



IL POTERE DI AUTOTUTELA E L'IMPUGNATIVA DEL PROVVEDIMENTO DI DINIEGO

prof. avv. Paola Rossi



È disciplinata:

- ❑ dall'art. 68, comma 1, DPR n. 287/1992;
- ❑ art. 2 *quater*, L. n. 656/94;
- ❑ dal DM n. 37/1997;

È il potere di annullamento o di revoca degli atti amministrativi illegittimi da parte della Amm.ne Fin.;

È considerata (insieme all'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale) uno strumento deflattivo del contenzioso



L'autotutela è definita come potere di annullamento, di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento (art. 1);

Competente all'esercizio del potere di autotutela (art. 1, D.M. 37/1997):

- ❖ L'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio (ovvero, in caso di grave inerzia, la Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'Ufficio dipende)



Le ipotesi in cui può essere esercitato il potere di autotutela tributaria sono quelle di:

- atto illegittimo dell'Amm.ne fin. (vizi formali e sostanziali);
- atto inopportuno (rari casi di atti discrezionali);
- rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento (che consiste nel non esercizio della funzione impositiva sulla dichiarazione presentata dal contribuente quando da questo non sia derivato alcun versamento d'imposta, ovvero nell'attivazione del meccanismo del rimborso d'ufficio)

L'ESERCIZIO DEL POTERE DI RIESAME. PROFILI SOSTANZIALI. GLI ATTI RIESAMINABILI



L'ambito degli atti riesaminabili è più ampio di quello dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 e deve essere individuato in **tutti gli atti (impositivi e non) dell'Amm.ne fin. che sono in grado di incidere negativamente sulla sfera giuridica dei contribuenti, quindi:**

- tutti gli atti impositivi;
- i provvedimenti sanzionatori;
- gli atti endoprocedimentali (come gli atti istruttori, o il processo verbale di constatazione)



L'amm.ne fin. annulla l'atto o rinuncia all'imposizione nei casi di illegittimità elencati in via esemplificativa all'art. 2 Reg., fra i quali:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto d'imposta;
- doppia imposizione:
- mancata considerazione di pagamenti regolarmente effettuati



Non costituiscono limite all'esercizio del potere di riesame:

- nè i termini di decadenza per l'esercizio della funzione impositiva (lo sono per l'esercizio dell'autotutela positiva, a non di quella negativa);
- né la pendenza del giudizio (art. 2 Reg.) (se l'amm.ne annulla in autotutela, il processo si estingue per cessata materia del contendere) (condanna alle spese di giudizio – Corte cost., n. 274/04);
- né la definitività dell'atto



L'autotutela non costituisce un mezzo di riesame generalizzato

- Le ipotesi formulate dall'art. 2 (D.M. n. 37/97) sembrano rilevare tutti casi di **evidente non debenza del tributo**;
- possono formare oggetto di annullamento soltanto gli atti affetti da **vizi sostanziali** (cioè relativi al contenuto dell'atto) e non quelli affetti da vizi formali (cioè attinenti a prescrizioni organizzative, formali o procedurali).

Questa distinzione ha ragion d'essere solo quando l'atto è oramai definitivo



I vizi formali sono sanati dalla definitività dell'atto, dunque dal mancato gravame e la sanabilità giustificata dal fatto che si tratterebbe di annullare pretese nella sostanza fondate, ma formatesi secondo modalità procedurali illegittime;

Es. di vizi formali:

- ❖ atto adottato da ufficio territorialmente incompetente (o perché privo di potere);
- ❖ atto con omessa indicazione dell'imponibile, delle aliquote;
- ❖ atto non sottoscritto;
- ❖ atto notificato in modo irrituale o tardivamente.



Altri esempi di vizi formali:

- ❖ tutti quelli contenuti nell'art. 7, comma 2 L. n. 212/00
 - a) ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni in merito all'atto e il responsabile del procedimento;
 - b) l'organo presso il quale è possibile proporre un riesame dell'atto;
 - c) modalità, termine e organo giurisdizionale cui ricorrere.



