



Autotutela dell'Amministrazione Finanziaria: le problematiche operative e la posizione della giurisprudenza

Premessa

Sono ancora diversi gli aspetti problematici, ed estremamente rilevanti dal punto di vista operativo, relativi all'esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria, su cui la giurisprudenza (di merito e di legittimità) continua ad esprimersi.

L'aspetto più importante è senza dubbio quello della tutelabilità della posizione del contribuente dinanzi al diniego (espreso o tacito) di autotutela da parte dell'Amministrazione; se, cioè, sia configurabile in capo al privato una posizione giuridica tutelata alla risposta e/o all'annullamento dell'atto, eventualmente azionabile di fronte al giudice tributario.

Questione che appare di grande rilievo soprattutto in quei casi in cui l'atto impositivo sia già divenuto definitivo.

Anche quando, però, l'autotutela è "a favore" dell'Amministrazione Finanziaria, ossia quando l'Agenzia annulla il proprio atto per sostituirlo con uno emendato da vizi, si pone il problema di delimitare l'esercizio di tale potere amministrativo.

Infine, risulta interessante il rapporto tra mancato esercizio dell'autotutela e responsabilità dell'Amministrazione per i danni causati al contribuente.

Come è noto, il procedimento di autotutela tributaria è oggetto di una specifica disciplina di diritto tributario, contenuta nell'art.2-*quater*, D.L. n.564/94, convertito con L. n.656/94, e, soprattutto, nel D.M. n.37 dell'11/02/97, in base alla quale l'Amministrazione può procedere all'annullamento d'ufficio (o rinunciare all'imposizione) nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o della imposizione. Tra le ipotesi che possono fondare tale potere vi sono:

- l'errore di persona;
- l'errore logico o di calcolo;
- l'errore sul presupposto di imposta;
- la doppia imposizione;
- l'errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile, ecc. (art.2, D.M. n.37/97).

L'annullamento d'ufficio può intervenire anche:

- in pendenza di giudizio;
- in caso di non impugnabilità dell'atto;
- quando è intervenuta sentenza passata in giudicato (ma solo se l'autotutela si fonda su motivi diversi rispetto a quelli accolti dalla sentenza, art.2, D.M. n.37/97);

Il procedimento di autotutela può essere avviato senza necessità di istanza di parte (e quindi d'ufficio, art.2, co.1, D.M. n.37/97). Tuttavia, la prassi riconosce in modo costante il dovere dell'Ufficio, in caso di presentazione di un'istanza di autotutela del contribuente, di emanare un atto (di accoglimento o di rigetto) motivato⁸.

Inoltre, ai sensi dell'art.13, co.6, L. n.212/00 (Statuto del Contribuente), il Garante del contribuente, a seguito delle segnalazioni dei contribuenti stessi, ha il potere di attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti di accertamento o di riscossione.

⁸ Per tutte, C.M. n.198/S del 5/08/98; Circ. DR Lombardia, n.3/99; Direttiva n. 72483/T1 dell'11/10/00 DR Toscana.

L'impugnabilità del diniego di autotutela dinanzi al giudice tributario

Sull'ammissibilità di una tutela giurisdizionale per il contribuente che si vede opporre un rifiuto (espreso o tacito)⁹ alla propria istanza di autotutela, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha espresso, negli ultimi anni, diversi orientamenti.

Secondo l'impostazione più tradizionale, il mancato esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria non sarebbe in nessun modo sindacabile in sede giudiziaria, non potendo configurarsi, in capo al contribuente, un interesse tutelato (e valutabile dal giudice) all'accoglimento della istanza di autotutela¹⁰. Tale posizione, decisamente negativa per il contribuente, è stata recentemente ripresa dalle sentenze della Corte di Cassazione [n.15451 del 30/06/2010](#), [n.11457 del 12/05/10](#), [n.26313 del 29/12/10](#), che hanno però operato un'importante distinzione, affermando che il sindacato del giudice tributario può solo limitarsi al "mero rifiuto" dell'esercizio di autotutela, non potendo invece estendersi al merito, ossia "valutare la fondatezza della pretesa tributaria del contribuente". Ne conseguirebbe, dunque, che almeno il diritto procedimentale ad ottenere una risposta motivata alla propria istanza di autotutela sarebbe tutelabile, mentre il contribuente non potrebbe chiedere al giudice di verificare se, con il proprio rifiuto, l'Amministrazione abbia correttamente esercitato il potere di autotutela.

