

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI MILANO-BICOCCA

SCUOLA DI DOTTORATO IN SCIENZE GIURIDICHE

CURRICULUM DI DIRITTO TRIBUTARIO

XXII CICLO

PROFILI IN TEMA DI AUTOTUTELA

NEL DIRITTO TRIBUTARIO

Tesi di dottorato di:
PIER PAOLO CAIRO

Tutor: Ch.ma Prof.ssa MARIA CECILIA FREGNI

ANNO ACCADEMICO 2009-2010

INDICE SOMMARIO

CAPITOLO I

IL POTERE DI AUTOTUTELA DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI NELL'ORDINAMENTO GENERALE

1. Il fenomeno dell'autotutela nel sistema giuridico positivo 5
2. Il potere di autotutela delle amministrazioni pubbliche: l'evoluzione storica dell'istituto e il principio di esecutorietà degli atti amministrativi 14
3. L'autotutela c.d. decisoria e il potere di riesame degli atti amministrativi 24
4. (*segue*) : fondamento e funzione del potere di riesame della Pubblica Amministrazione 48

CAPITOLO II

PRINCIPI GENERALI DELL'AUTOTUTELA NEL DIRITTO TRIBUTARIO

1. L'autotutela tributaria: dalle perplessità iniziali all'introduzione dell'istituto nel sistema normativo 54
2. Presupposti e finalità dell'autotutela tributaria. Il dibattito sulla sua natura giuridica: la tesi della natura vincolata del riesame 67
3. (*segue*) : la concezione discrezionale del riesame e i suoi corollari 77
4. Le patologie dell'atto oggetto di riesame e la loro rilevanza ai fini dell'annullamento 85

CAPITOLO III
L'ESERCIZIO DEL POTERE DI AUTOTUTELA
DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

SEZIONE I

L'avvio e lo svolgimento dell'attività di riesame

1. Principi generali e regole speciali del procedimento di autotutela 96
2. Doverosità del procedimento di riesame. Efficacia vincolante dell'istanza del contribuente e natura del silenzio dell'Amministrazione finanziaria 112
3. Il potere di attivazione dell'autotutela spettante al Garante del contribuente 121
4. L'obbligo di provvedere e la motivazione del provvedimento di secondo grado 131

SEZIONE II

I possibili esiti dell'attività di riesame

5. Esiti del procedimento di riesame: l'autotutela sfavorevole al contribuente 141
6. (*segue*) : l'autotutela c.d. sostitutiva e il potere di accertamento integrativo e modificativo 149
7. La c.d. autotutela *in malam partem* e l'omogeneità della funzione di riesame dell'Amministrazione finanziaria 166

CAPITOLO IV
I RISVOLTI PROCESSUALI DELL'AUTOTUTELA
E LE RAGIONI DEL CONTRIBUENTE

1. L'impugnabilità da parte del contribuente del diniego (e-spresso) di autotutela 175
2. (*segue*): la giurisdizione competente a sindacare l'esercizio dell'autotutela tributaria 192
3. La tutela giurisdizionale del contribuente avverso il silenzio

dell'ufficio sull'istanza di annullamento. Cenni alla tutela nei confronti degli atti di accertamento integrativo e modificativo	206
4. La tutela risarcitoria del contribuente e la c.d. soccombenza virtuale dell'Amministrazione finanziaria	215
5. I limiti dell'autotutela tributaria. I rapporti tra giudicato e riesame degli atti impositivi	223
6. Conclusioni sulle finalità dell'autotutela e raffronto con istituti aventi funzione deflattiva	238
<i>Bibliografia</i>	244

Capitolo I

Il potere di autotutela delle pubbliche amministrazioni alla luce dell'ordinamento generale

SOMMARIO: 1. Il fenomeno dell'autotutela nel sistema giuridico positivo. – 2. Il potere di autotutela delle amministrazioni pubbliche: l'evoluzione storica dell'istituto e il principio di esecutorietà degli atti amministrativi. - 3. L'autotutela decisoria e il potere di riesame degli atti amministrativi - 4. (*segue*): fondamento e funzione del potere di riesame della Pubblica Amministrazione.

1. Il fenomeno dell'autotutela nel sistema giuridico positivo

Un'analisi del fenomeno dell'autotutela nel diritto tributario deve opportunamente prendere avvio da una generale riflessione sul significato e sulla portata di tale istituto nell'ordinamento giuridico, che consenta di pervenire a conclusioni adeguate sulla funzione che esso assolve con riferimento all'attività delle amministrazioni pubbliche (e di quella finanziaria in particolare).

Si può notare, anzitutto, che le resistenze che hanno accompagnato – come vedremo - l'introduzione dell'istituto nell'ordinamento tributario si potrebbero ricondurre, in ultima analisi, proprio all'essenza di un simile potere, che consente a chi ne è titolare di “autodifendersi”. In tal modo si ammette una deroga al principio fondamentale del moderno Stato di diritto che demanda alla giurisdizione – e-

esercitata da un giudice terzo ed imparziale - il compito di assicurare la tutela dei soggetti dell'ordinamento¹.

Nella sua accezione comune, infatti, l'autotutela viene identificata con il potere di "farsi giustizia da sé", quindi con la possibilità per il titolare di realizzare coattivamente i propri diritti o interessi giuridicamente rilevanti, laddove siano stati oggetto di lesione².

L'eccezionalità dell'istituto sul piano dell'ordinamento generale ne richiede, dunque, una giustificazione peculiare in quei casi e in quei settori in cui trova cittadinanza³.

Nel diritto internazionale, per esempio, l'autotutela costituisce lo strumento di uso ordinario per dirimere i conflitti e garantire l'attuazione e l'effettività dell'ordinamento, in

¹ Cfr. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, p. 2, che sottolinea la portata eccezionale dell'autotutela rispetto al principio della tutela giurisdizionale degli interessi giuridicamente rilevanti. Il principio in parola trova fondamento positivo nell'art. 102, comma 1, della Costituzione, secondo il quale "la funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario"; così come nell'art. 2907, comma 1, cod. civ., che recita: "Alla tutela giurisdizionale dei diritti provvede l'autorità giudiziaria su domanda di parte e, quando la legge lo dispone, anche su istanza del pubblico ministero". Cfr. anche BENVENUTI, voce *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, p. 554, secondo il quale l'autotutela amministrativa, costituendo "una deviazione così importante dai principi dello Stato di diritto, in cui vige la divisione dei poteri", non poteva che avere portata eccezionale. Su questi profili v. *funditus* par. 2.

² V. per tutti CORAGGIO, voce *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. giur.*, vol. IV, Roma, 1988, p. 1.

³ Per un quadro complessivo sul fenomeno giuridico dell'autotutela, nei diversi settori dell'ordinamento, v. di recente AA.VV., *La disciplina dell'autotutela – Nel diritto costituzionale, civile, penale, amministrativo, tributario, comunitario ed internazionale*, a cura di Gianniti, Padova, 2010.

quanto mancano autorità sovranazionali⁴ in capo alle quali si concentrino i poteri di regolamentazione e tutela delle situazioni giuridiche soggettive⁵.

La violazione delle norme internazionali comporta, quindi, il ricorso da parte dello Stato leso a misure di autotutela quale, innanzitutto, la c.d. rappresaglia, consistente in un comportamento dello Stato di per sé illecito, ma giustificato sul piano giuridico dal fatto che è posto in essere come reazione all'illecito altrui⁶.

⁴ Manca, infatti, uno Stato dotato di poteri sovrani.

⁵ Si vedano, al riguardo, le preziose riflessioni di KELSEN, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, Milano, 1952, pp. 194 ss. e 344, in merito al carattere decentrato del potere nell'ordinamento internazionale.

⁶ Opera, dunque, un meccanismo analogo a quello delle cause di giustificazione nel diritto penale e nel sistema della responsabilità civile (si pensi alla legittima difesa). Sull'istituto della rappresaglia (detta anche "contromisura") v. per tutti PANEBIANCO, voce *Rappresaglia*, in *Enc. giur.*, vol. XXV, Roma, 1991, p. 1 ss. Il potere di reazione dello Stato si fonda sulla condizione di reciprocità che caratterizza i soggetti del diritto internazionale, sulla cui base lo Stato leso può reagire contro lo Stato offensore violando lo stesso obbligo che non è stato rispettato da quest'ultimo, ovvero obblighi diversi discendenti dalle norme internazionali (in virtù della regola *inadimplendi non est adimplendum*). Le misure di rappresaglia possono essere adottate solo dopo che siano stati inutilmente esperiti tutti i mezzi di soluzione pacifica e concordata delle controversie. Tali misure non possono, in ogni caso, comportare la violazione di diritti umani né la trasgressione delle norme sulle immunità diplomatiche e consolari.

L'autotutela appena descritta rientra nel c.d. diritto consuetudinario, che può ben essere derogato dai singoli Stati mediante la stipulazione di trattati che vietino il ricorso a misure di autotutela, o ne subordinino l'adozione a particolari condizioni (si veda, ad esempio, l'art. 228, par. 2, Trattato CE).

Nel sistema del diritto interno, lo strumento dell'autotutela assume una valenza del tutto eccezionale nei rapporti interprivati, stante il principio dell'assoluto monopolio statale della giustizia. Lo scopo di difendere un proprio diritto, in linea di massima, non consente al privato di invadere la sfera giuridica altrui, senza ricorrere all'intervento dell'autorità giurisdizionale⁷.

⁷ In questo senso BIANCA, *Diritto civile, La proprietà*, VI, Milano, 1999, p. 23, il quale osserva che i rimedi di carattere stragiudiziale, con cui il privato può tutelare i propri diritti, sono previsti dalla legge in via eccezionale, quali deroghe al principio generale che vieta l'autotutela privata. Del resto, il codice penale sanziona l'esercizio arbitrario delle proprie ragioni (artt. 392-393) che costituisce manifestazione di autogiustizia non consentita dall'ordinamento, in quanto posta in essere con violenza sulle persone o sulle cose. L'autotutela deve ritenersi consentita, invece, ogni qualvolta la sfera giuridica altrui non venga violata dal comportamento del privato. Così BIANCA, *Diritto civile*, cit., p. 23. Sul tema dell'autotutela privata v. BETTI, voce *Autotutela (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, p. 529 ss.; BIGLIAZZI GERI, *Profili sistematici dell'autotutela privata*, Milano, 1971-1974; DAGNINO, *Contributo allo studio dell'autotutela privata*, Milano, 1983; SATURNO, *L'autotutela privata*, Napoli, 1995.

L'istituto dell'arbitrato, di cui agli artt. 806 ss. c.p.c., è da considerare una deroga, legalmente prevista, al principio di statualità della giurisdizione (anche se è consentito comunque, entro dati limiti, il ricorso all'autorità giudiziaria avverso la decisione arbitrale). L'arbitrato costituisce, invero, una modalità negoziale di risoluzione delle controversie ammessa e regolata dall'ordinamento. Per un'opinione in parte difforme ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento – Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, p. 20.

Si osserva, d'altra parte, che il divieto generale dell'autotutela privata e l'affermazione di una giustizia statale trovano giustificazione, storicamente, nell'esigenza di ridurre il più possibile il ricorso alla violenza come mezzo di risoluzione dei conflitti intersoggettivi. Da un punto di vista antropologico-giuridico, se da un lato fatto-

L'istituto dell'autotutela si pone, quindi, "come eccezione – prevista dallo stesso ordinamento – al monopolio statale dell'uso della forza: se è vero, infatti, che sul piano formale è stato ritenuto che in tal caso il privato agisca come organo dello Stato, è anche vero che la vicenda viene sostanzialmente percepita come deviazione rispetto al principio della tutela giurisdizionale"⁸.

In ambito gius-privatistico, l'autotutela viene considerata dalla prevalente dottrina⁹ non come manifestazione di un potere unitario, ma come un insieme di facoltà tipizzate dalla legge ed attribuite, di volta in volta, a determinate ca-

ri di ordine culturale influiscono senz'altro sulla pacifica convivenza sociale, dall'altro non si può negare che "l'esistenza di alcuni fattori istituzionali sembrerebbe favorire il regolamento pacifico dei conflitti; la loro assenza, invece, implicherebbe un più frequente ricorso alla violenza. Così, la presenza di una terza parte capace di indurre i protagonisti a una soluzione pacifica (conciliatore, arbitro) o di imporla (giudice, autorità pubblica) sarebbe un fattore favorevole". Il monopolio statale della giustizia ha significato, dunque, il superamento di quei sistemi antichi fondati sull'autotutela privata, nei quali era frequente il ricorso alla violenza in quanto codificato da regole giuridiche (si pensi alla vendetta privata), o nei quali comunque la violenza era ritualizzata. In questi termini ROULAND, *Antropologia giuridica*, Milano, 1992, pp. 291 e 296 ss.

⁸ Così CORAGGIO, voce *Autotutela*, cit., p. 1. Su questi temi cfr. anche KELSEN, *Teoria generale*, cit., pp. 194 e 343.

⁹ Cfr. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, p. 76; DI MAJO, *La tutela civile dei diritti*, Milano, 1993; GIORGIANNI, *Il negozio di accertamento*, Milano, 1939, p. 23 ss.; LEVI, *Teoria generale del diritto*, Padova, 1967, p. 174 ss.; MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, I, Milano, 1957, p. 162; PUGLIATTI, *Il trasferimento di situazioni soggettive*, I, Milano, 1964, p. 77 ss.; SANTI ROMANO, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947, p. 179; ID., *Autonomia privata*, Milano, 1957, p. 52 ss.

tegorie di soggetti, per la tutela di un interesse giuridico ad esse riferibile, oggetto di lesione o di mera esposizione a pericolo¹⁰.

Alla luce delle fattispecie previste dalla legge, si può affermare che l'autotutela privata si estrinseca in atti o comportamenti dei titolari di determinati interessi, diretti "a mantenere inalterata la situazione esistente e consolidata, ovvero a ripristinare – nei casi consentiti dalla legge – la

¹⁰ Per citare solo alcuni esempi, si ponga mente al sequestro convenzionale (art. 1798 c.c.), contratto con il quale le parti "affidano ad un terzo una cosa o una pluralità di cose, rispetto alla quale sia nata tra esse controversia, perché la custodisca e la restituisca a quella a cui spetterà quando la controversia sarà definita"; al diritto di ritenzione della cosa oggetto di pegno (art. 2794 c.c.), che spetta al creditore pignoratizio fintantoché il debitore non abbia pagato il capitale e gli interessi, e non abbia rimborsato le spese relative al debito e al pegno; all'esercizio stragiudiziale dell'azione surrogatoria da parte del creditore (art. 2900 c.c.), con cui il creditore "può esercitare i diritti e le azioni che spettano verso i terzi al proprio debitore e che questi trascura di esercitare (...)"; o ancora alla possibilità per una delle parti del contratto di trattenere la caparra penitenziale a seguito del recesso della controparte (art. 1386 c.c.); nonché alla risoluzione di diritto del contratto per mancato rispetto delle clausole in esso previste (art. 1454 c.c.). Costituisce espressione di autotutela anche la c.d. eccezione di inadempimento prevista dall'art. 1460 c.c., mediante la quale "ciascuno dei contraenti può rifiutarsi di adempiere la sua obbligazione, se l'altro non adempie o non offre di adempiere contemporaneamente la propria, salvo che termini diversi per l'adempimento siano stati stabiliti dalle parti o risultino dalla natura del contratto".

Nel diritto del lavoro e sindacale, si individuano forme di autotutela collettiva esercitate dai lavoratori e dai sindacati nei confronti dei datori di lavoro, attraverso lo strumento del diritto di sciopero; sul parallelismo tra autotutela amministrativa e autotutela sindacale si v. MATTARELLA, *Sindacati e pubblici poteri*, Milano, 2003, p. 318 ss.

situazione anteriore alla costituzione di un determinato rapporto obbligatorio”¹¹.

Si tratta, a ben vedere, di forme di autodifesa - con funzione spesso preventiva o cautelare¹² - che non si sostituiscono alla tutela giurisdizionale, cui si può sempre ricorrere in base all’art. 24 Cost.: non vi è, infatti, necessaria coincidenza di funzioni tra le due forme di tutela, posto che quest’ultima garantisce, in ogni caso, un presidio completo e tendenzialmente soddisfacente delle pretese del cittadino.

Nell’ordinamento penale, il fenomeno dell’autotutela assume una dimensione non dissimile da quella finora illustrata, essendo rimessa al legislatore l’individuazione di specifiche ipotesi nelle quali il cittadino può tutelare da sé

¹¹ Così ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 23.

¹² Come precisa FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 10, le forme di autotutela nei rapporti interprivati possono avere funzioni e caratteri diversi, poiché vi sono quelle “in cui il carattere dell’autotutela è *reattivo* in quanto il singolo, nelle vesti di creditore, reagisce spontaneamente all’altrui fatto lesivo o pericoloso con un comportamento attivo”, e quelle in cui “il carattere è *conservativo*, di *vigilanza*, *preventivo* nei confronti della minaccia di una lesione da parte di fatti (...) che non hanno ancora trovato luogo ma il cui accadimento è altamente probabile oppure di *garanzia* in maniera coercitiva della soddisfazione della propria pretesa”. In studi più risalenti, l’autotutela privata è stata suddivisa in due categorie: a) un’*autotutela di tipo esecutivo*, comprensiva, ad esempio, delle fattispecie della legittima difesa, dello stato di necessità e del diritto di ritenzione; b) un’*autotutela convenzionale*, in cui l’accordo delle parti provvede all’accertamento dei rapporti controversi (si pensi all’arbitrato, alla confessione stragiudiziale e all’inventario), ovvero all’esecuzione (come nella cessione di beni ai creditori e nell’anticresi) o alla costituzione (come nel pegno e nella clausola penale) di garanzie con finalità cautelari. Cfr. BETTI, voce *Autotutela*, cit., *passim*.

i propri interessi lesi o messi in pericolo dalla condotta illecita altrui.

In particolare, nel sistema delle cc.dd. cause di giustificazione¹³, si possono rinvenire talune fattispecie evidentemente destinate a fornire mezzi di autotutela a coloro che, dovendo proteggere beni giuridici propri o altrui, possono tenere comportamenti astrattamente previsti dalla legge come reato, ma facoltizzati in presenza di particolari circostanze.

Nell'ipotesi di legittima difesa, "non è punibile" ai sensi dell'art. 52 cod. pen., "chi ha commesso il fatto, per esservi stato costretto dalla necessità di difendere un diritto proprio od altrui contro il pericolo attuale di una offesa ingiusta, sempre che la difesa sia proporzionata all'offesa": si tratta di un istituto con funzione conservativa e sussidiaria, che consente di tutelare il bene giuridico aggredito nei casi in cui l'intervento dell'autorità non possa essere tempestivo.

Nella diversa fattispecie dello stato di necessità, prevista dall'art. 54 c.p., "non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé od altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona, pericolo da lui non volontariamente causato, né altrimenti evitabile, sempre che il fatto sia proporzionato al pericolo".

¹³ Sul tema specifico delle cause di giustificazione (dette anche "scriminanti" o "esimenti") v. in dottrina SANTAMARIA, *Lineamenti di una dottrina delle esimenti*, Napoli, 1961; CONTENTO, *Limiti della norma e fattispecie non punibili*, in *Arch. pen.*, 1965, I, p. 322; CONCAS, *Scriminanti*, in *Noviss. dig. it.*, vol. XVI, 1969, p. 793 ss.; NUVOLONE, *I limiti taciti della norma penale*, rist., Padova, 1972, *passim*; SPAGNOLO, *Gli elementi soggettivi nella struttura delle scriminanti*, Padova, 1980, *passim*; MARINUCCI, *Fatto e scriminanti*, Milano, 1985, p. 175.

In tal caso la condotta illecita posta in essere in autotutela è tollerata dall'ordinamento a causa dell'inevitabile soccombenza di uno dei due beni in conflitto (quello minacciato e quello successivamente leso dall'azione necessitata), per cui lo Stato non avrebbe interesse a salvaguardare l'uno o l'altro dei due beni (entrambi rilevanti e di pari valore sul piano giuridico)¹⁴.

La ragion d'essere dell'autotutela è dunque riconducibile, anche nel diritto penale, all'esistenza di particolari esigenze che giustificano la rinuncia dello Stato all'esercizio del *ius puniendi* nei confronti di chi compie l'atto di autodifesa.

Peraltro, anche in tal caso non si può attribuire all'autotutela privata la medesima funzione svolta dalla tutela giurisdizionale: la prima è posta in essere dal cittadino per neutralizzare l'azione offensiva o pericolosa di terzi (o di fatti naturali) rivolta contro beni giuridicamente rilevanti; la seconda mira invece – in ambito penale – a scopi di difesa sociale e di prevenzione del crimine, punendo i fatti e i comportamenti che la legge qualifica in termini di reato.

¹⁴ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale*, P.g., Bologna, 2010, pp. 305-306. Così anche MANTOVANI, *Diritto penale*, P.g., Padova, 2009, p. 261, il quale sottolinea il carattere utilitaristico e "amorale" (nel senso che non comporta scelte di valore tra beni giuridici) della scriminante in parola. Secondo la dottrina meno recente, la *ratio* dello stato di necessità era da rinvenire nell'impossibilità di esigere umanamente, da parte di chi si vedeva minacciato da una situazione di pericolo, un comportamento diverso da quello tenuto. Tale spiegazione era coerente con la ricostruzione dell'istituto quale causa di esclusione della colpevolezza, e non quale causa obiettiva di giustificazione. In questo senso cfr. SCARANO, *La non esigibilità nel diritto penale*, Napoli, 1948, p. 119 ss.; DOLCE, *Lineamenti di una teoria generale delle scusanti nel diritto penale*, Milano, 1957.

2. Il potere di autotutela delle amministrazioni pubbliche: l'evoluzione storica dell'istituto e il principio di esecutorietà degli atti amministrativi

Il carattere eccezionale e sporadico del fenomeno dell'autotutela contraddistingue – come si è visto – un ordinamento liberal-democratico che si ispira ai principi dello Stato di diritto.

Occorre, tuttavia, verificare se tale fenomeno possieda gli stessi caratteri là dove si presenti non come facoltà del privato cittadino, bensì come *potere pubblico*.

L'attività della Pubblica Amministrazione – intesa quale complesso di persone giuridiche dotate di poteri autoritativi e preposte alla cura dell'interesse generale¹⁵ - non è

¹⁵ La definizione di “Pubblica Amministrazione”, come osserva la dottrina, “è il risultato di un'operazione scientifica oppure è opera del giudice, non di un'analisi basata su criteri legali, anche perché, in passato, quasi mai le norme hanno definito la pubblica amministrazione: le definizioni legali (...) sono, infatti, recenti”. Così CASSESE, *Le basi costituzionali*, in *Trattato di diritto amministrativo*, cit., I, p. 196. Tra le recenti definizioni va annoverata, innanzitutto, quella contenuta nel d.lgs. n. 165/2001, recante norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche, il cui art. 1, comma 2, prevede che “per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e le scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e amministrazioni dello stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300”. Tale formulazione legislativa pare riferirsi alla

soggetta *in toto* alla stessa disciplina e agli stessi limiti di quella dei privati. Il compito istituzionale di perseguire – nel modo più opportuno, adeguato e conveniente – gli interessi pubblici prefissati dalla legge giustifica la titolarità in capo alle amministrazioni di poteri autoritativi che si esplicano in provvedimenti capaci di modificare unilateralmente la sfera giuridica dei privati (c.d. *imperatività* del provvedimento amministrativo).

In virtù di questa posizione di supremazia, i soggetti pubblici non solo hanno il potere di provvedere alla cura degli interessi di cui sono attributari, ma anche quello di prevenire o rimediare ai pregiudizi che a tali interessi derivano (o potrebbero derivare) dalla stessa attività amministrativa o dalla condotta dei privati.

Sicché la Pubblica Amministrazione, agendo in autotutela, avrebbe il potere - secondo la classica definizione dottrinale¹⁶ - di “risolvere i conflitti, potenziali e attuali, insorgenti

sola nozione formale di Pubblica Amministrazione, ossia a quei soggetti che sono formalmente pubblici e svolgono attività sottoposta a norme di diritto pubblico. Più ampia è la definizione ricavabile dal d.lgs. n. 163/2006, recante il Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE. L’art. 2, comma 25, indica quali sono gli enti tenuti all’applicazione delle norme codicistiche di evidenza pubblica nell’affidamento di lavori, servizi e forniture, stabilendo che “le ‘amministrazioni aggiudicatrici’ sono: le amministrazioni dello Stato; gli enti pubblici territoriali; gli altri enti pubblici non economici; gli organismi di diritto pubblico; le associazioni, unioni, consorzi, comunque denominati, costituiti da detti soggetti”. La norma ricomprende anche quei soggetti formalmente privati che svolgono attività di pubblico interesse (finanziata da enti pubblici e/o sottoposta al controllo degli stessi) accedendo così ad una nozione sostanziale (ed estesa) di Pubblica Amministrazione.

¹⁶ Definizione di BENVENUTI, voce *Autotutela*, cit., p. 539.

con gli altri soggetti, in relazione ai suoi provvedimenti od alle sue pretese”.

E' stato sottolineato che una simile prerogativa – che sembrerebbe consentire alla P.A. di sostituirsi al giudice nello svolgimento di attività spettanti, in linea di principio, a quest'ultimo – costituisce storicamente un residuo dello Stato assoluto, il quale si risolveva essenzialmente nello Stato-amministrazione¹⁷.

In altri termini, l'Amministrazione era l'apparato in capo al quale si concentravano tutte le attribuzioni pubbliche: “erano, infatti, organi amministrativi che assistevano il sovrano nella elaborazione e produzione delle leggi, e ad organi amministrativi erano attribuiti ampi compiti che oggi si direbbero giurisdizionali e ciò non solo nei rapporti tra privati ma anche nei rapporti con le pubbliche autorità (...)”¹⁸.

¹⁷ Così PATRIZI-MARINI-PATRIZI, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, Milano, 1999, p. 191, ove si aggiunge che “erano amministrativi gli organi che assistevano il sovrano nella elaborazione delle leggi e nell'amministrazione della giustizia. Quando avvenne la separazione dei poteri, l'amministrazione, in applicazione di una sorta di principio di conservazione, ebbe la tendenza a mantenere frammenti di funzioni legislative e giurisdizionali. Indice di tale stato di fatto è, appunto, l'autotutela, che, nel suo significato più lato (...), significa 'farsi giustizia da sé' nei rapporti coi terzi (...)”.

¹⁸ Così BENVENUTI, op. cit., p. 538. Analogamente GHETTI, voce *Autotutela della pubblica amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, II, Torino, 1987, p. 81, il quale afferma che nello Stato assoluto “il sovrano deteneva tutti e tre i poteri – legislativo, giurisdizionale e amministrativo – e li esercitava per il tramite dei propri organi”; nello Stato moderno, invece, “l'autotutela costituisce, sotto il profilo materiale, un residuo della funzione giurisdizionale un tempo assai più largamente attribuita all'amministrazione, che oggi la eser-

Il passaggio dal regime assolutistico allo Stato di diritto ha comportato l'affermazione del principio della divisione dei poteri e dell'indipendenza del potere esecutivo da quello legislativo e giudiziario, sebbene a nessuno di essi possa dirsi riservato in via esclusiva l'esercizio di una determinata funzione¹⁹. Si è infatti osservato che persistono in capo alla P.A., "accanto all'autarchia (la capacità di emettere provvedimenti amministrativi), l'autonomia e l'autotutela: ossia residui della funzione legislativa²⁰ e della funzione giurisdizionale (o giustiziale)"²¹.

L'autotutela amministrativa costituisce dunque, nell'odierno Stato di diritto, un temperamento del principio di separazione dei poteri. Essa non può più intendersi come uno dei profili di quella sovranità assoluta del vecchio Stato-amministrazione, ma deve giustificarsi come deroga

cita – sotto il profilo formale – mediante provvedimenti amministrativi”.

¹⁹ Sul principio di divisione dei poteri nel nostro ordinamento v. BOGNETTI, voce *Poteri (divisione dei)*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XI, Torino, 1996, p. 372 ss., il quale sottolinea come la divisione dei poteri appaia, negli ordinamenti del XX secolo, meno netta e marcata di quella che caratterizzava gli Stati ottocenteschi. Ad esempio, l'ingente attività normativa, necessaria per far fronte alle complesse esigenze delle società odierne, non può essere più svolta nella sua interezza dal Parlamento, cosicché i centri di produzione normativa si sono diversificati (si pensi ai rilevanti poteri normativi del Governo). Inoltre, può dirsi superata la classica tripartizione tra potere legislativo, esecutivo e giudiziario, posto che i poteri dello Stato sono oggi almeno cinque: normativo, governante, amministrativo, giurisdizionale e di garanzia costituzionale.

²⁰ Basti pensare alla potestà regolamentare che si estrinseca in atti formalmente amministrativi ma sostanzialmente normativi (atti di normazione secondaria).

²¹ CORSO, voce *Autotutela (dir. amm.)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, vol. I, Milano, 2006, p. 609.

legalmente prevista ai principi giuridici della divisione dei poteri e della tutela giurisdizionale dei diritti.

Sulla scia di tali considerazioni, il recupero di una dimensione garantistica del diritto amministrativo, a discapito di quella autoritativa che aveva dominato in passato, ha portato la dottrina moderna a concepire l'autotutela non più come un privilegio assoluto²², bensì come una potestà comunque ancorata al principio di legalità e preordinata al perseguimento, in concreto, dell'interesse pubblico che la legge affida alla P.A.

Se, dunque, in ambito privatistico l'istituto in parola assume un carattere del tutto eccezionale - per via del divieto generale di autotutela espresso dal principio *ne cives ad arma veniant* - nell'ambito dei rapporti tra cittadino e autorità la sua portata si presenta più ampia, ma pur sempre delimitata dalla legge e giustificata dalla necessità di realizzare l'interesse pubblico²³.

Quanto detto viene, del resto, confermato dall'evoluzione che l'istituto dell'autotutela ha avuto nel sistema legislativo e nella riflessione dottrinale e giurisprudenziale, a parti-

²² Vede nell'autotutela amministrativa la sintesi dei privilegi della Pubblica Amministrazione e la stigmatizza come un dogma da superare KLITSCH DE LA GRANGE, *La giurisdizione ordinaria nei confronti delle pubbliche amministrazioni*, Padova, Cedam, 1961, p. 55 ss. Evidenza, più di recente, il superamento dei privilegi della P.A. e il declino del momento autoritativo CAPOTOSTI, *Verso una nuova configurazione del principio di legalità?*, in *Democrazia e amministrazione. In ricordo di Vittorio Bachelet*, a cura di Marongiu e De Martin, Milano, 1992, p. 136.

²³ Cfr. sul punto CORAGGIO, voce *Autotutela*, cit., p. 2, secondo cui nel settore del diritto amministrativo "non può operare la preclusione di principio propria dei rapporti interprivati ed entrano in gioco regole insieme più complesse e più sfumate: da una parte quella della separazione dei poteri dall'altra la dialettica autorità-libertà (...)".

re dalla sua prima configurazione quale strumento di attuazione coattiva da parte della P.A. delle proprie determinazioni.

Nei primi studi della materia si faceva riferimento alla sola *autotutela esecutiva*, quale potestà delle amministrazioni pubbliche di portare ad esecuzione anche coattivamente le proprie decisioni²⁴ senza necessità di adire gli organi giurisdizionali²⁵.

In particolare, si riteneva inizialmente che tale potere fosse intrinseco alla stessa autoritatività ed imperatività dell'atto amministrativo²⁶. Se l'Amministrazione poteva modificare unilateralmente l'altrui sfera giuridica – anche contro la volontà del destinatario - ciò implicava, di conseguenza, il potere di imporre tale modifica in via di fatto. I provvedimenti della P.A. sarebbero stati, perciò, connotati da *esecutorietà*, attributo che secondo la dottrina più risalente

²⁴ Si pensi all'attività materiale con cui l'Amministrazione esegue le proprie determinazioni relative ai beni pubblici (ad esempio gli sgomberi d'ufficio di beni abusivamente occupati), senza che sia necessario esperire le azioni a difesa della proprietà o del possesso previste dal codice civile (si v. art. 823 c.c.).

²⁵ E' meno frequente il riferimento a tale categoria nel settore tributario: per qualche cenno si v. *infra*, cap. III, par. 7, nt. 141.

²⁶ Questa concezione era propria di quegli autori che consideravano l'imperatività un carattere comune a tutti i provvedimenti pubblici, i quali trovavano in se stessi il fondamento della loro efficacia ed esecutività. Cfr. GIANNINI M.S., *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950, p. 417 ss.; LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni. La teoria generale*, Padova, 1934, p. 166; CARBONE, *Esecuzione dell'atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, vol. XV, Milano, 1966, p. 412 ss.; MONTESANO, *Processo civile e pubblica amministrazione*, Napoli, 1960, p. 172 ss.; FALCON, *Esecutorietà ed esecuzione dell'atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, Torino, 1991, p. 140 ss.

costituiva l'essenza del provvedimento stesso e il criterio principale per identificarlo²⁷.

La possibilità di far luogo all'esecuzione d'ufficio era, d'altronde, correlata alla concezione autoritaria dello Stato che dominava nella prima metà del secolo scorso. Di fronte alle autorità la posizione del cittadino era di mera soggezione e, nel caso in cui questi non ottemperava ai comandi e ai divieti ricevuti, le autorità potevano adottare tutti i mezzi necessari a garantirne l'attuazione²⁸.

In quest'ottica la dottrina²⁹ e la giurisprudenza³⁰ dell'epoca configuravano l'autotutela esecutiva come una prerogativa

²⁷ In questo senso v. GIANNINI M.S., voce *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, p. 187.

²⁸ L'esecuzione forzata amministrativa poteva perciò comportare, se necessario, anche l'uso della forza fisica: v. al riguardo D'ALESSIO, *Istituzioni di diritto amministrativo italiano*, vol. II, Torino, 1934, p. 248, il quale affermava che "l'esecuzione con l'impiego della forza fisica è anch'essa un corollario di un principio fondamentale del nostro ordinamento giuridico: quello dell'esecutorietà dell'atto amministrativo. L'autorità amministrativa competente ad eseguire l'atto, infatti, può richiedere l'impiego della forza mediante organi amministrativi". L'Autore faceva riferimento, tra l'altro, alle ispezioni compiute nell'interesse della salute pubblica, all'uso della forza sulle cose indicate nell'atto amministrativo o verso le persone destinatarie dell'atto stesso, all'esecuzione patrimoniale di tipo misto (amministrativo e giudiziale) relativa ad atti costitutivi di obblighi di pagamento.

²⁹ Cfr. SANTI ROMANO, *Principii di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1912, p. 59; RANELLETTI, *Principii di diritto amministrativo. Introduzione e nozioni fondamentali*, Napoli, 1912, p. 119; CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, rist. con note di agg. a cura di Miele, Padova, 1960, p. 594; FERRARIS, *Diritto amministrativo*, Padova, 1922, p. 281; BORSI, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, Torino, 1901, *passim*; ID., *Fondamento giuridico dell'esecutorietà degli atti amministrativi*, in *Studi Senesi*, 1905 p. 1 ss.; MEUCCI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Tori-

generale delle pubbliche amministrazioni e l'esecutorietà come un carattere immanente del provvedimento amministrativo.

Nell'attuale contesto ordinamentale - quale si è venuto a determinare a seguito dell'entrata in vigore della Costituzione - la dottrina sembra mostrare maggiore sensibilità verso l'applicazione del principio di legalità nei rapporti tra cittadino e poteri pubblici.

La limitazione della libertà dei privati e l'invasione della loro sfera giuridica possono essere giustificate - anche sotto il profilo della materiale attuazione di tali condotte - soltanto in base ad espresse disposizioni di legge. Inoltre l'esecuzione forzata amministrativa deroga al principio fondamentale della divisione dei poteri - essendo compito dell'autorità giudiziaria accertare la fondatezza delle pretese e darvi attuazione mediante il processo esecutivo - co-

no, 1905, p. 142; PRESUTTI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, P.g., Napoli, 1904, p. 142; D'ALESSIO, *Istituzioni*, cit., p. 198 ss.; ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., p. 225; FRAGOLA, *Gli atti amministrativi*, Napoli, 1964, p. 170 ss.

³⁰ Si v., tra le altre, Cass., SS.UU., 27 gennaio 1933, in *Giur. it.*, I, p. 262; Cass., SS.UU., 15 maggio 1936, in *Giur. it.*, I, p. 549; Cass., SS.UU., 21 giugno 1937, in *Foro it.*, I, p. 1695; Cons. Stato, Sez. V, 9 aprile 1949, n. 253, in *Foro amm.*, 1949, I, p. 298. Non si può, peraltro, tacere di quell'orientamento - di cui vi è traccia fino agli anni Novanta del secolo scorso - che giustificava l'esecutorietà sulla base di una presunzione di legittimità dei provvedimenti amministrativi (valida fintantoché non ne fosse accertata l'illegittimità). Cfr., *ex multis*, Cass., 18 marzo 1968, n. 878, in *Foro it.*, 1968, I, p. 3051; Cass., 18 marzo 1982, n. 1760, in *Giust. civ.*, 1982, I, p. 1166; Cass., 27 febbraio 1984, n. 1393, in *Foro it.*, 1985, I, p. 1497; Cass., 7 giugno 1991, n. 6516, in *Dir. giur. agr.*, 1992, p. 91; Cons. Stato, Ad. plen., 9 marzo 1984, n. 5, in *Foro amm.*, 1984, p. 346; Cons. Stato, 23 aprile 1991, n. 637, in *Foro it.*, 1992, III, p. 115.

sicché l'istituto deve trovare puntuale ancoraggio nelle norme positive.

Per i suddetti motivi la giustificazione dell'autotutela esecutiva (ed amministrativa in generale) dev'essere ricercata nello specifico interesse pubblico che la legge individua come fondamento di una tale attribuzione.

E' stato efficacemente detto che "il dislivello tra amministrazione ed amministrato non viene più fatto derivare da un preteso 'diritto all'obbedienza' o da un 'rapporto di sudditanza', ma dalla necessità di tutelare in modo adeguato l'interesse pubblico, di garantire la continuità dell'azione amministrativa e la buona organizzazione dei servizi affidati alle cure dell'esecutivo"³¹.