Si tratta di prerogative difensionali, utili ma non necessarie a rendere più agevole l'esercizio dell'azione, senza alcun riferimento al merito della pretesa (la loro mancanza non è sanzionata con la nullità e il contribuente può essere rimesso in termini);

Analoghe considerazioni possono svolgersi per il difetto di motivazione (vizio formale in quanto la rappresentazione del presupposto incide solo sul piano processuale e non su quello sostanziale) (artt. 61 DPR n. 600/73 e 59, comma 2 DPR n. 633/72)



L'unico limite è il giudicato sostanziale sui motivi risolti in senso favorevole alle ragioni dell'Amm.ne fin. (art. 2, comma 2 Reg.) (si può procedere all'annullamento per i motivi non dedotti o non esaminati);

L'efficacia del giudicato si estende anche ad altro giudizio tra le stesse parti e relativamente ad elementi rilevanti ai fini di più periodi e di diverse imposte



Annullamento totale:

- viene riesaminato ed eliminato del tutto l'atto di primo grado;

Annullamento parziale:

- viene confermata una parte della pretesa non viziata ed annullata la parte illegittima.



Organo competente al riesame dell'atto:

- stesso ufficio che lo ha emanato (art. 1 Reg.) (*autoannullamento*);
- e, in via sostitutiva, o in caso di grave inerzia la DRE dalla quale l'ufficio dipende (*annullamento gerarchico*).

La grave inerzia ricorre quando l'ufficio non ha proceduto al riesame, ovvero non ne ha comunicato l'esito all'istante



Il procedimento di riesame deve essere attivato d'ufficio:

- ❑ al verificarsi di determinati fatti;
- ❑ al formarsi di determinati atti (denunce, esposti, reclami) che rivelano la possibilità di instaurare un assetto di interessi più conforme agli scopi perseguiti l'amm.ne fin. **è tenuta** ad attivarsi per verificare la ricorrenza di quelle condizioni da cui dipende la legittimità del provvedimento sollecitato dagli istanti. Esiste un **obbligo di procedere** (che non deve essere esternato, né comunicato l'esito negativo) **non di provvedere** nel senso richiesto.

PROFILI PROCEDIMENTALI. IL RIESAME AD ISTANZA DI PARTE



A seguito della presentazione dell'istanza l'Amm.ne fin. è tenuta riesaminare l'atto e ad offrire una risposta motivata circa le ragioni dell'accoglimento o del rigetto (art. 5 Reg.); a tali conclusioni si giunge:

- sia per la terminologia utilizzata (**istanza** viene di solito utilizzato per le richieste tipizzate dei privati);
- sia per la disciplina positiva (sarebbe inutile la previsione dell'istanza, la conoscenza all'organo competente, l'adempimento in via sostitutiva).

Peculiarità dell'autotutela tributaria: a seguito della presentazione dell'istanza il procedimento di riesame è avviato e deve concludersi con un provvedimento motivato

PROFILI PROCEDIMENTALI. IL RIESAME AD Istanza di parte



Se l'amm.ne ha il dovere di riesaminare l'istanza si deve tutelare la legittima aspettativa di quest'ultimo alla conclusione del procedimento entro un dato termine (90 gg. L. n. 80/05 che decorrono dalla data di ricevimento dell'istanza);

il cui inutile decorso non potrà che essere valutato in termini di silenzio-inadempimento che permette il controllo giurisdizionale dell'obbligo di provvedere (art. 2 L. n. 241/90)

PROFILI PROCEDIMENTALI. L'ATTIVAZIONE DEL RIESAME AD OPERA DEL GARANTE



Il Garante è il soggetto a cui è stato affidato dallo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) il compito di garantire la corretta ed efficiente azione amministrativa in campo tributario;

A norma dell'art. 13 (L. 212/200) il Garante può promuovere la procedura di riesame degli atti illegittimi dell'Amministrazione, notificati al contribuente;

L'ufficio destinatario dell'istanza deve riesaminarla e concluderla con un provvedimento espresso.