Un secondo orientamento della Corte di Cassazione, ha però affermato che il giudice tributario potrebbe sindacare l'operato dell'Amministrazione Finanziaria, distinguendo:

il mero ed esplicito rifiuto di esercizio di autotutela da parte dell'Amministrazione	⇒	in questo caso il giudice potrebbe solo pronunciarsi sulla legittimità di tale rifiuto, statuendo l'obbligo alla emanazione di un atto motivato da parte dell'Ufficio;
il caso in cui l'atto di rifiuto contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria	⇒	in questo caso il giudice dovrebbe pronunciarsi su tale fondatezza e, in ipotesi, anche obbligare l'Amministrazione all'annullamento dell'atto, con possibilità di esperire il rimedio del ricorso in ottemperanza ex art.70, D.Lgs. n.546/92 (Sez. Unite, n.7388 del 6/02/07 e, in termini in buona parte analoghi, anche Sezioni Unite, n.9669 del 23/04/09). ¹¹

L'impugnabilità del diniego di autotutela nella recente giurisprudenza di merito

Se le posizioni più recenti della Corte di Cassazione appaiono tendenzialmente negative rispetto alla possibilità che, attraverso l'impugnazione del diniego di autotutela, il contribuente possa chiedere al giudice tributario di vagliare l'operato dell'Agenzia, in questa direzione sembra invece muoversi la giurisprudenza di merito.

IL CASO	Si consideri il caso oggetto della sentenza n.27 del 14/05/10 della CTR di Torino , in cui un avviso di accertamento per imposte non pagate da una società di capitali in fallimento era notificato (anche) nei confronti di un socio che, per un certo periodo di tempo, era stato amministratore della società. Il socio non impugnava l'avviso ed anzi si attivava solo quando "gli veniva notificata l'iscrizione di ipoteca sui propri immobili", attraverso una istanza di autotutela.
----------------	--

A fronte del diniego dell'Agenzia, fondato sull'intervenuta definitività dell'avviso di accertamento, il contribuente proponeva ricorso alla Commissione Tributaria.

⁹ È da considerare che il silenzio rifiuto si formi decorsi 90 giorni dalla proposizione della istanza, secondo le regole generali sul procedimento amministrativo.

¹⁰ Cass., sent. n.1710 del 16/10/06; Cass. SS.UU., sent. n.2870 del 6/02/09 e sent. n.3698 del 16/02/09. Analogamente, CTR di Potenza, n.195 dell'1/10/06; CTP di Brindisi, n.40 del 18/03/08.

¹¹ Si veda CTP Alessandria, n.72/09, secondo cui "nell'ipotesi di pretesa tributaria divenuta definitiva per mancata impugnazione degli atti, ma palesemente illegittima, l'Amministrazione Finanziaria sia tenuta ad annullare, in via di autotutela, l'atto divenuto definitivo".

Il giudice di secondo grado ha, nella sentenza citata, accolto le ragioni del contribuente, sulla base della ragione sostanziale che il medesimo non era *“in alcun modo responsabile obbligato al pagamento delle imposte”*, considerata l'autonomia patrimoniale della società in fallimento.

IL CASO

Nel caso esaminato dalla [sentenza n.133 del 18/10/10 della CTP di Brescia](#), l'Agenzia notificava al contribuente due avvisi di accertamento Irpef per plusvalenze da terreni non dichiarate, che divenivano definitivi in quanto non impugnati. In un momento successivo, il contribuente proponeva istanza di annullamento degli avvisi in via di autotutela, perché risultava *“evidente sulla base del certificato di destinazione urbanistica e della consulenza”*, un errore logico, di calcolo e sui presupposti dell'imposta (edificabilità limitata e minima dell'area).

Il diniego di autotutela era impugnato dinanzi al giudice tributario che accoglieva il ricorso del contribuente, affermando che:

“il cittadino/contribuente ha un interesse qualificato ad essere sottoposto ad una imposizione equa”. Inoltre, *“ancorché scaduti i termini per impugnare, sussiste sempre una valutazione di opportunità e di politica amministrativa lato sensu all'esercizio dei poteri di autotutela, quando come nella specie l'atto impositivo si appalesa illegittimo perché fondato su errore del presupposto d'imposta, con evidente errore logico o di calcolo”*.

Pare quindi che, almeno nei casi più evidenti in cui l'illegittimità dell'atto impositivo è di carattere sostanziale (e non meramente formale) ed evidente (errore di persona, errore di calcolo, errore sul presupposto), si possa immaginare una tutela giurisdizionale che conduca il giudice tributario a giudicare il corretto esercizio del potere discrezionale di autotutela.

Autotutela e “sostituzione” dell'atto annullato

L'intervento in via di autotutela, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, può non solo limitarsi ad eliminare l'atto precedentemente viziato ma anche provvedere alla sostituzione di quest'ultimo con un nuovo atto legittimo dal punto di vista formale e/o sostanziale. In queste ipotesi, l'autotutela risulta essere “sfavorevole” al contribuente che, quindi, deve chiedersi se tale “rinnovo” della pretesa impositiva sia avvenuto in modo legittimo oppure no. Occorre osservare che simile autotutela “positiva” (cioè annullamento e sostituzione dell'atto viziato) deve avvenire entro i termini ordinari di decadenza dal potere di accertamento, previsti dall'art.43, DPR n.600/73 e dall'art.57, DPR n.633/72 (e, per le altre imposte, dai diversi termini normativamente previsti).