Dalla metà del secolo scorso, dunque, si è diffusa l'idea per cui, se il potere amministrativo è retto dai principi di tipicità e nominatività (sicché non sono ammissibili in linea di massima provvedimenti innominati), non può avere cittadinanza nel nostro ordinamento nemmeno un'atipica e generica potestà di esecuzione forzata dei provvedimenti stessi. Del resto, l'attuazione coattiva di un obbligo presuppone un potere diverso da quello nell'esercizio del quale l'obbligo viene imposto³².

³¹ Così ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 33.

³² Di quest'avviso CORSO, voce *Autotutela*, cit., p. 613, il quale aggiunge che "occorre una legge perché l'amministrazione, oltre a imporre l'obbligo o a vigilare sulla sua osservanza, possa procedere in via forzosa in caso di inadempimento dell'obbligo stesso: così esige il principio di legalità". Di recente cfr. CORRADINO, *Il diritto amministrativo alla luce della recente giurisprudenza*, Padova, 2007, p. 646, il quale ribadisce che "l'esecuzione coattiva da parte della P.A. presuppone l'esistenza di una specifica norma attributiva del relativo potere, che, pertanto, non può ritenersi implicito nel mero conferimento della potestà decisoria".

Gran parte della dottrina recente ha, quindi, negato il carattere generale dell'esecutorietà³³, anche in considerazione del fatto che un simile connotato non si addice a quei provvedimenti che conseguono i propri scopi senza che si renda necessaria un'attività materiale di esecuzione³⁴.

Si deve, peraltro, sottolineare che la recente legislazione supporta tale orientamento disponendo, all'art. 21-ter, l. n. 241/1990 (introdotto dalla legge n. 15/2005), che “nei casi e con le modalità stabiliti dalla legge, le pubbliche amministrazioni possono imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi nei loro confronti. Il provvedimento costitutivo di obblighi indica il termine e le modalità dell'esecuzione da parte del soggetto obbligato. Qualora l'interessato non ottemperi, le pubbliche amministrazioni, previa diffida, possono provvedere all'esecuzione coattiva nelle ipotesi e secondo le modalità previste dalla legge”.

L'esecuzione d'ufficio viene ad essere rigorosamente disciplinata dalla legge, e consentita solo nei casi e secondo i moduli procedurali da essa stabiliti. Inoltre, non può essere avviata in mancanza di una previa diffida dell'obbligato, distinta dall'atto costitutivo dell'obbligo. Tuttavia si è osservato che, per ragioni di economia dei

³³ Si v., tra gli altri, MATTARELLA, *Il provvedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, I, Milano, 2003, p. 725 ss.; CASSESE, *L'esecuzione forzata*, in *Dir. proc. amm.*, 1991, p. 173 ss.; CERULLI IRELLI, *Profili problematici dell'autotutela esecutiva*, in *Dir. proc. amm.*, 1986, p. 412 ss.; ID., *Osservazioni generali sulla legge di modifica della l. n. 241/90 – IV parte*, in www.giustamm.it.

³⁴ Si pensi ai provvedimenti di tipo autorizzativo, che sono di per sé idonei a soddisfare l'interesse pubblico affidato alle cure dell'Amministrazione; oppure a quei provvedimenti che definiscono le qualità giuridiche di persone, cose o situazioni, come gli atti di pianificazione urbanistica o di qualificazione dei beni pubblici.

mezzi giuridici, nell'ingiunzione può già essere contenuta una diffida, con l'avvertenza che, nel caso in cui il destinatario non ottemperi entro il termine fissato, si procederà ad esecuzione forzata³⁵.

In definitiva, soltanto la legge può giustificare e dare fondamento al privilegio dell'Amministrazione di sottrarsi al giudice nell'esecuzione coattiva delle proprie decisioni: l'autotutela amministrativa di tipo esecutivo deve, quindi, considerarsi un'ipotesi eccezionale, così come l'autodifesa dei soggetti privati³⁶.

3. L'autotutela c.d. spontanea e il potere di riesame degli atti amministrativi

L'evoluzione dell'istituto dell'autotutela nel diritto pubblico ha portato gradualmente alla emersione di una figura giuridica complessa, opportunamente delimitata per assicurarne la compatibilità con fondamentali principi dell'ordinamento, ma nel contempo articolata al proprio interno in una serie di "sottocategorie". In ultima analisi, l'autotutela amministrativa risulta, sul piano teorico-sistemático, una nozione piuttosto discutibile e dai confini incerti³⁷.

Un'autorevole corrente dottrinale del secolo scorso³⁸ ne ha proposto una lettura ampia ed onnicomprensiva, facendo

³⁵ Così CORRADINO, *Il diritto amministrativo*, cit., p. 646.

³⁶ In questo senso ROSSI, *Il riesame*, cit., p. 37.

³⁷ Così, tra gli altri, VILLATA-RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, in *Sistema del diritto amministrativo italiano*, diretto da Scoca-Roversi Monaco-Morbidelli, Torino, 2006, p. 550.

³⁸ Ci si riferisce, innanzitutto, a BENVENUTI, voce *Autotutela*, cit., p. 539; nello stesso senso GHETTI, voce *Autotutela*, cit., p. 81 ss; QUARANTA, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Novara, 1978, p. 317; CONTESSA, *Annotazione sui mezzi di autotutela della pubblica amministrazione*, in *Amm. it.*, 1983, p. 181; ID.,

leva sulla posizione di preminenza della P.A. rispetto ai privati, che consente a questa di esercitare poteri autoritativi di varia natura riconducibili alla sovranità dello Stato. In siffatta teorizzazione si distingue, accanto all'autotutela esecutiva, quella c.d. decisoria, che non si estrinseca in comportamenti materiali bensì in decisioni e provvedimenti emanati a seguito del riesame spontaneo dei propri atti (c.d. *autotutela spontanea*)³⁹, ovvero su ricorso del privato

Termini di esercizio del potere della P.A. di annullamento e di revoca di ufficio degli atti amministrativi, in *Amministrazione e politica*, 1990, p. 77; ANGELELLI, *Il principio di autotutela della pubblica amministrazione e le sue principali manifestazioni*, in *Amm. it.*, 1981, p. 44. Accomunava, inoltre, sotto la dizione di “autotutela” tanto il riesame degli atti amministrativi quanto l’esecuzione forzata amministrativa CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1914, III, rist. Padova, 1992, p. 1443, secondo il quale, annullando gli atti illegittimi, la P.A. può “surrogare un atto proprio a quelle sentenze di accertamento e costitutive che nel sistema del diritto positivo occorrerebbero in ugual caso”; con l’esecuzione coattiva la P.A. può “surrogare il giudizio di cognizione diretto ad ottenere una sentenza di condanna, come il giudizio di esecuzione, che altrimenti occorrerebbero secondo il sistema procedurale privato”. Più di recente v. CORAGGIO, op. cit., *passim*; LIGUGNANA, *Profili evolutivi dell'autotutela amministrativa*, Padova, 2004, *passim*; CORSO, voce *Autotutela*, cit., *passim*.

³⁹ Secondo BASSI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 2008, pp. 133-134, questa forma di autotutela va fatta risalire “al periodo intercorrente tra il 1865 - anno in cui viene emanata la famosa legge n. 2248 all. E, abolitrice del contenzioso amministrativo oltrossia di quel sistema (...) in ragione del quale giudici speciali erano chiamati ad esercitare poteri di giurisdizione attraverso atti anche formalmente giurisdizionali (sentenze) nei confronti della P.A. – ed il 1889, anno in cui (...) si fa risalire la nascita del sistema di giustizia amministrativa”. Infatti, in quel lasso temporale le situazioni soggettive poi definite di interesse legittimo trovavano tutela solo sul piano amministrativo, cosicché si pensò ad una forma di

che si presume leso dagli atti medesimi (c.d. *autotutela contenziosa*)⁴⁰.

“giustizia nell’amministrazione”, vale a dire “un sistema di autocensura che, consentendo alla P.A. di ovviare ai propri errori e, quindi, di difendersi da sé contro se stessa al fine di più efficacemente e compiutamente perseguire l’interesse pubblico, costituisca anche una difesa degli interessi del privato lesi da un provvedimento amministrativo viziato (...)”.

⁴⁰ Si ha “autotutela contenziosa” quando la Pubblica Amministrazione dirime una controversia insorta tra un proprio soggetto od organo e un cittadino, il quale abbia proposto ricorso contro un atto amministrativo da cui si ritiene leso. La disciplina dei ricorsi amministrativi si rinviene attualmente nel D.P.R. n. 1199/1971, che prevede le diverse tipologie del ricorso gerarchico proprio ed improprio (da proporre rispettivamente all’autorità gerarchicamente sovraordinata a quella che ha emesso l’atto impugnato e ad un’autorità diversa pur se non sovraordinata), del ricorso in opposizione (da presentare alla stessa autorità che ha adottato l’atto) e del ricorso straordinario al Capo dello Stato (proponibile per soli motivi di legittimità e caratterizzato da garanzie molto simili a quelle del ricorso giurisdizionale, al quale si considera alternativo secondo la regola “*electa una via non datur recursus ad alteram*”). I poteri con cui l’Amministrazione decide i ricorsi rientrano nella sua funzione *giustiziale*, con la quale essa “dirime non un conflitto potenziale ma un vero conflitto sollevato da un interessato appunto col suo ricorso. Ciò permette di comprendere dunque come la disciplina giuridica dei ricorsi segua da vicino le grandi linee della disciplina processuale della funzione giurisdizionale, perché, seppure nell’autotutela si eserciti esclusivamente una funzione (...) amministrativa, tuttavia e per la natura materialmente giurisdizionale di tale funzione e per la esistenza del presupposto di una controversia o contesa, i comuni principi dell’ordinamento giuridico in materia giustiziale non possono non spiegare i loro effetti anche nel campo che qui interessa”. Così BENVENUTI, op. cit., p. 547. Peraltro, deve evidenziarsi che il processo di autonomia e decentramento politico-amministrativo, che ha caratterizzato in particolare gli ultimi decenni, nonché il superamento della organizzazione pi-

Inoltre, con riferimento al vasto campo dei controlli amministrativi si è parlato di *autotutela necessaria*, così definita perché l'attività di controllo, pur variegata e differenziata⁴¹, si presenta comunque obbligatoria per la Pubblica Amministrazione.

Ad un siffatto orientamento si è contrapposta quella parte della dottrina che ha ritenuto di circoscrivere la portata dell'istituto alle sole ipotesi di autotutela esecutiva, poiché quest'ultima si sostituisce all'esecuzione forzata giudiziale e rappresenta, propriamente, una forma di autogiustizia dell'Amministrazione⁴².

ramidale e gerarchica delle amministrazioni pubbliche, hanno senz'altro determinato una perdita di importanza pratica dell'autotutela contenziosa. Cfr. GHETTI, op. ult. cit., p. 85.

⁴¹ Si distinguono diversi tipi di controllo (classificati in base a differenti criteri): quelli sui singoli atti e quelli su un'attività complessivamente intesa (si pensi ai cc.dd. controlli di gestione, aventi ad oggetto la regolarità, l'efficienza e l'efficacia della gestione finanziaria pubblica), ed ancora quelli preventivi e successivi, antecedenti e susseguenti, interni ed esterni, di legittimità e di merito. Il dato comune a queste diverse tipologie è costituito dalla natura dell'attività di controllo della P.A., che si estrinseca in "procedimenti in cui attività o atti altrui sono valutati sulla base di un parametro dato, che può essere il più diverso (legittimità, opportunità, efficienza ecc.), e che si concludono con l'adozione di una misura destinata ad incidere positivamente o negativamente sull'oggetto del controllo". Così CORAGGIO, op. cit., p. 5. La sistematica tradizionale dei controlli amministrativi si ritrova in ZANOBINI, *Corso*, cit., p. 289. Per una vasta panoramica sul sistema dei controlli nel diritto pubblico v. D'AURIA, *I controlli*, in *Trattato di diritto amministrativo*, cit., II, p. 1343 ss.

⁴² In questo senso GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, p. 1318; sembra porsi sulla stessa linea CORAGGIO, op. cit., p. 4. Scettico sull'estensione del concetto di autotutela alle ipotesi di riesame spontaneo degli atti amministrativi SANTI ROMANO, voce *Annulamento degli atti amministrativi* (voce aggiornata

Non si può neppure trascurare quel recente indirizzo che riferisce la categoria dell'autotutela alla sola attività di riesame dei provvedimenti amministrativi, sopra richiamata con la dizione tradizionale di "autotutela spontanea"⁴³.

Dal momento che, in ambito tributario, la dottrina circoscrive prevalentemente gli studi sull'autotutela proprio al riesame degli atti d'imposizione fiscale⁴⁴, si proverà ad esaminare più dettagliatamente questa forma di autotutela, guardando con particolare attenzione alla funzione e alla natura del potere da cui essa promana.

Si è visto finora che la necessità di ancorare l'attività di autotutela al principio di legalità, da un lato, e a quello della separazione dei poteri, dall'altro, è particolarmente avvertita con riferimento all'esecuzione forzata amministra-

da Miele), in *Noviss. Dig. it.*, I, Torino, 1957, p. 642 ss., il quale, a proposito della qualificazione dell'annullamento d'ufficio come atto di autotutela, osservava che "ciò è esatto, purché si intenda in senso che non ingeneri degli equivoci, ravvicinando più di quanto sia giusto l'annullamento di cui è parola a quello che abbiamo detto di giustizia e, viceversa, contrapponendolo non adeguatamente all'altro che è pronunciato da un ente diverso a fini di controllo".

⁴³ Vedasi in questo senso BASSI, *Lezioni*, cit., p. 135, a parere del quale "la considerazione che analogie sul piano effettuale non possono indurre ad assimilazioni tra istituti che restano diversi e differentemente finalizzati (...) nonché la valutazione che l'attività esecutoria ha finalità e motivazioni diverse in quanto non mira ad un'autocensura, ma alla coercizione comportamentale dei destinatari dei provvedimenti amministrativi, inducono a ritenere che l'ambito dell'autotutela vada ristretto alla sola attività con cui la P.A. reagisce contro i propri provvedimenti che si presentino viziati sul piano della legittimità o sul piano del merito".

⁴⁴ E' questa la fattispecie che, in campo tributario, ha dato luogo a più ampie discussioni in quanto coinvolge, come si vedrà, l'esigenza di garantire che il contribuente non subisca un'ingiusta tassazione.

tiva, posto che si tratta di attività materialmente giurisdizionale. Analogamente, nel caso della c.d. autotutela contenziosa, il legislatore si è preoccupato di porre una specifica ed espressa disciplina⁴⁵ dei ricorsi amministrativi - regolandone peraltro i rapporti con il ricorso giurisdizionale – in modo da delimitare rigorosamente l'area di operatività della funzione giustiziale della Pubblica Amministrazione. In ordine all'attività di riesame, la dottrina odierna manifesta non pochi dubbi sulla opportunità di ricondurla ad un autonomo principio di autotutela e quindi ad una funzione autonomamente rappresentabile, con la quale la P.A. si fa "giustizia da sé" e difende i propri interessi. Anzitutto, occorre considerare le modalità di estrinsecazione del potere di riesame, il quale dà vita ad un procedimento di secondo grado (così definito per distinguerlo temporalmente dal precedente)⁴⁶ avente per oggetto l'atto da riesaminare.

⁴⁵ La disciplina di dettaglio ha, peraltro, fonte regolamentare: si v. il già menzionato D.P.R. n. 1199/1971.

⁴⁶ La locuzione "procedimento di secondo grado" si trova impiegata in questo senso dapprima in GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, cit., II, p. 989, seguito poi dalla dottrina maggioritaria. Si deve aggiungere, peraltro, che possono essere definiti procedimenti di secondo grado anche quelli instaurati con ricorso amministrativo (gerarchico, in opposizione e straordinario). *Contra* CONTIERI, *Il riesame del provvedimento amministrativo*, Napoli-Roma, 1991, p. 84, nt. 11, secondo il quale "dalla categoria dei procedimenti di secondo grado (...) vanno espunti i c.d. procedimenti di riesame giustiziale, i quali presentano caratteristiche proprie, come l'essere ad iniziativa del soggetto che assume di essere stato leso dal provvedimento ed il vincolo assoluto del riesame al contenuto del ricorso. Sembra, dunque, preferibile considerarli come una categoria a se stante di procedimenti contenziosi". Sulla disciplina applicabile ai procedimenti di secondo grado, con particolare riferimento a quelli in materia tributaria, v. *infra* cap. III, par. 1.

Il procedimento di riesame può dar luogo ad esiti differenti a seconda delle risultanze dell'indagine effettuata dall'Amministrazione sul proprio atto.

La dottrina si è ampiamente soffermata sulle possibili classificazioni degli atti terminali del procedimento di riesame⁴⁷. Tuttavia, al di là delle ricostruzioni teoriche, è pacifico che l'esito del riesame può essere sostanzialmente di tre tipi, che conseguono a tre diverse valutazioni dell'atto riesaminato.

In una prima eventualità, l'Amministrazione può ritenere perfettamente valido il provvedimento di primo grado, non ravvisando alcun vizio di legittimità, di merito e neppure di regolarità: emette dunque un atto di conferma, con cui ribadisce la precedente statuizione, riportandone semplicemente il contenuto (atto c.d. meramente confermativo)

⁴⁷ Al riguardo, parte della dottrina distingue gli atti di ritiro (annullamento, revoca, abrogazione) da quelli di convalida (convalida, ratifica, sanatoria), nonché dagli atti di conservazione (consolidazione, acquiescenza, conversione, conferma). Per un diverso orientamento, occorre distinguere i provvedimenti di secondo grado a seconda che rimuovano le cause di illegittimità di un altro atto (sanatoria) o che eliminino l'atto invalido facendone venir meno definitivamente l'efficacia (annullamento, revoca e abrogazione). Ancora, è possibile distinguere tra procedimenti di riesame (che concernono la validità dell'atto in quanto tale, e che possono terminare con la conferma, la convalida o l'annullamento d'ufficio dell'atto stesso) e procedimenti di revisione (che hanno ad oggetto il rapporto e si concludono con la revoca, la sospensione o la proroga, incidendo non sulla validità, bensì sull'efficacia dell'atto di primo grado). Per un quadro delle diverse classificazioni v. VILLATA-RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, cit., pp. 552-553.

ovvero pervenendo alle medesime conclusioni a seguito di nuova istruttoria (atto di conferma in senso proprio)⁴⁸.

In questa sede ci limitiamo a precisare che solo la conferma in senso proprio è un provvedimento di secondo grado, in quanto conclusivo di un nuovo procedimento consistente nell'effettivo riesame dell'atto originario⁴⁹.

Una seconda possibilità per l'Amministrazione è quella di far luogo a provvedimenti con effetto sanante: questi mirano al mantenimento dell'atto originariamente affetto da vizi (e quindi insuscettibile di mera conferma). Si tratta, quindi, di determinazioni con le quali l'organo amministrativo, dopo aver riscontrato un vizio di validità o di regolarità, procede alla sua eliminazione in modo da convalidare o regolarizzare l'atto originario.

Si avrà modo di tornare su tali aspetti con riferimento alla sanatoria degli atti tributari⁵⁰, ma occorre in questa sede far riferimento ai principali provvedimenti che

⁴⁸ Per approfondimenti sulla distinzione tra conferma ed atto meramente confermativo, con particolare riguardo alla materia tributaria e al c.d. diniego di autotutela, si veda *infra*, cap. IV, par. 1. Sui provvedimenti di conferma vedi, nella dottrina amministrativistica, CANNADA BARTOLI, *Conferma (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. VIII, 1961, p. 856 ss.; GHETTI, *Conferma, convalida e sanatoria degli atti amministrativi*, in *Dig. disc. pubbl.*, III, Torino, 1989, p. 347 ss. In giurisprudenza, sulla distinzione tra conferma ed atto meramente confermativo v. di recente Cons. Stato, 27 ottobre 2006, n. 591, in *Giurisd. amm.*, 2006, I, p. 1519; TAR Puglia, 20 aprile 2006, n. 1398, *ibidem*, II, p. 681; TAR Lombardia, 4 luglio 2006, n. 861, *ibidem*, I, p. 1265; TAR Sardegna, 18 settembre 2006, n. 1709, *ibidem*, II, p. 1671; TAR Trentino-Trento, 13 dicembre 2006, n. 445, *ibidem*, II, p. 2171.

⁴⁹ Cfr. per tutti IMMORDINO, *I provvedimenti amministrativi di secondo grado*, cit., p. 357.

⁵⁰ V. *infra* cap. III, par. 6.

l'Amministrazione può adottare per conservare un atto viziato.

Il più rilevante è probabilmente la convalida, mediante la quale si rimuove il vizio di legittimità che inficia l'atto, talché esso diviene inattaccabile e se ne consolidano gli effetti. Sembra, dunque, che il provvedimento in parola si configuri in modo diverso dall'istituto della convalida del negozio giuridico, la quale non produce l'effetto di rimuovere il vizio, cosicché il contenuto del contratto rimane lo stesso ma viene "tollerato" dal contraente. L'art. 1444 cod. civ. dispone infatti che "il contratto annullabile può essere convalidato dal contraente al quale spetta l'azione di annullamento, mediante un atto che contenga la menzione del contratto e del motivo di annullabilità, e la dichiarazione che si intende convalidarlo. Il contratto è pure convalidato, se il contraente al quale spettava l'azione di annullamento vi ha dato volontariamente esecuzione conoscendo il motivo di annullabilità (...)".

La *ratio* di questa diversità di trattamento è da rinvenire nel fatto che, mentre la convalida di diritto privato è prevista nell'interesse esclusivo della parte contrattuale che potrebbe chiedere l'annullamento dell'atto viziato, la convalida amministrativa è preordinata alla tutela dell'interesse pubblico, per cui l'Amministrazione non può mantenere l'atto se non rimuovendone la causa di invalidità⁵¹.

Di recente, il legislatore ha espressamente previsto la possibilità della convalida del provvedimento annullabile (v.

⁵¹ Sulle differenze tra convalida *ex art.* 1444 c.c. e convalida amministrativa, v. tra gli altri MAZZAROLLI, *Convalida. Diritto amministrativo*, in *Enc. giur.*, vol. IX, Roma, 1988, p. 1 s.; SANTANIELLO, *Convalida (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. X, Milano, 1962, p. 504. Sull'istituto della convalida v. anche GHETTI, *Conferma, convalida e sanatoria degli atti amministrativi*, in *Dig. disc. pubbl.*, III, Torino, 1989, p. 347 ss.

art. 21-*nonies*, comma 2, l. n. 241/1990, introdotto dalla legge n. 15/2005), ove ne sussistano i motivi di pubblico interesse e sempre che la convalida intervenga entro un termine ragionevole.

La disposizione normativa, per la verità, nella sua essenziale formulazione, non chiarisce in cosa consista esattamente l'interesse pubblico che può giustificare l'esercizio del potere di convalida. E' stato notato che potrebbe rinvenirsi nel fatto stesso che, con la sanatoria del provvedimento, si evitano le conseguenze negative della sua invalidità⁵². Inoltre, non viene precisato quali siano i criteri per valutare la "ragionevolezza" del termine di convalida.

Sembra, comunque, indiscutibile che il potere in parola abbia natura discrezionale, dovendo il provvedimento di convalida seguire ad una ponderata valutazione degli interessi coinvolti, dalla quale emerga la prevalenza dell'interesse alla conservazione dell'atto originario; ne discende anche l'obbligo per la P.A. di motivare, in maniera adeguata e puntuale, la propria decisione di secondo grado. Si potrebbe inoltre osservare che - a seguito dell'introduzione, ad opera della legge n. 15/05, dell'art. 21-*octies*, comma 2, nella legge n. 241/90 - i provvedimenti affetti da vizi puramente formali (non influenti sul contenuto della decisione finale) non sono più suscettibili di annullamento (né giurisdizionale né d'ufficio, secondo l'opinione preferibile⁵³) e dunque neppure di convalida, posto che l'art. 21-*nonies* stabilisce testualmente la convalidabilità dei soli provvedimenti annullabili.

Tuttavia, per evitare di privare di concreta operatività la convalida - da sempre ritenuta applicabile ai provvedi-

⁵² In tal senso IMMORDINO, *I provvedimenti di secondo grado*, cit., p. 353.

⁵³ Come si vedrà a breve nel testo.

menti affetti da vizi di natura formale⁵⁴ - sembra preferibile ritenere che la norma intenda semplicemente escludere la convalidabilità degli atti nulli (essendo la nullità un'invalidità radicale ed insanabile), mentre è possibile per gli atti affetti da vizi diversi.

La dottrina, inoltre, reputa non convalidabili i provvedimenti affetti da vizi sostanziali riguardanti l'esercizio della funzione amministrativa, quale ad esempio lo sviamento di potere. In tal caso, infatti, non potrebbe convalidarsi un atto che è stato adottato per uno scopo diverso da quello prefissato dalla legge⁵⁵.

Dalla convalida deve tenersi distinta la rettifica, con la quale l'Amministrazione procede alla rimozione di vizi non invalidanti, che rendono l'atto irregolare da un punto di vista strettamente formale⁵⁶.

Sotto altro profilo, il provvedimento di convalida si distingue da quello di ratifica, che consente all'autorità amministrativa di far proprio un atto - stabilizzandone definitivamente gli effetti che si producono *ab origine* - adottato da un organo incompetente ma al quale la legge riconosce una legittimazione straordinaria e provvisoria, in presenza di determinate circostanze d'urgenza⁵⁷.

⁵⁴ V. per tutti MATTARELLA, *Il provvedimento*, cit., p. 941.

⁵⁵ Cfr. IMMORDINO, op. cit., p. 354.

⁵⁶ La casistica è variegata: l'errore formale può riguardare, ad esempio, il domicilio del destinatario dell'atto, l'ubicazione di un bene, i profili anagrafici, l'indicazione dell'area da espropriare. V. in argomento GHETTI, *Correzione, rettifica e regolarizzazione dell'atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, IV, Torino, 1989, p. 198 ss.

⁵⁷ Sull'istituto della ratifica nel diritto amministrativo v. CARACCILO LA GROTTIERA, *La ratifica degli atti amministrativi*, Milano, 1988; GHETTI, *Ratifica dell'atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XII, Torino, 1997, p. 454; MAZZAROLLI, *Rati-*

Inoltre si è osservato che l'incompetenza da cui è viziato l'atto di primo grado deve essere classificabile come relativa, posto che l'incompetenza assoluta determina l'inesistenza giuridica dell'atto stesso (che viene sanzionata dal legislatore con la nullità: v. art. 21-*septies*, l. n. 241/90). Pertanto "non si vede come, sul piano logico prima ancora che giuridico, possa assumersi la paternità di un 'quid' che per il mondo del diritto non è mai venuto ad esistenza"⁵⁸.

La valutazione dell'interesse pubblico concreto potrebbe condurre l'Amministrazione, data l'impossibilità di sanare l'atto, almeno a conservare alcuni dei suoi effetti. Si parla in tal caso di conversione dell'atto amministrativo⁵⁹, istituito mutuato dall'ordinamento privato e codificato dall'art. 1424 c.c., secondo il quale il contratto nullo può essere convertito in un altro valido, del quale possieda tutti i requisiti di forma e di sostanza. Deve altresì essere accertato che l'Amministrazione avrebbe emanato il secondo provvedimento se avesse saputo dell'invalidità che inficiava quello originario, e che l'interesse pubblico perseguito con l'atto convertendo è affine a quello che attiene all'atto da convertire.

Sempre in funzione dell'interesse pubblico la P.A., invece di eliminare, sanare o salvare alcuni degli effetti dell'atto emanato, potrebbe decidere di modificarne il contenuto, e così mantenerlo in vita. In tal caso emette un provvedi-

fica, II) Diritto amministrativo, in *Enc. giur.*, vol. XXVI, Roma, 1991, p. 1.

⁵⁸ Così BASSI, *Lezioni*, cit., p. 141.

⁵⁹ Si rinvia a CAPOZZI, *Conversione dell'atto amministrativo*, in *Enc. giur.*, vol. VIII, Roma, 1988, p. 1; MUSSELLI, *La conversione dell'atto amministrativo*, Milano, 2004; GHETTI, *Conversione dell'atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. IV, Torino, 1989, p. 167 ss.

mento di riforma, istituto che – come si vedrà – ha una specifica rilevanza in materia tributaria, là dove gli uffici finanziari debbano aumentare l'imposta precedentemente accertata (c.d. accertamento integrativo e modificativo)⁶⁰.

Qualora non sia possibile, invece, trovare un modo per conservare l'atto, la Pubblica Amministrazione procede come *ultima ratio* alla sua eliminazione, mediante l'emissione di uno dei provvedimenti di ritiro, tra i quali una menzione particolare richiedono l'annullamento d'ufficio e la revoca.

Quest'ultimo provvedimento ha carattere discrezionale e si fonda sulla valutazione concreta ed attuale dell'interesse pubblico alla rimozione dell'atto di primo grado. La revoca, infatti, produce la cessazione *ex nunc* degli effetti di un dato provvedimento “perfetto, valido e conforme ai principi del merito amministrativo al momento della sua venuta ad esistenza, il quale, per il mutare della situazione storico-ambientale sulla quale il provvedimento stesso doveva incidere, non soddisfi più l'interesse pubblico (...)”⁶¹. Pertanto l'istituto in esame non presuppone l'illegittimità dell'atto, bensì una sua sopravvenuta “inopportunità”, cosicché potrà operare solo quando quest'ultimo abbia efficacia durevole e sia ancora produttivo di effetti giuridici al momento della revoca stessa.

Secondo l'art. 21-*quinquies*, l. n. 241/1990, il provvedimento di revoca può essere adottato dalla P.A. “per sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto o di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario”, fatto salvo l'obbligo per l'Amministrazione di provvedere all'indennizzo dei

⁶⁰ Si veda in proposito cap. III, par. 6.

⁶¹ Per tutti BASSI, *Lezioni*, cit., p. 139.

soggetti che abbiano subito un pregiudizio dall'atto di revoca.

Come si vedrà nel prosieguo⁶², la revoca presuppone un provvedimento originario discrezionale, la cui opportunità viene meno a seguito di una nuova valutazione del pubblico interesse, per cui è un istituto che non riguarda l'autotutela tributaria, la quale ha ad oggetto atti di natura vincolata (quali sono gli atti d'imposizione).

Di maggiore rilevanza è, ai nostri fini, l'istituto dell'annullamento d'ufficio⁶³ i cui presupposti - così come definiti dalla dottrina e giurisprudenza prevalenti - sono l'illegittimità dell'atto-base e la sussistenza di un interesse pubblico attuale e specifico alla sua rimozione⁶⁴.

Il primo dei presupposti anzidetti è comune a tutti i tipi di annullamento (giurisdizionale, giustiziale, officioso, governativo⁶⁵). Ciò significa che i vizi di legittimità del

⁶² Si rinvia al cap. II, par. 5.

⁶³ Secondo una dottrina risalente (cfr. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1956, p. 330), la definizione corretta sarebbe quella di "annullamento autonomo", ma a tale espressione, carica di significati e di per sé ambigua, è preferita oggi quella di "annullamento d'ufficio" o "autoannullamento".

⁶⁴ In mancanza di uno solo di tali presupposti, l'atto di annullamento deve considerarsi illegittimo (e perciò impugnabile in sede giurisdizionale). Cfr. VILLATA-RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, cit., p. 556.

⁶⁵ L'annullamento governativo era originariamente previsto dall'art. 6 della legge n. 383/1934 (ora dall'art. 2, comma 3, lett. p, della legge n. 400/1988 e dall'art. 138, d.l. n. 267/2000, c.d. T.U. enti locali), il quale attribuiva al Governo "la facoltà, in qualunque tempo di annullare, di ufficio o su denuncia, sentito il Consiglio di Stato, gli atti viziati da incompetenza, eccesso di potere o violazione di legge o di regolamenti generali o speciali". E' una *species* di annullamento a sé stante, non solo perché, come è evidente (cfr. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., p. 330), si distingue

provvedimento (violazione di legge, incompetenza ed eccesso di potere⁶⁶) che stanno alla base dei ricorsi giuridionali e amministrativi sono gli stessi che giustificano l'esercizio del potere di autotutela della P.A.

dalle altre tipologie sotto un profilo soggettivo, ma anche perché non è attivato con ricorso, come l'annullamento giustiziale, e non è disposto dalla stessa autorità che ha emanato l'atto di primo grado (o da altra autorità appartenente alla stessa struttura), come l'annullamento d'ufficio (il Governo, infatti, non può ritenersi appartenente allo stesso plesso organizzatorio). Nè, d'altronde, può configurarsi come esercizio dei poteri di controllo della P.A., giacché il Governo non risulta titolare di siffatti poteri. Cfr. CANNADA BARTOLI, voce *Annulabilità e annullamento*, in *Enc. dir.*, vol. II, Milano, 1958, p. 486.

E' noto, del resto, che la Corte costituzionale, con sentenza 21 aprile 1989, n. 229 (in *Foro it.*, 1989, I, p. 2085), ha dichiarato illegittimo, per violazione degli artt. 125, 126 e 134 Cost., l'art. 2, comma 3, lett. *p*, della legge n. 400/88, nella parte in cui prevedeva l'annullamento governativo anche degli atti regionali, non essendo quest'ultimo compatibile con il riconoscimento alle Regioni di un'autonomia costituzionalmente garantita. L'istituto trova ancora applicazione, invece, nei confronti degli atti comunali e provinciali, "a tutela dell'unità dell'ordinamento" (art. 138, T.U. enti locali), non essendo stata modificata la posizione degli enti locali dalla riforma della Parte II, Titolo V, della Costituzione. In questi termini Cons. Stato, Sez. I, 2 aprile 2003, n. 1313, in *Cons. Stato*, 2003, p. 1834 ss. E' stato comunque evidenziato che "tale tipologia di annullamento costituisce un retaggio di un sistema accentrato in cui massima era la supremazia del Governo, pur dovendosi riconoscere che del potere di annullamento in esame il Governo ha fatto rarissimo uso". Così VILLATA-RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, cit., p. 575.

⁶⁶ Osserva GHETTI, voce *Annullamento d'ufficio degli atti amministrativi*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. I, Torino, 1987, p. 269, che "può essere annullato d'ufficio non soltanto il provvedimento emanato in violazione di precise norme di legge o di regolamento, ma anche quello viziato da eccesso di potere".

Peraltro, il principio secondo cui l'area di operatività del potere di annullamento d'ufficio si estende a tutti i vizi di legittimità dell'atto – principio consolidato da tempo in giurisprudenza⁶⁷ - deve essere coordinato con la già citata disposizione di cui all'art. 21-*octies* – recentemente introdotta nella legge n. 241/90 – ai sensi della quale “è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”.

L'atto amministrativo, dunque, non può essere annullato se il vizio che lo inficia costituisce violazione di regole formali o procedurali, sempre che si tratti di atto non discre-

⁶⁷ Cfr., *ex pluribus*, Cons. Stato, Sez. V, 28 novembre 1982, n. 828, in *Cons. Stato*, 1982, p. 808; Cons. Stato, Sez. VI, 24 febbraio 1996, n. 246, in *Cons. Stato*, 1996, p. 315, ove si legge che il potere di autoannullamento della Pubblica Amministrazione “si estende a tutti i possibili vizi di legittimità dell'atto soggetto all'annullamento, nessuna norma o principio logico consentendo di ritenere che il detto rimedio sia limitato a taluni e non ad altri vizi”. Il potere in questione, dunque, “sebbene non estensibil(e) agli eventuali vizi di merito” riguarda senz'altro “ogni aspetto di illegittimità” del provvedimento amministrativo. L'annullabilità *ex officio* per vizi di merito era, peraltro, oggetto di discussione nella dottrina meno recente: per un quadro generale v. CANNADA BARTOLI, op. cit., p. 490.

zionale e sia certa l'ininfluenza del vizio sul contenuto della decisione amministrativa⁶⁸. Siffatta preclusione si deve

⁶⁸ Secondo CORRADINO, *Il diritto amministrativo*, cit., p. 659, si tratterebbe di un'ipotesi di mera irregolarità del provvedimento amministrativo, inidonea a consentirne l'annullamento. "Invero, la base logica dell'irregolarità è proprio il raggiungimento (nonostante la violazione commessa) dello scopo perseguito dalla legge sicché risulterebbe irragionevole la caducazione dell'atto. In tale ottica, la disciplina in esame avvicinerrebbe il regime degli atti amministrativi a quello degli atti processuali per i quali vige il principio secondo cui "la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato" (art. 156, 3° co., c.p.c.)". Occorre ricordare che la giurisprudenza amministrativa ha manifestato orientamenti divergenti sul tema in questione. Talune pronunce hanno qualificato l'art. 21-*octies* come una norma di carattere meramente processuale "applicabile anche ai procedimenti in corso o già definiti alla data di entrata in vigore della legge n. 15/05, in quanto, sancendo la non annullabilità del provvedimento, il legislatore ha inteso escludere la possibilità che esso (comunque illegittimo) ed i suoi effetti vengano eliminati dal giudice amministrativo, senza spingersi ad affermare che l'atto non sarebbe più qualificabile, sul piano sostanziale, come annullabile (Cons. Stato, VI, n. 2763/2006; n. 4307/2006) (...). Il provvedimento è, e resta affetto, da un vizio di legittimità. Il legislatore non ha, dunque, inteso intervenire sulla qualificazione dei vizi procedurali o formali (...), ma ha voluto incidere sulle conseguenze connesse all'invalidità del provvedimento viziato nella forma o nel procedimento". Così Cons. Stato, Sez. VI, 17 ottobre 2006, n. 6194, in *www.giustamm.it*; nello stesso senso Cons. Stato, Sez. VI, 16 maggio 2006, n. 2763, *ivi*; Cons. Stato, Sez. VI, 4 settembre 2007, n. 4614. Nella stessa giurisprudenza del Consiglio di Stato vi è traccia di una corrente contrapposta che qualifica l'art. 21-*octies* come norma di diritto sostanziale e i vizi formali e procedurali come vizi non invalidanti. Infatti, "il linguaggio utilizzato dal comma 2 è perfettamente omogeneo a quello presente nel comma 1 dello stesso articolo 21 *octies* che contiene il "catalogo" generale dei vizi del provvedimento, connettendolo alla categoria giuridica

ritenere operante anche in sede di esercizio dei poteri di autotutela, atteso che l'art. 21-*nonies* consente l'annullamento *ex officio* del provvedimento amministrativo, quando quest'ultimo è "illegittimo ai sensi dell'art. 21-*octies*". Il riferimento testuale all'intero articolo – comprensivo tanto del primo quanto del secondo comma, entrambi necessari per determinare la nozione di "illegittimità" – dovrebbe, a rigore, precludere qualunque forma di annullamento in presenza di vizi non invalidanti originati da violazioni puramente formali⁶⁹.

