

ISTITUTI DEFLATTIVI

Autotutela: quale limite alla discrezionalità dell'ufficio?

di Massimiliano Tasini, Patrizia Pellegrini

L'art. 1 del D.M. 37/1997 prevede in capo all'**Ufficio competente**, od in caso di inerzia di questo, in capo alla Direzione Regionale dalla quale lo stesso dipende, il **potere di annullamento o di revoca dell'atto illegittimo**.

L'**autotutela** dell'Amministrazione finanziaria, al pari di quella di qualsiasi Pubblica Amministrazione, è attività che consiste nel **riesame di un provvedimento di primo grado** finalizzato al suo annullamento, in quanto affetto da **vizio di illegittimità od a motivo dell'illegittimità dell'imposizione**.

La *quaestio* attiene alla **natura** di tale potere, se **discrezionale**, come è nel diritto amministrativo ove la ricorrenza del presupposto dell'interesse pubblico specifico costituisce condizione indefettibile dell'autotutela, o **vincolato**, in considerazione del fatto che la discrezionalità amministrativa nella determinazione dell'*an* e del *quantum* dell'obbligazione tributaria deve ritenersi del tutto assente, coerentemente con un sistema fiscale che garantisce il rispetto dei **principi di rango costituzionale** enunciati dagli articoli 23 (principio di legalità), 54 (principio di capacità contributiva) e 97 (principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione).

In questa prospettiva, la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria si riduce ad una **valutazione sulla fondatezza e sul grado di (in)certezza della situazione giuridica** da accertare, ma anche in tale evenienza non può certamente prescindersi dal rispetto della previsione normativa e dei principi costituzionali.

A maggior ragione, se si considera che il principio di discrezionalità, immanente nell'esercizio delle pubbliche funzioni, è il fondamento stesso della responsabilità dei pubblici funzionari, i quali sono tenuti all'osservanza dei **principi generali contenuti nel Codice di comportamento dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni** di cui al decreto 28/11/2000 del Dipartimento delle Funzione Pubblica presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri. Tra gli altri:

- principio del *neminem ledere*;
- principio del rispetto dell'affidamento dei terzi;
 - principio di parità di trattamento (che implica l'assunzione di una decisione solo dopo aver ponderato adeguatamente i diversi interessi in gioco);
 - principio del buon andamento della Pubblica Amministrazione;

- principio di ragionevolezza.

Di tal che, la **correzione presuppone il vizio dell'atto** e null'altro, non implica una comparazione di interessi per verificare se debba comunque prevalere l'interesse alla conservazione dell'atto e quindi al gettito finanziario che ad esso consegue, essendo giustificata unicamente dal dovere dell'Amministrazione Finanziaria di ripristinare la legalità violata.

Del resto, le **norme in tema di autotutela** (cfr. art. 2-quater, D.L. 564/1994 e art. 2, D.M. 37/1997) non contengono riferimento alcuno alla necessità che sussista un interesse pubblico specifico e concreto, posto che l'illegittimità, di per sé, è una **ragione di pubblico interesse** idonea e sufficiente.

Recte, mancano interessi configgenti da valutare comparativamente, atteso che l'attività di accertamento dei tributi consiste nella determinazione dell'imponibile e dell'imposta nel rispetto della previsione di legge.

In questa prospettiva, l'autotutela tributaria si risolve in attività idonea ad assicurare la *tax compliance* tra contribuente e fisco, in ragione della fondata pretesa del primo, all'**annullamento dell'atto impositivo illegittimo ed infondato**, e del secondo, all'invarianza del rapporto costo/benefici amministrativi.

Peraltro, la stessa norma configura la **prevenzione del contenzioso tributario** quale una delle fondamentali finalità dell'autotutela. L'art. 3 del D.M. 37/1997, nello stabilire criteri di priorità in relazione all'attività di autotutela, annota le *fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso*.

E non v'è dubbio che quando l'illegittimità nel diritto tributario, idonea ad incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente, investe principi sostanziali di rango costituzionale non può che innescare, a ragion veduta, la **lite**: di qui, l'importanza della **funzione deflattiva del contenzioso** svolta dall'autotutela e gli importanti riflessi in termini di economia processuale.

Atteso che l'annullamento d'ufficio dell'atto viziato è finalizzato a realizzare un'imposizione conforme alla legge, ed avuto altresì riguardo al **principio di indisponibilità del credito erariale**, occorre precisare che il concetto di illegittimità (dell'atto) è riconducibile unicamente a quei vizi che abbiano **natura sostanziale** e, dunque, siano inerenti all'**esistenza e/o all'ammontare del credito tributario**, quali quelli di cui è elencazione (esemplificativa) nell'art. 2 del D.M. 37/1997. Il che vale a suffragare la sufficienza dell'illegittimità siccome assunta ad esprimere la ragione di pubblico interesse alla rimozione dell'atto, ed altresì a negare che l'autotutela divenga strumento per *riesumare* il diritto di contestare la **fondatezza della pretesa tributaria** (colpevolmente) non esercitato.

A tal riguardo, ed infine, si rappresenta che l'art. 21-octies della legge 241/1990, che autorevole dottrina ritiene applicabile anche alla materia tributaria, esclude l'annullabilità del

provvedimento quando sia affetto da **vizi formali** che non influiscono sul suo contenuto dispositivo, quali sono, invece, i vizi che incidono sull'*an* e sul *quantum* dell'imposta.