L'intervento “sostitutivo” dell'Amministrazione potrebbe essere considerato quale una nuova iniziativa accertativa (e non, invece, quale mera correzione di quella precedente).

IL CASO

Sul tema, si è espressa la Corte di Cassazione con la [sentenza n.2424 del 3/02/10](#), in un caso che aveva ad oggetto un avviso di accertamento, impugnato dal contribuente, che, nel corso del processo di primo grado, veniva sostituito dall'Ufficio fiscale con un nuovo provvedimento che correggeva formalmente il precedente atto, indicando le “aliquote degli scaglioni d'imposta, applicabili al reddito imponibile”.

Ad avviso del contribuente, questo intervento avrebbe dovuto comportare la cessazione della materia del contendere, relativamente al processo avviato con la impugnazione dell'originario avviso di accertamento; mentre a giudizio dell'Agenzia e delle Commissioni di merito, il giudizio non si sarebbe estinto, trattandosi di una mera integrazione del contenuto originario dell'atto.

La Corte di Cassazione respinge questa seconda lettura, accogliendo invece le motivazioni del contribuente e dichiarando la cessazione della materia del contendere.

Secondo la Suprema Corte, infatti, si sarebbe in presenza di un atto di autotutela che, per sua stessa natura:

“assume ad oggetto un precedente atto di accertamento che è illegittimo, ed al quale si sostituisce”, per “condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico del precedente o alla sua eliminazione ed alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato”.

In termini analoghi si è recentemente espressa la Corte di Cassazione con la [sentenza n.4372 del 23/02/11](#), in un'ipotesi di emanazione di un atto di autotutela che andava a sanare la motivazione del precedente atto impositivo.

🍷 La Corte ha chiarito che l'intervento in autotutela non ha e non può avere l'effetto di sanare il precedente atto impositivo, con efficacia retroattiva, ma solo quello di “annullare” il precedente atto, per “sostituirlo” con uno nuovo. E relativamente a quest'ultimo, sarà possibile per il contribuente proporre una nuova ed autonoma azione giudiziale.

La “mancata” autotutela ed il diritto del contribuente al risarcimento del danno

Con la [sentenza n.698 del 19/01/10](#), la Corte di Cassazione ha già chiarito che:

“ove il provvedimento di autotutela non venga tempestivamente adottato, al punto da 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”.

Tale filone giurisprudenziale è stato ulteriormente consolidato dalla recente [sentenza n.5120 del 3/03/11](#) della Corte di Cassazione.

Occorre delimitare il campo di applicazione del principio in esame, che si riferisce alle ipotesi in cui il contribuente, prima di impugnare l'atto impositivo, solleciti invano l'Amministrazione Finanziaria all'annullamento dello stesso in quanto viziato. Se l'autotutela non interviene ed il contribuente è così costretto ad adire le vie giudiziarie, in caso di accertamento giurisdizionale della illegittimità dell'atto, il contribuente potrà proporre azione di risarcimento danni nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria. Tale azione sarà esperibile dinanzi al giudice ordinario.

Non ci si sofferma in questa sede sugli ulteriori aspetti in grado di fondare tale azione (in particolare sulla prova del dolo o della colpa della condotta dell'Agenzia). Appare però importante che il danno in questo modo risarcibile non sia limitabile alle spese processuali. Tipologia di spese, queste, che già potrebbero essere risarcite al contribuente con la sentenza del giudice tributario che accerta la illegittimità dell'atto impositivo o la cessazione della materia del contendere¹².

La risarcibilità è infatti affermata, “tra l'altro” per:

“le spese sostenute dallo stesso per il commercialista e per le varie trasferte verso l'ufficio dell'Amministrazione, nonché le spese accessorie e consequenziali sostenute per conferire con la Pubblica Amministrazione”¹³.

Si pensi, inoltre, ai danni derivanti dalla provvisoria esecuzione del provvedimento impositivo in caso di pignoramento, revoca di finanziamenti bancari, danni all'immagine ed alla reputazione professionale, ecc.; esistendo, in questi casi, un danno quantificabile in modo oggettivo, causalmente legato all'emanazione di un atto impositivo poi rivelatosi illegittimo.

¹² Nel caso in cui l'autotutela intervenga nel corso del processo; sul punto è nota la ri-lettura dell'art. 46, D.Lgs. n.546/92 operata dalla Corte Costituzionale, sent. n.274/05, che ha dichiarato la norma illegittima nella parte in cui “non prevede la statuizione sulle spese nelle ipotesi di cessazione materia contendere, diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge”.

¹³ Cass., sent. n.5120/11.