Tale obbligo di risposta discende dalle Convenzioni (fra il Ministero di economia e finanze e le Agenzie) che prevedono l'obbligo delle Agenzie di rispondere entro 30gg alle istanze del Garante e, in caso di inadempimento, la possibilità da parte del Garante di sollecitare l'intervento del Ministro (che può attivare la procedura di risoluzione delle controversie di cui all'art. 14 Conv.);

Non è dubbio che nel caso di attivazione del Garante, il contribuente ha diritto ad una risposta motivata dell'ufficio;

Il Garante può anche richiedere all'Ufficio la sospensione degli effetti dell'atto nelle more del procedimento di riesame

LA MOTIVAZIONE DEL PROVVEDIMENTO DI SECONDO GRADO



Nella motivazione del provvedimento di riesame l'ufficio deve render conto delle ragioni che l'hanno indotta:

- disattendere le richieste del contribuente;
- ovvero quelle che l'hanno portata ad accoglierle. In motivazione troveranno menzione tutti gli elementi di fatto (presupposti) che unitamente all'indicazione delle norme ed al ragionamento giuridico seguito (ragioni giuridiche) hanno determinato la decisione dell'ufficio;
- il provvedimento esito del riesame dovrà esser comunicato al destinatario istante (no notifica).

DANNO ERARIALE E RESPONSABILITÀ PER DANNI DELL'AMINISTRAZIONE FINANZIARIA

ISTITUTO
DI RICERCA
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Qualora il provvedimento adottato si rilevi non corretto, il funzionario potrà aver causato un danno erariale cui può sommarsi una richiesta di risarcimento danni all'amm.ne per comportamento illecito conseguente al mancato esercizio del potere di autotutela;

Responsabilità del funzionario: deve ricorrere il rapporto organico, il danno erariale e il nesso tra comportamento e danno, nonché il responsabile deve aver agito con dolo o colpa (giurisdizione Corte dei conti);

Richiesta danni: giurisdizione giudice ordinario e non pregiudizialità della pronunzia di annullamento (oggetto del giudizio è l'illiceità della condotta)



Riconoscere una posizione giuridica soggettiva al contribuente in caso di presentazione di un'istanza di autotutela significa anche **garantire una tutela** a quest'ultimo, in caso di silenzio dell'Amministrazione o di risposta non conforme alla legge;

Tale vaglio non potrà che essere affidato al giudice tributario, quale giudice naturale del merito dell'imposta (l'unica satisfattoria perché accerta la debenza del tributo, il TAR non potrebbe mai scendere al merito della pretesa).

In questo senso si sta orientando il legislatore che fonda il riparto di giurisdizione non sulla posizione dedotta in giudizio, ma sulla materia oggetto della controversia



Ma se sono venuti meno i limiti “esterni” della giurisdizione, rimangono quelli “interni” (art. 19) in cui non è previsto l’atto (o il silenzio) esito del riesame;

Ma dell’art. 19 deve essere data una lettura adeguatrice ed estensiva, e dunque deve essere ammessa l’impugnabilità di atti “da ricomprendere, in considerazione dello scopo che hanno e degli effetti che producono, nella nozione di quelli espressamente contemplati nell’art. 19”.

Il provvedimento espresso di diniego, atto non meramente confermativo del precedente, **è un nuovo atto di accertamento** continente l’atto confermato e come tale può essere impugnato dinanzi il giudice tributario (art. 1 *quinques* L. n. 564/94 che stabilisce con contestuale impugnabilità dell’atto confermativo con quello confermato)



Nel caso di silenzio mantenuto sull'istanza, il silenzio dovrà essere qualificato come atto endoprocedimentale e prodromico del successivo atto autonomamente impugnabile in sede giurisdizionale. Le contestazioni saranno veicolate attraverso l'impugnazione del successivo atto di liquidazione o esattivo (nel caso in cui il contribuente avesse già pagato si dovrà far seguire all'istanza di riesame quella di rimborso);

Nel caso di rinuncia all'imposizione, nel caso in cui l'ufficio accerti in ipotesi di errore evidente, il contribuente impugnerà la cartella o il successivo atto di riscossione dimostrando l'infondatezza dell'operato dell'ufficio;

Nel caso in cui l'ufficio non attivi procedure di rimborso d'ufficio, spetterà al contribuente presentare istanza di rimborso.



