

Il commercialista telematico

L'AUTOTUTELA

a cura di Gianfranco Antico

Esercizio del potere di autotutela e qualità dell'azione amministrativa stanno tra loro in rapporto inversamente proporzionale, dato che più basso è il livello qualitativo dell'attività impositiva dell'Ufficio, maggiore sarà l'esigenza di intervenire in autotutela per l'eliminazione delle illegittimità commesse in precedenza; viceversa, tanto più elevato è lo standard qualitativo dell'azione amministrativa, tanto minori saranno i casi in cui si renderà necessario procedere ad autoannullamento.

Il termine autotutela¹ sta ad indicare la potestà che ha la Pubblica Amministrazione di intervenire, sia d'ufficio che su istanza di parte, al fine di modificare od annullare provvedimenti precedentemente emessi, consentendo quindi alla stessa Amministrazione di autodifendersi dai propri errori al fine di assolvere correttamente i propri compiti istituzionali.

Come rilevato dalla migliore dottrina², *“in altre parole, l'autotutela designa l'espressione di un potere correlato all'azione amministrativa, che può essere esercitato nella piena e totale discrezionalità della Pubblica Amministrazione, al fine di riesaminare gli atti e i provvedimenti in funzione dell'interesse pubblico al cui perseguimento l'Amministrazione medesima è preposta. Tale potere nasce, pertanto, come potere prettamente discrezionale, e muta solo con il mutare del concetto stesso di potere pubblico.....In sostanza, per l'autotutela, pur nell'ambito di un giudizio discrezionale che tenga conto dei diversi interessi coinvolti, assume un rilievo preminente l'interesse alla rimozione dei profili di illegittimità e infondatezza degli atti, e ciò indipendentemente dall'eventuale definitività degli stessi, salvo che non si sia verificata convalescenza dell'atto per decorso del tempo, considerato il principio secondo il quale la possibilità riconosciuta, in genere, alla Pubblica Amministrazione di eliminare con effetto retroattivo i propri atti illegittimi non può spingersi fino all'eliminazione di situazioni irrevocabili ed esauritesi nel tempo.....In diritto amministrativo l'autotutela (come l'imperatività del provvedimento) non è prevista da norme scritte: si sostanzia in principi non scritti che lo Stato contemporaneo ha tratto dagli ordinamenti dello Stato assoluto, temperandoli e adattandoli alle mutate situazioni costituzionali. Vi sono però moltissime norme scritte, sparse un po' in*

¹ In relazione al potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, cfr. di recente, *ex multis*, MUSCARA', voce *Autotutela* (*dir. trib.*), in *Enc. Giur.*, vol IV, Agg., 1996, LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000, pag. 90 e segg. e *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., Milano, 2002, pag. 163 e segg.; FERLAZZO NATOLI – SERRANO', *I nuovi istituti per prevenire ed estinguere le liti*, in *Corr. Trib.*, n. 32/1995; LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, pagg. 1131 e segg.; FERLAZZO NATOLI, *Corso di diritto tributario, Parte generale*, II ed., Milano, 1999, pagg. 185 e segg.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, pagg. 401 e segg.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, II ed., Torino, 1998, pagg. 377 e segg.; ANTICO, *Autotutela e l'archiviazione*, in www.ilcommercialistatelematico.it, 2005; ANTICO, *E' necessario il parere della D.R.E. per l'autotutela sulle cartelle esattoriali ?*, in www.ilcommercialistatelematico.it, 2008.

² SERVIDIO, *Rilevanza dell'autotutela nelle varie fasi del procedimento tributario*, in “ *il fisco*”, n.24/2004, pag.3704, il quale richiama GIANNINI, in *Diritto amministrativo*, Milano, 1988, vol. II, pag. 714.

Il commercialista telematico

tutte le leggi amministrative, che non sono interpretabili se non presupponendole vigenti Sostanzialmente, imperatività e autotutela sono nozioni create dalla dottrina”.

“E’ necessario, per la disposizione delle cose, che il potere regolamenti il potere³”: proprio a tal fine sono stati emanati il D.P.R. 27 marzo 1992, n.287, il D.L. 30 settembre 1994, n.564, convertito, con modificazioni, nella L. 30 novembre 1994, n.656 e il D.M. 11 febbraio 1997, n.37, tenendo conto, altresì di quanto prescritto dall’art.13 dello Statuto del contribuente, che ha istituito, presso ogni Direzione regionale delle Entrate e Direzione delle Entrate delle province autonome, il Garante del contribuente, operante in piena autonomia rispetto alla struttura dell’Amministrazione finanziaria, che assicura unicamente le funzioni tecniche e di segreteria, fra i cui compiti⁴ vi è quello di attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente: una sorta di autotutela *secondaria* esercitabile solo in ipotesi di grave inerzia da parte dell’ufficio competente.

