *“laddove l’A.F. annulli il provvedimento impugnato dal contribuente davanti al giudice tributario si determina la cessazione della materia del contendere. Peraltro, poiché il potere di autotutela deve essere esercitato al fine di assicurare l’imparzialità ed il buon andamento della P.A., esso non può costituire strumento utilizzabile per vanificare l’azione del contribuente limitandone l’efficacia. Conseguentemente, il malgoverno del potere di autotutela comporta la condanna alla rifusione delle spese di giudizio in danno dell’A.F.”*.

La **Cass. sent. 698 del 19.01.2010**, rafforzando la protezione giuridica di fronte all'A.F., ha stabilito che *“ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato, al punto di costringere il privato ad affrontare spese legali e d'altro genere per proporre ricorso e per ottenere per questa via l'annullamento dell'atto, la responsabilità della P.A. permane ed è innegabile”*.

In questo modo si applica il principio che *“può essere riconosciuto il risarcimento del danno sopportato da un soggetto per ottenere l'annullamento di un provvedimento amministrativo in sede di autotutela”*, senza per questo dimenticare la scure della Corte dei Conti.

10 maggio 2010

Antonino Pernice