Quanto, poi, al secondo presupposto dell'annullamento d'ufficio - l'interesse pubblico specifico e concreto – esso concerne, a ben vedere, qualunque potere amministrativo⁷⁰

dell'annullabilità (...). Il comma 1, enuncia, in termini generali e "positivi", il concetto di annullabilità sostanziale. Il comma 2 delimita e chiude la stessa nozione, mediante un enunciato espresso in forma "negativa" (...). Quindi, deve considerarsi illegittimo solo il provvedimento annullabile sulla base dell'integrale applicazione del 21 *octies*, senza che possa residuare alcuno spazio alla classe del provvedimento "meramente illegittimo" (...). Sembra convincente, allora, l'esito interpretativo secondo il quale la norma non ha affatto natura processuale, ma propriamente sostanziale (...)"'. Così Cons. Stato, Sez. V, 19 marzo 2007, n. 1307, in www.giustamm.it.

⁶⁹ Sui rapporti tra artt. 21-*octies* e 21-*nonies* cfr. in giurisprudenza Cons. Stato, Sez. V, 19 marzo 2007, n. 1307, cit., che propugna la tesi sposata nel testo; per un'opinione diversa v. Cons. Stato, Sez. VI, 17 ottobre 2006, n. 6194, cit., secondo cui l'illegittimità di cui parla l'art. 21-*nonies* va riferita solamente alle ipotesi del comma 1 dell'art. 21-*octies*, dal momento che il comma successivo riguarda atti non annullabili, ma pur sempre illegittimi sul piano sostanziale. L'annullamento d'ufficio, di conseguenza, sarebbe possibile anche nel caso di vizi formali o procedurali, i quali determinerebbero comunque l'illegittimità del provvedimento di primo grado.

⁷⁰ Il requisito dell'interesse pubblico contraddistingue, infatti, l'annullamento d'ufficio rispetto a quello giurisdizionale e giustiziale, che sono atti di natura vincolata in quanto finalizzati alla eli-

e non può ritenersi estraneo neppure alla potestà di autotutela. Infatti, come i provvedimenti di conservazione e di sanatoria servono alla migliore cura del pubblico interesse, così la decisione di annullamento deve essere giustificata dal fatto che lo stesso scopo non può essere realizzato in concreto se non ricorrendo ad un provvedimento demolitorio.

Il potere amministrativo di annullamento presenta, dunque, natura discrezionale⁷¹, essendo la P.A. chiamata ad effet-

minazione di un provvedimento amministrativo illegittimo per ragioni di garanzia delle situazioni giuridiche soggettive. Così IMMORDINO, *Diritto amministrativo*, cit., p. 339; in modo sostanzialmente analogo CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2008, p. 306.

⁷¹ E', infatti, da sempre minoritaria la dottrina che sostiene la doverosità dell'annullamento d'ufficio degli atti amministrativi, la cui illegittimità sarebbe ragione da sola sufficiente a giustificarne la rimozione. Cfr. in questo senso ROMANELLI, *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939, p. 228; mentre, di recente, BASSI, *Lezioni di diritto amministrativo*, cit., p. 137 ss., pur ritenendo pregevole la tesi minoritaria perché conforme ai principi di teoria generale (dai quali deriva il dovere della Pubblica Amministrazione di agire *secundum legem*), non manca di sottolineare "la primaria finalità – si potrebbe dire la causa – dell'autotutela, cioè il compiuto soddisfacimento dell'interesse pubblico, finalità al cui perseguimento deve logicamente ritenersi funzionalizzato, stante la sua natura di "species" del "genus" potere autotutelativo, anche l'annullamento d'ufficio".

Il presupposto all'interesse pubblico specifico, d'altra parte, non è richiesto nei casi in cui è la legge stessa ad imporre l'annullamento *ex officio* del provvedimento. Sul punto cfr. Corte cost., 8 marzo 2000, n. 75, in *www.infoi.us.it*, la quale si era pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 17, l. n. 127/1997, che obbligava gli enti locali ad annullare i provvedimenti di inquadramento del personale adottati in difformità dell'accordo nazionale di lavoro approvato con D.P.R. n. 347/83. La pretesa incostituzionali-

tà era motivata dalla impossibilità per la Pubblica Amministrazione di valutare le concrete esigenze di pubblico interesse legate al consolidamento nel tempo delle posizioni giuridiche acquisite dai destinatari dei provvedimenti in questione. Tuttavia, la Corte ha respinto l'eccezione di incostituzionalità affermando che "il momento discrezionale del potere della p.a. di annullare i propri provvedimenti non gode in sé di una copertura costituzionale". Come osserva CORSO, voce *Autotutela*, cit., in simili casi "la valutazione dell'interesse pubblico è effettuata direttamente dal legislatore (l'interesse a impedire un esborso indebito di risorse pubbliche con carattere continuativo): sicché il fondamento del potere (in questo caso dovere) di annullamento non è diverso che nei casi consueti". A tal proposito, si deve aggiungere che la giurisprudenza amministrativa ha costantemente riconosciuto la sussistenza *in re ipsa* dell'interesse all'annullamento di quegli atti amministrativi che comportano un'indebita erogazione di denaro pubblico. In tali casi, l'annullamento d'ufficio non richiede né un'espressa motivazione circa l'esistenza di un interesse pubblico specifico, né la ponderazione delle situazioni giuridiche acquisite dai destinatari dell'indebita erogazione. Infatti, "la natura pubblica del denaro indebitamente erogato sottrae il riesame degli atti illegittimamente adottati, da parte dell'Amministrazione che si avveda – sia pure tardivamente – dell'errore in cui è incorsa, ad ogni discrezionalità", sicché l'interesse pubblico è dato "dalla necessità di evitare le conseguenze finanziarie negative derivanti dalla determinazione originaria". Così, *ex multis*, Cons. Stato, Sez. IV, 8 aprile 1991, n. 236, in *Foro amm.*, 1991, p. 1009; Cons. Stato, Sez. IV, 15 settembre 1992, n. 764, in *Cons. Stato*, 1992, p. 1059; Cons. Stato, Sez. IV, 4 ottobre 1994, n. 1104, in *Cons. Stato*, 1994, p. 1330; Cons. Stato, Sez. V, 24 febbraio 1996, n. 232, in *Cons. Stato*, 1996, p. 240. Sulla scia di tale consolidato orientamento, il legislatore, all'art. 1, comma 136, della legge finanziaria del 2005 (l. n. 311/04) ha previsto che, "al fine di conseguire risparmi o minori oneri finanziari per le amministrazioni pubbliche, può sempre essere disposto l'annullamento d'ufficio di provvedimenti amministrativi illegittimi, anche se l'esecuzione degli stessi sia ancora in corso. L'annullamento di cui al primo periodo di provvedimenti incidenti su rapporti contrattuali o convenzionali con privati deve tenere in-

tuare una valutazione circa la rispondenza al pubblico interesse dell'eventuale caducazione del provvedimento illegittimo⁷². Tale provvedimento, infatti, pur se viziato, può avere comunque conseguito lo scopo di interesse pubblico prefissato dalla legge, e la sua eliminazione potrebbe determinare inconvenienti maggiori rispetto alla sua conservazione⁷³.

La necessità di un interesse pubblico specifico (diverso, cioè, dal mero ripristino della legalità violata), attuale e concreto (ravvisato al momento del riesame⁷⁴ e frutto di una valutazione degli interessi concretamente esistenti)

denni i privati stessi dall'eventuale pregiudizio patrimoniale derivante, e comunque non può essere adottato oltre tre anni dall'acquisizione dell'efficacia del provvedimento, anche se la relativa esecuzione sia perdurante". Ne consegue che la P.A. non sarà tenuta, in tal caso, a compiere una valutazione comparativa degli interessi in gioco, essendo prevalente *ex lege* l'interesse al contenimento della spesa pubblica, salvo l'obbligo di procedere all'annullamento entro il termine di tre anni e indennizzare i privati destinatari del provvedimento. Cfr. COGLIANI, *L'annullamento d'ufficio del provvedimento amministrativo*, in AA.VV., *Azione amministrativa e disciplina di diritto pubblico*, a cura di Luciani-Rolli, Napoli, 2008, pp. 402-403.

⁷² Come precisa CORSO, *L'attività amministrativa*, cit., p. 184, "l'atto illegittimo potrà essere eliminato quando l'interesse pubblico attuale lo consigli o comunque non si opponga a tale eliminazione".

⁷³ In questo senso VILLATA-RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, cit., p. 558.

⁷⁴ Sul punto v. CORSO, op. ult. cit., p. 185, il quale afferma che "l'interesse pubblico è caratterizzato dalla attualità: ecco perché l'autorità ha il potere e il dovere di rimuovere l'atto adottato in precedenza, quando esso abbia determinato un assetto che risulti *oggi* in contrasto con l'interesse pubblico. E a nulla rileva che, a suo tempo, il provvedimento fosse giudicato conforme all'interesse pubblico, così come allora valutato".

viene codificata dallo stesso legislatore al già citato art. 21-*nonies*, il quale dispone che “il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell’art. 21-*octies* può essere annullato d’ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati (...)”.

Il legislatore indica, così, le modalità con cui l’Amministrazione deve accertare l’interesse pubblico concreto, che è il risultato di una comparazione fra l’interesse alla legalità e alla correttezza dell’azione amministrativa e quello dei privati alla permanenza delle situazioni giuridiche di vantaggio derivanti dal provvedimento illegittimo (oltre che l’eventuale interesse dei controinteressati alla rimozione dell’atto)⁷⁵. Occorre, dunque, tutelare il legittimo affidamento dei privati, tenendo conto soprattutto del tempo trascorso dalla data di emanazione del provvedimento e del consolidamento delle posizioni giuridiche da essi acquisite⁷⁶.

⁷⁵ Si è precisato che, “se l’atto originario è ampliativo, il destinatario avrà interesse a mantenerlo in vita, mentre i controinteressati avranno interesse a che l’atto sia annullato; di contro, di fronte ad un atto sfavorevole, il destinatario avrà interesse all’annullamento dell’atto, i controinteressati, invece, nella consueta posizione antagonistica, nutriranno un interesse alla conservazione del medesimo”. Cfr. VILLATA-RAMAJOLI, op. cit., p. 565.

⁷⁶ Si v. in giurisprudenza Cons. Stato, Sez. VI, 14 febbraio 2006, n. 564, in www.giustamm.it, che ha ritenuto illegittimo l’annullamento d’ufficio di un atto di affidamento diretto, ad una ditta privata, di lavori di ristrutturazione di un immobile di proprietà dell’Amministrazione, atteso che, al momento dell’adozione del provvedimento di annullamento, i lavori appaltati erano stati già integralmente eseguiti ed il relativo credito era stato ceduto. Cfr. anche Cons. Stato, Sez. VI, 9 settembre 2003, n. 5050, *ibidem*, che affronta il caso di un aspirante docente che è stato legittimamente inserito in una graduatoria di concorso, e che sulla base della dispo-

4. (segue): fondamento e funzione del potere di riesame della Pubblica Amministrazione

La ricognizione – necessariamente sintetica – dell’attività di riesame della Pubblica Amministrazione è utile, in questa sede, per pervenire ad una conclusione circa il fondamento e la funzione della c.d. autotutela spontanea.

Si è visto in precedenza come l’esecutorietà non sia un connotato immanente e indefettibile dei provvedimenti amministrativi, e come la c.d. autotutela esecutiva (così come quella contenziosa) trovi fondamento nelle specifiche previsioni legali che consentono una deroga ai principi generali.

In altre parole, l’attribuzione alla Pubblica Amministrazione di attività materialmente giurisdizionali deve rinvenire la propria giustificazione in particolari esigenze preventivamente individuate dal legislatore.

Una simile impostazione – che accede ad una nozione sostanziale di “giurisdizione” quale applicazione del diritto oggettivo da parte di un’ autorità terza ed imparziale per la risoluzione di controversie⁷⁷ – riconosce alla P.A. la titola-

nibilità in un primo momento accertata viene immesso in ruolo; questi ha “tutte le ragioni”, afferma il Collegio, “di ritenere acquisita, all’atto stesso della nomina, la posizione conseguita, tanto da poter essere indotto a rinunciare a partecipare ad ulteriori concorsi per l’accesso alla posizione di ruolo”. Perciò, l’interesse all’annullamento dell’atto deve essere comparato con il sacrificio imposto al privato.

⁷⁷ Il presupposto di tale impostazione, come osserva la dottrina classica, è “la convinzione che sia possibile l’individuazione di una ‘sostanza’ giurisdizionale, così come di una ‘sostanza’ amministrativa, convinzione che a sua volta implica delle scelte di teoria generale circa i poteri statuali (...). Esse in particolare sono contestate in radice dalle teorie che sogliono definirsi formali e secondo le quali, ammessa la distinzione fra creazione e applicazione del diritto (...) non è possibile discernere all’interno della funzione applicativa due

rità di funzioni diverse da quella di amministrazione attiva, quale è appunto la c.d. funzione giustiziale⁷⁸, la cui esplicazione avviene mediante atti formalmente amministrativi⁷⁹ ma secondo regole e procedure analoghe a quelle della giurisdizione⁸⁰.

diverse attività se non ricorrendo a dati formali quali la posizione di indipendenza dell'autorità, il procedimento, l'efficacia degli atti". In questi termini CORAGGIO, voce *Autotutela*, cit., p. 3.

⁷⁸ La configurazione dei ricorsi amministrativi come espressione della funzione giustiziale della P.A. è riconosciuta dalla dottrina pressoché unanime: v. per tutti CLARICH, *La giustizia*, in *Trattato di diritto amministrativo*, cit., II, p. 2164 s.; non manca peraltro chi, rifacendosi al tradizionale orientamento che risale al Benvenuti, continua a ricondurre nell'alveo dell'autotutela anche i ricorsi amministrativi e la funzione giustiziale della P.A: cfr. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2009, p. 974, secondo cui "i ricorsi amministrativi non hanno natura giurisdizionale: essi non sono infatti rivolti ad un giudice, ma ad un soggetto – l'amministrazione – che non si trova in posizione di estraneità rispetto alle parti in causa ed agli interessi coinvolti; (...) di conseguenza (...) l'atto con cui l'autorità si pronuncia è un atto amministrativo espressione di autotutela (...)".

⁷⁹ In quanto soggetti al regime proprio degli atti amministrativi (che, ad esempio, comprende la possibilità di impugnarli in sede giurisdizionale). Secondo BENVENUTI, op. cit., p. 539, diversi sono, invece, gli atti di "autodichia" della Pubblica Amministrazione, che si caratterizzano per essere sia sostanzialmente che formalmente giurisdizionali.

⁸⁰ E' opportuno, comunque, sottolineare le differenze tra i diversi tipi di ricorso amministrativo, rispetto ai quali il carattere "giustiziale" risulta più o meno accentuato. Così, il ricorso gerarchico si pone in un ambito contiguo alla funzione di amministrazione attiva, dal momento che il superiore gerarchico, competente a decidere il ricorso, è lo stesso soggetto che potrebbe annullare l'atto *ex officio* o avrebbe potuto avocare a sé il potere di emanare l'atto medesimo. Inoltre, il contraddittorio procedimentale è meno marcato rispetto a quello che si ha nel processo. Il ricorso straordinario al Capo dello

Occorre, dunque, chiedersi se pure il potere di riesame spontaneo sia riconducibile alla suddetta funzione giurisdizionale (o paragiurisdizionale).

Si può osservare, in proposito, che ad una conclusione positiva sembravano pervenire le teorie più risalenti (fino alla metà del secolo scorso), sulla base di una ricostruzione unitaria dell'istituto dell'autotutela intesa, come si è visto, quale capacità delle amministrazioni pubbliche di “farsi giustizia da sé”, ovvero di “risolvere i conflitti, potenziali e attuali, insorgenti con gli altri soggetti, in relazione ai suoi provvedimenti od alle sue pretese”⁸¹.

Siffatto orientamento portava a configurare l'autotutela in generale, e quella spontanea in particolare, come prerogativa della Pubblica Amministrazione, un privilegio ad essa accordato a tutela dell'interesse pubblico, che costituiva una manifestazione della sua autorità e della imperatività dei suoi provvedimenti⁸².

Stato, invece, sembra porsi in un ambito contiguo alla funzione giurisdizionale vera e propria, potendosi proporre per soli motivi di legittimità (mentre il ricorso gerarchico può essere fondato anche su censure di merito), e la decisione spettando ad un organo terzo ed imparziale, a seguito di un procedimento connotato da garanzie analoghe a quelle del processo davanti al T.A.R. Su tali profili CLARICH, *La giustizia*, cit., p. 2165 ss.

⁸¹ Si richiama, ancora una volta, la classica definizione di Benvenuti.

⁸² Così affermava GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, cit., p. 984; ZANOBINI, *Corso*, cit., p. 246; in giurisprudenza v. Cons. Stato, Sez. V, 25 marzo 1961, n. 112, in *Foro amm.*, 1961, I, p. 973. BENVENUTI, op. cit., pp. 537-538 definiva l'autotutela “una delle tre categorie nella quali si manifesta la pubblica amministrazione”. Per una sommaria ricostruzione delle diverse teorie sul fondamento del potere di autotutela della P.A. v. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, II, Milano, 2008, p. 2104 ss.

A fondare il potere di autotutela era così la stessa posizione di supremazia degli organi dello Stato, ma si è visto come l'affermazione del principio di legalità nel nostro ordinamento – anche rispetto alle amministrazioni pubbliche – abbia comportato la necessità che il fondamento dei poteri amministrativi sia rinvenuto nella norme positive di legge.

In particolare, si è progressivamente consolidato l'orientamento secondo cui l'attività di riesame trova fondamento nelle stesse norme attributive dei poteri di amministrazione attiva. In altri termini, l'esistenza del potere di riesame assicura all'interesse pubblico una cura integrale e continuativa, consentendo all'autorità amministrativa, a seguito dell'emanazione dell'atto di primo grado, di provvedere nuovamente sullo stesso affare, eventualmente ritirando l'atto stesso ove ne ravvisi l'interesse pubblico⁸³.

L'esigenza di continuità nella salvaguardia degli interessi pubblici viene, d'altra parte, giustificata alla luce del principio di *pienezza della competenza*, che consente alle amministrazioni “di esercitare la propria competenza fino alla sua più esatta e completa realizzazione”⁸⁴, considerato che

⁸³ Sono interessanti, al riguardo, le parole di CORSO, *Manuale*, cit., p. 304, secondo cui “la sopravvivenza del potere amministrativo al suo esercizio, la inesauribilità di detto potere trovano la loro spiegazione nelle stesse ragioni che giustificano la sua istituzione. Se il potere è attribuito all'autorità per la cura di un interesse pubblico, e tale interesse non viene soddisfatto una volta per tutte ma richiede o può richiedere ulteriori interventi in relazione al mutamento delle circostanze di fatto, al mutamento della costellazione di interessi in cui l'interesse pubblico viene a situarsi o ad altre cause non previste o non prevedibili, è del tutto naturale che il medesimo potere venga nuovamente esercitato, con modalità diverse da quelle precedenti o in direzione diversa”.

⁸⁴ BENVENUTI, op. cit., p. 539.

i poteri di autotutela spontanea, lungi dall'essere espressione di una funzione a sé stante, sono in realtà "espansioni naturali della potestà" amministrativa⁸⁵.

E' stato altresì messo in risalto il contrasto tra il concetto di "autotutela" quale facoltà di difendere da sé il proprio interesse, e l'attività di riesame della P.A. che è preordinata pur sempre alla cura di un interesse (non della stessa Amministrazione bensì) della collettività⁸⁶. La categoria dell'autotutela si adatterebbe meglio, quindi, ai rapporti interprivati, mentre parrebbe inidonea a spiegare il potere di annullamento d'ufficio dei provvedimenti amministrativi.

Sotto questo profilo, si evidenzia chiaramente la differenza tra il riesame con funzione giustiziale, attivato da un ricorso del privato e diretto a tutelare, in via immediata, un suo interesse personale, ed il riesame spontaneo, avviato ad iniziativa della P.A. e volto a salvaguardare l'interesse pubblico.

Del resto, si è già sottolineato il carattere sostanzialmente giurisdizionale del primo tipo di riesame, espletato mediante una procedura in gran parte analoga a quella che si svolge dinanzi al giudice, ed il carattere pienamente "amministrativo" del secondo tipo di riesame, il cui esito cadu-

⁸⁵ Definizione di CORAGGIO, op. cit., p. 3.

⁸⁶ Osserva CORSO, voce *Autotutela*, cit., p. 610, che, "se l'autotutela è per definizione il potere dell'interessato di tutelare da sé il suo interesse, è da escludere che l'annullamento d'ufficio sia espressione di autotutela. (...). Non che l'amministrazione in quanto soggetto giuridico non possa avere un suo interesse: tale può essere qualificato quello che viene soddisfatto con l'esercizio di un potere di autonomia privata (...), anche se tale interesse è strumentalmente collegato ad un interesse pubblico finale. Ma sicuramente non è un interesse proprio quello che viene realizzato con l'esercizio di una potestà amministrativa (...)"

catorio è giustificato non solo (e non tanto⁸⁷) dall'esistenza di un vizio di legittimità del provvedimento, ma soprattutto dalla sussistenza di un interesse pubblico specifico e concreto alla sua rimozione.

Si evidenzia così l'inadeguatezza di una nozione unitaria e onnicomprensiva di autotutela, viste le sostanziali divergenze, nella natura e nella funzione, tra le categorie che la compongono. L'elemento che le accomuna è, in definitiva, la necessità di rinvenirne il fondamento nella legge, necessità che, peraltro, si pone nei riguardi dell'intera attività amministrativa e della totalità dei poteri pubblici.

Il fondamento legale dell'autotutela deve, pertanto, essere individuato in modo autonomo per ciascuna delle sue categorie.

In particolare la cosiddetta autotutela spontanea - affatto diversa dalla tutela giurisdizionale - si configura come una rinnovata espressione della funzione amministrativa attiva e una nuova gestione dell'interesse pubblico che l'ordinamento affida alle cure della P.A.

Tale interesse varia in relazione al settore in cui agisce ciascuna Amministrazione (l'istruzione, la salute, il governo del territorio etc.). Nel prossimo capitolo si vedrà quale sia l'interesse affidato all'Amministrazione in ambito finanziario, che possa giustificare, o addirittura imporre, l'annullamento d'ufficio degli atti tributari.

⁸⁷ Si ponga mente alla fattispecie della revoca, che richiede la presenza di un interesse pubblico attuale alla rimozione del provvedimento originario, senza alcuna indagine sulla legittimità di quest'ultimo.

Capitolo II

Principi generali dell'autotutela in materia tributaria

SOMMARIO: 1. L'autotutela tributaria: dalle perplessità iniziali alla codificazione generale dell'istituto. - 2. Presupposti e finalità

dell'autotutela tributaria. Il dibattito sulla sua natura giuridica: la tesi della natura vincolata del riesame. – 3. (*segue*): la concezione discrezionale del riesame e i suoi corollari. - 4. Le patologie dell'atto oggetto di riesame e la loro rilevanza ai fini dell'annullamento.

1. L'autotutela tributaria: dalle perplessità iniziali alla codificazione generale dell'istituto

Le premesse poste nel capitolo precedente servono ora a delineare i caratteri distintivi dell'autotutela in ambito tributario, in modo da evidenziarne analogie e differenze, strutturali e funzionali, rispetto all'omologa figura del diritto amministrativo.

Di autotutela dell'Amministrazione finanziaria si è spesso trattato nella scienza del diritto tributario, specie con riferimento a quella sua forma che si estrinseca in procedimenti di riesame di atti impositivi⁸⁸. Tuttavia, diversamente dal settore amministrativo, in quello tributario parte della dottrina ha dubitato, fino ad un

88 Le prime riflessioni sull'istituto risalgono agli anni Cinquanta del secolo scorso: v. ROTONDI, *Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e la solidarietà nella legge del registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1950, II, p. 23; AMADIO, *Se possa l'Amministrazione notificare un nuovo avviso di accertamento di maggior valore dopo che il valore accertato precedentemente è divenuto definitivo per mancata opposizione*, in *Riv. leg. fisc.*, 1950, p. 1 ss.; PROVINI, *Autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e revocabilità dell'avviso di accertamento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1952, II, p. 225; CROXATTO, *Condizioni che legittimano l'accertamento per sopravvenuti elementi nuovi*, in *Dir. prat. trib.*, 1962, II, p. 385 ss.; ARDIZZONE, *Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta*, in *Riv. dir. fin.*, 1972, I, p. 280; TREMONTI, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, p. 272.

recente passato, che tale potere fosse riconosciuto in via generale all'Amministrazione finanziaria⁸⁹, anche perché mancava un riferimento normativo esplicito che ne confermasse l'esistenza e ne delineasse i contorni⁹⁰.

⁸⁹ Cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, P.g., Milano, 2007, p. 223.

⁹⁰ Va peraltro osservato che era presente in passato, nell'ordinamento fiscale, un istituto affine all'autotutela previsto dalla c.d. Legge del Registro (art. 34, R.D. n. 3269/1923), la quale attribuiva all'Amministrazione finanziaria la facoltà di moderare l'accertamento definitivo che risultasse manchevole o erroneo, e quindi di rinnovare l'atto impositivo viziato. In dottrina si fa addirittura riferimento, da parte di taluni, a normative ancora più risalenti in materia di autotutela, come gli artt. 79 e 80 del D.M. 7/4/1888, recanti istruzioni per la contabilità demaniale, tuttora in vigore per gli uffici che hanno il compito di amministrare denaro versato a titolo di imposte sugli affari. Tali disposizioni stabiliscono che i crediti erariali insussistenti devono essere annullati d'ufficio dall'Amministrazione, laddove il credito sia stato riconosciuto estinto ovvero indebitamente o erroneamente liquidato; l'atto di annullamento va peraltro notificato al contribuente, negli stessi modi degli atti d'imposizione. Cfr. PATRIZI-MARINI-PATRIZI, *Accertamento con adesione*, cit., pp. 191-192.

Vi era inoltre una parte della giurisprudenza che rinveniva, in passato, il fondamento positivo dell'autotutela negli artt. 43, D.P.R. n. 600/1973 e 57, D.P.R. n. 633/1972, i quali tuttora prevedono forme di autotutela sfavorevoli al contribuente, con le quali l'Amministrazione può integrare o modificare in aumento un atto di accertamento precedentemente emesso, qualora sia venuta a conoscenza di elementi prima ignoti o inconoscibili. In tal modo il legislatore, secondo l'orientamento che si riporta, avrebbe attribuito il potere di agire in autotutela per ritirare l'atto impositivo, ma al solo scopo di emanarne un secondo di importo maggiore, in quanto derivante da una variazione in aumento dell'imponibile. In giurisprudenza cfr. Comm. trib. centr., XIX, 5 settembre 1985, n. 7475, in *Boll. trib.*, 1985, p. 1764 ss.; Comm. trib. centr., VIII, 13 maggio 1988, n. 4183, in *Boll. trib.*, 1989, n. 1, p. 7071.

D'altra parte, l'autonomia gradualmente raggiunta dal diritto tributario rispetto ad altre branche dell'ordinamento - quale, in particolare, quella amministrativa - ha portato quanto meno a dubitare della diretta applicabilità dell'autotutela nel sistema tributario, in assenza di norme che la prevedessero⁹¹.

Nella dottrina più risalente, per la tesi favorevole ad ammettere la possibilità dell'autotutela tributaria, in quanto prerogativa generale delle pubbliche amministrazioni finalizzata alla migliore cura dell'interesse pubblico, si v. VANNI, *Organizzazione degli uffici finanziari*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, diretto da Orlando, Milano, 1902, IX, p. 1243, nt. 2; PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario, Diritto tributario*, Padova, 1937, p. 217, nt. 1; ROTONDI, *Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione*, cit., p. 23 ss.; DI STEFANO, *La revoca dell'atto amministrativo nella potestà di imposizione*, in *Rass. tasse*, 1954, p. 1; ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1954, p. 78, nt. 2; BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, III, p. 231 ss.; TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 150, nt. 9; TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 433, nt. 208; MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie per il cittadino*, in AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, p. 45; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 595 ss. Sottolinea l'esistenza, già da lungo tempo, dell'istituto dell'autotutela nella legislazione relativa ad alcune imposte indirette AGOSTINELLI, *Il riesame dell'accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno ad un diverso modo di concepire l'autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 924, nt. 2.

Per la dottrina contraria ad ammettere una generale potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria v. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, cit., p. 132 ss.

91 Al riguardo, è interessante quanto osserva FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, P.g., Padova, 2008, pp. 7-8, secondo cui il diritto tributario, pur non potendo considerarsi assolutamente in-

dipendente dagli altri rami dell'ordinamento (a cui è legato da svariate interrelazioni), è comunque un campo senz'altro autonomo in quanto costituito da “norme ispirate da principi peculiari comuni” ed è “retto da tecniche diverse da quelle prevalenti nei settori contigui (nella specie: nel diritto amministrativo)”. In particolare, il diritto tributario sostanziale “è come marchiato, in ogni sua articolazione, dal canone fondamentale della capacità contributiva codificato dall'art. 53 della Costituzione”. Sull'autonomia scientifica e normativa del diritto tributario, in particolare rispetto alla tradizionale categoria del diritto finanziario, oltre che alla scienza economica delle finanze, v. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007, p. 61 ss. Sulla problematica dell'autonomia del sistema normativo tributario, nell'ambito dell'ordinamento giuridico generale, cfr. anche FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 148 ss, ove si ripercorre l'evoluzione storica della scienza e del sistema tributari, evoluzione che ha portato la dottrina ad individuare gradualmente un insieme di principi positivi “cui improntare il sistema stesso” e che “si ponevano come condizioni senza le quali perdeva credibilità e sostegno ogni tentativo di assegnare al diritto tributario la dignità di scienza giuridica autonoma”. Sottolinea la più accentuata autonomia del diritto tributario, con riferimento alle norme tributarie sostanziali, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, P.g., Torino, 2009, p. 11, secondo il quale, “nell'insieme di norme che regolano un tributo, possiamo distinguere una disciplina sostanziale ed una disciplina formale. Per disciplina sostanziale intendiamo il complesso di norme che, di un tributo, stabiliscono il presupposto, le esenzioni, i soggetti passivi, la misura, i crediti d'imposta, eccetera (...). La disciplina sostanziale di ciascun tributo è un corpo normativo autonomo rispetto agli altri settori del diritto”. Diversamente, “le norme che disciplinano l'attuazione dei tributi, da parte dei contribuenti e da parte dell'amministrazione finanziaria (...), sono norme la cui autonomia, rispetto agli altri settori dell'ordinamento giuridico, è meno netta”. Come si vedrà nel prosieguo del testo, il dibattito sull'autonomia si riverbera anche sulla questione dell'applicabilità all'autotutela tributaria delle norme e dei principi stabiliti in tema di autotutela amministrativa.

Le ragioni della negazione dell'autotutela erano soprattutto legate, come spiega la dottrina, alla riluttanza da parte degli uffici dell'Amministrazione ad annullare o revocare gli atti impositivi precedentemente emanati, in quanto ciò avrebbe significato “un'implicita ammissione del cattivo esercizio dell'azione amministrativa”⁹² o, comunque, la rinuncia ad una parte del gettito fiscale⁹³, esponendosi così il pubblico funzionario al rischio della responsabilità per danno erariale dinanzi alla Corte dei Conti. Inoltre, una non scarsa rilevanza va attribuita a quell'immobilismo congenito tipico delle strutture burocratiche che si attivano raramente e in ritardo specie quando, come nel caso in esame, si tratta di ritirare un provvedimento già notificato dal quale deriva un vantaggio patrimoniale per la stessa Amministrazione.

Da altro ordine di considerazioni muoveva, poi, chi negava il potere di autotutela ritenendo che con l'emissione del primo avviso di accertamento l'ente impositore avesse consumato il potere di provvedere, e non potesse più tornare sui propri atti modificandoli o rinnovandoli con un secondo provvedimento⁹⁴.

Non da ultimo va considerato che dall'ordinamento di contabilità pubblica si può (tuttora) ricavare il principio di indisponibilità dei crediti erariali, in quanto gli artt. 188 ss. del regolamento di contabilità generale dello Stato (R.D. n.

92 FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 494.

⁹³ Cfr. RUSSO, *Manuale*, cit., p. 226.

⁹⁴ Su questa linea era una parte della giurisprudenza tributaria, tra cui v.: Comm. trib. II grado di Parma, Sez. I, 3 novembre 1984, n. 252, in bancadati *fisconline*; Comm. centrale, Sez. III, 5 dicembre 1988, n. 8088, in *Boll. trib.*, 1989, n. 6, p. 470 ss.

827/1924) fanno divieto ai cc.dd. agenti contabili⁹⁵ di rinunciare alle entrate dello Stato per le quali è sorto il diritto di esigerle (...) a meno che ne sia stata accertata, secondo determinati procedimenti, la concreta inesigibilità e si sia proceduto al loro formale annullamento. Si potrebbe, dunque, ritenere sussistente un dovere di riscossione delle entrate ormai accertate, anche laddove tale accertamento fosse (totalmente o parzialmente) illegittimo.

A fugare, tuttavia, ogni dubbio sull'ammissibilità dell'autotutela nel diritto tributario sono stati il legislatore e il Governo in sede regolamentare che, con successivi interventi, hanno previsto e disciplinato l'istituto.

E' stato anzitutto emanato il D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, recante il regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze, il cui art. 68, comma 1⁹⁶ recitava: "salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti

⁹⁵ Si tratta di coloro che, anche di fatto, hanno maneggio di denaro o valori pubblici, e perciò riscuotono o erogano somme di danaro spettanti alla o dovute dalla Pubblica Amministrazione, ovvero custodiscono beni mobili appartenenti agli enti pubblici (v. art. 178 del regolamento di contabilità). Sul tema della responsabilità amministrativo-contabile per danno all'erario si v., di recente, RODRIQUEZ, *La responsabilità amministrativa e le sue più recenti evoluzioni. Spunti di riflessione sugli interventi, negli anni, del giudice contabile*, in *Resp. civile e previdenza*, 2009, fasc. 6, p. 1246 ss; AA.VV., *La responsabilità per danno erariale – Organi politici, personale dipendente ed in rapporto di servizio*, Milano, 2006.

⁹⁶ La disposizione è stata successivamente abrogata dall'art. 23, D.P.R. n. 107/2001, anche se ciò non ha mutato l'assetto fondamentale dell'istituto.

riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell'atto".

Si apriva così un varco al riconoscimento generale della potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria⁹⁷ e si delineavano già alcuni connotati fondamentali dell'istituto.

In particolare, il regolamento del '92 prevedeva espressamente la facoltà di annullare gli atti tributari che fossero affetti da vizi (senza tuttavia specificare la differenza tra illegittimità e infondatezza dell'atto), attraverso un annullamento anche solo parziale, quindi limitato a quegli aspetti della pretesa tributaria contrastanti con la legge. Inoltre l'atto di rimozione doveva essere motivato, con riferimento all'interesse pubblico che ne giustificava l'adozione⁹⁸, ed aveva carattere recettizio come il provvedimento impositivo oggetto di ritiro⁹⁹.

⁹⁷ Come sottolinea BARBONE, *Quando l'ufficio annulla e rimpiazza un atto viziato: in che limiti l'autotutela opera a favore dell'Amministrazione?* (Nota a Comm. trib. centr., Sez. X, 26 ottobre 1993, n. 1528), in *Rass. trib.*, 1994, II, p. 1446 e p. 1452, nt. 2, l'intervento regolamentare del 1992 ha avuto grande importanza perché "ha contribuito a gettare un'aureola benigna sul concetto di autotutela". Infatti, grazie a tale normativa "gli Uffici vengono per la prima volta espressamente autorizzati a dirigere parte della loro discrezionalità non verso le finalità tradizionalmente istituzionali (ossia il reperimento di entrate a tutti i costi) bensì verso altri obiettivi anche potenzialmente in contrasto con le prime (ad es. la realizzazione di un generico principio di giustizia del prelievo fiscale)".

⁹⁸ Cfr. sul punto SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 458. Sul tema della motivazione del provvedimento di autotutela v. *infra* cap. III, par. 4.

⁹⁹ E' nota, a tal proposito, la posizione della dottrina che reputa necessaria la notificazione al destinatario dell'avviso di accertamento

Gli interventi normativi successivi hanno consentito una migliore definizione dell'istituto, fornendo anche la soluzione a taluni problemi sollevati dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Il citato regolamento nulla disponeva, infatti, in ordine alla individuazione dell'organo amministrativo competente ad esercitare l'autotutela, alle modalità di esercizio della medesima e alla natura giuridica del relativo potere, alla tipologia di vizi che potevano condurre all'annullamento e alle forme di tutela del contribuente¹⁰⁰.