Come è noto, in passato, “*andare in contenzioso*” era una scelta obbligata: il funzionario non si assumeva la responsabilità di annullare un atto illegittimo, paventando il rischio della responsabilità patrimoniale. Oggi, invece, nella maggior parte degli uffici locali delle Entrate non è più così: l’atto illegittimo è immediatamente annullato.

L’ISTITUTO DELL’AUTOTUTELA

Attraverso l’art. 2-*quater*, della legge 30.11.94, n. 656 e il D.M. 11.02.97, n.37 (con il quale sono stati individuati gli organi dell’amministrazione finanziaria competenti per l’esercizio del potere di autotutela e la disciplina della relativa procedura), l’autotutela è diventata “*cosa fatta*”.

I presupposti congiunti e necessari affinché si possa verificare l’autotutela sono:

- illegittimità dell’atto o dell’imposizione;
- interesse pubblico.

L’illegittimità dell’atto o dell’imposizione può essere determinata da:

³ MONTESQUIEU, citato da D’AMICO, *Autotutela tributaria*, in “ *il fisco*”, n.2/2004, pag.218

⁴ Il Garante, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, comunicando l’esito dell’attività svolta alla Direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l’autore della segnalazione; rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l’agibilità degli spazi aperti al pubblico; richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 dello Statuto in materia di informazione del contribuente e diritti e garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, nonché all’osservanza dei termini previsti per il rimborso d’imposta; individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell’amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l’amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all’ufficio centrale per l’informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare; prospetta al Ministro delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di rimessione in termini previsti dall’articolo 9 dello Statuto.

Il commercialista telematico

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

L'esistenza di uno specifico e concreto interesse pubblico all'eliminazione dell'atto deve essere prevalente rispetto all'interesse pubblico alla stabilità delle norme giuridiche, tenendo presente che:

- la normativa sul potere di autotutela persegue l'esigenza di tutelare l'interesse dello Stato all'equità fiscale;
- il potere di autotutela comporta per l'ufficio un vero e proprio potere di riesame, il cui esercizio, ricorrendo le condizioni che determinano l'illegittimità dell'atto emanato, s'impone per il rispetto dell'imparzialità dell'azione amministrativa.

Il Segretariato generale del Ministero delle Finanze, nel prendere atto che occorre evitare che vengano disapplicate o comunque non siano ancora applicate in modo coerente ed organico, norme specifiche dell'Amministrazione Finanziaria con le quali è sancito il potere - dovere degli uffici di correggere i propri atti illegittimi o infondati, in particolare quando ledano i diritti del cittadino e sussista, pertanto, un interesse pubblico rafforzato a ripristinare la correttezza e l'equità dell'azione amministrativa, rileva che appare indubbio che *"... tra gli interessi pubblici idonei a sorreggere, sul piano della legittimità, l'intervento in autotutela, è sicuramente da annoverare anche l'esigenza che al contribuente non sia richiesto di corrispondere al Fisco più di quanto effettivamente dovuto in base alle norme in vigore; cosa che, altrimenti, urterebbe contro i principi di trasparenza e di giustizia sociale ormai riconosciuti come immanenti a qualunque attività della Pubblica amministrazione ... 5"*.

Lo stesso Segretariato generale⁶ evidenzia che *"una attenta e sistematica correzione degli errori eventualmente riscontrati rappresenta..... un modo per evitare pericolose deviazioni nell'applicazione delle leggi"* e il conseguente deterioramento del rapporto di fiducia fisco - contribuente; *"se è vero, a stretto rigore, che l'ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato (mentre è certo che il contribuente, a sua volta, non ha un diritto soggettivo a che l'ufficio eserciti tale potere), è tuttavia indubbio che l'ufficio stesso non possiede un potere discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o meno i propri errori. Infatti, da un lato, il mancato esercizio dell'autotutela nei confronti di un atto patentemente illegittimo, nel caso sia ancora aperto o comunque esperibile il giudizio, può portare alla condanna alle spese dell'Amministrazione con conseguente danno erariale (la cui responsabilità potrebbe essere fatta ricadere sul*

⁵ Nota 18.07.94, n.4079/94

⁶ Circ.n.198/S/2822/98/GCF/as del 5 agosto 1998

Il commercialista telematico

dirigente responsabile del mancato annullamento dell'atto); dall'altro, essendo previsto che in caso di grave inerzia dell'ufficio che ha emanato l'atto può intervenire, in via sostitutiva, l'organo sovraordinato, è evidente che l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'Amministrazione non certo come una specie di optional che si può attuare o non attuare a propria discrezione ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici e, quindi, come un elemento di valutazione della loro attività dal punto di vista disciplinare e professionale".