□ La Corte Costituzionale:

- ❖ **Sent. 264/1997:** annullamento di un precedente accertamento in adeguamento ai risultati di una sentenza penale passata in giudicato favorevole al contribuente;
- ❖ La Corte rimane molto vaga sul punto asserendo che se la sentenza sopraggiunge quando l'atto è definitivo e il contribuente non ha pagato "rimangono i rimedi apprestati in via generale dall'ordinamento giuridico nei confronti della P.A. che ometta di adeguarsi al giudicato penale" (faccio valere il giudicato con il successivo atto)



□ I giudici amministrativi:

- ❖ In un primo momento pronunce di segno opposto: in alcune ipotesi si negava la giurisdizione amministrativa affermando quella tributaria e in altre è stata evidenziata la giurisdizione amministrativa (TAR Toscana n. 767/1999);
- ❖ Successivamente hanno rilevato il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo a seguito della nuova formulazione dell'art. 2, per cui la giurisdizione tributaria è quella cui sono rimesse tutte le questioni attinenti l'esistenza e l'entità del debito tributario (con l'istanza di riesame si chiede sempre se il tributo è dovuto alla luce delle nuove allegazioni del contribuente)



□ La Corte di Cassazione:

- ❖ In un primo tempo, ha asserito che il mancato esercizio del potere di autotutela non fosse passibile di alcun sindacato in sede di processo tributario, visto il carattere discrezionale di tale potere (identica posizione dei giudici di merito, ed i casi in cui si sono pronunciati erano giustificati da casi particolari (giudicato, unicità base imponibile, mancanza di motivazione));
- ❖ In un secondo tempo, ha riconosciuto la giurisdizione tributaria in due importanti pronunce (Cass. 16776/2005; Cass. 7388/2007)



Oggi, la questione sembra essersi consolidata, a favore della giurisdizione della Commissioni tributarie.

In particolare, **Cass. n. 16776/2005**:

- riconosce la giurisdizione delle Commissioni tributarie in conseguenza delle modifiche, in tema di giurisdizione tributaria, introdotte dall'art. 12, comma 2, L. 448/2001;
- tuttavia non precisa quando la tutela è esperibile affermando che questa risposta spetta al giudice di merito, il quale dovrà rifarsi ad una lettura estensiva dell'art. 19



In particolare, **Cass. n. 16776/2005** (segue):

- ❑ Tali atti saranno impugnabili solo per vizi propri, ossia non riferibili all'originario provvedimento ma fondati solo sulla deduzione di fatti nuovi in grado di incidere sulla pretesa. E tali sono una nuova ricostruzione "in diritto" della fattispecie, o in nuovi elementi di fatto adottati dal contribuente;

- ❑ L'oggetto del giudizio non è più la primigenia fattispecie impositrice, ma l'accertamento dell'idoneità degli eventi non valutati (o perché sopravvenuti, o perché allegati successivamente) ad estinguere la pretesa dell'ufficio (il contribuente non deve limitarsi ad allegare vizi originari o formali dell'atto perché altrimenti sarebbe una *reintegratio in terminis*)



In particolare, **Cass. n. 7388/2007**:

- Riafferma la giurisdizione tributaria per tutte le controversie in materia di autotutela tributaria;
- Ribadisce il carattere discrezionale del potere di autotutela;
- Afferma che il giudice tributario potrà verificare l'esistenza e la misura del credito, solo *“nelle ipotesi in cui l'atto di rigetto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma motivata della fondatezza della pretesa”*



In particolare, **Cass. n. 7388/2007**:

- ❑ Nel caso in cui l'Amministrazione non abbia risposto, il giudice potrà verificare solo la legittimità del rifiuto, in quanto in caso contrario si realizzerebbe un'indebita sostituzione del giudice in attività tipicamente amministrative;
- ❑ Se si afferma che il potere che attiva l'amm.ne è vincolato, la distinzione tra situazioni non ha ragion d'essere. Tanto in caso di diniego espresso che tacito il giudice si sostituisce all'amm.ne e verifica tutti gli elementi della pretesa essendo gli stessi tutti legislativamente predeterminati;



In particolare, **Cass. n. 7388/2007** (segue):

- ❑ Un controllo limitato alla sola legittimità del rifiuto tradisce l'essenza stessa del giudizio dinanzi le Comm.ni – le uniche di accertare la non debenza del tributo – nonché l'essenza stessa dell'istituto dell'autotutela;

- ❑ Un controllo così limitato non è conforme alle disposizioni del Reg. n. 37/97 che ha disciplinato la fattispecie sostanziali meritevoli di intervento in autotutela e sono tutte fattispecie accumulate dal principio ispiratore che è quello della “*evidente non debenza del tributo*”