Ad ovviare a tali carenze è stato il legislatore che, con la legge n. 656/1994, di conversione del decreto-legge n. 564/1994, ha inserito in tale decreto l'art. 2-*quater*, rubricandolo "Autotutela" e ponendo una disciplina dell'istituto destinata ad essere attuata ed integrata da successivi regolamenti demandati al Ministro delle finanze (v. comma 1). Ed invero, sulla base di tale norma è stato emanato il decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, recante disposizioni di natura regolamentare relative all'esercizio dell'autotutela da parte degli organi

perché esso possa produrre effetti e possa dirsi giuridicamente esistente. Cfr. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942, p. 471, dove si legge che "l'avviso di accertamento non è distinguibile dalla sua notificazione al contribuente; non esiste, se non in quanto è notificato". In termini analoghi TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 204, secondo cui "la notificazione dell'avviso di accertamento non è soltanto una particolare procedura con cui tale atto viene portato a conoscenza del destinatario, ma è molto di più, perché l'avviso di accertamento viene ad esistenza attraverso la notificazione: l'atto di imposizione in tanto esiste, ed esplica effetti giuridici, in quanto sia notificato al destinatario".

¹⁰⁰ Così ROSSI, *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 475; nonché SCARPA, *L'autotutela tributaria*, cit., pp. 458-459.

dell'Amministrazione finanziaria, con il quale è stata meglio articolata la disciplina (per la verità assai scarna) contenuta nei citati artt. 68, D.P.R. n. 287/1992 e 2-*quater*, d.l. n. 564/1994.

Viene così a comporsi la normativa attualmente vigente in materia di autotutela¹⁰¹, che nel prosieguo si proverà ad esaminare dettagliatamente, in quanto è con riferimento ad essa che si sono alimentate le odierne discussioni e controversie sull'istituto in parola, ed è da essa che si può desumere la funzione, le finalità e le esigenze che tale istituto mira a realizzare.

Occorre però, in via preliminare, soffermarsi sulla legittimità costituzionale del sistema delle fonti che disciplinano l'autotutela tributaria. Da quanto sinora detto, si può rilevare che gli interventi normativi in materia sono stati soprattutto di natura regolamentare, essendosi il legislatore limitato a poche norme piuttosto scarse che

¹⁰¹ Il quadro della normativa è completato dall'art. 13, l. n. 212/2000, relativo ai poteri di iniziativa del Garante del contribuente (su cui v. *infra*, cap. III, par. 3), nonché l'art. 25, commi da 3-*quater* a 3-*sexies*, D.lgs. n. 472/1997, modificato dal D.lgs. n. 99/2000, che prevede la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di riesaminare su istanza del contribuente (comunicata anche in via telefonica) il contenuto di avvisi bonari, che siano stati notificati a seguito di iscrizione a ruolo delle somme da pagare. In tal caso, i cc.dd. centri di risposta telefonica (in inglese *call center*) attuano una forma di autotutela mediante procedure automatizzate, annullando o correggendo i suddetti avvisi bonari. Si v. in argomento BRUZZONE, "Autotutela telefonica": annullamento di comunicazioni ed inviti al pagamento, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2393 ss.; CARUSO, *Il nuovo fisco in linea: i "call center"*, in *Tributi*, 2000, p. 870 ss.; SERVIDIO, *Rilevanza dell'autotutela nelle varie fasi del procedimento tributario (amministrativo e contenzioso)*, in *Il fisco*, n. 24/2004, p. 3704 ss.

rinviano a fonti sub-legislative.

Ci si deve, allora, domandare se tale normativa sia compatibile con quei precetti costituzionali che stabiliscono il principio di riserva di legge in materia amministrativa e tributaria. Si fa riferimento, come noto, all'art. 97 Cost., secondo cui “gli uffici pubblici sono organizzati secondo disposizioni di legge”, e soprattutto all'art. 23 Cost., il quale esige che la disciplina delle prestazioni imposte ai cittadini abbia una base legislativa.

Anzitutto, dalle predette norme non sembra potersi desumere una riserva di legge assoluta, che non lasci spazio ad alcuna disciplina diversa da quella legale: l'art. 97, infatti, richiede genericamente un'organizzazione amministrativa fondata su disposizioni di legge¹⁰², e l'art. 23, usando la locuzione “in base alla legge”, lascia intendere che soltanto gli elementi essenziali dell'imposta debbono essere previsti e disciplinati da fonti di rango primario¹⁰³.

¹⁰² La norma, peraltro, sembra fare riferimento alla sola organizzazione degli uffici pubblici, ma si intende comunemente riferita anche al loro funzionamento e, quindi, alla loro attività. La formulazione della norma risulta, comunque, piuttosto blanda e generica, stabilendo, secondo la dottrina, una riserva di legge meramente relativa, “senza escludere però che la legge stessa autorizzi una fonte di rango regolamentare ad integrare tale disciplina (...)”. Così GUASTINI, voce *Legalità (principio di)*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. IX, Torino, 1994, p. 95.

¹⁰³ Come sottolinea FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 301, il combinato disposto della Costituzione “esprime la necessità che rispetto alla norma regolamentare la norma di legge contenga, almeno parzialmente, la disciplina del rapporto giuridico fra il Fisco ed il contribuente”. Per approfondimenti circa il rapporto fra disciplina dei tributi e riserva relativa di legge v. FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, Padova,

Ora è evidente che la riserva (relativa) di legge fissata nella Carta si riferisce a quelle norme tributarie che disciplinano l'obbligazione d'imposta e determinano il riparto del carico fiscale tra i cittadini. Per quanto attiene, invece, alle regole concernenti il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e lo svolgimento della procedura d'imposizione, la riserva di legge risulterà necessariamente più elastica¹⁰⁴.

Il potere di autotutela è da ricomprendere - come si è visto nel primo capitolo - nell'ambito della funzione di amministrazione attiva alla quale è riconducibile anche il potere impositivo di primo grado¹⁰⁵, e le norme che

1994, I, p. 157 ss.; GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998; PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 5 ss.; UCKMAR, *La potestà regolamentare in materia tributaria*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961, p. 929 ss; più di recente, si v. anche FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 3 ss.

¹⁰⁴ Cfr. FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 309.

¹⁰⁵ Cfr. al riguardo LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1141 ss., secondo il quale l'annullamento d'ufficio costituisce "una manifestazione (non di un potere distinto, ma) dello stesso potere che ha dato vita all'atto illegittimo; e quindi, un comportamento legittimato dalla stessa norma che il potere di amministrazione attiva conferisce". Infatti "le funzioni amministrative non possono non comprendere in sé, accanto alla possibilità di fare, anche quella di eliminare quel che non doveva farsi". E' impossibile concepire "due distinti e contrapposti poteri (di 'fare' e di 'disfare') conferiti allo stesso soggetto, sullo stesso oggetto ad a tutela del medesimo interesse". L'Autore aggiunge, a questo proposito, che "la norma istitutiva dell'ipotetico 'potere di annullamento' dovrebbe avere una fattispecie costituita dall'infinita serie di circostanze nelle quali l'atto

disciplinano l'autotutela non incidono sulla distribuzione dei carichi pubblici ma mirano, piuttosto, a garantire il rispetto della legalità e la corretta attuazione di tale riparto così come stabilito dalla legge¹⁰⁶.

Pertanto, la disciplina dell'attività di riesame degli atti tributari può avere anche fonte regolamentare senza che ciò costituisca violazione del principio di riserva di legge posto dagli artt. 23 e 97 Cost., e sempre che, come sottolinea la dottrina, il legislatore comunque "fissi i criteri di indirizzo dell'attività amministrativa e delimiti la sfera del potere amministrativo"¹⁰⁷.

'non può' essere emanato": una sorta di norma *in negativo* che non sarebbe evidentemente concepibile.

¹⁰⁶ Si tratta, pertanto, di norme a carattere (non sostanziale ma) procedimentale, concernenti l'attuazione della pretesa tributaria definita in astratto dal legislatore. Sulla distinzione fra le due tipologie di norme giuridiche, procedurali e sostanziali, v. CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale*, Padova, 1922, pp. 122 ss. e 152; PIRAS, *Interesse legittimo e giudizio amministrativo*, Milano, 1962, I, p. 46 ss.; MAZZIOTTI DI CELSO, voce *Norma giuridica*, in *Enc. giur.*, Roma, 1990, vol. XXI, p. 7; nell'ambito della dottrina del diritto tributario v. in particolare ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969, p. 161 ss.; MICHELI, *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, II, p. 125 ss.; RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, p. 10 ss.; CICOGNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977, p. 212 ss.

¹⁰⁷ FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 310, il quale, peraltro, ritiene che la sottrazione alla riserva di legge valga solo per l'ipotesi di autotutela negativa e non invece per quella di riesame positivo o di accertamento integrativo/modificativo (rispetto ai quali la disciplina assumerebbe valenza sostanziale). Cfr. anche FEDELE, voce *Prestazioni imposte*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991, vol. XXIV, p. 9; ID., *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, I, p. 468; RUSSO, *Diritto e processo*, cit., p. 54 ss. E'

Il succitato regolamento n. 37/1997, che attualmente contiene la disciplina dell'autotutela tributaria, è, quindi, da considerare legittimo, purché sia comunque presente una minima disciplina legislativa che guidi l'esercizio della potestà regolamentare nella direzione del pubblico interesse (il quale, in base all'art. 97 Cost., deve sempre dirigere l'attività amministrativa, anche in sede di autotutela).

A ben vedere, alcuni principi direttivi sono predeterminati dalla già citata legge n. 656/1994, la quale tuttavia si limita a disporre, all'art. 2-*quater*, che la fonte regolamentare indichi “gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità”, nonché “i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione”. Il regolamento del '97, invece, sembra eccedere i limiti della delega legislativa, disciplinando aspetti della materia che non risultano ancorati ad alcun principio o criterio contenuto nelle norme di legge¹⁰⁸.

stato d'altro canto precisato che, laddove la disciplina dell'accertamento o dell'autotutela si risolvesse in forme di intervento di natura sostanziale, che incidono sul riparto del carico tributario, opererebbe senz'altro la riserva relativa di legge e non vi sarebbe spazio per la normazione secondaria se non in via integrativa ed attuativa. Sul punto v. FEDELE, *La riserva di legge*, cit., p. 181.

¹⁰⁸ Di quest'avviso RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 224, secondo il quale “l'art. 2-*quater* sembra affidare al Ministro delle finanze il potere non già di emanare un regolamento attuativo e/o integrativo della disciplina in tema di autotutela, bensì e semplicemente quello di individuare gli organi competenti al suo esercizio”.

Ad avviso di taluni¹⁰⁹, perciò, la legittimità della normativa sull'autotutela risulterebbe compromessa, data la rilevanza che la fonte legislativa possiede anche in relazione all'attività di riesame, in quanto, attraverso la sua opera di delimitazione del potere amministrativo, la legge dovrebbe farsi garante del pubblico interesse.

2. Presupposti e finalità dell'autotutela tributaria. Il dibattito sulla sua natura giuridica: la tesi della natura vincolata del riesame

Definito il quadro normativo di riferimento, si può procedere ad una disamina più approfondita dell'istituto dell'autotutela nel settore tributario, partendo dai lineamenti fondamentali della sua disciplina.

L'art. 1 del D.m. n. 37/1997 prevede in capo agli uffici competenti il "potere di annullamento e di revoca, o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento". Prescindendo per il momento dalle ultime due ipotesi, l'autotutela dell'Amministrazione finanziaria viene a configurarsi, nei suoi termini essenziali, come un'attività analoga a quella di qualunque Amministrazione pubblica: essa consiste, infatti, in un riesame del provvedimento di primo grado finalizzato all'annullamento del medesimo, laddove ne sussistano i presupposti¹¹⁰.

In ordine a tali presupposti, si può innanzitutto confermare

¹⁰⁹ Cfr. FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 318.

¹¹⁰ E' evidente che l'esito dell'attività di riesame può anche essere diverso, cioè di segno positivo (nel qual caso la P.A. confermerà il provvedimento), ovvero può condurre alla modifica o all'integrazione del provvedimento di primo grado, o infine alla convalida del medesimo. Sui differenti esiti del procedimento di autotutela si v. cap. III, sez. II.

la necessità, già rilevata a proposito dell'autotutela amministrativa, che l'atto da rimuovere sia affetto da un vizio di legittimità, cioè si ponga in contrasto con la legge. Si tratterà più avanti delle diverse patologie dell'atto che possono condurre all'annullamento d'ufficio, ma si deve osservare fin da subito che l'art. 2, comma 1, del regolamento elenca una serie di ipotesi in cui l'Amministrazione può procedere alla rimozione dell'atto, in quanto – come recita espressamente la norma - sussiste illegittimità dell'atto stesso o dell'imposizione (ossia della procedura che ha condotto all'emanazione del provvedimento impositivo).

Più problematico è stabilire se, per l'esercizio del potere di annullamento, debba ricorrere anche il presupposto dell'interesse pubblico specifico¹¹¹ all'eliminazione dell'atto che – come si è detto nel primo capitolo – costituisce una condizione indefettibile dell'autotutela nel diritto amministrativo. La questione è intimamente connessa con quella della natura del potere di autotutela e con le finalità in vista delle quali tale potere è conferito.

Il tema assume, evidentemente, un ruolo centrale nella trattazione dell'istituto in esame. Esso è, infatti, ampiamente discusso nella dottrina del diritto tributario¹¹², con particolare riferimento alla necessità che l'Amministrazione valuti e soppesi gli interessi concretamente esistenti prima di ritirare l'atto illegittimo,

¹¹¹ Interesse diverso e ulteriore rispetto all'esigenza di ripristino della legalità, che è sempre presente ove sussista un vizio di legittimità.

¹¹² Non pare, invece, oggetto di controversia nella dottrina e nella giurisprudenza amministrativa, considerato che la necessità dell'interesse pubblico specifico è evidenziata dallo stesso legislatore (v. art. 21-*nonies*, l. n. 241/90).

per verificare se non prevalga comunque l'interesse alla conservazione dell'atto stesso, e quindi del gettito finanziario ad esso correlato. In altre parole ci si interroga se l'attività del Fisco in sede di autotutela sia o meno un'attività di tipo *discrezionale*¹¹³.

E' evidente che l'opzione teorica sulla natura giuridica dell'attività di autotutela dipende dagli interessi che vengono in considerazione nell'esercizio della medesima.

Tenuto conto dei principi costituzionali del diritto tributario, ossia il principio di legalità (artt. 23 e 97) e quello di capacità contributiva (art. 53), non pare esservi dubbio, innanzitutto, sulla assoluta rilevanza dell'interesse generale a che ciascun cittadino sia soggetto ad una tassazione conforme alla legge e correlata alla propria capacità economica. Ciò si può desumere anche dal tenore letterale delle norme sull'autotutela che non fanno menzione, esplicitamente o implicitamente, della necessità che vi sia un interesse pubblico specifico e concreto, e sottolineano, invece, lo stretto collegamento tra autotutela e illegittimità dell'imposizione, la prima essendo consequenziale alla seconda¹¹⁴.

Si può quindi asserire che è lo stesso ordinamento positivo a dare rilievo preminente all'interesse ad una "giusta

¹¹³ Diverso è, evidentemente, il tema della *doverosità del riesame*, e quindi dell'obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di dare avvio ad un procedimento di autotutela a fronte di una richiesta in tal senso del contribuente. Di questo si tratterà più analiticamente nel prossimo capitolo (v. par. 2).

¹¹⁴ Si v. l'art. 2-*quater* del decreto-legge n. 564/1994, che parla di "esercizio del potere di annullamento e di revoca (...) degli atti illegittimi e infondati"; nonché l'art. 2, D.m. n. 37/97, dove si dice che l'Amministrazione finanziaria procede al ritiro "nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione".

imposizione”, che sarebbe dunque, ad avviso di una parte della dottrina¹¹⁵, da solo sufficiente a giustificare ed imporre la rimozione del provvedimento viziato. Seguendo l’orientamento in parola, la funzione di riesame esercitata dall’Amministrazione finanziaria avrebbe natura vincolata e consisterebbe in un’attività di accertamento dei vizi

¹¹⁵ Su questa posizione TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit. p. 156; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 336 ss; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 224 ss.; DE MITA, *La legalità tributaria, contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1993, pp. 79-80; AGOSTINELLI, *Profili evolutivi e spunti critici in tema di annullamento d’ufficio di atti impositivi illegittimi alla luce della Circ. Min. 5 agosto 1998, n. 198/S*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, p. 696 ss.; ID., *Controversie concernenti il riesame preordinato al (mero) ritiro dell’atto impositivo e giurisdizione del magistrato amministrativo: un connubio difficilmente configurabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 71 ss.; MOSCHETTI, *Profili generali*, in *La capacità contributiva* (a cura di Moschetti), Padova, 1993, p. 13 ss.; MUSCARA’, voce *Autotutela, V) Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, 2004, vol. IV, p. 4; SCARPA, *L’autotutela tributaria*, cit., p. 462; ROSSI, *Autotutela su atti definitivi*, cit., p. 491 ss.; ID, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 222 ss.; v. anche FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, p. 280, nt. 140, che ricollega il potere di ritiro dell’atto di imposizione illegittimo (divenuto inoppugnabile) all’esigenza di applicare il tributo in ragione della capacità contributiva espressa attraverso la realizzazione del presupposto. Vanno, inoltre, rammentate le parole di ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 19, il quale già segnalava la necessità di tutelare in via amministrativa il contribuente soggetto ad una ingiusta tassazione, affermando che “neppure l’esaurimento dei mezzi di impugnativa e l’istituto della cosa giudicata fanno venir meno ‘il potere e il dovere’ della finanza di restituire, a rimostranza del privato leso di porre rimedio ad un’imposizione ingiusta, la somma percetta”.

dell'atto senza alcuna comparazione di interessi¹¹⁶, data l'assoluta ed incondizionata priorità dell'interesse alla legalità nell'applicazione dei tributi¹¹⁷.

¹¹⁶ La funzione amministrativa vincolata si risolve, in linea generale, nell'accertamento, con tutti i mezzi a disposizione e con la migliore diligenza e perizia derivanti dalle conoscenze correnti, della rispondenza nella realtà dei fatti, delle situazioni e degli elementi di vario genere fissati dalla legge: cfr. in tal senso FERRARA, *Diritti soggettivi ed accertamento amministrativo*, Padova, 1996, p. 4 ss.

¹¹⁷ Si può semmai sostenere che una forma di "discrezionalità" venga comunque esercitata quando l'ufficio compie l'accertamento tecnico dei vizi di legittimità dell'atto, nonché della conformità della fattispecie concreta alla norma tributaria: cfr. SCARPA, *L'autotutela tributaria*, cit., p. 462. Tuttavia è evidente come il concetto di discrezionalità amministrativa sia diverso e si sostanzia in una valutazione comparativa di interessi (pubblici e privati) finalizzata all'individuazione della scelta più opportuna per la cura in concreto dell'interesse pubblico. Non basta, pertanto, che vi sia un margine di libertà valutativa in capo alla P.A. perché si possa parlare propriamente di potestà discrezionale. Cfr. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, p. 52, dove correttamente si osserva che "la determinazione dei tributi non comporta una valutazione discrezionale in senso proprio, pur se in essa possono sussistere margini anche notevoli di opinabilità. Cade quindi in un equivoco, confondendo la discrezionalità con l'esistenza di margini di incertezza nella scelta, quella parte della dottrina che ritiene discrezionale l'accertamento dei redditi con metodo induttivo. E' chiaro infatti che nelle applicazioni del diritto e nelle valutazioni di fatto non può e non potrà mai esservi discrezionalità, poiché non vi sono interessi diversi da ponderare comparativamente onde giungere alla soluzione più 'opportuna' per il caso concreto". Cfr. anche quanto affermato nella Circolare del Ministero delle Finanze 8 luglio 1997, n. 195/E, che individua l'interesse pubblico specifico e concreto, richiesto in sede di autotutela, proprio nell'interesse al ripristino della legalità tributaria: infatti, l'interesse pubblico "in campo tributario sussiste certamente quando consista nella necessità di assicurare che il contribuente sia

La tesi della natura vincolata del riesame si coniuga con un sistema fiscale che garantisce il rispetto dei valori costituzionali, ed in particolare l'esigenza di ripartire il carico tributario (e quindi la partecipazione dei cittadini alle spese pubbliche) in base alle disponibilità economiche di ciascuno, secondo quanto statuito dal legislatore¹¹⁸. In questa prospettiva, l'autotutela tributaria non si risolve in un'attività puramente egoistica, finalizzata alla "massimizzazione" del gettito e alla soddisfazione di interessi soggettivi della P.A., ma assume come finalità quella di assicurare l'attuazione degli interessi pubblici di rango costituzionale che stanno alla base del prelievo tributario¹¹⁹.

destinatario di una tassazione in misura giusta e conforme alle regole dell'ordinamento e di soddisfare l'esigenza di eliminare per tempo un contenzioso inutile e oneroso".

¹¹⁸ Cfr. al riguardo DE MITA, *La legalità tributaria*, cit., pp. 79-80, secondo cui l'autotutela tributaria deve essere concepita come uno strumento volto a realizzare "i due interessi (legalità e rispetto della capacità contributiva, *n.d.a.*) che vengono in gioco nella vicenda fiscale che sono il riflesso dei principi costituzionali in materia tributaria".

¹¹⁹ Come nota efficacemente FALSITTA, *Manuale*, cit., p. 336, "se si muove dall'idea che l'obbligazione d'imposta è un rapporto bilatero intercorrente tra un creditore e un debitore, avente i caratteri di qualunque altra obbligazione pecuniaria; se si perde di vista che il prevalente scopo che deve essere perseguito e realizzato dalla stessa Amministrazione finanziaria è il giusto riparto dei tributi (...); se si ignora che la giustizia tributaria consiste nella determinazione in concreto di tutti gli obblighi tributari che secondo legge è giusto vengano in essere e nel regolare soddisfacimento di tutti codesti obblighi, una volta costituiti; se si trascura tutto ciò si perde ogni possibilità di comprendere quell'istituto centrale del diritto tributario che è l'*autotutela*". Si v. anche FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 43-44, ad avviso del quale "mentre in una logica che

Si potrebbe affermare, dunque, la doverosità dell'annullamento d'ufficio di un atto impositivo illegittimo, in ossequio, oltre che al principio di legalità, anche al canone della buona fede che informa i rapporti tra Fisco e contribuente, e che impone al primo di ritirare o correggere un provvedimento lesivo della sfera giuridica del secondo¹²⁰.

Del resto il dovere di buona fede, in quanto dovere

nasce nel (ed è tipica del) diritto privato il riesame è posto in essere nell'interesse *egoistico* dell'agente quale individuo, in quella propria del diritto amministrativo in genere e nel diritto tributario in specie il riesame si collega ad un interesse *oggettivo* relativamente *metaindividuale* cioè ad un interesse che si imputa all'amministrazione come espressione della comunità alla quale appartiene il cittadino/contribuente, ma che rileva anche sotto il versante del cittadino/contribuente membro della stessa comunità destinatario degli effetti del buon (o del mal) andamento dell'attività amministrativa".

¹²⁰ Sostiene TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 156, che nel diritto tributario "non essendovi discrezionalità, l'esercizio dei poteri di autotutela non presuppone valutazioni di convenienza: il ritiro o la correzione di un atto viziato vanno compiuti in applicazione della regola della buona fede, cui deve attenersi l'Amministrazione; la correzione presuppone dunque il vizio e null'altro; ossia è giustificata soltanto dal dovere di ogni pubblica Amministrazione di ripristinare la legalità". E' scettica, sul punto, la dottrina favorevole ad ammettere la discrezionalità tributaria, in quanto reputa che la tesi suesposta sia priva di una valida argomentazione: cfr. GARCEA, *La pretesa tributaria nella moderna dinamica impositiva*, Padova, 2003, p. 193 ss., e in particolare nt. 249.

La giurisprudenza ha evidenziato in più occasioni la rilevanza del dovere di buona fede incombente sull'Amministrazione finanziaria nello svolgimento delle proprie attività: di recente, per tutte, Cass., Sez. trib., 13 maggio 2009, n. 10982, in *bancadati fisconline*; Comm. trib. reg. Venezia-Mestre, Sez. XXIX, 9 gennaio 2009, n. 1, *ibidem*.

accessorio, si ricollega al principale obbligo incombente sull'Amministrazione, che è quello di perseguire e servire l'interesse generale affidato alle sue cure¹²¹. La regola della buona fede diviene strumentale alla realizzazione del suddetto interesse, il quale, nell'attività di imposizione fiscale, non può che coincidere con l'interesse all'acquisizione dei mezzi finanziari pubblici *nei modi e nei limiti stabiliti dalla legge*. Mancano, invece, interessi confliggenti da valutare comparativamente, posto che l'attività di accertamento dei tributi consiste nella determinazione dell'imponibile e dell'imposta secondo le prescrizioni legali¹²².

¹²¹ Si rinvia, in proposito, alle riflessioni della dottrina amministrativistica circa la "doverosità" dell'esercizio del potere amministrativo (anche di natura discrezionale), intesa quale doverosità del raggiungimento dello scopo di interesse pubblico per cui il potere è attribuito. Cfr. PIRAS, *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. dir.*, vol. XIII, Milano, 1964, p. 67; OTTAVIANO, *Studi sul merito degli atti amministrativi*, Annuario di diritto comparato, Roma, 1948, p. 331.

¹²² Su quest'aspetto si v. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 40 ss., che rileva come in materia tributaria "la contrapposizione e la composizione di interessi confliggenti è tendenzialmente assente (o meglio, giuridicamente irrilevante)" e si deve ritenere di conseguenza esclusa anche "la possibilità di riferire il potere di riesame ad una rinnovata valutazione e ponderazione di interessi contrapposti". La natura discrezionale dell'attività impositiva viene generalmente esclusa dalla dottrina tributaristica, financo da quegli autori che configurano in termini di interesse legittimo la posizione soggettiva del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria: cfr. sul tema della discrezionalità PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, cit., *passim*; LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, p. 126; GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*,

Ora, l'attività svolta in sede di autotutela sarebbe, ad avviso della dottrina in esame, finalizzata al perseguimento dello stesso interesse pubblico che costituisce lo scopo dell'attività di primo grado culminata con l'emissione dell'atto illegittimo. Ciò in quanto l'autotutela può essere vista come un *continuum*, una sorta di prolungamento dell'attività di accertamento, intesa a curare e dare attuazione all'interesse pubblico anche dopo l'adozione del provvedimento di primo grado¹²³.

Quanto detto comporta, sempre aderendo all'indirizzo richiamato, che la funzione di riesame degli atti tributari non implica alcuna valutazione discrezionale sugli interessi in gioco, unico essendo, come si è visto, l'interesse giuridicamente rilevante¹²⁴ e non sussistendo

Agg. III, Milano, 2000, p. 536 ss.; ID, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, I, p. 655 ss.; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 163 ss.

La dottrina sembra, invece, più propensa a riconoscere discrezionalità nello svolgimento dell'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria e nella scelta dei soggetti da sottoporre a controllo: cfr. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, p. 238; LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, cit., pp. 131-132, nt. 58.

¹²³ Sulla stessa linea è FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 30-31. La tesi, accolta nel presente lavoro e indubbiamente suggestiva, non è peraltro condivisa da tutta la dottrina tributaristica: si v. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 40 e 42.

¹²⁴ Come osserva ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 230, "non si tratta (...) di un interesse qualsiasi, purché pubblico (...), bensì di un interesse tipico e ben individuabile alla luce del potere già esercitato in ragione della previsione normativa che

contrapposte esigenze dei privati da contemperare¹²⁵.

La “strada obbligata” della rimozione dell’atto viziato si ricolleggerebbe così alla mancanza di valutazioni

lo ha ‘fissato’ in astratto come finalità da perseguire da parte dell’amministrazione”.

¹²⁵ Anche l’interesse alla stabilità dei rapporti giuridici costituiti dal provvedimento e consolidatisi nel tempo, che viene messo in risalto, come si vedrà, da gran parte della dottrina, non è da tutti ritenuto determinante ai fini dell’autotutela. Cfr. ROSSI, *Autotutela su atti definitivi*, cit., p. 492 ss., che osserva come “il richiamo al concetto di ‘situazione consolidata’ elaborata dalla giurisprudenza amministrativa (...) quale interesse pubblico specifico contrario all’annullamento, non si adatta in alcun modo alla materia tributaria”. Infatti, in campo amministrativo l’attività di riesame è connotata da discrezionalità in quanto “è il risultato della valutazione volta a stabilire se il vizio che ha inficiato l’atto risulti essere stato in qualche modo sanato (ovvero possa in qualche modo essere giustificato) da quel che è accaduto *medio tempore*, ed in particolar modo, dal trascorrere del tempo che ha consolidato le situazioni giuridiche favorevoli che trovano la loro unica fonte nel provvedimento illegittimo (...). L’interesse alla legalità, pertanto, è destinato ad essere recessivo solo nei casi in cui la situazione storico-ambientale si sia oramai adeguata a quanto stabilito dal provvedimento invalido, ed il ripristino della situazione conforme a diritto potrebbe danneggiare il destinatario dell’atto stesso (situazione che certo non può verificarsi per la rimozione di provvedimenti onerosi quali quelli tributari) che dell’illegittimità non ha responsabilità alcuna, e che a distanza di anni confida in un comportamento corretto e non contraddittorio dell’amministrazione”. Su posizioni analoghe MERCATALI, *L’accertamento delle imposte dirette*, Padova, 1980, p. 133, secondo il quale al diritto tributario non potrebbero estendersi i principi dell’autotutela amministrativa, in quanto l’accertamento tributario dovrebbe determinare la giusta obbligazione d’imposta, e in ordine ad essa ogni margine discrezionale rimarrebbe estraneo. Pertanto l’ufficio, una volta che avesse rilevato un errore di diritto nell’atto di imposizione, non potrebbe discrezionalmente decidere di mantenerlo in vita.

discrezionali spettanti alla P.A., nonché alla funzione stessa dell'autotutela, ossia l'attuazione dei criteri legali che presiedono all'imposizione fiscale e, nell'alveo del principio di buona fede, la tutela della sfera giuridica del contribuente.

3. (segue): la concezione discrezionale del riesame e i suoi corollari

L'impostazione che si è data nel precedente paragrafo delinea, in definitiva, un potere di autotutela non pienamente riconducibile alla corrispondente categoria del diritto amministrativo. La natura dell'istituto in campo tributario è differente se lo si configura come un potere di natura vincolata, il cui esercizio non implica alcuna indagine sull'interesse pubblico concreto alla rimozione di un atto illegittimo, posto che la sola illegittimità è una ragione di pubblico interesse di per sé idonea e sufficiente¹²⁶. D'altronde, si è visto che l'illegalità nel diritto tributario può riflettere la violazione di principi sostanziali di primaria rilevanza e di rango costituzionale.

Tuttavia deve riconoscersi che una buona parte della dottrina, pur non trascurando l'esigenza di garantire che i cittadini siano soggetti ad una giusta imposizione, e condividendo del resto l'opportunità che l'autotutela serva come mezzo per prevenire e ridurre il contenzioso tra

¹²⁶ E' chiaro che anche la dottrina pocanzi esaminata non considera quale motivo di annullamento qualunque tipo di illegittimità, ma soltanto quei vizi che abbiano carattere *sostanziale* e vadano ad incidere sul carico tributario gravante sul contribuente. Non può dirsi lo stesso, evidentemente, per i vizi formali e procedimentali, qualora non influenzino la determinazione impositiva. Cfr. sul punto ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 228.

Fisco e contribuente¹²⁷, non negano comunque la rilevanza di interessi diversi da quello generico al ripristino della legalità.

Si osserva infatti, da più parti¹²⁸, che l'interesse pubblico

¹²⁷ La prevenzione del contenzioso giudiziale costituisce una delle finalità fondamentali dell'autotutela anche in ambito tributario (sul punto v. cap. IV, par. 5), come peraltro sottolineato dallo stesso legislatore: cfr. l'art. 3 del regolamento del '97, nel quale si dà priorità all'autotutela relativa a quelle "fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso". Cfr. anche GRASSI, *Autotutela tributaria e impugnabilità del diniego opposto dall'Amministrazione*, in *Il fisco*, n. 29/2008, p. 5261, il quale conferma che la disciplina dell'autotutela tributaria mira "a premiare l'economia processuale, col risparmio delle spese di giudizi inutili e gli ingombranti effetti sul contenzioso tributario". Si sottolinea in dottrina l'importanza della funzione deflattiva del contenzioso svolta dall'autotutela, nell'ambito di un sistema processuale nel quale il numero di liti tra Fisco e contribuenti è troppo elevato, data anche la cattiva qualità degli accertamenti tributari nonché la diffusa tendenza dell'Amministrazione a difenderli sempre e comunque. Così LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 1093; nello stesso senso STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, cit., pp. 5-6.

¹²⁸ La teoria della natura discrezionale dell'autotutela tributaria ha un certo seguito in dottrina: v. STEVANATO, *L'autotutela*, cit., *passim*; ID., voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 2000, p. 303 ss.; LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1801; GALEOTTI FLORI, *Il principio dell'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 662 ss.; GARCEA, *La pretesa tributaria*, cit., p. 193 ss.; SUCCIO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, p. 1517; TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'amministrazione finanziaria tra teoria e applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, n. 4/2000, I, p. 1189 ss.;

primario affidato alle cure dell'ente impositore deve coniugarsi con l'esigenza di tener conto del trascorrere del tempo e delle situazioni giuridiche che si sono venute nel frattempo a consolidare. Non si può, cioè, prescindere dal contesto concreto nel quale viene effettuato il riesame dell'atto, fino al punto di trascurare tutti gli altri interessi che vengono in rilievo e che meritano protezione sul piano giuridico¹²⁹.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria sarebbe tenuta a prendere in considerazione l'esigenza di dare certezza e stabilità ai rapporti giuridici che derivano dal provvedimento, il quale, seppur viziato, è comunque provvisoriamente efficace in base al regime proprio degli atti annullabili. D'altra parte, la *ratio* del regime giuridico dell'annullabilità sta proprio nel contemperare l'interesse alla eliminazione delle situazioni di illegittimità - e consentire così al privato di ricorrere contro l'atto viziato in sede giurisdizionale - con il contrapposto interesse alla

PATRIZI-MARINI-PATRIZI, *Accertamento con adesione*, cit., pp. 205-206; una posizione mediana è assunta da FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 67 ss.

¹²⁹ V. in proposito STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 45, che correttamente ritiene di dover "delimitare" la portata dei principi di legalità e di capacità contributiva, i quali, pur essendo molto importanti, non sono dei valori assoluti da considerare isolatamente, "per la semplice ragione che *non esistono, nell'esperienza giuridica, valori assoluti*. Insomma, anche la capacità contributiva deve pur conciliarsi - come riconosciuto in più occasioni dalla Corte Costituzionale - con altri valori ed esigenze, che non sono solo il gretto 'fiscalismo' e le esigenze di cassa dell'erario, ma esigenze di altro tipo: segnatamente (...) le esigenze di stabilità e certezza dei rapporti giuridici e quella di non rimettere in discussione situazioni consolidate da molto tempo".

certezza delle situazioni giuridiche che trovano la loro fonte nell'atto medesimo, interesse leso da una eccessiva protrazione dello stato di incertezza circa la stabilità dei rapporti giuridici¹³⁰.

Lo strumento tecnico impiegato dall'ordinamento per conciliare i suddetti interessi è il termine di decadenza previsto per l'impugnazione dell'atto illegittimo: se il contribuente non fa valere le proprie doglianze entro tale termine, l'atto diviene definitivamente efficace e non può più essere oggetto di contestazione giudiziale. Sembra dover prevalere "l'esigenza che siano rispettati i tempi e i modi concessi al contribuente per esercitare la propria difesa"¹³¹, pena il tradursi dell'autotutela in un ulteriore

rimedio giustiziale a favore del contribuente (oltre a quelli previsti *ad hoc* dall'ordinamento) laddove, invece, si tratta di un potere amministrativo liberamente esercitabile dalla P.A. e deputato alla migliore cura dell'interesse

¹³⁰ Cfr. per tutti MATTARELLA, *Il provvedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo*, cit., I, p. 923, secondo cui il provvedimento annullabile produce effetti "precarì o 'interinali'. Essi, peraltro, diventano definitivi con il decorso dei termini per ricorrere, piuttosto brevi: l'*inoppugnabilità* (...) è determinata dall'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, che induce a prevedere brevi termini di decadenza per rimuovere la situazione di incertezza in ordine agli effetti del provvedimento".

¹³¹ Così STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 63. D'altra parte, la fissazione legislativa di termini per l'impugnazione degli atti trova fondamento nel principio generale di conservazione dei valori giuridici, che nell'ambito del diritto amministrativo mira ad assicurare i risultati di interesse generale perseguiti dai provvedimenti amministrativi. Sul principio in parola v. GRASSETTI, voce *Conservazione (principio di)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, p. 173 ss.

pubblico¹³².

Del resto, non si può negare che la stabilità dei rapporti giuridici e l'affidamento sulla loro esistenza siano valori da tutelare non solo in favore dei privati ma anche della Pubblica Amministrazione la quale, a seguito dell'intervenuta definitività del provvedimento impositivo, consolida una posizione di vantaggio che ha interesse a mantenere e di cui occorre tener conto in sede di riesame¹³³.

Si è osservato, infatti, che l'esito della rivalutazione dell'atto di primo grado dipenderà non soltanto dalla legittimità o meno del medesimo, ma anche da ragioni di

¹³² In questa prospettiva sembra interessante il rilievo di ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 233, secondo cui "l'annullamento d'ufficio tende a perdere la configurazione di rimedio ad un errore, di controllo del precedente operato, per assumere quello di strumento di rinnovata gestione dell'interesse da curare". Va peraltro notato che la potestà di autotutela è menzionata anche dallo Statuto dei diritti del contribuente, il cui art. 7, comma 2, stabilisce che negli atti dell'Amministrazione finanziaria debbono essere indicati l'organo e l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame dell'atto in sede di autotutela. Inoltre, l'art. 13, comma 6, riconosce al Garante del contribuente poteri di iniziativa in materia di autotutela. Questi dati potrebbero essere interpretati nel senso di considerare l'autotutela come strumento di salvaguardia dell'interesse del contribuente e, come si vedrà nel prossimo capitolo, costituiranno un argomento a favore della tesi della doverosità del riesame degli atti impositivi da parte dell'Amministrazione finanziaria.