Lo spirito della norma, infatti, è quello di evitare che al contribuente siano imposti ulteriori oneri, sollecitando un atteggiamento di massima attenzione e collaborazione nei riguardi del contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria, fermo restando che l'istituto non risulta alternativo alla giurisdizione tributaria, ma permette all'ufficio che ha emanato l'atto di annullarlo, per ragioni di giustizia sostanziale, nelle ipotesi in cui risulti illegittimo o errato.

Nel procedere all'annullamento, totale o parziale, degli atti da essi emanati, tutte le volte in cui, con valutazione obiettiva, si ritenga che debba essere riveduta l'originaria determinazione, in quanto gli atti presentano profili di dubbia fondatezza, fermo restando, naturalmente, il rispetto delle esigenze di correttezza, imparzialità ed economicità, corre l'obbligo per gli uffici di comunicare il provvedimento di annullamento al contribuente, e in caso di pendenza di giudizio, anche al giudice tributario, chiedendo, altresì, la declaratoria di estinzione del giudizio e la compensazione delle spese, ex art. 45, comma 2, del D.Lgs. n. 546/92.

Il provvedimento di accoglimento dovrà essere motivato, con l'indicazione delle ragioni di illegittimità o di infondatezza che ne giustificano l'adozione, così come anche l'eventuale provvedimento di rigetto dell'istanza presentata (anche questo provvedimento dovrà essere comunicato al contribuente).

Le liti autotutelabili

Ormai da tempo gli uffici operativi valutano la possibilità di abbandono delle liti di impostazione meramente formale o per le quali la pretesa tributaria sia talmente esigua, da rendere non conveniente la prosecuzione del contenzioso, per privilegiare le controversie di valore, fermo restando la tutela delle questioni di principio o di diritto.

Di fatto, agli uffici, è rimessa la valutazione del rapporto costi - benefici dell'operazione, effettuando una accurata valutazione dell'economicità e convenienza a coltivare ulteriormente la controversia .

Dovranno essere di guida i precedenti indirizzi amministrativi (prassi, circolari, ecc), i consolidati orientamenti giurisprudenziali esistenti e il rischio della condanna al pagamento delle spese processuali, in caso di soccombenza.

L'annullamento in autotutela è espressione di un potere caratterizzato da discrezionalità amministrativa, e cioè della possibilità per l'amministrazione di scegliere se, quando e in che modo esercitarlo.

Esiste, infatti, un consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui l'esercizio del potere di autotutela rappresenterebbe non già un obbligo, bensì una pura facoltà discrezionale dell'Amministrazione interessata, come tale

Il commercialista telematico

inidonea ad attribuire un corrispondente diritto all'annullamento dell'atto al soggetto leso da quest'ultimo ⁷.

Ma è indubbio che da potere discrezionale l'autotutela – per quanto sin qui scritto - si sta trasformando in un *obbligo* per l'ufficio di provvedere .

Nel prendere atto che il comma 1, dell'art.10 dello Statuto del contribuente, introduce i principi della buona fede e della collaborazione (principi su cui dovranno essere improntati i rapporti tra cliente e Agenzia fiscale), in ogni caso, a nostro avviso, resta fermo che:

- qualsiasi atto viziato è annullabile senza limiti di tempo;
- l'atto illegittimo deve essere annullato anche se il contribuente non presenta alcuna istanza;
- l'atto deve essere annullato anche se è divenuto definitivo per omessa impugnazione;
- l'atto deve essere annullato, anche se il ricorso del contribuente è stato respinto con sentenza passata in giudicato, quando il riesame si basa su motivi diversi da quelli posti a fondamento della decisione dei giudici;
- l'atto illegittimo deve essere annullato anche se il giudizio è pendente.

Le ipotesi di annullabilità degli atti illegittimi o infondati previste dal legislatore, sono tutte quelle per le quali non sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria concernente i motivi che hanno dato luogo all'accertamento illegittimo o infondato (di fatto il giudicato di merito non preclude l'autotutela per motivi diversi da quelli su cui si fonda la sentenza definitiva) e nei casi in cui gli atti da annullare si siano resi definitivi per omessa impugnazione o per irritualità del ricorso al giudice, l'ufficio potrà procedere al loro annullamento solo in quanto sia stato accertato che i relativi effetti non si siano medio tempore esauriti e, comunque, non potrà procedere al rimborso di quanto eventualmente già pagato dal contribuente (in concreto, nonostante la riconosciuta illegittimità dell'atto presupposto e nonostante il relativo annullamento d'ufficio, non si è obbligati, in linea di principio, all'annullamento degli atti consequenziali).

