

AUTOTUTELA TRIBUTARIA E DECADENZA DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO

a cura Cosimo Turrisi

L'autotutela tributaria è un **procedimento amministrativo di secondo grado** che consente, in ossequio ai principi di cui all'art 1 della Legge 241/1990 in materia di azione amministrativa (species a genus secondo alcune correnti di dottrina autorevole)¹, di rimuovere con effetti ex tunc provvedimenti viziati nella legittimità o infondati, al fine di evitare contenziosi destinati a concludersi presumibilmente in maniera sfavorevole.

L'istituto è stato introdotto nell'ordinamento dall'art. 68, co.1, del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287², che recita «*salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione Finanziaria possono procedere all'annullamento dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto*» ed è stato regolamentato dal Decreto Ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37³, emanato in attuazione dell'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla Legge del 30 novembre 1994, n. 656.

La possibilità di annullare atti illegittimi o infondati, a seguito di richiesta del contribuente o d'ufficio, **sia in pendenza di giudizio sia dopo che l'atto è divenuto definitivo**, è uno degli aspetti generali del potere amministrativo in materia tributaria, che permette l'attuazione di un **interesse pubblico** rappresentato dalla necessità di assicurare che il contribuente sia destinatario di un'imposizione giusta e conforme alle regole dell'ordinamento. Tale potere deve

¹ L'art. 1, comma 1, della legge 241/1990, afferma che l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta dai criteri di economicità, di efficacia e di pubblicità. L'individuazione delle modalità di applicazione di tali principi e criteri è rimessa non solo alla legge 241 del 1990 medesima, ma anche ad altre disposizioni sui singoli procedimenti, le quali possono dunque porre una disciplina differente dal modello generale. L'azione è economica quando il conseguimento degli obiettivi avvenga con il minor impiego possibile di mezzi personali, finanziari e procedurali. Il principio può essere impiegato anche nelle ipotesi in cui residuino spazi di scelta discrezionale in capo all'amministrazione, ovviamente in quanto la scelta economica sia compatibile con l'interesse pubblico. L'economicità si traduce nell'esigenza del non aggravamento del procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento dell'istruttoria. L'efficacia è il rapporto tra obiettivi prefissati e obiettivi conseguiti ed esprime la necessità che l'amministrazione, oltre al rispetto formale della legge, miri anche e soprattutto al perseguimento nel miglior modo possibile delle finalità ad essa affidate. La pubblicità è un carattere che costituisce conseguenza diretta della natura pubblica dell'amministrazione e richiede trasparenza dell'amministrazione stessa e della sua azione (diritto di accesso ai documenti amministrativi e, in senso lato, anche gli istituti della partecipazione al procedimento amministrativo e della motivazione del provvedimento). La legge non richiama il concetto di efficienza, vale a dire il rapporto tra mezzi impiegati e obiettivi conseguiti richiamato da altre disposizioni normative che, oltre a confermare i tre suddetti principi si preoccupano di garantirne la vigenza e l'applicazione, quali, per esempio, il D.Lgs. 286 del 1999 in tema di "controlli interni".

² Tale articolo è stato in seguito abrogato dall'art. 23 lett. M, punto 7 del D.P.R. 107/01 riguardante il regolamento di organizzazione del M.E.F., ma ciò non ha determinato conseguenze sul piano dell'operatività dell'istituto.

³ G.U. 5 marzo 1997 pubblicato il D.M. 37/97 "Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione Finanziaria".

Il commercialista telematico

considerarsi ammesso in base ai principi generali del diritto amministrativo, costituendo facoltà discrezionale il cui mancato esercizio non può costituire oggetto di impugnazione. Il Ministero delle finanze con Circolare n. 198 del 1998 ha, nello specifico, *escluso che l'Ufficio abbia un dovere giuridico* di tutelare l'atto viziato, pur sottolineando che il mancato esercizio del potere nei confronti di un atto illegittimo può comportare in caso di giudizio tributario, la condanna alle spese dell'Amministrazione con conseguente danno erariale in caso di grave inerzia dell'Ufficio o dell'organo sovraordinato.