¹³³ La situazione giuridica di vantaggio viene, peraltro, a consolidarsi non soltanto con l'intervenuta definitività del provvedimento, ma anche con il trascorrere di un lasso di tempo apprezzabile, durante il quale l'atto ha prodotto i suoi effetti (seppur precari) ed ha eventualmente costituito il presupposto per ulteriori conseguenze pratiche o giuridiche.

efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, esigenze, queste, che si ricollegano al principio del buon andamento della pubblica amministrazione (il quale ha rilevanza costituzionale come quello di legalità e capacità contributiva)¹³⁴.

L'ufficio che procede al riesame deve, pertanto, ricercare

¹³⁴ Cfr. FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 66 ss., secondo il quale l'Amministrazione finanziaria "dopo aver valutato in termini di produttività i prevedibili risultati dell'esercizio della funzione rapportando le entrate previste ai costi già sopportati o preventivati nel momento della rivalutazione, potrà (se non addirittura dovrà) decidere di non emanare l'atto di autotutela a proprio favore". Non si può quindi considerare doveroso l'annullamento senza che la P.A. abbia preventivamente valutato gli interessi in gioco: d'altronde, "se l'atto di accertamento di primo grado, in una fiscalità c.d. *di massa* come quella attuale, è soltanto eventuale – non per l'improbabilità del controllo ma per la valutazione costi/benefici interna all'amministrazione ad esso sottesa -, così l'atto di secondo grado non è doveroso se la sua emanazione risulta oggettivamente *aneconomica* per l'amministrazione". Su posizioni analoghe BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, cit., p. 119; GARCEA, *La pretesa tributaria*, cit., p. 196 ss., ad avviso del quale, con la scadenza dei termini per ricorrere, il provvedimento diviene inoppugnabile, e ciò denota la volontà legislativa di far prevalere la pretesa tributaria su ogni altro interesse, pur se tale pretesa non è rappresentativa dell'obbligazione dovuta in base alle norme tributarie sostanziali. L'Amministrazione finanziaria, in tal caso, si comporterebbe in modo conforme alla volontà legislativa, "e la sua condotta non è quindi né discriminatoria, né contraria alle norme che, di volta in volta, si propongono di dare attuazione al principio della giusta tassazione consacrato dall'art. 53 della Costituzione". Seguendo tale impostazione, si può concludere che, non esistendo una regola generale che impone l'annullamento di atti illegittimi ormai consolidati, gli interessi che presiedono all'attività di autotutela sono l'efficienza e il buon andamento della pubblica amministrazione *ex art. 97 Cost.*

una ragione di pubblico interesse, diversa dalla mera illegittimità, che plausibilmente induca a rimuovere l'atto impositivo, e che consiste nell'assenza di elementi concreti che facciano ritenere prevalente l'esigenza di mantenere in vita il provvedimento economicamente vantaggioso per l'Amministrazione.

A tal proposito, la giurisprudenza ha precisato che è rimessa all'apprezzamento discrezionale della P.A. la rilevanza, ai fini dell'annullamento, del lasso di tempo trascorso tra l'emanazione dell'atto illegittimo e il riesame dello stesso, tenendo conto anche dell'eventuale intervenuta definitività per scadenza dei termini di impugnazione, nonché dell'eventuale avvenuto pagamento dell'imposta. Perciò, "in presenza di un atto illegittimo, riconosciuto tale su istanza di parte o d'ufficio a notevole distanza di tempo dalla sua adozione o che abbia esaurito completamente i suoi effetti in forza del pagamento dell'imposta, pagamento anch'esso remoto nel tempo, l'amministrazione potrebbe legittimamente rifiutare di procedere all'annullamento e decidere di far prevalere l'esigenza di certezza e stabilità della situazione consolidata e addirittura esaurita"¹³⁵.

In definitiva, il riesame tributario verrebbe a connotarsi, secondo l'indirizzo in commento, come un'attività di natura diversa da quella che ha condotto all'adozione del provvedimento riesaminato. Ciò in quanto emergono, in sede di autotutela, nuovi interessi giuridicamente rilevanti, cosicché all'ufficio spetta il compito di effettuare una valutazione discrezionale preordinata, in ogni caso, al perseguimento non del proprio esclusivo interesse bensì

¹³⁵ Così TAR Toscana 22 ottobre 1999, n. 767, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 49 ss.

dell'interesse pubblico concreto¹³⁶.

In tale prospettiva, l'autotutela dell'Amministrazione finanziaria finisce per perdere le peculiarità proprie della materia tributaria: può essere ricondotta al *genus* dell'autotutela amministrativa, nell'ambito dei poteri discrezionali della Pubblica Amministrazione. Le specifiche finalità costituzionali che sembravano proprie dell'autotutela tributaria, come delineata nel precedente paragrafo, cedono il passo alla più generale finalità di garantire il buon andamento dell'attività amministrativa, che costituisce il principio-guida della condotta di ogni soggetto pubblico.

4. Le patologie dell'atto oggetto di riesame e la loro rilevanza ai fini dell'annullamento

I diversi orientamenti in merito alla natura dell'autotutela presuppongono, in ogni caso, la necessità che il provvedimento impositivo oggetto di riesame sia affetto da un vizio di invalidità¹³⁷ che costituisce, come si è detto, il

¹³⁶ Ciò significa che le valutazioni compiute in sede di riesame potranno essere sindacate dal giudice sotto il profilo dell'eccesso di potere, ove siano in contrasto con il fine di interesse pubblico e con i canoni di ragionevolezza dell'agire amministrativo.

¹³⁷ Per *invalidità* deve correttamente intendersi la difformità di un atto dal modello che l'ordinamento propone, improntato a parametri predefiniti, i quali possono consistere anche in regole di opportunità e convenienza là dove l'ordinamento in qualche modo sanziona la violazione di tali regole. Pertanto anche l'inopportunità, quale vizio di merito dell'atto, rientra nella categoria dell'invalidità, come confermato da TOMMASINI, voce *Invalidità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, vol. XXII, Milano, 1972, p. 590. Naturalmente, se la valutazione di legittimità si riferisce alla conformità dell'atto allo schema legale, la valutazione di merito assume come

presupposto di base dell'attività di autotutela.

Il più volte citato regolamento n. 37/97, dopo aver condizionato l'autotutela negativa all'accertamento della "illegittimità dell'atto o dell'imposizione" (art. 2), propone un elenco di ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria può procedere alla rimozione¹³⁸.

Tale elencazione è da considerare puramente esemplificativa, come si evince chiaramente dal tenore della norma e come viene confermato dalla unanime dottrina, cosicché è possibile che l'Amministrazione ponga vizi diversi alla base di una decisione di annullamento.

Nondimeno non si può trascurare la suddetta elencazione ai fini della individuazione del tipo di patologie che possono condurre al ritiro dell'atto riesaminato. Ci si deve chiedere, in altre parole, se tutti i vizi possibili giustificano un provvedimento di autotutela negativa, o se ve ne siano alcuni che non assumono rilevanza a tali fini.

Il legislatore parla, innanzitutto, di "potere di annullamento o di revoca (...) degli atti illegittimi o infondati" (art. 2-*quater*, D.l. 564/94): la sfera di applicazione dell'autotutela sembrerebbe così abbracciare

parametro la congruenza dell'atto allo scopo cui esso è preordinato (che nel caso degli atti amministrativi è l'interesse pubblico). Cfr. sul punto GIANNINI M.S., *Corso di diritto amministrativo*, III, Milano, 1967, p. 172.

¹³⁸ Le ipotesi codificate sono: a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

tutti i possibili vizi dell'atto, tanto di legittimità quanto di merito. Infatti la norma fa riferimento anche ai provvedimenti di revoca che – come già detto - hanno natura discrezionale e prescindono dalla sussistenza di vizi di legittimità, trovando fondamento esclusivamente in ragioni di opportunità e convenienza¹³⁹.

L'Amministrazione finanziaria, dunque, dovrebbe poter agire in autotutela anche per vizi di merito dell'atto di primo grado, ma la circostanza che non goda di poteri discrezionali nella fase di accertamento dei tributi ha portato la dottrina a negare per lo più tale possibilità¹⁴⁰.

¹³⁹ La revoca, perciò, richiede un nuovo apprezzamento discrezionale in sede di riesame dell'atto di primo grado, relativamente all'interesse pubblico originario ovvero a nuove ragioni di interesse generale che rendano opportuno l'intervento amministrativo.

¹⁴⁰ V. FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 133 ss., il quale sostiene che, data l'assenza di poteri discrezionali in capo all'ente impositore in sede di accertamento, il riesame revocatorio costituisce una fattispecie assai rara e marginale, che può essere semmai più frequente in settori diversi dall'accertamento. Peraltro, a proposito della disposizione di cui all'art. 2-*quater*, l'A. osserva che “coerenza avrebbe voluto che la previsione del potere di revoca si coordinasse con due diversi elementi: con la previsione tipologica espressa del vizio relativo, quello dell'*inopportunità*, e con un'indicazione esemplificativa di alcune fattispecie al pari di quanto avvenuto nell'art. 2 del decreto per l'annullamento degli atti illegittimi e per la rinuncia all'imposizione”. Negano la possibilità del riesame revocatorio, in relazione agli atti di accertamento, anche BASILAVECCHIA, *La rinnovazione dell'avviso di accertamento*, cit., p. 535 ss.; PROVINI, *Autotutela dei diritti della pubblica amministrazione*, cit., p. 227; STEVANATO, *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di dottrina e giurisprudenza)*, in *Rass. trib.*, 1989, II, p. 413 ss.; AIUDI, *Autotutela. Sulla rinnovazione dell'avviso di accertamento*, in *Boll. trib.*, n. 22/1988, p. 1676 ss.; ALLORIO-PAGLIARO, *Concordato tributario*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. III, Torino, 1959, p. 993.

Infatti il potere di revoca presuppone, di norma, un provvedimento di primo grado a carattere discrezionale che sia il risultato di una ponderazione degli interessi in gioco, la quale viene successivamente superata in sede di riesame (per via di una nuova valutazione dell'originario assetto d'interessi ovvero per il sopravvenire di nuovi elementi che mutino tale assetto).

D'altra parte, la stessa attività di riesame in materia tributaria, come si è visto nei precedenti paragrafi, viene ritenuta da taluni priva di profili discrezionali, consistendo esclusivamente nell'accertamento dei vizi dell'atto e della violazione dei criteri di riparto del carico fiscale.

Parrebbe, dunque, esservi spazio per il solo annullamento d'ufficio degli atti impositivi; deve invece ritenersi improprio il richiamo alla nozione di revoca effettuato dal legislatore tributario.

Proseguendo nella disamina dei vizi rilevanti in sede di autotutela, la norma di cui all'art. 2-*quater* fa riferimento agli atti illegittimi e infondati, con formula apparentemente onnicomprensiva che tuttavia non è priva di ambiguità.

Anzitutto non è chiaro quale sia, in tale contesto, il significato da attribuire alla categoria della "infondatezza", considerato che, come si è osservato, "si tratta di un concetto sconosciuto nelle usuali tassonomie dei vizi degli atti amministrativi"¹⁴¹.

¹⁴¹ STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 134; v. anche SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, p. 700 ss., che rileva come l'infondatezza, data la sua genericità, non sia espressamente tipizzata nell'ambito dei vizi di legittimità o di merito dei provvedimenti amministrativi. Sul punto cfr. anche TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pp. 156-157, secondo il quale gli atti infondati, in quanto affetti da

Il diritto amministrativo, infatti, tradizionalmente conosce i vizi di nullità, di annullabilità (o di legittimità) e quelli di merito (o di opportunità). Sicché, esclusa l'ammissibilità di questi ultimi nel campo dell'imposizione fiscale, e attesa l'inesistenza delle nullità in senso proprio nel diritto tributario¹⁴², si è ritenuto di intendere il concetto di "infondatezza" come una specie di illegittimità-annullabilità riferita a quei vizi che abbiano natura sostanziale, afferenti all'esistenza e/o all'ammontare del credito tributario¹⁴³.

Del resto, la normativa regolamentare conferma che gli unici vizi rilevanti in sede di autotutela sono quelli di legittimità, poiché fa menzione del potere di annullamento

vizi sostanziali, potrebbero formare oggetto solo di revoca, dandosi in tal modo coerenza alla formulazione normativa: perciò "l'annullamento è da riferire agli atti che presentano vizi di legittimità, ossia vizi di forma o procedimentali; la revoca è da riferire agli atti infondati, ossia viziati nel contenuto".

¹⁴² E' prevalente, infatti, l'idea per cui le nullità previste dalla legislazione fiscale sono da intendere come ipotesi di annullabilità, soggette al regime proprio di queste ultime: v. al riguardo TE-SAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 161; TREMONTI, *Imposizione e definitività*, cit., p. 381. Per un quadro generale del sistema delle invalidità nell'ordinamento tributario v. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 379 ss.

¹⁴³ In questo senso MUSCARA', voce *Autotutela*, cit., p. 4; STEVANATO, *op. cit.*, p. 134; QUARANTA, *L'autotutela nell'attività dell'amministrazione finanziaria e i diritti del contribuente*, in *Tributi*, 1994, p. 613; LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, n. 23/1992, p. 1801, il quale osserva che, anche quando l'interpretazione delle norme tributarie sia particolarmente controversa o la questione di fatto di difficile risoluzione, la posta in gioco è in ogni caso la legittimità o meno dell'accertamento.

(e, anche in tal caso, di revoca) spettante “all’ufficio che ha emanato l’atto illegittimo” (art. 1, D.m. 37/97) da esercitare “nei casi in cui sussista illegittimità dell’atto o dell’imposizione” (art. 2).

Pare convincente, pertanto, la tesi secondo cui i vizi di legittimità in senso stretto riguarderebbero la forma dell’atto o la procedura d’imposizione (c.d. vizi formali)¹⁴⁴, mentre le ipotesi di infondatezza sarebbero inerenti al contenuto dispositivo dell’atto ed inciderebbero sull’esistenza o sull’ammontare dell’obbligazione tributaria (vizi della pretesa o sostanziali). A titolo esemplificativo, possono considerarsi vizi del primo tipo la carenza di motivazione del provvedimento impositivo¹⁴⁵, l’omessa indicazione delle aliquote¹⁴⁶, l’omessa sottoscrizione, i vizi della notifica, la mancata

¹⁴⁴ Secondo PATRIZI-MARINI-PATRIZI, *Accertamento con adesione*, cit., pp. 213-214, tra i vizi non sostanziali sono da ricomprendere anche gli errori sull’interpretazione di norme tributarie.

¹⁴⁵ Occorre considerare che, sebbene singole disposizioni (quali l’art. 61, D.P.R. n. 600/73 e l’art. 59, D.P.R. n. 633/72) qualificano il vizio del difetto di motivazione in termini di nullità, la fattispecie in parola va senz’altro ricondotta alla categoria delle cause di annullabilità, come può desumersi dalla circostanza che l’eccezione di nullità deve essere proposta entro un dato termine a pena di decadenza nel giudizio di primo grado, e che l’atto non impugnato entro il termine dovuto può essere oggetto di sanatoria. Sull’annullabilità dell’atto di accertamento per difetto di motivazione v., *ex pluribus*, Cass., Sez. trib., 5 giugno 2002, n. 8114, in *bancadati fisconline*.

¹⁴⁶ Concorda sulla natura formale del vizio in questione CONSOLO, *Limiti alla rinnovazione della imposizione dopo e alla stregua del giudicato di annullamento del primo avviso di accertamento (un soffio di aria nuova nella giurisprudenza sul giudicato sull’oggetto del processo)*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, p. 743, nt. 3 e p. 748.

autorizzazione ad accedere in determinati locali dove effettuare le indagini fiscali, l'errore di persona, l'errore di puro calcolo, la mancanza della documentazione richiesta al contribuente, successivamente sanata non oltre i termini di decadenza¹⁴⁷. Si possono ritenere, invece, vizi sostanziali gli errori sui fatti oggetto d'imposizione, quando si concretino in valutazioni tali da condurre ad una erronea determinazione dell'imponibile, oppure gli errori logici che l'Amministrazione abbia commesso nel ragionamento utilizzato per accertare il maggior reddito del contribuente¹⁴⁸ e gli errori nell'individuazione del presupposto impositivo, oltre che la mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti.

La formulazione generica dell'art. 2-*quater* non può, tuttavia, condurre ad una indiscriminata applicazione dell'autotutela negativa a tutti i casi in cui l'atto d'accertamento sia illegittimo. Una simile conclusione va, a nostro avviso, ripudiata anche solo tenendo conto delle considerazioni già svolte in ordine alla funzione e alle

¹⁴⁷ Il vizio può, tuttavia, assumere valenza sostanziale laddove la legge attribuisca alla presentazione (o mancata presentazione) dei documenti effetti giuridici favorevoli (o sfavorevoli) per il contribuente.

¹⁴⁸ Così FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 121. Ad avviso dell'A., può anche ritenersi affetto da vizio della pretesa quell'avviso di accertamento "fondato esclusivamente sui fatti materiali ritenuti inesistenti dal giudice penale con sentenza passata in giudicato. A tale genere dovrebbe essere ricondotto anche il caso della mancata estensione del giudicato favorevole *ex art.* 1306, comma 2°, del c.c. dal momento che l'atto non annullato, a causa dell'unitarietà del presupposto valevole, in termini reddituali, per entrambi i coobbligati risulterebbe per il coobbligato non impugnabile infondato".

finalità dell'autotutela.

L'istituto, come si è detto, non è un mero strumento di controllo della legittimità dell'azione amministrativa, che si aggiunge e si sovrappone a quello di tipo giurisdizionale, ma serve a realizzare una rinnovata gestione dell'interesse pubblico. Ciò comporta che l'Amministrazione finanziaria dovrà procedere all'annullamento per garantire ai contribuenti una tassazione giusta ed imparziale, non per rimediare ad un errore commesso, qualunque esso sia ed ancorché non incida sull'onere tributario imposto al contribuente.

L'orientamento appena espresso può ritenersi confermato, secondo una parte della dottrina, dalla stessa elencazione dei vizi che conducono al ritiro dell'atto, contenuta nel già citato art. 2 del regolamento, dalla quale sembra potersi desumere la rilevanza dei soli vizi che incidono sull'*an* e sul *quantum* dell'imposta¹⁴⁹.

¹⁴⁹ In questo senso ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 241 ss.; STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 137 ss. Dello stesso avviso è, in sostanza, FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 116 ss. e 121 ss., il quale propone una diversa classificazione dei vizi, ritenendo comunque che l'elencazione di cui all'art. 2 del regolamento contenga soltanto vizi attinenti alla pretesa, escludendo invece quelli puramente formali (quali la carenza di motivazione, la mancata indicazione delle aliquote o il difetto di sottoscrizione). Non sembra invece che possa assumere rilievo, ai sensi della normativa vigente, la distinzione tra vizi "gravi" e vizi "innocui" dell'atto (a meno di non voler intendere queste categorie come corrispondenti a quelle, rispettivamente, di vizi sostanziali e formali). Non esiste infatti un livello normativamente statuito di tollerabilità del vizio ai fini della sopravvivenza o meno dell'atto impositivo: così sempre ROSSI, op. cit., p. 220. Evidenza, invece, il concetto di "gravità" del vizio, come presupposto dell'annullamento

Pertanto sono solo le patologie della pretesa fiscale a legittimare l'annullamento d'ufficio, finalizzato, in ogni caso, a realizzare un'imposizione tributaria conforme alla legge e non un generico interesse al ripristino della legalità. La mera violazione di regole formali o procedurali non consente all'ufficio di rinunciare a pretese sostanzialmente fondate ma attuate con modalità illegittime¹⁵⁰, dovendosi ritenere prevalente l'interesse all'acquisizione dell'entrata tributaria ormai accertata, di cui l'Amministrazione non può, in linea di principio,

d'ufficio, LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio*, cit., p. 1801; ID., *Atti definitivi e decadenze*, cit., pp. 754 e 756.

¹⁵⁰ Peraltro, riteniamo di dover richiamare la recente introduzione dell'art. 21-*octies* nell'ambito della l. n. 241/1990, disposizione che, come sostiene autorevole dottrina, deve considerarsi applicabile anche in materia tributaria (cfr. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, n. 19/2005, p. 1448). L'art. 21-*octies* – il cui secondo comma, come già detto (v. *supra* cap. I, par. 3), esclude l'annullabilità del provvedimento quando sia affetto da vizi formali che non influiscono sul suo contenuto dispositivo – viene peraltro richiamato dal successivo art. 21-*nonies*, che fa riferimento in particolare all'annullamento d'ufficio, stabilendo che “il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-*octies* può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico (...)”. Malgrado le perlessità esistenti in giurisprudenza circa l'interpretazione della prima parte di tale disposizione, ci pare opportuno aderire ad un'interpretazione letterale ed intenderla come riferita all'intero contenuto dell'art. 21-*octies*, comprensivo anche del secondo comma. Sicché, l'annullamento d'ufficio (al pari di quello giurisdizionale) dovrebbe essere escluso nell'ipotesi di vizi “ininfluenti”, quali sono, in materia tributaria, i vizi che non incidono sull'*an* e sul *quantum* dell'imposta. Le disposizioni di cui agli artt. 21-*octies* e 21-*nonies* potrebbero, perciò, essere un'ulteriore conferma della irrilevanza, ai fini dell'annullamento, dei vizi puramente formali e procedurali anche con riferimento all'attività tributaria.

disporre¹⁵¹.

Deve peraltro aggiungersi che le conclusioni cui si è appena pervenuti possono essere estese, a maggior ragione, al caso in cui il provvedimento affetto da vizio formale sia divenuto definitivo per scadenza dei termini d'impugnazione. La pretesa tributaria viene a consolidarsi

¹⁵¹ Si è già fatto riferimento al principio di indisponibilità dei crediti erariali (v. *supra* par. 1), al quale l'Amministrazione può derogare solo nel caso in cui debba assicurare un'imposizione giusta e conforme al principio di capacità contributiva. In proposito cfr. di recente Cass., Sez. trib., 15 febbraio 2010, n. 3519, in bancadati *fisconline*, secondo cui “il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non osta a che l'Amministrazione finanziaria riconosca l'illegittimità totale o parziale dell'atto impositivo, e lo ritiri in via di autotutela”, anche in corso di giudizio, “determinando così la cessazione della materia del contendere e l'estinzione del giudizio”. La Corte spiega che, “ancorché il credito d'imposta, quale espressione del precetto fiscale, non sia nella sua essenza negoziabile, in considerazione del principio di legalità che permea la materia tributaria, ciò non esclude che, nell'esercizio dei suoi poteri di autotutela, l'Amministrazione possa procedere, eventualmente in contraddittorio con il contribuente, ad una rivalutazione qualitativa e quantitativa degli elementi posti, in concreto, a fondamento dell'atto di accertamento, che di quel credito rappresenta la pretesa in proiezione processuale, pervenendo ad una definizione più coerente ai dati oggettivi e tale da evitare un'inutile e defatigante prosecuzione del contenzioso”. In dottrina cfr. STEVANATO, *op. cit.*, p. 143. L'A. osserva anche che, nell'ipotesi di vizi formali non attinenti alla pretesa impositiva, l'Amministrazione finanziaria, invece di annullare, darà luogo alla convalida dell'atto viziato o alla sua rinnovazione. Sulla rinnovazione dell'atto tributario affetto da vizi formali cfr. MUSCARA', *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992, p. 304 ss. Per un'analisi dei profili relativi all'integrazione, la modifica e la rinnovazione degli atti impositivi si rinvia al cap. III, par. 6.

ed emerge, perciò, anche l'interesse alla stabilità del rapporto giuridico da cui discende la posizione creditoria dell'Amministrazione.

Si viene così a porre uno stretto connubio tra la funzione assegnata all'autotutela in campo tributario e il suo ambito di applicazione (nonché la sua natura giuridica, come si è visto nel paragrafo precedente), in quanto gli interessi giuridicamente rilevanti che l'autotutela mira a soddisfare costituiscono il punto di riferimento per comprenderne la concreta operatività e individuare le fattispecie cui essa deve applicarsi.

Capitolo III

L'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria

SOMMARIO: SEZIONE I – *L'avvio e lo svolgimento dell'attività di riesame*. 1. Principi generali e regole speciali del procedimento di autotutela. - 2. Doverosità del procedimento di riesame. Efficacia vincolante dell'istanza del contribuente e natura del silenzio dell'Amministrazione finanziaria - 3. Il potere di attivazione dell'autotutela spettante al Garante del contribuente. - 4. L'obbligo di provvedere e la motivazione del provvedimento di secondo grado. SEZIONE II – *I possibili esiti dell'attività di riesame*. 5. Esiti del procedimento di riesame: l'autotutela favorevole al contribuente. – 6. (*segue*): l'autotutela c.d. sostitutiva e il potere di accertamento integrativo e modificativo. – 7. La c.d. autotutela *in malam partem* e l'omogeneità della funzione di riesame dell'Amministrazione finanziaria.

Sezione I

L'avvio e lo svolgimento dell'attività di riesame

1. Principi generali e regole speciali del procedimento di autotutela

Introdotti i connotati strutturali e funzionali dell'autotutela nel diritto tributario, occorre volgere lo sguardo alle modalità di esplicazione del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tradizionalmente il riesame degli atti amministrativi viene ricostruito da dottrina e giurisprudenza come un *procedimento di secondo grado*¹⁵²: consegue, infatti, ad un primo procedimento che ha dato vita all'atto da riesaminare e si articola secondo un modulo analogo, in conformità al principio della "procedimentalizzazione" dell'agire amministrativo che è stato fissato in via generale dalla legge n. 241/1990¹⁵³.

La giurisprudenza ha, in proposito, precisato che l'attività di riesame, in base alla c.d. regola del *contrarius actus*, deve svolgersi attraverso lo stesso procedimento richiesto per l'adozione del provvedimento di primo grado¹⁵⁴. In

¹⁵² Si v. BENVENUTI, voce *Autotutela*, cit., p. 543, che già qualificava l'annullamento d'ufficio come attività di secondo grado "con funzione giustiziale e di garanzia dell'efficienza dei provvedimenti".

¹⁵³ L'art. 1, comma 1, recita infatti: "L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge (...) secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti (...)". Le modalità richiamate si concretano, appunto, in regole procedurali la cui *ratio* è quella di consentire la partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa, affinché contribuiscano alla corretta e completa valutazione dei fatti e degli interessi coinvolti nell'esercizio del potere amministrativo.

¹⁵⁴ Cfr. Cons. Stato, Sez. V, 23 maggio 1980, n. 531, in *Foro amm.*, 1980, I, p. 973; Cons. Stato, Sez. V, 3 febbraio 1962, n. 121, *ibidem*, 1962, I, p. 534; Cons. Stato, Sez. IV, 15 febbraio 1961, n. 103, *ibidem*, 1961, I, p. 610. Ritiene comunque che non occorra e-spletare nuovamente l'intera procedura svolta in primo grado, ove

materia tributaria pertanto l'autotutela dovrebbe attuarsi, in linea di principio, seguendo le regole formali e procedurali previste per l'attività di accertamento¹⁵⁵, dovendo l'ufficio emanare (ove ne ricorrano tutti i presupposti) un atto eguale e contrario a quello impositivo.

E' noto che il procedimento di applicazione dei tributi soggiace solo in parte alle norme generali che disciplinano l'azione amministrativa. L'art. 13 della legge n. 241/90 esclude, infatti, i procedimenti tributari dall'ambito di operatività delle disposizioni relative alla partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa (artt. 7-12), stabilendo che per quei procedimenti restano ferme "le particolari norme che li regolano"¹⁵⁶. Parimenti non trovano applica-

si tratti, ad esempio, di chiedere pareri facoltativi, ovvero quando manchi un solo presupposto legale, Cons. Reg. Sic., sez. consultiva, 17 ottobre 1995, n. 493, in *Giust. amm. sic.*, 1996, p. 106; Cons. Reg. Sic., 9 maggio 1984, n. 56, in *Cons. Stato*, 1984, I, p. 627.

¹⁵⁵ Cfr. PATRIZI-MARINI-PATRIZI, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, cit., p. 211.

¹⁵⁶ Manca, pertanto, in materia tributaria il contraddittorio procedimentale tra cittadino e Pubblica Amministrazione, che garantisca una partecipazione dei privati alla formazione della decisione amministrativa. Come osserva MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 378, la differenza di rilievo rispetto agli altri procedimenti amministrativi sta nel fatto che il procedimento tributario non costituisce "uno strumento per acquisire i diversi interessi coinvolti, dal momento che la determinazione del tributo non richiede(va) alcuna ponderazione di interessi (...). Tale elemento distintivo, connesso alla particolarità della materia oggetto del procedimento di accertamento ed all'importanza dell'interesse che con questo viene perseguito, ha causato un certo allontanamento dello stesso dal processo di evoluzione garantistica che ha coinvolto – dagli anni '50 ad oggi – il procedimento amministrativo". La mancanza del contraddittorio determina così una compressione di fondamentali diritti del contribuente, alla quale il legislatore ha cercato di porre

zione le norme sul diritto d'accesso ai documenti amministrativi, secondo quanto disposto dall'art. 24, comma 1,

rimedio valorizzando la funzione di riesame degli atti impositivi, che potrebbe considerarsi per certi aspetti alternativa alla funzione giurisdizionale. La sostanziale corrispondenza di finalità tra partecipazione democratica *ex ante* e autotutela *ex post* ha, infatti, condotto ad una svalutazione del ruolo di quest'ultima nel diritto amministrativo, a seguito dell'introduzione di tecniche procedurali tese alla formazione di un accordo preventivo tra cittadino e Amministrazione (si pensi agli accordi *ex art.* 11, l. n. 241/90). In questi termini STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 109. Sull'istituto del contraddittorio in relazione all'attività amministrativa tributaria v. di recente RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

Sull'assenza di norme generali che impongano un contraddittorio o una qualche forma di dialogo tra Fisco e contribuente nella procedura impositiva v. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, p. 124. Si evidenzia, peraltro, in dottrina la necessità di estendere il più possibile all'attività di accertamento fiscale i principi del contraddittorio e della partecipazione democratica: cfr. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, cit. p. 75 ss.; GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettiva di riforma*, in *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni* – Giornata di studi per Antonio Berliri (a cura di A. Di Pietro), Milano, 1994, p. 103 ss.; LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, ivi, p. 49 ss.; FEDELE, *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, ivi, p. 29 ss. Cfr. anche SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'Iva)*, Padova, 1990, p. 28, che stigmatizza l'esclusione operata dalla legge n. 241/90 sulla base di una pretesa "peculiarità" del procedimento tributario e nonostante vi siano dei procedimenti – come quello di accertamento delle violazioni da parte degli ispettori del lavoro – che presentano caratteristiche simili all'accertamento tributario, pur restando inclusi nell'ambito di applicazione della legge n. 241.

lett. b, della citata legge, data l'esigenza di segretezza che connota la procedura di controllo degli uffici finanziari¹⁵⁷. E' ragionevole, tuttavia, sostenere che simili preclusioni – già contestate dalla dottrina in relazione all'attività impositiva – non siano coerenti con la funzione dell'attività di riesame, ove sia avviata (come spesso accade¹⁵⁸) dallo stesso contribuente, essendo finalizzata ad acclarare e cor-

¹⁵⁷ In tal modo si esclude – fatte salve ipotesi eccezionali – la possibilità che il contribuente partecipi alla procedura impositiva, potendo così accadere che questi riceva un avviso di accertamento ignorando di essere stato sottoposto a verifica fiscale, e senza essere stato messo in condizione di contraddire alle deduzioni effettuate dall'ufficio. Tuttavia - osserva TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 146 ss. - l'introduzione nell'ordinamento dei principi di matrice comunitaria (imparzialità, partecipazione, obbligo di motivazione, contraddittorio, durata ragionevole del procedimento, proporzionalità) incide anche sull'attività amministrativa in campo tributario e sul relativo procedimento. Sulla sostanziale assenza in campo tributario di un procedimento in senso tecnico v. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul "procedimento amministrativo tributario"*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, I, pp. 450-451; sempre sull'impiego della nozione di procedimento v. tra gli altri GIANINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pp. 297-298; BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 133 ss; MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969, p. 64.

¹⁵⁸ Cfr. STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 86, secondo cui "la presentazione di una 'istanza di parte' è l'ipotesi normale e più frequente di innesco del procedimento di autotutela". D'altra parte la sollecitazione del privato, pur non essendo necessaria, serve di fatto ad attrarre l'attenzione dell'ufficio sul provvedimento asseritamente illegittimo. Cfr. su questo punto GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, II, cit., p. 1014, che osserva come i procedimenti di riesame spesso siano formalmente avviati d'ufficio, ma a seguito di denuncia del privato.

reggere eventuali errori in cui l'Amministrazione sia incorsa nel procedimento di primo grado¹⁵⁹.

Diviene così preminente - a nostro sommo avviso - l'interesse ad agevolare l'accertamento dell'eventuale illegittimità della condotta amministrativa, anche attraverso un confronto col contribuente che può essere in grado di fornire all'ufficio elementi di valutazione utili per la decisione.

Siffatta impostazione appare, peraltro, ancor più plausibile se si aderisce a quell'orientamento dottrinale che ascrive l'autotutela all'area dei poteri discrezionali della Pubblica Amministrazione. La necessità, in tal caso, di soppesare e valutare correttamente tutti gli interessi in gioco richiederebbe *a fortiori* la partecipazione dell'interessato al procedimento di riesame.

Altro rilevante profilo, sempre sul versante procedimentale, è quello dell'applicazione di un termine di decadenza all'esercizio dell'autotutela. L'attività amministrativa, anche in campo tributario, è soggetta a limitazioni temporali, in ossequio alle prescrizioni generali di cui all'art. 2, commi 2 e 3, l. n. 241/1990¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Osserva ROSSI, *Il riesame*, cit., pp. 272-273 (in particolare nt. 12) che "in materia tributaria, in cui la partecipazione è legislativamente esclusa tanto al momento di emettere l'atto di accertamento, tanto in quello di riesame d'ufficio dello stesso (trattandosi di (ri)esercizio della stessa funzione), la partecipazione (...) è comunque assicurata dalla previsione espressa di un riesame ad istanza di parte (art. 5, reg. n. 37/97)".

¹⁶⁰ In particolare, il comma 1 dell'art. 2 statuisce che "nei casi in cui disposizioni di legge ovvero i provvedimenti di cui ai commi 3, 4 e 5 non prevedono un termine diverso, i procedimenti amministrativi di competenza delle amministrazioni statali e degli enti pubblici nazionali devono concludersi entro il termine di trenta giorni".

Infatti l'art. 43, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, e l'art. 57, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633/1972, relativo all'imposta sul valore aggiunto, prevedono termini particolari¹⁶¹ per l'attività di accertamento degli uffici finanziari, mentre non vi sono analoghe disposizioni con riferimento al riesame in autotutela. Sembra possibile, in tal caso, richiamare il criterio del *contrarius actus* e il principio più volte evidenziato della corrispondenza di fini tra attività impositiva e attività di riesame, ponendosi la seconda come una rinnovata gestione dell'interesse pubblico perseguito con la prima. Pertanto, almeno nell'ipotesi di esito del riesame sfavorevole al contribuente¹⁶², dovranno trovare applicazione i limiti tempo-

¹⁶¹ Così dispone l'art. 43, commi 1 e 2: "Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione". "Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla (...) l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata". Termini analoghi sono previsti dalla disposizione di cui all'art. 57, D.P.R. n. 633/72.

¹⁶² Di quest'avviso FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, cit. p. 202 ss.; ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 235 ss.; TREMONTI, *Imposizione e definitività*, cit., p. 503; MUSCARA', *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, cit., p. 156; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 417; MAFFEZZONI, *La natura del processo tributario nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: le contraddizioni e le prospettive del loro superamento*, in *Boll. trib.*, n. 23/1989, p. 1772; FRANSONI, *Considerazioni "a caldo" a proposito dell'obbligatorietà della conformazione dell'amministrazione finanziaria al giudicato penale*, in *Rass. trib.*, 1998, II, p. 271 (v. in particolare nt. 23). Cfr. anche STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 183 ss. e 78-79, che ritiene applicabili i termini di decadenza solo nel caso di nuovo esercizio del potere impositivo

rali cui si faceva pocanzi riferimento¹⁶³, onde liberare il contribuente dallo stato di incertezza in ordine alle situazioni giuridiche originate dal provvedimento impositivo.

mediante l'emissione di un atto emendato dai vizi di quello originario. Ove invece vi sia mero annullamento, non potranno trovare applicazione i termini che la legge riferisce alla funzione impositiva e non a quella "giustiziale" di autotutela; sicché, in assenza di norme specifiche, opererà il termine generale previsto dall'art. 2, l. n. 241/90. Tuttavia si è più volte evidenziato la omogeneità funzionale e il rapporto di continuità tra l'attività di accertamento dei tributi e quella di autotutela, onde risulta forzato applicare a queste attività due termini di decadenza (notevolmente) diversi. Viceversa, per una tesi contraria all'applicabilità di un termine all'autotutela, in quanto attività di natura giustiziale che produce effetti favorevoli per il contribuente, cfr. RUSSO S., *Accertamenti tributari ed autotutela*, in *Foro amm.*, 1992, p. 289; PISTOLESI, *Alcune considerazioni in tema di accertamenti integrativi e modificativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 1003.

La giurisprudenza è favorevole all'applicazione dei termini di decadenza: cfr. Cass., 21 agosto 1993, n. 8854, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, p. 104; Cass., 29 marzo 1990, n. 2576, in *Fisco*, 1990, p. 5536; Comm. trib. centr., sez. XIX, 4 giugno 1994, n. 1978, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 335 ss.; Comm. trib. centr., 14 ottobre 1991, n. 6836, in *Corr. trib.*, 1992, p. 1040; Cass., 20 marzo 1991, n. 3003, in *Fisco*, 1991, p. 4237; Cass., SS.UU., 17 marzo 1989, n. 1333, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, p. 694.