Se è ormai indiscutibile la possibilità per gli uffici di esercitare il potere di autotutela nel vigore dei termini per l'impugnativa presso gli organi del contenzioso, l'autotutela è esercitabile anche nei casi in cui gli atti impositivi siano divenuti definitivi per mancata presentazione del ricorso.

La dottrina ha puntualizzato che *“l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione non è soggetto agli stessi termini di decadenza previsti dalle singole imposte ai fini dell'attività di accertamento in quanto è una attività diretta al procedimento di rettifica di errori commessi nella redazione dell'atto: è indispensabile che non sia avvenuto il pagamento⁸”*.

Ed ancora: se l'esercizio dell'autotutela non è consentito quando, nella fattispecie, si è formato un giudicato definitivo nel merito favorevole all'Amministrazione finanziaria, non è preclusivo all'esercizio del potere di autotutela il giudicato formatosi per vizi formali. *“Infatti in presenza di sentenza*

⁷ Consiglio di Stato, Sez.V, 11.04.95, n.576; Sez.IV, 30.11.92, n.995; Sez.VI,1.04.92, n.201

⁸ D'AMICO, *Autotutela tributaria*, in *“ il fisco”*, n.2/2004, pag.218

Il commercialista telematico

definitiva che respinge il ricorso per irricevibilità, improponibilità, inammissibilità ma senza entrare nel merito della questione a base dell'autotutela, l'Amministrazione ben può applicare l'istituto e sempreché ne esistano e si riconoscano i presupposti per l'emissione del provvedimento che deve essere regolarmente motivato⁹.

La cessata materia del contendere potrà essere chiesta anche in tutte quelle ipotesi in cui l'idonea documentazione, attestante la ragione del contribuente, sia prodotta in sede di ricorso e, pertanto, acquisita agli atti dell'Amministrazione solo successivamente.

A mero titolo esemplificativo, le fattispecie suscettibili di essere *chiuse* sono: versamenti d'imposta i cui importi non erano stati indicati, a suo tempo, in dichiarazione, ma esibiti solo in sede contenziosa; oneri deducibili con documentazione a suo tempo non allegata, ma prodotta in giudizio; detrazioni d'imposta di cui in sede di liquidazione non è stata riconosciuta la spettanza, quando le stesse risultino oggettivamente provate in sede di ricorso.

L'AUTOTUTELA PREVENTIVA O MEGLIO L'ARCHIVIAZIONE DEL P.V.C.

In forza delle disposizioni contenute nel comma 7, dell'articolo 12, della legge n. 212/2000¹⁰, il contribuente sottoposto a verifica ha il diritto di formulare osservazioni e richieste entro 60 giorni dal ricevimento (*rectius*: notifica) del processo verbale di constatazione da parte degli organi di verifica: le osservazioni formulate saranno oggetto di valutazione da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, imponendo così all'attività di accertamento dell'ufficio una battuta d'arresto della durata di almeno 60 giorni.

Il fine del legislatore – manifesto e condivisibile – consiste nel *costringere* l'Ufficio ad un'attività di lettura critica del processo verbale e, se del caso, ad intervenire fattivamente nell'integrazione degli elementi di accertamento eventualmente errati o carenti, sulla base di precisi *imput* forniti dal contribuente: tale norma, quindi, si inserisce a pieno titolo nel ridisegnato rapporto fisco-contribuente, con l'intento di riequilibrare con incisività tale rapporto attraverso l'instaurazione del contraddittorio¹¹, vera carta vincente nel nuovo assetto delineato dallo Statuto.

⁹ D'AMICO, *Autotutela tributaria*, in " *il fisco*", n.2/2004, pag.218

¹⁰ Sull'argomento, sia consentito il rinvio ad ANTICO, *L'accertamento anticipato: ulteriori considerazioni*, in " *il fisco*", n. 40/2007, pag. 5834; ANTICO-FUSCONI, *Statuto del contribuente: il divieto di emanare l'avviso di accertamento prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, in " *il fisco*", n. 44/2003, fascicolo, n. 1, pag. 6873; ANTICO-FUSCONI, *Statuto del contribuente: ancora sulla nullità dell'accertamento anticipato*, in " *il fisco*", n. 19/2004, pag. 2929; ANTICO-FUSCONI, *Ancora sull'accertamento emesso dopo il verbale, ma prima della scadenza del termine per le osservazioni del contribuente ex art. 12 dello Statuto*, in " *Dialoghi di diritto tributario*", n. 9/2005; ANTICO, *Accertamento anticipato: ha ragione il fisco*, in " *ilcommercialistatelematico.it*", gennaio, 2007. Si confronti anche TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica ?*, in " *Bollettino Tributario*", n. 12/2006, pag. 1056; PERONACE, *L'invalidità dell'accertamento adottato senza rispettare il termine per le deduzioni del contribuente sulle operazioni di verifica*, in " *Bollettino Tributario*", n. 12/2006, pag. 1057; AZZONI, *Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato (art. 12, comma 7, della L.n.212/2000)*, in " *il fisco*", n. 1/2007, pag. 59; THIONE, *Considerazioni generali in ordine alla legittimità del c.d. accertamento anticipato*, in " *il fisco*", n. 2/2008, pag. 247.