La prassi di talune Direzioni regionali sembra, infatti, configurare un potere-dovere giuridico quanto meno all'esame dell'istanza presentata dal contribuente, con obbligo di emettere un provvedimento o una comunicazione riconducibile al generale rispetto del **principio di buona fede e trasparenza** dell'azione amministrativa ed alla necessità di consentire una valutazione delle motivazioni dell'eventuale diniego.

Autotutela d'ufficio

Il potere è esercitato dall'A.F. nei confronti di privati (non verso altre amministrazioni pubbliche) e spetta, in linea di massima, all'**ufficio locale competente per territorio o materia** che ha emanato gli atti ritenuti illegittimi o infondati, quali:

- 1) atti di accertamento, di rettifica, di liquidazione imposte;
- 2) atti di contestazione e di irrogazione sanzioni;
- 3) atti di recupero crediti di imposta o di diniego agevolazioni;
- 4) iscrizioni a ruolo e cartelle di pagamento;

Laddove l'annullamento o la revoca dell'atto *superi l'importo di 516.456,90 euro*, è necessario il parere preventivo e vincolante, della Direzione Regionale.

L'autotutela senza richiesta da parte del contribuente si ha, come esemplificato nel D.M. 37/97, principalmente nei casi:

- errore di persona;
- errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta o doppie imposizioni;
- mancata considerazione di pagamenti di imposta regolari e tempestivi,
- sussistenza dei presupposti per aver diritto a deduzioni, detrazioni, agevolazioni in precedenza negati o presentazione tardiva ma nei termini di decadenza di documentazione;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione.

Tali previsioni non sono tassative, ma rappresentano una casistica significativa da valutare caso per caso. La Legge 18 febbraio 1999 n. 28, art.27, inoltre, integrato l'art. 2-quater, comma 1-ter del D.L. n. 564/1994, estendendo

Il commercialista telematico

la possibilità di applicazione dell'istituto da parte di **Regioni, delle Province e dei Comuni**, relativamente ai tributi di loro competenza (Ici, Tarsu, Tosap, ecc.).

Autotutela in sede contenziosa.

Il potere di autotutela in casi di ricorso pendente o inoppugnabile (ad esempio perché sono scaduti i termini per ricorrere) permette di evitare il proseguire di contenziosi presumibilmente sfavorevoli ed il pagamento delle spese di lite. Laddove, invece, si abbiano *sentenze passate in giudicato* favorevoli all'amministrazione finanziaria che si siano pronunciate sul merito della vertenza anziché su questioni di mero rito (come pronunce di inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità, difetto di giurisdizione, incompetenza), non è possibile agire in autotutela, salvo motivi di illegittimità dell'atto diversi da quelli oggetto della sentenza.

L'ufficio che ha esercitato l'autotutela deve dare comunicazione dell'esito al contribuente, all'organo giurisdizionale e all'ufficio che ha emanato l'atto, tenuto conto che **non vi sono limiti temporali** di decadenza dell'azione amministrativa o di prescrizione dell'esercizio del diritto da parte del cittadino. Le conseguenze necessarie comportano che gli atti correlati, quali le cartelle di pagamento, vengano annullate automaticamente comportando, eventualmente, obblighi di rimborso del riscosso.

Decadenza dell'azione accertatrice

Il controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ai sensi dell'art. 36 ter del D.P.R. 600/73 avviene entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione delle stesse, mentre il controllo sostanziale di rettifica o di accertamento di maggiori redditi o imposte, deve essere notificato, a pena di decadenza, ex artt. 43 del D.P.R. 600/73 e 57 del D.P.R. 633/72, **entro il 31 dicembre del quarto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, salvo i casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione nulla, i cui i termini sono prorogati di un anno. Se le violazioni tributarie comportano fattispecie di reato ex D.Lgs. n. 74/00 con obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 C.P.P., i termini dell'accertamento (compresi tutti i periodi di imposta accertabili alla data del 4 luglio 2006) si **raddoppiano** relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.