¹⁶³ Non costituiscono, invece, limitazioni temporali all'esercizio dell'autotutela né la pendenza del giudizio avente ad oggetto l'atto da riesaminare né l'intervenuta definitività dell'atto stesso per scadenza dei termini di impugnazione. Nel primo caso, la proposizione del ricorso giurisdizionale non rappresenta di per sé un evento preclusivo del riesame in via amministrativa, anzi ne giustifica l'esercizio onde evitare (almeno in parte) le spese processuali a carico dell'Amministrazione, nell'ipotesi in cui sia evidente l'illegittimità sostanziale del provvedimento. Sul punto cfr. ROSSI, *Il riesame*, cit., p. 236 s.; GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 417 ss.; TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel si-*

Circa la competenza ad istruire il procedimento di autotutela e ad emettere il provvedimento finale, occorre richiamare l'art. 1 del regolamento del '97, il quale espressamente attribuisce tale competenza "all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo e che è competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende"¹⁶⁴.

stema dell'Irpef, Padova, 1993, p. 30 ss. Anche nel caso di intervenuta definitività del provvedimento rimane impregiudicato l'esercizio del potere di autotutela, come si evince dalla stessa normativa (v. artt. 2-*quater*, D.l. n. 564/94 e 2, D.m. n. 37/97) ed è confermato dalla prassi amministrativa (da ultimo v. Risoluz. 19 febbraio 2002, n. 51/E Agenzia delle Entrate – Direzione normativa e contenzioso, in bancadati *laserdata*) e dalla giurisprudenza (v. tra l'altro Cass., sez. I, 2 aprile 1992, n. 4024, in bancadati *fisconline*). In dottrina cfr. sul punto TREMONTI, *Imposizione e definitività*, cit., p. 501 ss., secondo il quale l'inoppugnabilità dell'atto per scadenza dei termini non produce la trasformazione della presunzione relativa di legittimità dell'atto in presunzione assoluta, cosicché l'Amministrazione finanziaria è legittimata a ritirarlo di sua iniziativa anche dopo la scadenza dei termini per l'impugnazione giurisdizionale. Sui rapporti fra definitività e giudicato in riferimento all'autotutela si rinvia al capitolo seguente (par. 4, nota 64).

¹⁶⁴ Il vecchio regolamento del 1992 lasciava intendere, seppur implicitamente, che all'annullamento d'ufficio provvedeva la stessa autorità competente ad emanare l'atto impositivo di primo grado, o più in generale l'autorità che aveva in precedenza emanato tale atto. La normativa legale del '94 aveva, poi, determinato una temporanea paralisi dell'istituto, atteso che demandava ad appositi decreti del Ministro delle Finanze l'indicazione degli organi competenti ad esercitare l'autotutela, nonché l'indicazione delle modalità di esercizio della medesima. E' stato infine emanato il succitato regolamento del '97 che ha dato attuazione a tale previsione legislativa, confermando gli intendimenti del '92.

Il potere di annullamento è quindi conferito alla stessa autorità procedente in primo grado, secondo i principi generali in materia di autotutela amministrativa spontanea¹⁶⁵, fatta salva comunque la possibilità per la Direzione regionale (o compartimentale) delle Entrate di sostituirsi all'ufficio in situazioni di grave inerzia¹⁶⁶. Tale potere sostitutivo si giustifica in base alla posizione gerarchicamen-

¹⁶⁵ Le definizioni di “autotutela” e di “autoannullamento” indicano che il potere viene esercitato (almeno di regola) dalla stessa Amministrazione che ha provveduto in primo grado: cfr. per tutti BENVENUTI, voce *Autotutela*, cit., p. 543; CAVALLO, *Provvedimenti ed atti amministrativi*, cit., p. 360. Ciò è confermato, del resto, dall'art. 21-*nonies*, l. n. 241/90, il quale dispone che l'annullamento d'ufficio degli atti amministrativi spetta, in via generale, all'organo che ha emanato l'atto di primo grado ovvero ad altro organo specificamente previsto dalla legge. In giurisprudenza v. di recente Cons. Stato, 20 febbraio 2006, n. 701, in *Giurisd. amm.*, 2006, I, p. 241; Cons. Stato, 8 marzo 2004, n. 1080, in *Cons. Stato*, 2004, I, p. 532; Cons. Stato, 14 dicembre 2004, n. 7914, in *Cons. Stato*, 2004, I, 2592. Del medesimo avviso è la stessa Amministrazione finanziaria, come si evince ad esempio dalla Nota del Ministero delle Finanze 18 luglio 1994, n. 4079, in *Riv. dir. trib.*, 1994, III, p. 389, dove si legge che “poiché l'annullamento di atti illegittimi in base al principio di autotutela costituisce non già espressione della funzione di controllo ma di quella di amministrazione attiva, la potestà di annullamento degli atti spetta alla medesima autorità che li ha posti in essere”. Cfr. anche Circolare della Direzione Regionale della Lombardia 7 aprile 2000, n. 11/28093, in *Boll. trib.*, 2000, p. 594 ss.; Circolare della Direzione Regionale della Toscana 11 ottobre 2000, n. 72483/00/T1, in *Il fisco*, 2000, p. 12386 ss.

¹⁶⁶ L'art. 4, comma 1, del regolamento del '97 dispone inoltre che, ove “l'importo dell'imposta, delle sanzioni ed accessori oggetto di annullamento (...) superi euro 516.456,90, l'annullamento è sottoposto al preventivo parere della direzione regionale o compartimentale da cui l'ufficio dipende”.

te sovraordinata degli organi direttivi, che consente loro di porre in essere, in presenza di talune circostanze, provvedimenti rientranti nella sfera di competenza degli uffici subordinati¹⁶⁷.

Nell'ambito della struttura competente ad esercitare il potere di autotutela, deve essere individuato il c.d. responsabile del procedimento¹⁶⁸, ossia "l'unità organizzativa re-

¹⁶⁷ Sul rapporto di gerarchia tra organi amministrativi o tra soggetti pubblici v. per tutti FRANCHINI, *L'organizzazione*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, cit., I, p. 346, che definisce la gerarchia come una relazione che "si esplica attraverso ordini, istruzioni, nonché atti di coordinamento, di vigilanza, di annullamento, di riforma, di decisione, di avocazione e di sostituzione".

¹⁶⁸ Tale figura è di importanza primaria nell'ambito dell'attività amministrativa, avendo il compito di seguire e sovrintendere l'intera procedura, di coordinare e curare le attività istruttorie, nonché di interloquire con i privati interessati, rappresentando il loro punto di riferimento durante lo svolgimento della procedura. Ed infatti l'art. 8, comma 2, obbliga l'Amministrazione a comunicare agli interessati "l'ufficio e la persona responsabile del procedimento" (lett. c), cosicché il cittadino (e il contribuente, quanto meno in sede di riesame) possa conoscere il nome del responsabile del procedimento nel quale è coinvolto. Così ROSSI, *Il riesame*, cit., p. 293; FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 221. Sulla figura del responsabile del procedimento si v. in generale MIGNONE, *Note sul responsabile del procedimento amministrativo*, in *Quad. reg.*, 1991, p. 39 ss.; TRAVI, *Commento agli artt. 4, 5, 6, L. 7 agosto 1990, n. 241*, in *Nuove leggi civili commentate*, 1995, p. 20 ss.; GASPARRINI PIANESI, *Il responsabile del procedimento e la responsabilità amministrativa*, in *L'attuazione della legge n. 241/90. Risultati e prospettive*, a cura di Sciullo, Milano, 1997, p. 119 ss.; RENNA, *Il responsabile del procedimento a (quasi) dieci anni dall'entrata in vigore della legge n. 241*, in *Dir. amm.*, 2002, p. 505 ss. A seguito delle modifiche apportate all'istituto con la legge n. 15/2005, cfr. ZITO, *Compiti del responsabile del procedimento*, in AA.VV., *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi*

critici sulla legge n. 241/90 riformata dalle leggi n. 15/05 e n. 80/05, a cura di Paolantonio, Police e Zito, Torino, 2005.

Sulla rilevanza del responsabile del procedimento anche nell'ambito dell'attività d'imposizione e di riscossione dei tributi si è pronunciata, di recente, la Corte costituzionale la quale, con ordinanza 9 novembre 2007, n. 377 (in *www.filodiritto.com*), ha affermato la necessità che venga indicata la persona del responsabile nelle cartelle di pagamento notificate ai contribuenti. La Corte, in proposito, ha osservato che “ogni provvedimento amministrativo è il risultato di un procedimento, sia pure il più scarno ed elementare, richiedendo, quanto meno, atti di notificazione e di pubblicità; (...) l'art. 7 della legge n. 212 del 2000 si applica ai procedimenti tributari (oltre che dell'amministrazione finanziaria) dei concessionari della riscossione, in quanto soggetti privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche, e che tali procedimenti comprendono sia quelli che il giudice a quo definisce come «procedimenti di massa» (che culminano, cioè, in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari), sia quelli di natura non discrezionale; (...) l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, Cost. (si veda, ora, l'art. 1, comma 1, della legge n. 241 del 1990, come modificato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, recante «Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa»); (...) del resto, fin da epoca precedente l'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000, recante lo statuto dei diritti del contribuente, la Corte ha ritenuto l'applicabilità ai procedimenti tributari della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990 (...)”.

Peraltro, il rilievo che possiede l'indicazione del responsabile del procedimento negli atti tributari – sancito dall'art. 7 dello Statuto e confermato dalla suddetta pronuncia della Corte - lasciava impregiudicata la questione delle conseguenze sanzionatorie derivanti

dalla violazione dell'art. 7. E' successivamente intervenuto il legislatore che, con la legge n. 31/2008, di conversione del decreto-legge n. 248/2007, ha previsto che la mancata indicazione della persona responsabile del procedimento nella cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati dopo il 1° giugno 2008 è causa di nullità delle stesse (v. art. 36, comma 4-*quater*, del decreto citato). Tuttavia la formulazione della norma ha lasciato perplesse dottrina e giurisprudenza, atteso che si è venuta a determinare un'ingiustificata disparità di trattamento – costituzionalmente inammissibile - tra coloro che hanno ricevuto la cartella di pagamento prima della data indicata e coloro che l'hanno ricevuta successivamente a tale data. Si è affermato che “se, da un lato, il legislatore è venuto formulando un principio di massima chiarezza nel confermare l'indicazione del Responsabile del procedimento come requisito essenziale, la cui mancanza comporta nullità della cartella, appare, tuttavia, d'altro canto, suscettibile di censura per contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza e di imparzialità nell'attività amministrativa, il fatto che la soggezione alla sanzione sia posta in relazione ad un mero dato temporale (...). Se l'omissione (...) è dallo stesso legislatore qualificata di tale rilevanza da rendere l'atto carente improduttivo di qualunque effetto (...) non pare ammissibile che l'operatività della sanzione possa essere circoscritta ad un determinato ambito temporale, che – di fatto, nell'impedire l'operatività della nullità per i rapporti sorti antecedentemente – viene a sanare la medesima omissione per il passato”. Così si è espressa Comm. trib. reg. Veneto-Venezia, Sez. XXVIII, 10 giugno 2008, n. 8, in *Giur. merito*, n. 12/2008, p. 3313. Cfr. anche, in argomento, Comm. trib. prov. Lecce, Sez. II, 18 giugno 2008, n. 350, *ivi*, p. 3308; Comm. trib. prov. Isernia, Sez. III, 9 giugno 2008, n. 43, *ivi*, p. 3315; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, Sez. I, 29 maggio 2008, n. 137, *ivi*, p. 3319; Comm. trib. prov. Cosenza, Sez. I, 6 maggio 2008, n. 188, *ivi*, p. 3322 (con il commento di SCALINCI, *Sulla querelle degli atti tributari privi di un responsabile del procedimento, la parola torna alla Consulta chiamata a vagliare la disinvolta sanatoria 2008*); cfr. anche Comm. trib. prov. Vicenza, Sez. IX, 3 marzo 2008, n. 204, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, p. 1007, con nota di MENTI, *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento e la nullità per*

omessa indicazione. Si v. inoltre BASILAVECCHIA, *Le indicazioni obbligatorie sulle cartelle di pagamento*, in *Riv. giur. trib.*, n. 5/2008, p. 373 ss., che mette in evidenza il difficile compromesso ricercato dal legislatore del 2008, e l'opportunità che sulla questione intervenga nuovamente la Corte costituzionale a "rilevare che se invalidità ci sarà domani, non poteva non esserci anche ieri, e sarebbe allora irragionevole, e vessatoria, la sanatoria. Insomma, l'auspicio per il futuro è che di fronte a casi del genere il legislatore si astenga dall'assumere le parti dell'Amministrazione inadempiente, e si rimetta serenamente agli esiti dei processi tributari, confidando che, se l'inadempienza ha una giustificazione ragionevole, possa trovare una soluzione equilibrata e fisiologica in via interpretativa". Sul tema dell'omessa indicazione del responsabile negli atti della riscossione diversi dalla cartella di pagamento si v. di recente Comm. trib. prov. Pescara, Sez. I, 30 giugno 2009, n. 248, in *Riv. giur. trib.*, n. 4/2010, p. 362 s., con nota di ORTOLEVA, *La portata invalidante dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'agente della riscossione diversi dalla cartella di pagamento*. Tale pronuncia sottolinea che la sanzione della nullità prevista dalla l. n. 31/2008 viene espressamente riferita alle sole cartelle di pagamento, sicché deve ritenersi annullabile l'atto con cui l'agente della riscossione ha proceduto all'iscrizione ipotecaria legale sull'immobile del debitore, in quanto privo dell'indicazione del responsabile del procedimento. In tali casi – come nota ORTOLEVA, op. cit., p. 364 ss. – le conseguenze derivanti dall'omissione del nominativo devono farsi discendere non dall'art. 36, l. n. 31/2008, bensì da una corretta interpretazione dell'art. 7, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente. Quest'ultima norma, pur non comminando alcuna sanzione per il mancato adempimento dell'obbligo di indicazione del responsabile, è posta a tutela di interessi di rilievo costituzionale, quali l'efficienza, la trasparenza e l'imparzialità della P.A., garantiti in ambito tributario dall'art. 7 citato, atteso che la legge n. 241/90 esclude in via generale i procedimenti tributari dall'ambito di applicazione delle norme che garantiscono la democraticità e la trasparenza dell'azione amministrativa. Data, quindi, l'importanza dell'art. 7, l'adempimento in esso previsto deve comunque considerarsi un requisito di legittimità dell'atto tributario, la cui mancanza

sponsabile dell'istruttoria e di ogni altro adempimento procedimentale, nonché dell'adozione del provvedimento finale" (v. artt. 4 ss., l. n. 241/90)¹⁶⁹.

La dottrina tributaristica, a tal proposito, si sofferma sui criteri cui deve improntarsi la condotta del responsabile del procedimento di autotutela, taluni osservando che egli non è tenuto a seguire "altro principio-guida che non sia quello del rispetto della legalità sostanziale e del suo doveroso ripristino"¹⁷⁰, altri invece ponendo l'accento sulla necessità che consideri anche i principi di efficienza ed economicità nel decidere discrezionalmente se riesaminare o meno gli atti impositivi ed eventualmente annullarli¹⁷¹.

Al di là, comunque, di tali divergenze - dovute peraltro ai differenti orientamenti sulla natura del potere di autotutela - sembra certo che il funzionario responsabile debba assolvere i propri compiti senza causare alla P.A. pregiudizi patrimoniali, per evitare di incorrere in responsabilità davanti alla Corte dei Conti. Tali pregiudizi, che si sostanziano nel c.d. danno erariale, derivano da un impiego scor-

comporta - in difetto di una diversa previsione - la sanzione ordinaria degli atti amministrativi illegittimi, ossia l'annullabilità.

¹⁶⁹ In attuazione di tale disciplina generale, sono state adottate disposizioni relative all'individuazione dell'unità organizzativa e dei funzionari responsabili dei procedimenti di competenza dell'Amministrazione finanziaria. Tali norme sono contenute nel regolamento di attuazione degli artt. 2 e 4, l. n. 241/90 (regolamento di cui al D.m. 19 ottobre 1994, n. 678).

¹⁷⁰ ROSSI, *Il riesame*, cit., p. 294.

¹⁷¹ Come osserva FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 221 ss., le scelte del responsabile in sede di autotutela non potranno fondarsi esclusivamente sull'accertamento della illegittimità sostanziale del provvedimento, ma dovranno presentarsi come opportune e convenienti, alla stregua del "rapporto fra le risorse da impiegare ed il risultato ottenibile, tra il risultato ottenuto nell'atto di primo grado e l'obiettivo prestabilito prima della sua realizzazione".

retto ed inefficiente delle risorse pubbliche e possono consistere tanto nella mancata percezione del tributo in caso di annullamento ingiustificato dell'atto impositivo¹⁷², quanto nel pagamento delle spese di giudizio da parte dell'Amministrazione nell'ipotesi di mancato ritiro di un atto poi rivelatosi sostanzialmente illegittimo (ed annullato dal giudice)¹⁷³. La condanna alle spese, peraltro, può cumularsi con la somma chiesta dal contribuente all'Amministrazione a titolo di risarcimento dei danni subiti a causa della provvisoria esecuzione del provvedimento illegittimo, ovvero delle spese di assistenza legale sostenute dal contribuente, o ancora della lesione dell'immagine e della reputazione professionale di quest'ultimo¹⁷⁴.

Il responsabile del procedimento di autotutela potrà, dunque, subire una condanna al risarcimento del danno erariale, sia quando lo produca direttamente a carico dell'Amministrazione, sia quando quest'ultima lo subisca indirettamente trovandosi costretta a ristorare il pregiudizio arrecato al contribuente. Si tratta, peraltro, di principi ormai acquisiti in materia di responsabilità amministrativa

¹⁷² Per esempio nell'ipotesi di annullamento di un atto affetto da vizio formale, ovvero di annullamento in presenza di giudicato di merito favorevole all'Amministrazione, in palese violazione dell'art. 2, comma 2, del regolamento del '97.

¹⁷³ Sul punto cfr. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, pp. 21-22. Cfr. anche Circ. Min. Dir. Reg. Entrate Lazio, 6 giugno 1994, n. 450, dove si afferma che la "condanna a rimborsare le spese di giudizio alla 'parte vincente' deve essere concepita come un vero e proprio danno erariale, e quindi occorrerà di volta in volta valutare la 'convenienza' a proseguire, ovvero ad abbandonare il contenzioso in corso".

¹⁷⁴ Sul danno extracontrattuale all'immagine e alla reputazione dell'imprenditore v. Cass., 29 aprile 1996, n. 2944, in *Resp. civ.*, 1998, p. 115.

dei pubblici funzionari, che trovano applicazione anche nell'ipotesi di condotta illecita tenuta dal personale dell'Amministrazione finanziaria¹⁷⁵.

2. Doverosità del procedimento di riesame. Efficacia vincolante dell'istanza del contribuente e natura del silenzio dell'Amministrazione finanziaria

Come noto, i procedimenti delle pubbliche amministrazioni possono essere avviati in due modi diversi, secondo quanto previsto in via generale dall'art. 2, comma 1, l. n. 241/1990, vale a dire attraverso un'istanza del privato interessato ovvero ad iniziativa dell'ufficio competente¹⁷⁶.

Il procedimento di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, in particolare, sembra confacente ad entrambe le modalità: il D.m. n. 37/1997 fa riferimento sia alla facoltà dell'ufficio di avviare il riesame "senza necessità di istanza di parte" (art. 2) sia alla possibilità che il contribuente presenti una richiesta di annullamento all'Amministrazione (art. 5).

A prescindere, comunque, da quale sia la modalità di avvio della procedura di riesame, occorre chiedersi se sussista o meno un dovere di agire in capo all'ufficio competente, e

¹⁷⁵ Troveranno perciò applicazione anche le altre norme sulla responsabilità amministrativa, da quelle relative all'elemento soggettivo (imputabilità del danno a titolo di dolo o colpa grave) a quelle sull'elemento oggettivo (sussistenza del rapporto di impiego o di servizio; nesso di causalità tra danno erariale e condotta del funzionario).

¹⁷⁶ Di norma, dalla legge si desume (esplicitamente o implicitamente) se il procedimento sia avviabile ad istanza di parte o direttamente dall'ufficio: si pensi alle procedure autorizzatorie edilizie, che implicano necessariamente una richiesta del cittadino il cui interesse è coinvolto in via diretta ed immediata nell'attività amministrativa.

quali siano i presupposti di tale dovere. In altri termini ci si deve domandare se l'Amministrazione sia tenuta ad esaminare la situazione concreta in cui sembra porsi l'esigenza di intervenire (adottando alla fine una determinazione), o invece possa trascurare tale situazione e non avviare alcun procedimento, essendo il riesame una libera scelta rientrante nella sua sfera discrezionale.

La questione assume maggiore rilievo pratico là dove sia il contribuente a sollecitare l'ufficio attraverso la presentazione di un'istanza.

Quest'ultima, essendo volta ad attivare il meccanismo dell'autotutela "spontanea" su un provvedimento amministrativo, sarebbe, secondo l'opinione tradizionale della giurisprudenza, da considerare priva di efficacia vincolante.

L'Amministrazione godrebbe, infatti, di un potere di riesame "di natura ampiamente discrezionale e non sindacabile", esercitabile facoltativamente e in ogni momento (purché entro i termini decadenziali)¹⁷⁷, e sarebbe perciò del tutto incensurabile la condotta con cui l'ufficio si limita a non provvedere o a non entrare nel merito dell'istanza¹⁷⁸.

¹⁷⁷ La P.A., infatti, è legittimata ad esercitare l'autotutela ogni qualvolta ravvisi in concreto una ragione di interesse pubblico che richiede il suo intervento. Sul punto cfr. ROSINI, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rass. trib.*, 2002, I, p. 831.

¹⁷⁸ Cfr., fra le tante pronunce, Cons. Stato, Sez. V, 21 gennaio 1997, n. 74, in *Cons. Stato*, 1997, I, p. 62; Cons. Stato, Sez. V, 9 marzo 1995, n. 307, in *Foro amm.*, 1995, p. 594; Cons. Stato, Sez. IV, 7 novembre 1978, n. 963, in *Cons. Stato*, 1978, I, p. 1601; Cons. Stato, Sez. VI, 1 marzo 1977, n. 165, in *Cons. Stato*, 1977, I, p. 361; Cons. Stato, Sez. VI, 8 novembre 1974, n. 351, in *Cons. Stato*, 1974, I, p. 1498; Cons. Stato, Sez. V, 10 dicembre 1968, n. 1834, in *Cons. Stato*, 1968, I, p. 2105; Cons. Stato, Sez. VI, 20 gennaio 1954, n. 16, in *Cons. Stato*, 1954, p. 73. Dello stesso avvi-

E' stato, tuttavia, osservato che l'impostazione giurisprudenziale "confonde due piani da tenere ben distinti, poiché la cosiddetta discrezionalità sul 'se' del provvedimento

so Cass., Sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, in *Il fisco*, n. 28/2002, fasc. 1, p. 4552.

D'altra parte, riconoscere carattere vincolante all'istanza del privato significherebbe, a parere della giurisprudenza, accordare al privato stesso un'indebita forma di tutela anche dopo la scadenza del termine per l'impugnazione dell'atto in sede giurisdizionale. Pertanto, l'istanza di riesame in via amministrativa rischierebbe di tradursi in uno strumento per eludere i termini d'impugnazione del provvedimento. Di conseguenza verrebbe compromessa l'esigenza di certezza e stabilità dei rapporti giuridici, particolarmente avvertita nell'ambito dell'attività amministrativa rivolta alla cura di interessi plurisoggettivi. Sul punto cfr. Cons. Stato, Sez. VI, 19 ottobre 2004, n. 6758, in bancadati di *giustizia-amministrativa.it*. Osserva inoltre il Collegio che l'Amministrazione può ritenersi libera di verificare se l'inoppugnabilità dell'atto sul piano giurisdizionale meriti di essere superata da successive valutazioni discrezionali, che tengano conto dell'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, del decorso del tempo, nonché delle disponibilità finanziarie della P.A. Cfr. anche Cons. Stato, Sez. VI, 23 ottobre 2001, n. 5573, in *Rass. Cons. Stato*, 2001, I, p. 2346; Cons. Stato, Sez. V, 9 marzo 1995, n. 307, in *Foro amm.*, 1995, p. 594; Cons. Stato, Sez. V, 8 luglio 1995, n. 1034, in *Foro amm.*, 1995, p. 1516; Cons. Stato, Sez. IV, 1 aprile 1992, n. 201, in *Cons. Stato*, 1992, I, p. 573; Cons. Stato, Sez. V, 3 ottobre 1984, n. 691, in *Cons. Stato*, 1984, p. 1177; Cons. Stato, Sez. IV, 1 luglio 1980, n. 718, in *Cons. Stato*, 1980, I, p. 90; Cons. Stato, Sez. VI, 6 marzo 1973, n. 89, in *Cons. Stato*, 1973, p. 475.

Occorre, peraltro, sottolineare la recente apertura di alcune pronunce rispetto all'ammissibilità di un obbligo di procedere al riesame e di fornire una risposta al privato che abbia presentato istanza di autotutela: v. T.A.R. Lombardia, Sez. I, 27 marzo 2001, n. 2681, in *Boll. trib.*, 2001, p. 609; T.A.R. Veneto, Sez. I, 2 novembre 2000, n. 1975, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 69; T.A.R. Toscana, Sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in *Foro it.*, 2000, III, p. 27.

non può mai riguardare l'agire (e cioè l'azione amministrativa), ma soltanto l'emanazione di un certo provvedimento positivo"¹⁷⁹. In altre parole, non è corretto affermare che la discrezionalità nella determinazione del contenuto del provvedimento (discrezionalità nel *quomodo*) implichi necessariamente libertà di decidere se emanare o meno un provvedimento (discrezionalità nell'*an*).

Pertanto, pure ammettendo – come si sostiene da più parti¹⁸⁰ – che il potere di riesame e il provvedimento che ne costituisce attuazione abbiano contenuto discrezionale, non se ne può trarre la conseguenza che l'ufficio sia libero di decidere se attivarsi o meno in presenza di un atto che potrebbe essere illegittimo.

Ogni qual volta si verificano determinati fatti (di cui l'ufficio viene a conoscenza direttamente ovvero tramite denunce o reclami informali presentati da soggetti non legittimati, o infine attraverso istanze dei contribuenti interessati), dai quali emerge la possibilità che il provvedimento emesso sia viziato, l'Amministrazione finanziaria è *tenuta ad intervenire*, avviando un procedimento o almeno prendendo in esame l'affare¹⁸¹.

¹⁷⁹ STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 81. Nella dottrina amministrativistica, in senso conforme v. CAVALLO, *Provvedimenti e atti amministrativi*, cit., p. 357; LEDDA, *Il rifiuto di provvedimento amministrativo*, Torino, 1964, p. 122 ss.

¹⁸⁰ Si rinvia, naturalmente, a quanto esposto nel capitolo precedente (par. 3).

¹⁸¹ Cfr. ROSSI, *Il riesame*, cit., pp. 271-272, secondo cui l'obbligo di procedere gravante sull'Amministrazione avrebbe carattere meramente preliminare, "trovando la sua ragion d'essere nel dovere di esercitare comunque la funzione di cui l'organo pubblico è titolare (...) anche quando il potere di revisione non venga poi nel caso concreto attivato per l'inesistenza di uno o più dei presupposti stabiliti dalla legge per il suo concreto esercizio". D'altronde, come

Infatti, ove vi sia il rischio di una lesione dell'interesse pubblico (nella specie, l'interesse alla legalità sostanziale nell'applicazione dei tributi), l'Amministrazione non può rimanere inerte ed è tenuta giuridicamente ad attivarsi, per stabilire eventualmente un assetto di interessi più confacente agli scopi perseguiti dall'ordinamento¹⁸². L'autotutela è, pertanto, un'attività doverosa in quanto doveroso è per legge il perseguimento dell'interesse pubblico.

In tale prospettiva perde rilievo, a nostro avviso, la distinzione tra procedimenti ad istanza di parte e ad iniziativa d'ufficio: ciò che conta è l'obbligo dell'Amministrazione di agire, in ogni caso, secondo criteri di ragionevolezza e nell'ottica del pubblico interesse¹⁸³. Se a seguito di una prima sommaria delibazione la domanda del privato o comunque l'esigenza di intervento non appaiono palesemente infondate¹⁸⁴, sorge l'obbligo di aprire un procedimento, e

rileva SCARPA, *L'autotutela tributaria*, cit., p. 481, benché l'art. 2 del regolamento del '97 disponga che "l'Amministrazione finanziaria può procedere (...) all'annullamento", tale disposizione non può essere riferita "al momento dell'avvio del procedimento, bensì alla fase istruttoria del riesame, che può culminare con un provvedimento di ritiro, convalidazione o conservazione".

¹⁸² Di quest'avviso STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 83; SCARPA, *L'autotutela tributaria*, cit., p. 463; LEDDA, *Il rifiuto di provvedimento amministrativo*, cit., p. 99. Sull'incompatibilità tra il fenomeno dell'attività amministrativa e il concetto di inerzia v. MELONCELLI, *L'iniziativa amministrativa*, Milano, 1976, p. 43-44; ANDREANI, *Gli interessi pretensivi dinamici nel procedimento amministrativo*, in *Dir. amm.*, 1994, p. 334 ss.

¹⁸³ Sul punto sia consentito rinviare a CAIRO, *Note relative al silenzio dell'amministrazione finanziaria e alle forme di tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, n. 3/2009, pp. 275-276.

¹⁸⁴ S'intende, infatti, che non meritano considerazione quelle istanze o denunce che appaiano fin da subito chiaramente infondate o

ciò implica il dovere di esaminare eventuali istanze o denunce¹⁸⁵, di acquisire i fatti e gli interessi rilevanti per la decisione, nonché di fornire una risposta motivata al cittadino¹⁸⁶ (in base alla legge n. 241/90 che impone di conclu-

addirittura prive di senso. In simili ipotesi, è ovvio che va escluso l'obbligo di attivare il procedimento, sulla base di un elementare criterio di ragionevolezza e alla luce delle esigenze di celerità ed economicità dell'azione amministrativa. Sull'inidoneità di una semplice denuncia informale a costringere la P.A. a rilasciare un provvedimento v. BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975, p. 114.

¹⁸⁵ A tal proposito si v. FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 211, secondo il quale l'istanza del contribuente deve'essere intesa come "uno strumento di *collaborazione* funzionale al procedere mediante un'istruttoria che risulti adeguata". Infatti "il contatto dialettico che si crea con l'ufficio responsabile del procedimento di secondo grado esprime la collaborazione fattiva e funzionale del contribuente a che l'amministrazione meglio persegua il buon andamento e quindi (...) intervenga su stimolo del contribuente ove non abbia di sua iniziativa già rilevato il vizio". In definitiva "attraverso l'istanza il contribuente aiuta l'amministrazione a prendere una decisione corretta".

¹⁸⁶ Cfr. SCALINCI, *Silenzio e inazione nel procedimento e nel processo dei tributi*, in *Giur. Merito*, 2008, fasc. 7-8s, p. 190. Nello stesso senso FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 50 ss., che ricollega la doverosità del riesame in autotutela all'esigenza di attuare i principi costituzionali di buon andamento e di imparzialità; STIPO, *Osservazioni in tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1999, n. 3, I, p. 713 ss.; TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 1189. In giurisprudenza v. TAR Toscana, 22 ottobre 1999, n. 767 in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 69. Si tenga anche conto dell'art. 4, comma 2, del regolamento n. 37/97, il quale obbliga l'Amministrazione a dare comunicazione al contribuente dell'eventuale annullamento dell'atto impositivo, dandosi in tal modo rilievo all'interesse del contribuente ad avere una risposta da parte dell'ufficio (almeno quando questa sia favorevole). Osserva

dere il procedimento amministrativo mediante l'adozione di un provvedimento espresso e motivato).

Deve, inoltre, considerarsi che il regolamento del 1997, richiamando agli artt. 7 e 8 i criteri di economicità in base ai quali iniziare ed abbandonare le attività dell'Amministrazione finanziaria, ed in particolare quelle di natura contenziosa, ha implicitamente disposto un criterio-guida per l'esercizio del potere di autotutela. Data, infatti, l'esigenza di prevenire danni economicamente rilevanti, che verrebbero generati da un inutile contenzioso col contribuente, deve ritenersi sussistente (non la facoltà ma) l'obbligo in capo all'Amministrazione di agire in autotutela per rimuovere (o quanto meno sanare) quei provvedimenti che si appalesino illegittimi¹⁸⁷.

Quanto detto ci porta a concludere – nonostante la contraria opinione di una parte della giurisprudenza tributaria teorica e pratica¹⁸⁸ - che l'istanza del contribuente volta ad

tuttavia MUSCARA', *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2005, p. 90, che la formulazione della citata disposizione potrebbe anche essere intesa nel senso che soltanto l'eventuale annullamento dell'atto deve formare oggetto di comunicazione al contribuente; non viene però contemplato dalla norma alcun "obbligo generalizzato dell'ufficio di esternare anche gli esiti negativi del procedimento di riesame".

¹⁸⁷ Cfr. SCARPA, *L'autotutela tributaria*, cit., p. 464.

¹⁸⁸ La tesi sposata nel testo incontra autorevoli obiezioni da parte di quella dottrina che sostiene il carattere non vincolante dell'istanza del contribuente e l'irrelevanza giuridica del suo interesse all'esercizio dell'autotutela. L'autotutela sarebbe, infatti, un'attività spontanea e discrezionale, sicché spetterebbe solo all'Amministrazione valutare l'interesse pubblico all'esercizio di tale potere. Cfr. RUSSO, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, I, 1997, p. 552 ss.; TREMONTI, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, I, p. 291; LA ROSA, *Autotutela*

ottenere l'annullamento di un atto impositivo non è da considerare una mera sollecitazione priva di conseguenze giuridiche, ma un atto vincolante per l'Amministrazione finanziaria. Quest'ultima è tenuta ad iniziare il procedimento di riesame o quanto meno a non trascurare immotivatamente la richiesta del privato. Di conseguenza, ove rimanesse inerte e non adottasse alcuna decisione entro il termine dovuto¹⁸⁹, il suo comportamento costituirebbe inadempimento di un obbligo giuridicamente rilevante. Si verrebbe a formare una fattispecie di *silenzio-*

e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari, cit., p. 1138 ss.; BATTI, *L'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria tra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in *Riv. notar.*, n. 6/1994, p. 1287 ss.; GALEOTTI FLORI, *Il principio della autotutela tributaria*, cit., p. 662; SERRANO', *L'autotutela in diritto tributario*, in *Lineamenti di diritto tributario*, a cura di Ferlazzo Natoli, Milano, 2003, p. 97. Osserva peraltro STEVANATO, *L'autotutela*, cit., pp. 91-92, che comunque "non sembra sussistere un generalizzato obbligo di pronuncia in relazione alle richieste di autotutela, laddove viene perlopiù sollecitata la rimozione di provvedimenti definitivi". La posizione assunta dalla dottrina appena citata viene condivisa da una parte della giurisprudenza tributaria: v., fra le altre, Cass., Sez. trib., 9 ottobre 2000, n. 13412, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 464; Cass., Sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, in *Finanza loc.*, 2002, p. 1369; Comm. trib. II grado Lecce, ord. 20 marzo 1991, in *Boll. trib.*, 1992, p. 234.

¹⁸⁹ Come si legge nelle Circolari Direttoriali della Lombardia (Circolare 6 aprile 2000, n. 11/28093), della Toscana (Direttiva 11 ottobre 2000, n. 72483/00/T1) e della Calabria (Nota 21 novembre 2001, n. 28951/VII), l'Amministrazione finanziaria, a fronte di un'istanza del contribuente, non ha solo l'obbligo di riesaminare l'atto ma anche di comunicare l'esito dell'attività svolta, diversamente dai procedimenti ad iniziativa d'ufficio in cui le richieste (informali) dei privati obbligano solo la P.A. ad una prima sommaria delibazione.

inadempimento (in sede amministrativa definita anche “silenzio-rifiuto”)¹⁹⁰ che, come si vedrà meglio nel prossimo capitolo, può essere oggetto di impugnazione dinanzi al giudice tributario, da parte del contribuente leso in un proprio interesse meritevole di tutela.

Per il momento ci limitiamo ad osservare che l’istituto del silenzio-inadempimento, se correttamente inteso, consente di considerare la mancata pronuncia dell’Amministrazione non come un provvedimento tacito (di diniego dell’istanza), ma come un mero fatto omissivo¹⁹¹ difforme dalla legge e dunque sanzionabile sul piano giurisdizionale.

In tal modo, viene reso effettivo l’obbligo giuridico di procedere (e di provvedere) che incombe sull’Amministrazione e si apre un varco alla tutela giurisdizionale del contribuente la cui istanza, pur rilevante ai sensi dell’art. 5 del regolamento del ’97¹⁹², non venga presa in debita considerazione dagli uffici finanziari.

¹⁹⁰ Cfr. per tutti MATTARELLA, *Il provvedimento*, cit., p. 724 ss.

¹⁹¹ Sulla natura del silenzio come mero fatto, ove non venga diversamente qualificato dall’ordinamento, v. SCOCA, *Il silenzio della pubblica amministrazione*, Milano, 1971, p. 5 ss.

¹⁹² Tale disposizione obbliga l’ufficio incompetente, cui sia stata eventualmente inoltrata l’istanza, a trasmetterla all’ufficio competente e a darne comunicazione al contribuente, e ciò a riprova della rilevanza che la legge attribuisce all’istanza di autotutela. Inoltre va richiamato, anche a questo proposito, il potere di sostituzione della Direzione Regionale delle Entrate (art. 1 del regolamento) la quale, in caso di grave inerzia, è legittimata ad agire essa stessa in autotutela. Tale potere rappresenta una forma di controllo sull’attività di riesame degli uffici fiscali, che va perciò considerata obbligatoria in presenza di un’istanza di parte o di una situazione che rende necessaria l’attivazione dell’ufficio. In questo senso MUSCARA’, voce *Autotutela*, cit., p. 5.

3. Il potere di attivazione dell'autotutela spettante al Garante del contribuente

Possiamo a questo punto affermare che si sta assistendo ad una progressiva valorizzazione, da parte di dottrina e giurisprudenza, del ruolo e dell'interesse del contribuente nell'ambito del procedimento di autotutela.