¹¹ Sul tema del contraddittorio, cfr. ex multis, FERLAZZO-NATOLI, *Corso di diritto tributario*, Milano, 1997, pag. 117 e, dello stesso autore, *Contributo allo studio dell'intervento nel processo tributario*, Messina, 1991; STIPO, *L'accertamento con adesione*, in " *Rassegna tributaria*", n. 5/98, pagg. 1253-1254; MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, pagg. 16 e segg.; GALLO, *Manuale pratico di diritto tributario*, www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

Lo Statuto anticipa il momento del contraddittorio già alla fase di svolgimento della verifica, durante e dopo la quale dovranno essere valutate con attenzione ed obiettività le argomentazioni e gli elementi di valutazione dei fatti forniti dal contribuente, il quale, quindi, assume una posizione attiva¹² nel procedimento di accertamento tributario, collaborando fattivamente all'eventuale rivalutazione del fatto impositivo.

Pur non trascurando la circostanza che, già prima dello Statuto del contribuente, le norme che disciplinano l'attività di verifica prevedevano la possibilità di presentare osservazioni ed eccezioni, verbalizzate nei processi verbali giornalieri o, comunque, nel verbale di constatazione¹³, la legge 212/2000 compie un ulteriore passo in avanti, muovendo dall'assunto che, durante lo svolgimento della verifica, il contribuente non sempre dispone della necessaria serenità e lucidità per valutare i rilievi mossi: per cui, con il comma 7 dell'articolo 12, il legislatore impone una pausa di riflessione – della durata di almeno 60 giorni – per consentire al contribuente di formulare, con maggiore consapevolezza, osservazioni e richieste e sancendo il divieto per l'ufficio impositore – durante tale periodo di vera e propria moratoria – di emettere l'avviso di accertamento, salvo che non si versi in casi di particolare e motivata urgenza.

La norma citata si pone a manifesta tutela dei diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale e, nello stesso tempo, obbliga l'amministrazione ad un riesame critico del processo verbale, alla luce delle osservazioni, integrazioni ed eccezioni fornite dal contribuente.

“Durante la fase istruttoria, anche autonomamente, l'Amministrazione finanziaria procede all'esame della fondatezza dei rilievi contenuti nel processo verbale al fine di farli confluire, in caso di esito positivo, nell'avviso di accertamento, che rappresenta l'estrinsecazione della sua esclusiva potestà impositiva, ovvero, in caso di esito negativo, di caducarli in tutto o in parte, con susseguente archiviazione totale o parziale del contesto. Quindi, in questa fase, o perché sollecitata dalle osservazioni e richieste di parte, o di propria iniziativa, in sede di necessario e dovuto esame dell'atto istruttorio, pena l'acquisizione acritica del suo contenuto, l'Amministrazione può procedere all'abbandono totale (infondatezza complessiva dei rilievi) o parziale (infondatezza solo di alcuni rilievi o di parte di essi), attuando quella forma di autotutela preventiva, atta appunto a prevenire l'emissione dell'accertamento)¹⁴”.

Padova, 2001, pagg. 146-147 e, dello stesso autore, La natura giuridica dell'accertamento con adesione, in “Riv.dir. trib.”, n. 5/2002, pag. 425; DI PIETRO, *Il principio e le regole del contraddittorio nella fase del riesame*, in “Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria”, relazione di sintesi a cura della Fondazione Luca Pacioli, studio n.3, documento n.10 del 29 aprile 2002, secondo cui la piena realizzazione, attraverso il contraddittorio, “della parità dei soggetti interessati, del conseguente vincolo per l'amministrazione di tenere conto di quello che il contribuente ha espresso in maniera fondata richiede..... l'intervento normativo attraverso la clausola di delegificazione, di cui all'art.17 del D.Lgs. n. 218/1997, in modo da fornire agli uffici uno strumento con cui dare una più precisa e puntuale consistenza alle regole del contraddittorio attualmente affermate per principio o per interpretazione ministeriale”.