In sintesi:

Dichiarazione presentata

Periodo d'imposta	Anno presentazione dichiarazione	Termine finale per accertamento
2003	2004	31 dicembre 2008
2004	2005	31 dicembre 2009
2005	2006	31 dicembre 2010

Il commercialista telematico

2006	2007	31 dicembre 2011
2007	2008	31 dicembre 2012
2008	2009	31 dicembre 2013

Dichiarazione omessa

Periodo d'imposta	Anno previsto per la dichiarazione	Termine finale per accertamento
2002	2003	31 dicembre 2008
2003	2004	31 dicembre 2009
2004	2005	31 dicembre 2010
2005	2006	31 dicembre 2011
2006	2007	31 dicembre 2012
2007	2008	31 dicembre 2013
2008	2009	31 dicembre 2014

La legge n. 289/2002 nell'art. 10 ha disposto, inoltre, in riferimento ai termini di accertamento per le annualità dal 1998 al 2002, la proroga di ulteriori 2 anni del termine di decadenza nei casi di "mancata adesione al condono" (concordato per gli anni pregressi art. 7, dichiarazione integrativa art. 8 e condono tombale art.9 della L. 289).

Al di fuori di tali termini, l'Amministrazione Finanziaria **decade dalla possibilità di accertare** maggiori redditi o imposte e non dovrebbe emanare atti impositivi. Laddove la stessa non ottemperi a tali limitazioni temporali, le pretese erariali sono viziose ed illegittime e possono essere **annulate in autotutela ma occorre che chi è legittimato si adoperi in tal senso**.

L'ufficio tributario, in tali situazioni, dovrebbe autonomamente valutare l'atto ed esercitare il potere di autotutela al fine di risolvere i conflitti, comportandosi con imparzialità e correttezza ma, talvolta, si sottrae a tali obblighi, adottando un **comportamento inerte** conseguente ad una posizione di vantaggio acquisita con la mancata impugnazione.

La controparte privata, invece, lesa nei propri interessi patrimoniali, può e deve adottare comportamenti positivi presentando apposita "istanza di autotutela" affinché si attivi il procedimento amministrativo di annullamento. L'istituto, come chiarito dalla Corte di Cassazione in più occasioni⁴ è espressione di un potere discrezionale che non obbliga a ritirare l'atto viziato, non sussistendo il diritto dell'istante, ma rappresenta **"un interesse pubblico ad evitare inutili contenziosi"**

⁴ Cassazione SS.UU. n.8685/96, Cassazione n.13412/00, Cassazione n. 13208/01, Cassazione n. 1547/02
www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

Con **sentenza n. 365/1/08** depositata il 24 settembre 2008, la **Commissione tributaria regionale del Lazio**, in controtendenza con la giurisprudenza amministrativa, ha stabilito che, in materia di tributi, l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di rispondere sempre ad ogni richiesta di autotutela presentata dal contribuente. Secondo la CTR, infatti, la materia tributaria incide sulla capacità contributiva dei cittadini, pertanto, riguarda non solo gli **interessi legittimi** ma anche i diritti soggettivi.

La certezza e la stabilità dell'imposizione tributaria trovano, quindi, nell'operato del contribuente uno dei punti di riferimento necessari per "un'azione amministrativa"⁵. Dottrina autorevole ritiene, a tal proposito, che un espresso diniego, un silenzio che superi i 90 gg o un riesame dell'atto originario costituiscano, a loro volta, atti non confermativi o modificativi del precedente procedimento e siano, quindi, nuove fonti di disciplina, autonomamente impugnabili di fronte alle Commissioni Tributarie.

Cosimo Turrisi
2 Dicembre 2008

⁵ La Corte Costituzionale con sentenza n. 264 del 23 luglio 1997 ha precisato che l'autotutela non è soggetta agli ordinari termini decadenziali previsti per l'accertamento delle Imposte dirette o dell'Iva