Il dato normativo sembra supportare questo *trend*: gli artt. 4 e 5, D.m. n. 37/97, danno rilievo, come si è visto, all'istanza di riesame del contribuente e all'esigenza di quest'ultimo di avere notizia dell'eventuale ritiro del provvedimento riesaminato, mentre lo Statuto dei diritti del contribuente (l. n. 212/2000) prevede all'art. 7, comma 2, che in tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria siano indicati l'organo e l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame dell'atto in sede di autotutela.

Ne discende che la potestà di autotutela è riconosciuta non solamente nell'interesse dell'Amministrazione finanziaria, ma anche in funzione della tutela del contribuente, attesa la sua previsione nell'ambito dello Statuto. Non avrebbe infatti, a nostro avviso, alcuna giustificazione l'obbligo *ex art. 7* di indicare l'autorità competente ad effettuare il riesame, se tale riesame non fosse finalizzato a tutelare (anche) l'interesse del contribuente, e se quest'ultimo non avesse la possibilità di far valere in giudizio l'illegittimità dell'azione (o dell'inerzia) amministrativa.

Una simile prospettiva garantistica è evidenziata anche dalla disposizione dell'art. 13, comma 6, dello Statuto che attribuisce al Garante del contribuente il potere di attivare "le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente".

E' stato osservato che l'introduzione del Garante nell'ordinamento tributario - figura con funzioni di media-

zione tra le esigenze del Fisco e quelle dei contribuenti¹⁹³ -

¹⁹³ Il Garante del contribuente, introdotto nell'ordinamento italiano con la legge n. 212/2000, ha anzitutto il compito di tutelare e dare attuazione alle norme e ai principi statutari dettati in favore dei contribuenti, ed in generale quello di sovrintendere e garantire una corretta azione della Pubblica Amministrazione in campo tributario (in questo senso v. ROSSI, *Il riesame*, cit., p. 281). Originariamente pensato come Garante della Carta o dello Statuto dei diritti del contribuente (cfr. Progetto c.d. Lanziger, art. 10), fu alla fine inteso come figura di più ampio respiro, non solo titolare di una generica funzione di controllo sull'attuazione dei contenuti dello Statuto, ma altresì garante dell'interesse del contribuente ad una giusta imposizione, in riferimento al quale è stato previsto il potere di attivazione del procedimento di autotutela. Pur essendo incardinato "presso ogni direzione regionale delle entrate e direzione delle entrate delle province autonome" (art. 13, comma 1), il Garante è dotato di ampia autonomia ed indipendenza rispetto a qualsiasi struttura gerarchica, in particolare quella dell'Amministrazione finanziaria. Cfr. sul punto ROSINI, *Il Garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in *Rass. trib.*, 2004, I, p. 42 ss., in part. par. 3. E' corretto, perciò, ritenere che la figura presenti diverse affinità con le cc.dd. Autorità amministrative indipendenti (non a caso alcune di esse sono anche denominate con il termine "garante": ad es. Garante della *privacy*, Garante della concorrenza e del mercato) dalle quali, tuttavia, pare distinguersi per l'assenza di poteri autoritativi che invece caratterizzano le Autorità indipendenti e le rendono figure "ibride", dotate di potestà non solo amministrative ma anche normative e giustiziali in senso lato. Sui connotati peculiari di tali Autorità v. MERUSI-PASSARO, *Autorità indipendenti*, in *Enc. dir.*, Agg. VI, Milano, 2002, p. 143 ss. Secondo D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 148, la figura soggettiva che più risulta affine al Garante del contribuente è quella del Difensore civico, soggetto terzo rispetto a cittadini e amministrazioni locali, pur essendo quest'ultimo espressione diretta delle autonomie locali e non – come il Garante – dello Stato sul territorio. Sull'istituto del Difensore civico si rimanda a VERDE, *Il difensore civico*, Padova, 1996. Ol-

ha impresso una significativa evoluzione all'istituto dell'autotutela¹⁹⁴. Ed infatti, oltre ai poteri di intervento con finalità sollecitatorie o chiarificatorie in relazione a comportamenti scorretti tenuti dall'Amministrazione¹⁹⁵, e a quelli che si estrinsecano in raccomandazioni, richiami e accessi agli uffici finanziari¹⁹⁶, è stato attribuito al Garante l'anzidetto potere di attivazione dell'autotutela il quale, almeno nelle intenzioni¹⁹⁷, dovrebbe contribuire a realizzare quel rapporto di fiducia tra Fisco e contribuente, che co-

tre ai lavori già richiamati, sulla figura del Garante del contribuente si v. anche D'AYALA VALVA, *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 1037 ss.; SALVINI, *Il Garante del contribuente*, in Atti convegno ANTI, 24 ottobre 2003; GIORDANO, *Riflessioni sulla natura, le funzioni ed i poteri del Garante dei diritti del contribuente*, in *Nuova rass.*, 2003, p. 1500 ss; CERNIGLIARO DINI, *Il Garante del contribuente tra funzione amministrativa e giurisdizionale*, in *Boll. trib.*, n. 19/2006, p. 1511 ss.

¹⁹⁴ Cfr. D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, cit., p. 145.

¹⁹⁵ Tali poteri, desumibili dal comma 6 dell'art. 13, sono diretti ad ottenere dagli uffici finanziari puntuali e dettagliate informazioni, chiarimenti e documenti in ordine a determinate situazioni concrete (quali "disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli") che possano "incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria". L'esercizio di tali poteri dev'essere sollecitato da precise segnalazioni dei contribuenti o di qualunque altro soggetto interessato.

¹⁹⁶ Si vedano i commi 7, 8 e 9 dell'art. 13.

¹⁹⁷ Come sottolinea D'AYALA VALVA, *L'attivazione*, cit., p. 151, non sembra in realtà "che tra l'amministrazione e i singoli Garanti si sia fin ora sviluppato quel rapporto ottimale, teso alla divulgazione del nuovo istituto all'esterno (...). Questa mancata adeguata informazione comporta il permanere di una sorta di diffidenza nei confronti del Garante, favorendo, in taluni, il convincimento che lo stesso sia privo di una qualche effettiva funzione".

stituisce il principio ispiratore e l'obiettivo di fondo della legge n. 212/2000¹⁹⁸.

In effetti, l'introduzione di tale previsione è finalizzata ad assicurare all'autotutela una più ampia e soddisfacente portata applicativa, auspicata in passato dalla dottrina¹⁹⁹. In tal modo l'istituto potrebbe uscire dalla sfera della discrezionalità amministrativa e trovare maggiore applicazione pratica, attraverso l'intervento di soggetti esterni garanti dell'interesse non solo dell'Amministrazione ma anche dei cittadini²⁰⁰.

Alla stregua della suddetta previsione, il Garante si aggiunge al novero dei soggetti legittimati ad attivare il meccanismo dell'autotutela. Il Garante potrà agire, peraltro, in via autonoma, laddove ravvisi l'opportunità del riesame di un atto che potrebbe formare oggetto di annullamento o di sostituzione, ma anche su segnalazione dello stesso contribuente o di qualsiasi soggetto interessato, che richiedano l'avvio della procedura in questione²⁰¹.

¹⁹⁸ Per un'ampia analisi del principio di buona fede nel diritto tributario, codificato dall'art. 10 dello Statuto ma considerato già da prima immanente nell'ordinamento (in quanto principio generale di rango costituzionale), v. di recente MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, *passim*.

¹⁹⁹ Cfr. RUSSO, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, cit., p. 559.

²⁰⁰ Nel nostro ordinamento costituzionale, infatti, l'esercizio dei poteri amministrativi – tra cui quello di autotutela – non è visto come un “privilegio” riconosciuto alla Pubblica Amministrazione per il soddisfacimento di un proprio interesse, ma come una “necessità” collegata alla cura dell'interesse generale. Sul punto MERUSI, *Buona fede e affidamento del cittadino*, Milano, 2001, p. 94.

²⁰¹ Cfr. D'AYALA VALVA, *L'attivazione*, cit., pp. 156-157. Il contribuente infatti – e, come lui, qualunque altro soggetto interessato – è legittimato a inoltrare una richiesta di attivazione del pro-

E' opportuno, in proposito, domandarsi se l'esercizio del suddetto potere da parte del Garante abbia conseguenze rilevanti sul procedimento di riesame. Non manca, infatti, chi ha sostenuto che quello del Garante sia un mero atto di impulso, idoneo a richiamare l'attenzione dell'ufficio sul provvedimento da riesaminare, restando rimessa alla discrezionalità dell'Amministrazione la scelta (comunque motivata) di avviare il procedimento²⁰².

Pare, tuttavia, prevalere l'orientamento che propugna il carattere vincolante della richiesta che proviene dal Garante. Lo stesso tenore letterale dell'art. 13 dovrebbe far propendere per questa soluzione, posto che il legislatore, usando l'indicativo nel sintagma "attiva le procedure di autotutela", sembra alludere ad un potere dispositivo il cui esercizio obbliga l'ufficio tributario a procedere e a provvedere (senza tuttavia condizionare il contenuto del provvedimento)²⁰³.

cedimento direttamente all'Amministrazione finanziaria, oppure può rivolgersi al Garante per ottenere una sollecitazione più autorevole ed efficace. Può anche prospettare al Garante medesimo più mezzi di tutela nei confronti di un atto, tra i quali il Garante sceglierà discrezionalmente quello più opportuno, dando spiegazione al contribuente della scelta compiuta.

²⁰² In questo senso BATOCCHI, *Il Garante del contribuente*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005, pp. 719 e 730; TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, p. 268; sulla stessa linea sembra essere BUSCEMA-FORTE-SANTILLI, *Statuto del contribuente – Analisi dottrinale ed evoluzione giurisprudenziale*, Padova, 2002, p. 183 ss.

²⁰³ Di quest'avviso MUSCARA', *Gli inusuali ambiti dell'autotutela*, cit., pp. 92-93; BRONZETTI, *Il Garante del contribuente: realtà e prospettive*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 556; ROSSI, *Il riesame*, cit., p. 283 ss.; D'AYALA VALVA, *L'attivazione*, cit., p. 166 ss.; ID, *Il garante del contribuente dopo*

In altri termini, pur non potendo esprimere un giudizio di merito sulla richiesta di autotutela avanzata dal contribuente, il Garante attraverso il suo intervento rende doveroso l'agire dell'ufficio, costringendolo a fornire una risposta motivata. L'Amministrazione viene così obbligata non tanto ad avviare una vera e propria procedura di riesame, quanto ad effettuare una prima delibazione volta a stabilire se ricorrano i presupposti per l'avvio del procedimento²⁰⁴. D'altro canto, si può osservare che l'attribuzione al Garante del potere di attivazione perderebbe di significato pratico se l'atto che ne costituisce espressione non fosse vincolante per l'ufficio. Lo scopo perseguito dal legislatore è proprio quello di creare uno stimolo più incisivo all'esercizio dell'autotutela, ricollegandolo ad un atto non

il primo quinquennio (2000-2005), in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 966; SALVINI, *Il Garante del contribuente*, cit., p. 120.

²⁰⁴ In questo senso, si può ritenere che l'atto del Garante sia una sorta di "sollecito qualificato", comunque esterno alla procedura vera e propria, dal quale sorge l'obbligo per l'ufficio di esaminare la questione. Così D'AYALA VALVA, *Il garante del contribuente*, cit. p. 966, secondo cui "il termine 'attiva' potrebbe contenere una portata molto ampia, fino ad ipotizzare un intervento diretto del garante nella procedura medesima; questa estensione non sembra condivisibile in quanto non coerente con la figura generale dell'*Ombudsman*, che tradizionalmente non ha il potere di intervenire sull'attività dell'ufficio, ed inoltre estranea alla figura del Garante, quale soggetto che non fa parte della amministrazione. Solamente una norma esplicita potrebbe attribuire poteri positivi o sostitutivi di un ufficio". Sulla stessa posizione FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 299; nonché TAR Puglia, 24 novembre 2004, n. 5477, in *Boll. trib.*, 2005, p. 221, che ha dichiarato illegittimo il provvedimento con cui il Garante del contribuente aveva annullato una serie di atti di accertamento in materia di COSAP.

del cittadino-contribuente, ma di un'altra autorità pubblica²⁰⁵.

Il potere del Garante acquista, peraltro, una rilevanza ancora maggiore se si amplia l'ambito di operatività del suo intervento. Il comma 6 dell'art. 13 circoscrive espressamente tale intervento agli "atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente". In base ad una interpretazione letterale della norma, occorrerebbe escludere l'azione del Garante nell'ipotesi sia di atti per i quali non è prevista la notifica, sia di atti di accertamento o di riscossione che non siano stati in concreto notificati.

Tuttavia, una simile interpretazione non consentirebbe il pieno dispiegarsi dell'autotutela tributaria, limitandone irragionevolmente la portata ad ipotesi specifiche. Si è perciò affermato in dottrina²⁰⁶ che la disposizione legislativa va intesa nel senso di considerare ancora esistente il potere-dovere di attivazione dell'autotutela nel caso di procedure di accertamento o riscossione che si siano già concluse con l'adozione dell'atto finale (che solitamente si concreta nella sua notificazione al contribuente). Ciò implica che l'intervento del Garante può aversi anche quando le procedure non siano ancora terminate, e quindi anche nei riguardi di atti endoprocedimentali, là dove i funzionari del

²⁰⁵ Osserva ROSSI, *Il riesame*, cit., p. 285, che il contribuente, nel caso di intervento del Garante, avrà diritto comunque ad una risposta, scritta e motivata, da parte dell'ufficio. Naturalmente potrebbero non bastare la semplice "autorevolezza" o la posizione istituzionale del Garante: occorre riconoscere ai suoi atti un effetto giuridico vincolante. In questi termini D'AYALA VALVA, *L'attivazione*, cit., p. 169.

²⁰⁶ L'opinione è sostenuta da D'AYALA VALVA, *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 189.

Fisco abbiano proceduto, fino a quel momento, con modalità contrarie alla legge²⁰⁷.

Si può dunque sostenere che l'attivazione dell'autotutela da parte del Garante si riferisce agli atti emessi dai soggetti titolari delle funzioni di accertamento e di riscossione dei tributi (quali sono i funzionari dell'Agenzia delle Entrate e gli agenti della riscossione), e non a quelli posti in essere, ad esempio, dagli ufficiali della Guardia di finanza o della Polizia tributaria²⁰⁸ (si pensi ai processi verbali di consta-

²⁰⁷ Sull'autotutela nei confronti degli atti istruttori ed endoprocedimentali, la cui illegittimità si riverbera sulla validità dei provvedimenti finali, cfr. FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 25-26. Sul tema della caducazione in via derivata degli atti tributari cfr. anche FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 500, dove si precisa che "l'annullamento dell'atto in via di autotutela travolge tutti gli altri atti che dal primo dipendono (per esempio: l'annullamento dell'atto di accertamento si ripercuote sull'eventuale iscrizione a ruolo), mentre analogo effetto non dovrebbe prodursi per l'atto presupposto rispetto a quello annullato". In questo senso anche Cass., Sez. I civ., 26 maggio 1998, n. 11364, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, p. 539 ss., con nota di SERRANO', *In tema di ripercussione degli effetti dell'autotutela sugli atti-presupposto, nell'ambito del procedimento tributario di accertamento*, in cui si dà rilievo al carattere definitivo che potrebbe avere l'atto presupposto, nel qual caso la retroattività tipica dell'annullamento incontrerebbe un limite, "salvo che l'esigenza di ripristino della legalità, violata attraverso l'emanazione dell'atto illegittimo non imponga l'estensione della retroattività dell'annullamento anche all'atto, illegittimo sebbene definitivo".

²⁰⁸ Sulla possibilità di agire in autotutela nei confronti degli atti formati dalla Polizia tributaria v. MAINOLFI-PISANI, *L'esercizio dell'autotutela nei confronti degli atti della Polizia tributaria*, in *Corr. Trib.*, n. 30/2000, p. 2184 ss.

tazione), inerenti alle attività di accesso, di ispezione e di verifica²⁰⁹.

In conclusione, sembra possibile dare al Garante del contribuente una configurazione tale che gli permetta di svolgere un ruolo proficuo ed efficace nel sistema tributario. Il carattere vincolante della richiesta del Garante implica che l'eventuale inerzia dell'Amministrazione possa essere oggetto di impugnazione giurisdizionale, in quanto costituisce inadempimento di un obbligo giuridico, oltre a consentire al Garante stesso, in applicazione del comma 11 dell'art. 13, di segnalare la condotta omissiva dell'ufficio agli organi direttivi dell'Amministrazione finanziaria. Tale comunicazione farebbe a sua volta scattare l'obbligo in capo alla direzione destinataria di procedere in via sostitutiva ai sensi dell'art. 1, ult. parte, del D.m. n. 37/97, ove ritenga integrato il presupposto della "grave inerzia" previsto dalla disposizione citata²¹⁰.

Se non si accede ad una simile configurazione dell'istituto in esame, vi è il rischio di svuotare la figura del Garante – e con essa probabilmente anche la stessa autotutela tributaria – di effettivo valore giuridico, lasciando l'autorità posta

²⁰⁹ Così BUSCEMA-FORTE-SANTILLI, *Statuto del contribuente*, cit., p. 184; D'AYALA-VALVA, *L'attivazione*, cit., p. 160, il quale evidenzia inoltre (pp. 171-172) che il potere di attivazione del Garante può arrivare a comprendere anche la facoltà di chiedere all'ufficio una forma di autotutela "sospensiva", oggi prevista dai commi 1-*bis* e ss. dell'art. 2-*quater*, reg. n. 37/1997 (sui quali si veda più ampiamente il par. 5). Ciò produrrebbe "un duplice effetto cautelare: per l'amministrazione, preservandola dalle implicazioni pregiudizievoli della sua stessa attività e del ritardo nel riesame o ripensamento; per il contribuente, impedendo, nelle more del procedimento di riesame dell'atto, gli effetti pregiudizievoli e non emendabili della sua, quand'anche provvisoria, esecuzione".

²¹⁰ Cfr. D'AYALA VALVA, *L'attivazione*, cit., p. 177; BRONZETTI, *Il Garante del contribuente*, cit., p. 558.

a garanzia dello Statuto priva di poteri incisivi, incapace di sanzionare direttamente le condotte dell'Amministrazione difformi dalle norme statutarie²¹¹.

4. L'obbligo di provvedere e la motivazione del provvedimento di secondo grado

Se si reputa sussistente un dovere dell'Amministrazione finanziaria di procedere al riesame - in presenza di una richiesta non palesemente infondata - occorrerà allora affermare anche un dovere di portare a compimento l'attività iniziata mediante l'assunzione di una decisione finale.

Il principio, oltre che da criteri logici, è dettato dalla disposizione generale di cui all'art. 2, comma 1, della legge n. 241/1990, secondo cui "ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad una istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, la pubblica amministrazione ha il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso". Si tratta di un principio applicabile anche in materia tributaria, in assenza di norme che dispongano diversamente o che escludano i procedimenti tributari dall'ambito di applicazione del principio in parola²¹².

²¹¹ In tal senso PERRUCCI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Boll. trib.*, n. 14/2000, p. 1060. Il Garante, in effetti, non ha il potere di ordinare, disporre e assumere determinazioni amministrative, ma solo quello di effettuare raccomandazioni, segnalazioni, richieste. Osserva efficacemente BUSCEMA-FORTE-SANTILLI, *Statuto*, cit., p. 185 ss., che "i veri garanti del contribuente rimangono, pertanto, l'ufficio, che deve provvedere in autotutela per rimediare ai propri errori, e il giudice amministrativo invocato per supplire al mancato esercizio dell'autotutela da parte dell'ufficio". Sicché il Garante "non è configurato come strumento di immediata e reale utilità (...) ma solo come 'grillo parlante del fisco'".

²¹² Il già citato art. 13 della legge n. 241 esclude, infatti, soltanto le norme sulla partecipazione di cui al capo III della legge (artt. 7-12). Cfr. in questo senso TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., p. 1445; VOGLINO, *L'incidenza della legge 7 ago-*

Possiamo affermare, dunque, che l'obbligo di provvedere è consequenziale a quello di procedere (o comunque di agire): ne realizza, infatti, compiutamente la medesima finalità, ossia quella di consentire al cittadino di ottenere una risposta alla sua richiesta, in modo che possa impugnare, eventualmente, tale pronuncia in sede giurisdizionale.

L'autorità amministrativa deve perciò rendere note al cittadino le conclusioni cui è pervenuta a seguito dell'attività svolta²¹³, soprattutto quando la decisione finale sia di segno negativo, in quanto non vi erano i presupposti per l'annullamento dell'atto ovvero, esaminata l'istanza, non vi erano elementi sufficienti a giustificare l'avvio di un vero e proprio procedimento²¹⁴.

E'ovvio, d'altronde, che per rendere chiare al contribuente le conclusioni della propria attività l'Amministrazione non potrà limitarsi all'enunciazione della decisione, ma dovrà dar conto delle ragioni che hanno condotto ad essa. Non si può negare, infatti, che le ragioni di un provvedimento amministrativo fanno corpo col provvedimento medesimo,

sto 1990, n. 241, sui procedimenti tributari di accertamento, in Boll. trib, n. 12/1995, pp. 889-890, il quale osserva che nella legge n. 241/90 sono presenti due gruppi di norme: da un lato quelle che, per la loro portata generale, si prestano ad essere applicate anche ai procedimenti tributari; dall'altro quelle "inapplicabili ai procedimenti tributari di accertamento in virtù dell'esistenza di specifici rinvii o riserve alle singole discipline di settore disposti da determinate statuizioni della stessa legge".

²¹³ In questo senso v. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 332.

²¹⁴ Cfr. FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 215, il quale aggiunge che l'Amministrazione finanziaria può ritenersi esonerata dall'obbligo di pronuncia solo nell'ipotesi in cui l'istanza sia manifestamente infondata o inconferente. In tal caso, infatti, "la mancata risposta potrebbe essere considerata pienamente conforme al principio di economicità dell'attività amministrativa".

formando con esso un *unicum* inscindibile e costituendone una parte essenziale ed indefettibile²¹⁵.

E' ragionevole, dunque, sostenere che obbligo di procedere, obbligo di provvedere e infine obbligo di motivare il provvedimento siano strettamente consequenziali. Per questo la legge n. 241/1990, dopo aver sancito all'art. 2 il dovere della P.A. di adottare una determinazione finale al termine dell'istruttoria, stabilisce all'art. 3 che essa dev'essere motivata, e che "la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria".

La disposizione di cui all'art. 3 trova senz'altro applicazione anche in campo tributario (per gli stessi motivi già esaminati in relazione all'art. 2) ed è tra l'altro ribadita dal legislatore fiscale attraverso lo Statuto dei diritti del contribuente, il cui art. 7 recita che "gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto all'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione".

Con specifico riferimento ai provvedimenti di autotutela, l'art. 68 dell'ormai abrogato D.P.R. n. 287/1992 prescriveva espressamente che il riesame degli atti impositivi doveva concludersi con un provvedimento motivato da comunicare al destinatario. L'attuale regolamento del 1997 non

²¹⁵ Così ITALIA, *Nuovi problemi sulla motivazione degli atti amministrativi*, in *Studi in memoria di Franco Piga*, I, Milano, 1992, p. 472. Vedi anche BUSCEMA-FORTE-SANTILLI, *Statuto del contribuente*, cit., p. 34, ove si afferma che "la motivazione dell'atto impositivo indubbiamente costituisce la concretizzazione della sostanza dell'atto stesso".

ripropone invece un simile obbligo²¹⁶, ma il dovere di motivazione si ritiene comunque discendente dalle norme generali suindicate²¹⁷, in quanto si riferiscono ai provvedimenti amministrativi da un lato, e agli atti tributari²¹⁸ dall'altro (tra i quali sono senz'altro ricompresi gli atti di autotutela)²¹⁹.

²¹⁶ Vi è, tuttavia, un accenno a tale obbligo nella relazione del Consiglio superiore delle Finanze di accompagnamento allo schema di regolamento, donde emerge che l'atto di annullamento deve contenere "il motivato convincimento dell'illegittimità dell'atto".

²¹⁷ La dottrina tende altresì a far derivare il dovere di motivazione degli atti amministrativi dalle stesse norme costituzionali, quali gli artt. 24 e 113 Cost., relativi alla tutela giurisdizionale del cittadino destinatario dell'atto, nonché l'art. 97, che pone i canoni di imparzialità e buon andamento dell'amministrazione. Cfr. MORETTI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, Padova, 1969, pp. 21 e 275, che già all'epoca sosteneva l'esistenza di un obbligo generale di motivazione, anche in assenza di una previsione normativa esplicita, in quanto ricollegabile ai principi di imparzialità e del c.d. "giusto procedimento".

²¹⁸ È stato notato come la disposizione di cui al citato art. 7 dello Statuto abbia esteso l'area di operatività dell'obbligo di motivazione anche agli atti diversi da quelli di accertamento, come ad esempio le cartelle di pagamento, ed in generale a tutti gli atti suscettibili di impugnazione davanti alle Commissioni tributarie, in quanto idonei a ledere la sfera giuridica del contribuente. Cfr. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2005, p. 167, dove si afferma che attraverso la motivazione della cartella esattoriale il contribuente viene "messo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, in condizioni di esercitare il diritto di difesa, con cognizione dei fatti". Sul punto v. anche Corte Cost., ord. 21 aprile 2000, n. 117, in *Boll. trib.*, 2000, p. 1033.

²¹⁹ Deve osservarsi peraltro che, già prima dell'introduzione di disposizioni generali quali l'art. 3 della legge n. 241 e l'art. 7 dello Statuto, esistevano nell'ordinamento tributario norme speciali che obbligavano (ed obbligano tuttora) l'Amministrazione a motivare

Non sembra, pertanto, esservi dubbio ormai sulla sussistenza di un dovere generalizzato di motivare i provvedimenti di autotutela tributaria, specie quando incidano negativamente sulla sfera giuridica dei contribuenti²²⁰.

La funzione della motivazione è, infatti, quella di garantire la effettiva conoscibilità della decisione amministrativa, attraverso l'esposizione dell'*iter* logico-argomentativo seguito dall'Amministrazione, che consenta al destinatario della decisione di valutare con chiarezza e precisione i mo-

gli atti di accertamento delle singole imposte: si veda l'art. 42, D.P.R. n. 600/73 in materia di imposte sui redditi; l'art. 56, D.P.R. n. 633/72 relativo all'imposta sul valore aggiunto; l'art. 52, D.P.R. n. 131/1986 concernente l'imposta di registro. Tali norme sono state successivamente modificate dal decreto legislativo n. 32 del 2001, che ha adeguato in punto di motivazione le singole leggi d'imposta alle prescrizioni generali dello Statuto.

L'Amministrazione finanziaria, inoltre, ha in più occasioni ribadito la necessità della motivazione dei provvedimenti di autotutela, con riferimento all'interesse pubblico specifico che giustifica il ritiro dell'atto di primo grado (che viene solitamente identificato con l'interesse ad una giusta imposizione): cfr., fra le tante, Nota del Min. Finanze, 18 luglio 1994, n. 4079; Circ. DRE Emilia-Romagna, 29 marzo 1994, n. 1093; Nota DRE Lombardia, 16 novembre 1999, n. 3/82993; Circ. DRE Toscana, 11 ottobre 2000, n. 72483/00/T1; Circ. DRE Calabria, 21 novembre 2001, n. 25951/VII.

²²⁰ La dottrina tributaristica è concorde sul punto. Quanto alla giurisprudenza tributaria, malgrado le iniziali perplessità circa l'esistenza di un obbligo motivazionale al di là delle ipotesi specificamente previste, sembra che stia ora aprendosi ad una generalizzata applicazione di tale obbligo in materia tributaria: cfr. Comm. trib. prov. Milano, Sez. I, 14 marzo 1997, n. 454, in *Boll. trib.*, 1998, p. 1739; Comm. trib. prov. Roma, Sez. I, 21 aprile 1998, n. 204, in *Boll. trib.*, 1999, p. 578; Comm. trib. reg. Piemonte, Sez. XXII, 17 febbraio 2000, n. 3, in *Boll. trib.*, 2000, p. 702.

tivi della stessa e di opporre eventualmente le proprie argomentazioni in sede giurisdizionale.

La motivazione deve indicare in via generale “i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche” del provvedimento amministrativo, vale a dire i dati della realtà empirica il cui accertamento (o apprezzamento) è richiesto dalla legge per l'adozione dell'atto, nonché le norme e il ragionamento giuridico seguiti dalla P.A.²²¹.

²²¹ Secondo le puntuali precisazioni della giurisprudenza amministrativa, il provvedimento può ritenersi “correttamente e congruamente motivato allorquando: 1) esterna in maniera intellegibile le ragioni, ancorché *per relationem*, poste a base dello stesso, al fine di rendere palese l'*iter* logico-giuridico seguito dall'autorità amministrativa nell'emanazione dell'atto; 2) il destinatario può risalire alle ragioni che lo hanno determinato, pur prescindendo dalle valutazioni compiute dall'Amministrazione; 3) risultano indicati la qualificazione giuridica data al fatto, il carattere pregiudizievole per gli interessi dell'Amministrazione del comportamento tenuto dal soggetto e le ragioni che hanno indotto ad adottare il provvedimento”. Così TAR Lazio, Sez. II, 31 maggio 2004, n. 5121, in *I TAR*, 2004, I, p. 2347.

Occorre peraltro sottolineare che, pur costituendo la motivazione un elemento centrale e qualificante dell'atto amministrativo in generale, e tributario in particolare, il suo contenuto non deve necessariamente comprendere la dimostrazione puntuale ed analitica delle ragioni vantate dall'Amministrazione nei confronti del privato. Come osservano infatti BUSCEMA-FORTE-SANTILLI, *Statuto del contribuente*, cit., p. 29, “onere della prova e obbligo di motivazione si pongono su diversi piani, ontologici e pratici: il primo attiene alla dimostrazione della esistenza dei presupposti chiaramente ed obbligatoriamente indicati nella motivazione dell'atto, (...) la prova dei fatti contestati attiene prettamente alla fase giudiziale allorché può essere fornita con ogni elemento forza e sostegno alle pretese solo formalmente (ma chiaramente ed integralmente) specificate nella motivazione”.

Pertanto, il provvedimento di ritiro dell'Amministrazione finanziaria dovrà indicare, in sintesi, il vizio dell'atto riesaminato, gli elementi di fatto da cui si desume e le norme tributarie alla cui stregua l'atto risulta illegittimo²²². Nel caso, invece, di conferma del provvedimento di primo grado (c.d. diniego di annullamento o di autotutela), sfavorevole al contribuente, l'ufficio dovrà mostrare le ragioni di fatto e di diritto in base alle quali non ritiene sussistente il vizio di legittimità²²³, o comunque i presupposti per annullare l'atto oggetto di riesame²²⁴. Infine, nell'ipotesi di modifica in aumento dell'imposizione di primo grado, l'ufficio sarà tenuto ad esporre le ragioni a sostegno della

²²² Secondo taluni, anche l'interesse pubblico specifico all'annullamento, diverso dalla mera esigenza di ripristino della legalità.

²²³ Potrà in tal caso avvalersi anche della motivazione c.d. *per relationem*, facendo riferimento alle argomentazioni già proposte nell'atto di primo grado a sostegno della propria decisione. A tal proposito l'art. 7, comma 1, ult. parte, dello Statuto recita che "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama". In argomento si v. per tutti MICELI, *Motivazione "per relationem": dalle prime elaborazioni giurisprudenziali allo Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001 I, p. 1145; MODOLO, *Procedimenti attuativi dei tributi e Statuto dei diritti del contribuente. Questioni attuali in tema di motivazione degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 302 ss.

²²⁴ Cfr. MICALI, *L'attività istruttoria tributaria – Profili generali sul nuovo corso*, Milano, 2001, p. 221, secondo cui nella motivazione del provvedimento di autotutela "confluiscono necessariamente i risultati dell'istruttoria svolta sulla base dei presupposti dell'esistenza dell'illegittimità di un atto, sul quale non sia intervenuto giudicato e dell'indicazione delle ragioni di pubblico interesse che hanno portato alla sua emanazione".

maggior pretesa conseguente al nuovo esercizio del potere impositivo²²⁵.

Se le suddette indicazioni non sono presenti nel provvedimento di secondo grado, quest'ultimo sarà da considerare carente di motivazione, in violazione dell'obbligo sancito in via generale dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Si può ragionevolmente sostenere che tale violazione comporti la nullità dell'atto, posto che la motivazione è senz'altro un elemento essenziale dello stesso, la cui mancanza, ai sensi dell'art. 21-*septies*, l. n. 241/90, determina la nullità del provvedimento amministrativo.

A ciò si aggiunga che le normative specifiche sulle singole imposte, siccome modificate dal d.lgs. n. 32/2001, comminano in più di un caso la sanzione della nullità per la violazione dell'obbligo di motivazione²²⁶, anche se con specifi-

²²⁵ Sul punto v. PISTOLESI, *Alcune considerazioni in tema di accertamenti integrativi e modificativi*, cit., p. 1001. Sulla duplice motivazione dell'accertamento modificativo ed integrativo, il quale si concreta nella rimozione dell'atto originario con conseguente reiterazione del potere impositivo, si v. TREMONTI, *Imposizione e definitività*, cit., p. 379; FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 218-219.

²²⁶ Si veda l'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600/73, per il quale "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la motivazione"; e così anche l'art. 56, comma 5, D.P.R. n. 633/72, il quale stabilisce che "la motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. L'accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma". Di analogo tenore è anche la disposizione di cui all'art. 52, comma 2-*bis*, D.P.R. n. 131/86, in materia di imposta di registro. Come osserva MODOLO, *Procedimenti attuativi dei tributi*, cit., p. 313, l'introduzione nell'ordinamento della disposizione di cui all'art. 7 "e, soprattutto, di quelle contenute nel d.lgs. n. 32/2001, ha avuto quale immediata conseguenza un innalzamento della soglia di rigo-

co riferimento agli atti di accertamento²²⁷. Ad ogni buon conto, la collocazione della motivazione nella struttura essenziale dell'atto di autotutela²²⁸ sembra poter giustificare

rosità nella valutazione del requisito (la motivazione del provvedimento, *n.d.a.*), sia da parte degli Uffici che degli stessi organi giurisdizionali”.

²²⁷ Sul punto cfr. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, I, p. 366, secondo il quale, anche volendo ignorare le difficoltà di intendere il termine “nullità” in senso proprio, occorre evidenziare il fatto che la previsione della nullità contenuta in talune leggi d'imposta comporta che questa va esclusa per tutte le altre imposte, per le quali non è espressamente stabilita, nonché per tutti gli atti tributari diversi dall'avviso di accertamento. Va in proposito ricordato che nel diritto tributario la nozione di nullità viene intesa da molti in senso atecnico, poiché il legislatore fiscale, pur richiamandola espressamente, intenderebbe ricollegarvi gli effetti propri dell'illegittimità-annullabilità.

²²⁸ Un diffuso e autorevole orientamento dottrinale sottolinea il carattere non formale del vizio consistente nel difetto di motivazione (con conseguente inapplicabilità dell'art. 21-*octies* della legge n. 241/90), atteso che la motivazione afferisce piuttosto al contenuto essenziale del provvedimento, accanto al dispositivo e al destinatario. Cfr. fra gli altri TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., p. 1448; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 484 ss.; FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 351; GALETTA, *L'art. 21 octies della novellata legge sul procedimento amministrativo nelle prime applicazioni giurisprudenziali: un'interpretazione riduttiva delle garanzie procedurali contraria alla Costituzione e al diritto comunitario*, in *Foro amm., Tar*, suppl. al n. 6/2005, p. 91 ss. Sulla rilevanza della motivazione negli atti tributari, tanto di imposizione quanto di riscossione, v. CALIFANO, *Motivazione dell'atto di accertamento, rilievi del Pvc e delimitazione dell'oggetto del giudizio*, in *Riv. giur. trib.*, n. 7/2004, *passim*; ID., *La motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, n. 3, II, *passim*.

la sanzione più grave di invalidità per l'ipotesi di difetto della motivazione, anche se si osserva in dottrina²²⁹ che deve trattarsi di una completa omissione delle ragioni giustificative del provvedimento. Occorre comunque tener presente che nella maggior parte dei casi il vizio della motivazione non consisterà nella sua totale assenza, ma piuttosto nella sua insufficienza, incoerenza, incongruità o inadeguatezza²³⁰, cosicché l'atto presenta una motivazione solo formale, priva di reale capacità informativa²³¹.

A prescindere dalla natura del vizio che inficia il provvedimento di secondo grado, rimane certo che la violazione dell'obbligo di motivazione ha ormai assunto un rilievo di non poco momento anche in materia di autotutela, essendo uno dei vizi del provvedimento finale che consentono al contribuente di accedere alla tutela giurisdizionale, dandosi in tal modo effettività all'obbligo di provvedere incombente sull'Amministrazione finanziaria.

Sezione II

I possibili esiti dell'attività di riesame

²²⁹ Cfr. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, p. 479, che intende la nullità nell'accezione propria di assoluta inidoneità a produrre effetti giuridici.

²³⁰ Osservano correttamente BUSCEMA-FORTE-SANTILLI, *Statuto del contribuente*, cit., p. 30, che la casistica concreta è costellata "di atti con motivazioni parziali (cioè che solo in parte evidenziano le ragioni e il percorso logico seguito dall'ufficio) o limitate (che non affrontano con la necessaria completezza tutta la problematica relativa alla rettifica in corso)". Si pensi al caso frequente di un avviso di accertamento che rechi l'indicazione della norma tributaria relativa alla procedura di accertamento ma non quella concernente la tassabilità di un determinato reddito.

²³¹ Andrebbe, dunque, estesa anche a tali ipotesi la sanzione della nullità, posto che la funzione della motivazione verrebbe in ogni caso vanificata.

5. Esiti del procedimento di riesame: l'autotutela favorevole al contribuente

A conclusione del procedimento di autotutela, e in ottemperanza al più volte richiamato dovere di provvedere, l'ufficio competente adotta una determinazione, di cui occorre adesso esaminare i connotati formali e sostanziali.