¹² Giova sottolineare che, nell'attività accertativa regolata dal D.P.R. n.600/73 e dai Titoli II^a e IV^a del D.P.R. n. 633/72, il contribuente ha sempre avuto un ruolo meramente passivo, in quanto i citati decreti presidenziali non contemplano la possibilità o l'obbligo di instaurare il contraddittorio fra le parti. L'obbligatorietà di tale momento di dialogo viene sancito con la circ. n. 235/1997, emessa a chiarimento dell'istituto dell'accertamento con adesione, introdotto con il D. Lgs. n. 218/1997.

¹³ Cfr. art. 32, 1° c. n. 2 del D.P.R. n. 600/73 e art. 52, 6° c. del D.P.R. n. 633/72.

¹⁴ SERVIDIO, *Rilevanza dell'autotutela nelle varie fasi del procedimento tributario*, in “il fisco”, n.24/2004, pag.3704

Il commercialista telematico

Tecnicamente si deve, comunque, parlare di archiviazione del pvc, tant'è che la circolare 8 luglio 1997, n. 195/E ritiene che "*oggetto di annullamento d'ufficio possono essere non solo i tipici atti di imposizione quali gli avvisi di accertamento, di liquidazione, di irrogazione di sanzioni, ma anche tutti gli altri atti che comunque incidano negativamente nella sfera giuridica del contribuente quali ad esempio il ruolo e gli atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso di imposte indebitamente versate*", con ciò escludendo deliberatamente l'autotutela nei confronti dei processi verbali di constatazione.

AUTOTUTELA E ACCERTAMENTO CON ADESIONE

L'introduzione dell'istituto dell'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218/97 impone di operare un attento distinguo con l'autotutela: l'esigenza di una più rigorosa applicazione dei due diversi istituti è stata notevolmente avvertita dall'Amministrazione finanziaria che ha emanato numerose istruzioni, tendenti ad evitare un uso improprio della discrezionalità, seppure in nome dell'interesse pubblico.

Nell'esaminare le diverse fattispecie si deve avere cura di rammentare che siamo nel campo dell'accertamento con adesione qualora si controverta sulla sostenibilità della pretesa tributaria, ovvero sulla misurazione del presupposto impositivo; siamo, invece, nel campo dell'autotutela quando oggetto del riesame è la legittimità, parziale e/o totale, della pretesa tributaria.

Partendo da tale indispensabile premessa, risulta di tutta evidenza che i due istituti si rivolgono a fattispecie profondamente diverse e, come tali, oggetto di differente tutela da parte del legislatore, anche negli aspetti procedurali: infatti, mentre l'autotutela – nelle tre ipotesi di annullamento, revoca o rinuncia all'imposizione¹⁵ – non necessita di apposita istanza da parte del contribuente, ben potendo l'amministrazione attivare il procedimento d'ufficio, l'accertamento con adesione muove da esplicite e formali richieste, avanzate da una delle due parti (Fisco o contribuente).

Un ulteriore distinguo fra i due istituti è costituito dai termini per l'attivazione del procedimento, nonchè dallo stato dell'atto cui si riferisce la richiesta: mentre l'accertamento con adesione presuppone l'inesistenza di atti d'accertamento ovvero la presenza di atti non definitivi, si muove su un percorso procedurale molto ben delineato dal legislatore, a seconda dello stato della controversia, ed impone il rigoroso rispetto dei termini previsti dal D. Lgs. n. 218/1997, l'autotutela come abbiamo già visto può e deve essere esercitata anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità¹⁶, ovviamente ricorrendo la circostanza dell'illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

¹⁵ Le fattispecie di annullamento o revoca presuppongono entrambe l'esistenza di un atto impositivo, ritualmente notificato e produttivo di effetti per il contribuente e si differenziano in relazione alla diversità dell'oggetto di tutela: nel primo caso, l'amministrazione elimina alla radice l'atto emanato, in quanto gli si riconoscono vizi di legittimità sin dalla sua origine; la revoca interviene, invece, per bloccare gli effetti di un atto comunque riconosciuto valido che tuttavia si trova a dover scontare carenza di presupposti giustificativi (ad es. per circostanze sopravvenute quali il consolidamento di un avverso orientamento giurisprudenziale o ragioni di opportunità che rendono opportuno il ripensamento dell'amministrazione). La rinuncia all'imposizione è attuata prima dell'emissione dell'atto impositivo, sulla base di elementi e circostanze che evidenziano l'esistenza dei medesimi presupposti e si traduce nell'archiviazione degli elementi di controllo che, diversamente, avrebbero condotto alla notifica dell'avviso di accertamento.

¹⁶ Il limite insuperabile all'esercizio del potere di autotutela è rappresentato dal "*giudicato*" e sempre che la relativa sentenza abbia affrontato nel merito la questione oggetto di autotutela: in tal caso, "*...per effetto del valore riconosciuto all'accertamento di diritto*"

Il commercialista telematico

In effetti gli uffici, soprattutto dopo l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, sono stati più volte invitati a svolgere una valutazione critica di tutti gli elementi utilizzabili in sede di accertamento, abbandonando le pretese risultanti *ictu oculi* infondate e tale esame preventivo dovrebbe consentire di giungere all'emissione di atti eventualmente rivedibili solo nell'aspetto quantitativo e, quindi, attraverso lo strumento dell'accertamento con adesione, alla luce degli ulteriori elementi offerti dal contribuente in occasione del contraddittorio.

Non può escludersi, tuttavia, che in tale sede vengano sottoposti all'attenzione dell'ufficio nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti, in forza dei quali l'atto, nella sua interezza ovvero solo in parte, si riveli illegittimo.

In tali circostanze, è legittimo domandarsi se l'istituto dell'accertamento con adesione possa esercitare un potere attrattivo rispetto all'autotutela e, in caso affermativo, se tale potere di attrazione consenta anche il superamento del vincolo posto dall'art. 4 del D.M. n. 37/1997, in forza del quale gli uffici non possono annullare atti impositivi di valore superiore al miliardo di vecchie lire (oggi pari a euro 516.547,00), senza il preventivo parere dell'organo amministrativo sovraordinato.

In ordine alla prima problematica, riteniamo che, per esigenze di semplificazione e speditezza dei procedimenti, qualora si instauri il contraddittorio, in quella stessa sede, potranno essere affrontate ed esaminate entrambe le richieste del contribuente, tendenti al riesame dell'atto sia sotto l'aspetto della rideterminazione della pretesa impositiva (accertamento con adesione), sia sotto il profilo dell'eventuale illegittimità di alcuni rilievi e della loro rimozione attraverso l'esercizio del potere di autotutela.

Il verbale di contraddittorio, pertanto, assicurerà al procedimento la necessaria trasparenza, riportando fedelmente il contenuto delle eccezioni proposte, elencando dettagliatamente la documentazione esibita a sostegno delle richieste, come pure tutti gli altri eventuali elementi che possano rendersi opportuni per ben motivarle: nel verbale dovrà essere opportunamente evidenziata la richiesta di annullamento in autotutela, in modo da "separare" idealmente i due procedimenti.

A conclusione del contraddittorio, l'ufficio rilascerà al contribuente copia del verbale di contraddittorio che costituirà il "provvedimento di annullamento in autotutela" previsto dalla circolare n. 65/2001 e, in caso di esito positivo del procedimento di adesione, seguirà la redazione dell'atto di adesione con la nuova rideterminazione dell'imponibile e dell'imposta e l'applicazione delle relative sanzioni ridotte.

Qualora la pretesa impositiva superi la soglia prevista dall'art. 4 del D.M. n. 37/1997, non riteniamo che l'ufficio possa procedere all'annullamento del rilievo – seppure nel contesto del procedimento di adesione – senza ottenere il preventivo parere della Direzione Regionale, anche se i perentori termini assegnati dal

sostanziale proprio di una sentenza passata in giudicato, all'amministrazione finanziaria non resta che l'obbligo di puntuale ottemperanza" in Guida normativa de il Sole 24ore, n. 8/1997, pag. 90

Il commercialista telematico

legislatore per lo svolgimento del procedimento di adesione potrebbero non essere sufficienti ad assicurare la risposta dell'organo superiore.

Poichè l'istituto dell'accertamento con adesione investe l'atto di accertamento nella sua interezza, il procedimento di definizione avrà esito negativo e, se del caso, potrà essere riproposto in sede conciliativa; l'esercizio dell'autotutela, invece, attenderà il riesame della Direzione Regionale e di tale circostanza dovrà essere fatta esplicita menzione anche nella costituzione in giudizio dell'ufficio, in modo da rendere edotto il giudice tributario.

LA COSIDDETTA AUTOTUELA POSITIVA

L'autotutela deve essere, comunque, una strada a doppio senso di circolazione: così come l'ufficio deve provvedere all'annullamento dell'avviso di accertamento emesso quando questi è illegittimo, alla stessa maniera deve essere possibile all'ufficio provvedere all'annullamento dell'atto illegittimo ed alla successiva riemissione di un altro avviso di accertamento, nel caso in cui sia incorso in un mero errore materiale, rimuovendo così i vizi formali presenti.

In questo caso le condizioni desumibili dai principi per l'esercizio dell'autotutela tributaria sopra viste divergono da quelle alla base dell'autotutela amministrativa.

Su tale aspetto si è soffermata pure la giurisprudenza, riconoscendo la facoltà di procedere alla sostituzione dell'atto, entro i termini di decadenza ed anche in pendenza di giudizio, collegandola all'esercizio del potere di autotutela spettante all'Amministrazione, con il solo limite dell'eventuale giudicato formatosi in ordine al precedente atto nullo ¹⁷.

Né, come già accennato, la proposizione del ricorso si pone " *come fattore ostativo alla rimozione dell'avviso nullo* ", non sussistendo ancora, in assenza di giudicato, alcun diritto definitivamente acquisito dal contribuente ¹⁸. Anzi il Consiglio di Stato non ha mancato di rilevare che la notificazione del ricorso ha innanzi tutto " *proprio la finalità di esercitare lo ius poenitendi dell'Amministrazione nella direzione richiesta dal gravame* ¹⁹".

Per completezza si rileva che la Commissione tributaria Centrale ²⁰ ha ritenuto che l'emissione di un nuovo avviso di accertamento comporta l'automatico annullamento dell'avviso originario, in quanto deve ritenersi che l'ufficio si sia avvalso del potere di autotutela, in quanto lo stesso ha il potere di integrare o modificare gli accertamenti entro i termini di decadenza (oltre che in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi) solo nell'esercizio del potere di riesame del proprio operato ²¹.

Nei casi sopra indicati siamo, quindi, fuori dall'ipotesi disciplinata dall'art.43, del D.P.R. n. 600/73, che attiene, invece, all'integrazione o alla modificazione di un precedente avviso già valido o completo di per sé e non all'annullamento o all'integrale sostituzione di un atto giuridico nullo, il quale di per sé è insuscettibile di integrazione o modificazione.

¹⁷ Cfr. Cass. Sez.Unite, 17.03.89, n.1333; Cass.Sez.I, 21.08.93, n.8854; Sez.I, 30.08.93,n.9196

¹⁸ Cass.Sez.I, 8 aprile 1992, n.4303

¹⁹ Sez.V, n.789, del 22.06.97

²⁰ Sez.VIII, 04.06.97, n.2909

²¹ Cfr fra le altre Sez.IV, 18 marzo 1995, n.1154; Sez.VII, 8 maggio 1997, n.2197; Sez.VIII, 7 aprile 1998, n.4183

Il commercialista telematico

La problematica è stata oggetto di esame da parte della Corte di Cassazione con la sentenza n. 11114 del 15 gennaio 2003, depositata il 16 luglio 2003, distinguendo le condizioni e i limiti dell'autotutela – quale possibilità per l'Amministrazione finanziaria di sostituire un atto che, successivamente alla sua emanazione, ravvisi illegittimo, con altro atto emendato dei vizi - da quella in cui l'Amministrazione proceda ad integrazione o modifica di un precedente avviso di accertamento per la sopraggiunta conoscenza di nuovi elementi che determinano una maggiore pretesa tributaria, ex art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

“Il nucleo dell'arresto giurisprudenziale in esame risiede nell'affermazione che l'autotutela tributaria trova condizione - soprattutto quando essa si accompagna all'emissione di un nuovo atto, di medesimo contenuto e riferito agli stessi periodi d'imposta, immune dai vizi dell'originario - nella riconosciuta presenza, nell'atto da ritirare o da sostituire, di una causa di nullità formale e nell'interesse pubblico di assicurare che il contribuente destinatario sia assoggettato ad un'imposizione tributaria conforme alle regole dell'ordinamento, avuto riguardo, in particolare, all'esigenza di eliminare o prevenire un inutile contenzioso. E, ciò, come evidenzia il citato arresto, ai fini della salvezza delle ragioni di difesa del contribuente e dell'osservanza del divieto di doppia imposizione, ex art.67 del citato D.P.R. n. 600 del 1973, fermo restando il rispetto dei termini di decadenza per l'emissione di un atto sostitutivo²²”.

E' indubbio che occorre tenere conto “dei confliggenti interessi privati e dello stesso interesse pubblico, specifico e diverso da quello del mero ripristino della legalità violata, con ponderazione anche del consolidamento di posizioni soggettive sulla base dell'atto illegittimo e, per converso, degli effetti che l'illegittimità medesima è capace di produrre all'ente pubblico ²³”.

Gianfranco Antico
7 Novembre 2008

²² GRASSI, *L'autotutela tributaria e la posizione giuridica del soggetto interessato al suo esercizio*, in “ il fisco”, n.4/2004, pag.472

²³ GRASSI, *L'autotutela tributaria e la posizione giuridica del soggetto interessato al suo esercizio*, in “ il fisco”, n.4/2004, pag.472