Sul piano formale-strutturale i provvedimenti di autotutela, al pari di qualsiasi atto in materia tributaria, devono possedere i requisiti previsti in via generale dall'art. 7 della legge n. 212/2000. Da un lato il comma 1 del suddetto articolo impone, come si è visto, l'obbligo di motivare il provvedimento; dall'altro il secondo comma stabilisce che “gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”.

Sotto il profilo sostanziale, invece, la decisione in sede di autotutela può essere favorevole o sfavorevole al contribuente e può anche essere affiancata, come vedremo, da un secondo provvedimento sostitutivo di quello di primo grado.

Procedendo con ordine, si può innanzitutto osservare che la legge n. 656/94 e il decreto n. 37/97, regolativi dell'autotutela in materia tributaria, fanno riferimento nel complesso a tre possibili sbocchi dell'attività di autotutela, ossia l'annullamento d'ufficio, la revoca e la rinuncia all'imposizione.

Si tratta, a ben vedere, di tre tipi di conclusione favorevoli al contribuente, anche se nei primi due casi l'intervento dell'Amministrazione è successivo all'emissione dell'atto di accertamento, nella terza ipotesi invece è un intervento antecedente e preventivo rispetto all'esercizio del potere impositivo.

Ci si è già soffermati, nei capitoli precedenti²³², sulla nozione di "revoca" e sulle perplessità che essa solleva in relazione ad un'attività di natura non discrezionale quale è quella dell'Amministrazione finanziaria.

Quanto all'annullamento d'ufficio, esso si sostanzia nella eliminazione con effetti retroattivi dell'atto impositivo illegittimo e può configurarsi come *annullamento totale*, laddove l'ufficio ritiri la pretesa impositiva nella sua interezza, ovvero *parziale*, allorquando tale pretesa risulta solo in parte viziata e l'annullamento non travolge quella parte dell'atto che è immune da vizi²³³.

²³² V. cap. I, par. 3 e cap. II, par. 4.

²³³ Cfr. sul punto FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., p. 330, che qualifica come annullamenti parziali, ad esempio, le ipotesi di rettifica in diminuzione dell'accertamento, attraverso la riduzione delle componenti attive dell'imponibile o l'aumento di quelle passive (comprese le deduzioni). Secondo FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 119-120, nel caso di illegittimità parziale dell'accertamento, l'ufficio potrà optare tra due soluzioni e cioè "potrà emanare un atto con il quale dichiarare di eliminare la parte invalida dell'atto di primo grado e di conservare quella, invece, valida, oppure un atto *riproduttivo* del contenuto dell'atto di primo grado ma privo dell'invalidità; in quest'ultima ipotesi, l'avviso di secondo grado darà luogo al totale annullamento del suo antecedente, sebbene solo parzialmente viziato, mediante la sua integrale *sostituzione*". In questa seconda ipotesi, l'eventuale impugnazione dovrà rivolgersi al "*nuovo* atto autonomamente impugnabile anche per quella parte dell'atto di primo grado non annullata ma meramente riprodotta". Questa seconda configurazione

Di più difficile interpretazione è, invece, l'istituto della rinuncia all'imposizione. Pacifico è il momento in cui si manifesta tale rinuncia, la quale precede l'emanazione di un atto di accertamento da parte dell'Amministrazione, di modo che “non si avrà l'eliminazione di alcun atto, ma solo il mancato esercizio del potere impositivo in una delle sue molteplici forme”²³⁴.

Tuttavia ci si rende immediatamente conto che l'istituto, così configurato, esula dall'attività di riesame dell'Amministrazione finanziaria, in quanto non si collega al riesame di un atto bensì – come è stato giustamente evidenziato – alla “procedura di controllo amministrativo del corretto adempimento da parte del contribuente degli obblighi fiscali”²³⁵.

In effetti, in assenza di atto impositivo del Fisco e stante la locuzione “rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento” usata dall'art. 2 del regolamento, pare opportuno intendere la rinuncia come il risultato a cui l'ufficio può pervenire a seguito della verifica della correttezza sostanziale della dichiarazione presentata dal contribuente, la quale si manifesta, per l'appunto, come atto di “autoaccertamento” del tributo²³⁶.

dell'annullamento parziale darebbe luogo ad una delle fattispecie rientranti nella c.d. autotutela positiva o sostitutiva (con la quale si procede all'adozione di un nuovo diverso atto di accertamento in sostituzione di quello originario), per la cui trattazione si rinvia al prossimo paragrafo.

²³⁴ Così FICARI, voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, I, Milano, 2006, p. 618.

²³⁵ MUSCARA', *Gli inusuali ambiti*, cit., p. 72.

²³⁶ Nota peraltro MUSCARA', *Gli inusuali ambiti*, cit., p. 72, che l'espressione “autoaccertamento”, riesumata dal regolamento del '97, “suona come una contraddizione in termini, in quanto evoca l'essenza della funzione amministrativa di imposizione, riferendo-

Si è comunque osservato che in sede di presentazione della dichiarazione non dev'esserci stato alcun versamento da parte del contribuente²³⁷, e spetta al Fisco il primo atto di controllo sulla misura dell'imposta da pagare²³⁸. In tal caso la rinuncia si esprimerà, come detto, nel non esercizio del potere impositivo, ove l'ufficio rilevi degli errori nella liquidazione del tributo effettuata dal contribuente²³⁹. In ogni caso l'istituto della rinuncia all'imposizione solleva qualche perplessità atteso che, per un verso, il termine "rinuncia" non pare addirsi all'attività di controllo e rettific-

la, impropriamente, all'attività (doverosa in quanto prescritta dalla legge) del contribuente di adempimento degli obblighi tributari".

²³⁷ Diversamente, nell'ipotesi di versamento d'imposta effettuato dal contribuente a causa di un errore presente in dichiarazione, si farà luogo non a rinuncia all'imposizione, bensì a rimborso d'ufficio del tributo indebitamente versato (artt. 38, ult. comma e 41, comma 2, D.P.R. n. 602/1973).

²³⁸ In questo senso FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 132.

²³⁹ Come osserva MUSCARA', *Gli inusuali ambiti*, cit., p. 74, non è un caso che, tra le ipotesi elencate dall'art. 2 del regolamento nelle quali è possibile attivare l'autotutela, ve ne siano molte che possono riferirsi a vizi o errori presenti nella dichiarazione del contribuente, e che quindi danno luogo alla correzione da parte dell'ufficio: si v. lett. b) evidente errore logico o di calcolo; lett. c) errore sul presupposto dell'imposta; lett. e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; lett. g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; lett. h) errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'amministrazione. Ad avviso di FICARI, voce *Autotutela*, cit., p. 618, può aversi rinuncia all'imposizione anche nel caso in cui l'ufficio scelga di non procedere all'accertamento per ragioni di economicità, ovvero decida "di perfezionare una 'transazione' ai sensi della l. n. 178/2002 rinunciando a proseguire l'azione esecutiva in presenza di rischi di incapienza del patrimonio del contribuente debitore".

ca delle dichiarazioni dei contribuenti²⁴⁰ e, per altro verso, risulta forzata l'inclusione nell'ambito dell'autotutela di un istituto che rientra più correttamente nella funzione impositiva e accertativa di primo grado.

Nell'alveo dell'autotutela viene, inoltre, ricondotto dal legislatore anche il potere di sospensione dell'atto impositivo illegittimo, come previsto dai commi 1-*bis* e seguenti dell'art. 2-*quater*, l. n. 656/94, introdotti dall'art. 27 della legge n. 28/1999. Più precisamente, la disposizione di cui al comma 1-*bis* stabilisce che “nel potere di annullamento d'ufficio o di revoca (...) deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato”.

La definizione stessa del potere in esame e l'indicazione del presupposto della “apparenza” di illegittimità o infondatezza dell'atto richiamano l'analogo potere cautelare del giudice (amministrativo e tributario) di sospendere l'efficacia del provvedimento impugnato, nelle more del giudizio di merito sull'annullamento del medesimo²⁴¹.

Infatti, tanto in sede amministrativa quanto sul piano processuale, l'esercizio del potere di sospensione non implica

²⁴⁰ Senza, peraltro, dimenticare che l'obbligazione tributaria, in quanto obbligazione pubblica collegata ad un credito dello Stato, non potrebbe formare oggetto di “rinuncia”. Lo sottolinea FICARI, *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1997, I, p. 349.

²⁴¹ Nel processo tributario tale potestà, inizialmente esclusa dalla Corte costituzionale (cfr. *ex multis* Corte cost., 28 giugno 1985, n. 190, in *Giur. cost.*, 1985, I, p. 1319; nello stesso senso anche Cons. Stato, parere 3 maggio 1991, n. 16, in *Dir. proc. amm.*, 1993, p. 535 ss.), è stata espressamente introdotta dall'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992, che in tal modo ha equiparato, sotto questo profilo, il processo tributario a quello amministrativo. Sul potere processuale di sospensione v. in dottrina, per tutti, CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, p. 519 ss.

l'accertamento dell'illegittimità dell'atto, bensì soltanto una sommaria valutazione *ictu oculi* circa la sussistenza del vizio di legittimità, che faccia apparire fondata (in termini di probabilità) la pretesa avanzata dal contribuente (c.d. *fumus boni iuris*)²⁴².

La funzione della sospensione, perciò, è coerente con quella del (successivo ed eventuale) annullamento (d'ufficio o giurisdizionale): la prima anticipa, infatti, seppure in via provvisoria, gli effetti che dovrebbe produrre il secondo, al fine di tutelare l'interesse del contribuente²⁴³ ed impedire che, in attesa dell'annullamento, esso subisca un pregiudizio irreparabile (dovuto alla provvisoria esecuzione del provvedimento di primo grado²⁴⁴).

In questa prospettiva, il potere di autotutela può logicamente includere quello di sospensione, nell'ambito di un rapporto di continenza giustificato dalla analogia di presupposti e finalità che caratterizza i due poteri²⁴⁵.

²⁴² Peraltro, come noto, la delibazione in sede cautelare non condiziona il contenuto della successiva decisione di merito, che potrà essere di segno opposto.

²⁴³ Interesse che lo stesso annullamento è diretto a realizzare (l'interesse alla giusta imposizione).

²⁴⁴ Ritene inoltre MUSCARA', *Gi inusuali ambiti*, cit., p. 78, n. 18, che la sospensione dell'atto di primo grado comporti anche la sospensione dei termini per l'impugnazione dello stesso in sede giurisdizionale: pur in assenza di una presa di posizione del legislatore sul punto, sembra plausibile riconoscere anche la sospensione dei termini, onde permettere all'Amministrazione finanziaria di agire in l'autotutela "senza l'assillo di subire un'impugnativa (probabilmente) vincente".

²⁴⁵ Così ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 288; nello stesso senso Circ. Min. 6 marzo 1998, n. 77/E/11998/37224, in *Il fisco*, 1998, p. 3795; Ris. n. 21/E del 7 febbraio 2007, in *bandadati fisconline*, la quale definisce la sospensione come potere strumentale a quello di annullamento, invitando gli uffici

dell'Amministrazione finanziaria, prima di esercitare il potere sospensivo, a valutare le concrete possibilità che l'atto sia annullato in via amministrativa o giurisdizionale. *Contra* D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, cit., p. 173, il quale ritiene che la sospensione sia riconducibile ad un potere di tipo cautelare, mentre "l'eventuale annullamento o revoca costituisce un altro differente potere da esercitare in un momento, in ogni modo successivo; consegue inoltre all'attivazione di una differente procedura, anche per quanto riguarda i presupposti". Diversa ricostruzione viene proposta anche da MUSCARA', *Gli inusuali ambiti*, cit., p. 77 ss., secondo il quale "entrambe (funzione di autotutela e attività di sospensione) rappresentano espressioni dell'attività di riesame dei provvedimenti impositivi, ma solo forzatamente (...) si può ritenere che quella volta alla (momentanea) sospensione degli effetti del provvedimento costituisca attività di per sé ricompresa nell'autotutela, siccome poteri che producono effetti diversi e non necessariamente collegati". Lo dimostrerebbe il fatto che, secondo il comma 1-*quinquies*, del citato art. 2-*quater*, "la sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso (...)". Tale disposizione confermerebbe ulteriormente l'assenza di un necessario collegamento fra potere di sospensione e potere di ritiro, atteso che la sospensione può essere disposta anche nei confronti di un atto perfettamente legittimo, confermato da un successivo provvedimento dell'Amministrazione. L'Autore è, in definitiva, critico nei confronti della nozione estesa di autotutela che viene accolta dal legislatore tributario, in quanto annovera un insieme di potestà eterogenee e difficilmente accostabili: dal potere di sospendere l'efficacia esecutoria del provvedimento impositivo, a quello di annullamento e di revoca di atti illegittimi o infondati, fino ai poteri di controllo – come si è visto nel testo – sulla correttezza della dichiarazione tributaria, e al poterdovere di rimborso di somme indebitamente versate dal contribuente. Sull'istituto della sospensione si vedano anche le osservazioni di SERRANO', *Considerazioni sull'autotutela tributaria alla luce della legge n. 28/1999 (c.d. omnibus fiscale)*, in *Boll. trib.*, n. 8/1999, p. 629.

In definitiva, le quattro manifestazioni dell'autotutela tributaria previste in via generale dal legislatore – annullamento d'ufficio, revoca, rinuncia all'imposizione e sospensione – si caratterizzano per il loro contenuto puramente “negativo”, col quale si rimuove *sic et simpliciter* l'atto impositivo, se ne previene l'adozione o se ne sospendono provvisoriamente gli effetti, determinando una situazione di vantaggio per il contribuente (il diritto al rimborso dell'imposta versata o il venir meno dell'obbligo di versarla).

Tuttavia, accanto a queste fattispecie²⁴⁶ che la dottrina definisce di “autotutela negativa”²⁴⁷ o di autotutela a favore del contribuente²⁴⁸, si può individuare una serie di ipotesi diverse, in cui l'attività dell'Amministrazione finanziaria culmina con un provvedimento sfavorevole al contribuente, essendo finalizzata a riaffermare la pretesa impositiva del Fisco. A tali fattispecie è dedicato il paragrafo che segue.

6. (segue): l'autotutela c.d. sostitutiva e il potere di accertamento integrativo e modificativo

La decisione emessa dall'Amministrazione finanziaria in sede di autotutela può anche non consistere nel mero ritiro della pretesa impositiva (o nella rinuncia ad esercitarla). La procedura di riesame può avere, infatti, un esito di tipo

²⁴⁶ Nell'ambito delle quali si può ricomprendere anche la fattispecie dell'annullamento d'ufficio di atti non impositivi, ma comunque sfavorevoli al contribuente (si pensi ai dinieghi di rimborso o di agevolazioni).

²⁴⁷ Così FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 97 ss.

²⁴⁸ Espressione preferita da STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., *passim*.

confermativo²⁴⁹ - e quindi sfavorevole al contribuente - laddove l'ufficio ritenga insussistente il vizio di legittimità sostanziale ipotizzato dal privato, o reputi comunque inopportuno annullare l'atto di primo grado alla luce dell'interesse pubblico concretamente accertato²⁵⁰.

Al di fuori delle due ipotesi "estreme" dell'esito caducatorio e di quello confermativo, i procedimenti di riesame delle pubbliche amministrazioni – come si è osservato nel primo capitolo²⁵¹ - possono avere un esito "intermedio", che consente di non eliminare dalla realtà giuridica un provvedimento invalido, ma di mantenerlo in vita rimuovendo il vizio che lo inficia (c.d. *sanatoria in senso lato* del provvedimento)²⁵².

²⁴⁹ In tal caso, come vedremo più avanti, la dottrina parla di *diniego di autotutela*, purché la decisione di secondo grado si configuri come una conferma in senso proprio e non come un atto puramente confermativo, privo di diretta idoneità lesiva. Sull'impugnabilità del diniego di autotutela tributaria si rinvia al prossimo capitolo (par. 1).

²⁵⁰ Si è già visto nel primo capitolo come tale interesse possa essere, in date circostanze, quello alla stabilità dei rapporti giuridici generati dal provvedimento di primo grado.

²⁵¹ V. cap. I, par. 3.

²⁵² Si è evidenziato nella dottrina amministrativistica che gli atti di sanatoria sono riconducibili al *principio di conservazione dei valori giuridici*, in virtù del quale l'Amministrazione, a fronte di un provvedimento viziato, è obbligata a verificare la concreta praticabilità di soluzioni alternative all'annullamento, come ad esempio la possibilità di convalidarlo attraverso la rimozione del vizio. In questo senso ACQUARONE, *Attività amministrativa e provvedimenti amministrativi*, Genova, 1995, p. 227; CAVALLO, *Provvedimenti e atti amministrativi*, cit., p. 401 ss. Al riguardo si veda anche la disposizione normativa di cui all'art. 38, D.P.R. n. 380/2001, la quale prevede che la P.A. possa disporre l'annullamento di un permesso di costruire solo se risulta non eliminabile il vizio ravvisato nell'atto.

In ambito tributario si ritiene tradizionalmente applicabile una forma di sanatoria dell'atto di accertamento illegittimo che passi attraverso l'eliminazione dei vizi di quest'ultimo. La normativa previgente sul contenzioso tributario contemplava l'istituto della rinnovazione ad impulso giudiziale dell'atto impugnato (art. 21, D.P.R. n. 636/72), in virtù del quale il giudice tributario, per impedire che la pretesa dell'Amministrazione finanziaria venisse frustrata, ancorché fondata sul piano sostanziale, fissava un termine all'ufficio per la rinnovazione dell'atto impositivo, in modo che fosse (non sostituito ma semplicemente) emendato²⁵³ dai vizi di forma che lo inficiavano²⁵⁴.

Pur non essendo più in vigore – in quanto non riprodotto nell'attuale disciplina del contenzioso tributario (d.lgs. n. 546/1992)²⁵⁵ – il vecchio precetto di cui all'art. 21 è tuttora

²⁵³ Concorde sul carattere non sostitutivo della rinnovazione *ex art. 21 MUSCARA*, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, cit., p. 91.

²⁵⁴ Così recitava l'art. 21 dell'ormai abrogato D.P.R. n. 636/1972: “La commissione se nell'atto contro il quale il ricorso è stato proposto rileva un vizio di incompetenza o che comunque non attiene all'esistenza o all'ammontare del credito tributario, sospende con ordinanza il processo, sempre che non si sia verificata sanatoria, ed assegna per la rinnovazione dell'atto impugnato un termine non inferiore a due mesi e non superiore a quattro mesi dalla data in cui l'ordinanza è comunicata all'ufficio tributario.

Non può provvedersi a rinnovazione dell'atto impugnato quando il vizio consista nel difetto di motivazione o l'atto sia stato notificato dopo la scadenza del termine stabilito a pena di decadenza”.

²⁵⁵ Ci si è interrogati in dottrina sulle ragioni dell'assenza della rinnovazione ad impulso giudiziale nella normativa attualmente vigente. Secondo TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, cit., p. 46 ss., la ragione sarebbe da ricollegare alla scarsa utilizzazione dell'istituto, nonché “alla scelta legislativa di assicurare una tendenziale parità di armi

oggetto d'interesse: deve evidenziarsi infatti che, secondo tale norma, la rinnovazione poteva essere disposta dal giudice sempre che non si fosse già verificata la sanatoria del provvedimento illegittimo.

In altri termini, il legislatore sembrava comunque far salva la potestà dell'Amministrazione finanziaria di convalidare d'ufficio l'atto di accertamento, senza che fosse necessario attendere l'impulso in sede processuale.

L'abrogazione dell'art. 21, pertanto, non ha significato la cancellazione del potere di convalida degli atti viziati²⁵⁶, in

processuali alle parti". Dello stesso avviso circa lo scarso impiego pratico dell'istituto MUSCARA', *Art. 21. Rinnovazione dell'atto impugnato*, in *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, a cura di Glendi, Milano, 1990, p. 396 ss. Deve peraltro evidenziarsi, attualmente, l'esistenza della disposizione di cui all'art. 21-*octies*, l. n. 241/90 – la cui applicabilità nel settore tributario, come si è già avuto modo di osservare, sembra confermata dalla dottrina – disposizione che non consente l'annullamento giurisdizionale di quei provvedimenti che risultino affetti da vizi formali o procedurali non influenti sul contenuto dispositivo dell'atto. Ciò priverebbe, a ben vedere, la rinnovazione ad impulso giudiziale di effettiva utilità pratica: infatti, dal momento che l'atto affetto da vizio formale non può più essere annullato dal giudice, non appare necessario che quest'ultimo ne solleciti la rinnovazione per far salva la pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

²⁵⁶ Nel periodo di vigenza dell'art. 21, si discuteva in dottrina sui rapporti tra rinnovazione ad impulso giudiziale e convalida d'ufficio. Da parte di taluni si osservava che l'Amministrazione finanziaria doveva considerarsi priva del potere di agire di propria iniziativa per sanare l'atto impositivo viziato, perché l'attivazione della sanatoria era legalmente attribuita agli organi della giurisdizione tributaria. In questo senso LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, in *Dig. IV, Disc. priv. - Sez. comm.*, vol. I, Torino, 1987, p. 15. All'opposto, c'era chi sosteneva che proprio la disposizione di cui all'art. 21 dimostrava come all'Amministrazione fosse attribuito il potere di rimuovere i vizi dell'atto, anche in pendenza del

quanto tale potere deve ritenersi espressione del principio generale di autotutela dell'Amministrazione finanziaria²⁵⁷, in combinato disposto con il già evocato principio di conservazione dei valori giuridici (v. nota 101)²⁵⁸.

giudizio su quest'ultimo, o almeno fintantoché il contribuente non avesse presentato ricorso. Su queste posizioni v. in dottrina POLI, *Sul rinnovo dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, n.11/1985, p. 920; MASI, *Sulla rinnovabilità dell'avviso di accertamento nullo*, in *Comm. trib. centr.*, n. 4/1984, II, p. 373. In giurisprudenza, si ammetteva l'istituto della convalida d'ufficio, accanto alla rinnovazione ex art. 21, da parte di Cass. civ., sez. I, 20 marzo 1991, n. 3003, in *Boll. trib.*, 1991, p. 886; Comm. centr., Sez. XII, 4 febbraio 1989, n. 919, in *Comm. trib. centr.*, 1989, II, p. 113. Secondo Cass. civ., Sez. I, 20 maggio 1980, n. 3306, in *Giur. imp.*, 1981, I, p. 465, il giudice poteva promuovere la rinnovazione dell'atto solo quando l'ufficio avesse fatto scadere il termine di decadenza per l'esercizio del potere di convalida, rimandandone, così, definitivamente privo. In tal senso, la rinnovazione sollecitata dal giudice si configurava come un rimedio *a posteriori* all'esercizio illegittimo della funzione impositiva, dal riesame del quale l'Amministrazione era ormai decaduta. Cfr. sul punto RUSSO, *L'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636: problemi e proposte di modifica*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, II, p. 85, nt. 6; MICHELI, *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, p. 528, ad avviso dei quali la norma dell'art. 21, ispirata ad un evidente *favor fisci*, sarebbe stata introdotta come strumento di salvataggio del Fisco dalla decadenza.

²⁵⁷ Si rimanda alle osservazioni proposte nel primo capitolo in ordine alla portata generale del potere di autotutela della P.A., quale naturale risvolto del potere di provvedere in primo grado. D'altra parte, essendo funzionale ad una giusta imposizione, il potere di autotutela può sfociare nell'annullamento dell'atto solo quando il vizio incida sulla pretesa tributaria e non abbia carattere puramente formale.

²⁵⁸ Osserva DE FAZIO, *La Commissione tributaria regionale eccipe l'incostituzionalità della disciplina degli avvisi di accertamento integrativi o modificativi* (nota a *Comm. trib. reg. Napoli*,

In linea di principio, il potere di convalida dell'Amministrazione finanziaria ha, dunque, la stessa portata e gli stessi limiti del potere di annullamento d'ufficio: può esercitarsi ogni qualvolta ne sussistano i presupposti e se ne ravvisi l'interesse, purché entro i termini previsti per l'attività di autotutela e salva - come si vedrà nel prossimo capitolo - la formazione di un giudicato di merito sul provvedimento²⁵⁹.

L'attività di sanatoria degli atti tributari illegittimi viene ricondotta dalla giurisprudenza alla c.d. *autotutela sostitutiva*, in quanto all'annullamento fa seguito l'emanazione di un nuovo atto emendato dai vizi che inficiavano quello annullato²⁶⁰. In tal caso, l'Amministrazione finanziaria riba-

ord. 26 marzo 2002, n. 1526), in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, p. 903, che anche l'avviso di accertamento, in quanto atto amministrativo, deve ritenersi assoggettato al potere di autotutela, che consente tra l'altro di sanare i provvedimenti affetti da vizi rinnovandoli secondo una modalità corretta. Anche MUSCARA', *Riesame e rinnovazione*, cit., p. 93, ritiene che il potere di rinnovazione sia "una delle espressioni del generale *ius poenitendi* nei riguardi dei propri atti invalidi, da parte dell'amministrazione che li ha posti in essere".

²⁵⁹ Di quest'avviso è ormai larga parte della giurisprudenza: cfr. Cass., 21 agosto 1993 n. 8854, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, p. 104; Cass., 8 aprile 1992, n. 4303, in *Comm. trib. centr.*, 1992, II, p. 1329; Cass., 20 marzo 1991, n. 3003, in *Fisco*, 1991, p. 4237; *Comm. trib. centr.*, Sez. X, 11 maggio 1994, n. 1528, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, *Comm. trib. centr.*, Sez. XIX, 4 giugno 1994, n. 1978, *ivi*, p. 355; *Comm. trib. centr.*, 12 marzo 1990, n. 1963, in *Boll. trib.*, 1990, p. 1094.

²⁶⁰ Cfr., *ex multis*, Cass., Sez. trib., 20 novembre 2006, n. 24620, in *Giust. civ., Mass.*, 2006, p. 11; Cass., 16 luglio 2003, n. 11114, in *il fisco*, n. 34/2003, fasc. 1, p. 5408; Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *il fisco*, n. 30/2002, fasc. 1, p. 4911. Secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, l'esercizio dell'autotutela sostitutiva: a) dev'essere preceduto dall'annullamento; b) presuppone il mancato decorso del termine di

disce la propria pretesa attraverso un provvedimento dallo stesso contenuto dispositivo, anche se privo di vizi formali, e l'eventuale impugnazione del contribuente dovrà riguardare il nuovo atto e non più, evidentemente, quello originario ormai ritirato.

La giurisprudenza è, comunque, concorde nel circoscrivere l'operatività dell'autotutela sostitutiva - quale espressione del generale potere di riesame della P.A. - ai soli casi in cui sussistano vizi formali dell'atto di accertamento, non afferenti all'*an* o al *quantum* dell'imposta²⁶¹.

Qualora la funzione di accertamento, infatti, sia stata esercitata in modo scorretto sotto il profilo sostanziale, ed in particolare l'ufficio abbia determinato un'imposta minore rispetto a quella dovuta per legge²⁶², il potere di correzione soggiacerà ad una disciplina speciale e derogatoria.

In materia di imposte dirette, l'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 prevede che, fino alla scadenza dei termini stabiliti per la notificazione dell'avviso di accertamento, "l'accertamento può essere integrato o modificato

decadenza; c) non può costituire elusione del giudicato, cosicché l'atto può essere riproposto solo con una motivazione diversa da quella dell'avviso di accertamento originario. Cfr. anche, di recente, Comm. trib. prov. di Ravenna, Sez. II, 18 aprile 2008, n. 241, su *bancadati fisconline*, che ribadisce la nozione di "autotutela sostitutiva" come potere riconosciuto all'Amministrazione "sulla base del principio di 'perennità della potestà amministrativa' di rinnovare - ex nunc - un proprio atto viziato con l'emanazione di un altro, corretto dai vizi del precedente".

²⁶¹ Si è già illustrata (v. cap. II, ult. par.) la distinzione tra vizi formali, relativi alla forma dell'atto o al procedimento di formazione dello stesso, e vizi sostanziali, che attengono all'esistenza o all'ammontare dell'obbligazione tributaria.

²⁶² Se invece l'imposta risulta di importo maggiore, l'ufficio darà luogo ad un annullamento parziale dell'atto impositivo, come si è detto nel paragrafo precedente.

in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti e i fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte". Analogamente, in materia di imposta sul valore aggiunto, l'art. 57, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che, sempre fino alla scadenza dei termini per l'accertamento, le rettifiche delle dichiarazioni possono essere integrate o modificate, mediante la notificazione di nuovi avvisi e in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Anche in tal caso, i suddetti elementi devono essere oggetto di specifica indicazione da parte dell'ufficio competente²⁶³.

²⁶³ Le norme riferite nel testo trovano un precedente nell'art. 3 della legge n. 1/1956, poi trasfuso fedelmente nell'art. 35, T.U. n. 645/1958, che attribuiva per la prima volta all'Amministrazione finanziaria il potere di notificare un secondo avviso di accertamento nel caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Qualora non avesse impugnato tempestivamente l'avviso integrato o modificato, il contribuente era comunque rimesso in termini per impugnare l'avviso integrativo o modificativo. Secondo una parte della dottrina, data la rimessione in termini, il primo atto di accertamento doveva considerarsi tacitamente abrogato dal secondo. Cfr. BOZZETTI, *Norme di carattere processuale della legge sulla perequazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, I, p. 5; ALLORIO-PAGLIARO, voce *Concordato tributario*, cit., p. 993; CROXATTO, *Condizioni che legittimano l'accertamento per sopravvenuti elementi nuovi*, cit., p. 385 ss. In senso contrario COCIVERA, *Motivazione ed integrazione degli accertamenti e concordato nella legge 5 gennaio 1956, n. 1*, in *Riv. dir. fin.*, 1956, suppl. al n. 1, p. 14; BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 213, ad avviso dei quali, invece, il secondo atto ha carattere integrativo (non sostitutivo) del precedente e l'effetto giuridico dell'accertamento è da ricollegare congiuntamente ad entrambi gli atti.

Dal dato normativo emerge, innanzitutto, che l'Amministrazione finanziaria può procedere, entro i termini previsti, ad un'integrazione o modificazione in aumento²⁶⁴ dell'atto di accertamento. Ciò è possibile laddo-

²⁶⁴ Per FEDELE, *Appunti dalle lezioni*, cit. p. 331, la nozione di *modificazione* dell'accertamento si può distinguere da quella di *integrazione* se la si considera come una "diversa soluzione di questioni già risolte con il precedente accertamento" o una diversa qualificazione dei fatti già accertati "che, implicando una loro diversa disciplina, determinano una maggiore imposta da versare oppure la riduzione di crediti o perdite". Diversamente, l'integrazione implica "l'identificazione di nuovi fatti, quindi di ulteriori componenti positive della fattispecie imponibile (o della insussistenza, totale o parziale, di componenti negative)". Analogamente FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 173; MUSCARA', *Riesame e rinnovazione*, cit., p. 237.

E' stato peraltro osservato che, mentre il concetto di integrazione evoca di per sé l'idea di una variazione in aumento, la modificazione potrebbe anche consistere in una diminuzione dell'imposta accertata. Ora, mentre in materia di imposte reddituali è la stessa norma a riferire la disciplina dell'accertamento integrativo e modificativo alle sole modificazioni in aumento, in materia di Iva il decreto del '72 parla genericamente di "accertamenti (...) modificati". Ciò potrebbe indurre ad un'interpretazione letterale della norma, per cui "nel silenzio dell'art. 57, 3° comma del d.p.r. n. 633 del 1972, si deve presumere che la sopravvenuta conoscenza sia richiesta per interventi sia incrementativi che decrementativi della base imponibile". Così FICARI, *Avviso di accertamento "sostitutivo" in sede di autotutela fra sistema normativo e diritto giurisprudenziale*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, n. 6, p. 1825. Ci sentiamo, tuttavia, di aderire a quell'orientamento che circoscrive l'applicazione dell'art. 57 citato alle sole modificazioni in aumento posto che, altrimenti, si determinerebbe un'ingiustificata diversità di trattamento tra i due settori dell'imposizione reddituale e dell'I.v.a. Le condizioni speciali richieste dalla disciplina di cui all'art. 57 sono, infatti, giustificate soltanto nell'ipotesi di aumento dell'imposizione (sia diretta che indiretta), come verrà spiegato più avanti.

ve, in base ai nuovi elementi a sua disposizione, l'ufficio rilevi un'imponibile e un'imposta inferiori a quelli che risultano in base ad una corretta interpretazione e applicazione delle norme tributarie.

Si può sostenere, in questo senso, che l'esercizio del potere di integrazione o modifica serva a correggere il precedente (scorretto) svolgimento della funzione impositiva: si tratta, in altre parole, di una reiterazione della stessa funzione in modo conforme alla legge²⁶⁵.

In quest'ottica perde significato, a nostro avviso, la contrapposizione – pure avallata da più parti²⁶⁶ – tra autotutela sostitutiva e potere di accertamento integrativo-modificativo.

L'unica differenza riscontrabile riguarda il presupposto che giustifica l'esercizio del potere di secondo grado: nel primo caso si richiede l'esistenza di vizi formali, nel secondo di vizi (o comunque di errori) attinenti all'ammontare del credito tributario.

Non pare, invece, giustificabile una contrapposizione per così dire *ontologica*, legata alla natura e alla funzione dei due istituti. Stando a tale impostazione, l'autotutela sostit-

²⁶⁵ Accoglie questa prospettiva FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 145 ss. In senso conforme TREMONTI, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, cit., pp. 288 e 306, secondo il quale l'integrazione o la modificazione dell'atto di primo grado presuppongono necessariamente l'illegittimo esercizio della funzione impositiva, per cui ad esse non può pervenirsi che sulla base dell'invalidità dell'atto precedentemente notificato. Su posizioni analoghe CROXATTO, *Condizioni che legittimano l'accertamento*, cit., p. 385 ss; TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 149 ss. La dottrina appena menzionata conclude, dunque, per la necessità di annullare l'atto di primo grado invalido e sostituirlo con l'avviso di accertamento integrativo-modificativo.

²⁶⁶ V. nota successiva.

tutiva consisterebbe nella eliminazione di un atto impositivo formalmente illegittimo e nella sua sostituzione con un altro legittimo, mentre l'accertamento integrativo riguarderebbe, in realtà, atti privi di vizi che non vanno annullati e sostituiti, ma semplicemente *integrati* da un successivo provvedimento (aggiuntivo e non sostitutivo). Quest'ultimo non costituirebbe, quindi, esercizio della potestà di autotutela, ma del potere di imposizione dei tributi²⁶⁷.

²⁶⁷ Su queste posizioni v. in dottrina STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 14 ss.; LA ROSA, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria (postilla)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, p. 909 ss.; ID., *La Commissione tributaria regionale*, cit., p. 904; FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, p. 70 ss; LOGOZZO, *La distinzione tra avviso di accertamento "sostitutivo" e integrativo o modificativo*, nota a Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, n. 33/2002, p. 2988. Secondo TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 231, mentre il potere di accertamento integrativo si fonda su specifiche disposizioni normative, il potere di ridurre o annullare l'atto impositivo, riconducibile all'autotutela, "discende dai principi generali e non è limitato dalla norma sugli accertamenti integrativi, che ha tutt'altra *ratio* (evitare uno stillicidio di accertamenti parziali)". Sulle stesse posizioni v. in giurisprudenza Cass., Sez. trib., 3 febbraio 2010, n. 2424, in *bancadati fisconline*, che pone una chiara distinzione tra atto di accertamento integrativo ed atto di autotutela, con inevitabili ripercussioni sul piano dell'impugnazione di tali atti in sede giurisdizionale. Così, nell'ipotesi di atto mancante dell'indicazione delle aliquote applicate, il successivo atto correttivo dell'ufficio "non può avere efficacia meramente integrativa" e comporta "la caducazione del primo atto, con conseguente cessazione di qualsiasi interesse a una pronuncia ad esso inerente". Ciò significa che il ricorso esperito contro il primo atto, ormai sostituito, si estingue per cessazione della materia del contendere. Cfr. anche Cass., 20 novembre 2006, n. 24620, in *bancadati fisconline*; Cass., 7 novembre 2005, n. 21567, *ivi*; Cass., 12 dicembre 2003, n.

Una tale contrapposizione – si diceva – mal si concilia con la concezione che si è accolta dell'autotutela quale “prosecuzione” dell'attività amministrativa di primo grado ed espressione della medesima funzione, in quanto ponentesi come rinnovata gestione dell'interesse pubblico perseguito dalla P.A. con il primo provvedimento²⁶⁸.

Pertanto, anche volendo considerare l'atto da integrare privo di vizi – in quanto l'ammontare dell'imposta che ne ri-

19064, in *Corr. trib.*, 2004, p. 556; Cass., 22 febbraio 2002, n. 2531, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, p. 33 ss. La tesi sostenuta dalla citata dottrina e giurisprudenza ha come corollario l'idea per cui, come si dirà nel testo, l'atto di accertamento integrativo-modificativo non va ad annullare e sostituire l'atto originario, ma si aggiunge a questo e ne incrementa il contenuto impositivo.

Osserva, peraltro, MUSCARA', *Riesame e rinnovazione*, cit., p. 237 ss., che la dottrina tributaristica, dividendosi nettamente sul carattere sostitutivo o non sostitutivo dell'accertamento integrativo-modificativo, ha mancato di rilevare, in realtà, la differenza esistente tra le due ipotesi dell'integrazione e della modificazione. Infatti la prima “si adatta senza difficoltà agli schemi interpretativi della teoria della coesistenza dei provvedimenti; risulta, infatti, estremamente persuasivo, in assenza di specifici referenti normativi contrari, ritenere che l'amministrazione proceda gradualmente ad esercitare una pretesa omogenea (...). Nell'ipotesi, invece, che l'amministrazione emani un accertamento modificativo in aumento (...) risulta impossibile accedere alla teoria della coesistenza: in tal caso, piuttosto, l'accertamento modificativo sostituisce il precedente giacché, altrimenti, l'amministrazione avanzerebbe, in parallelo, due pretese sostanzialmente confliggenti e che non possono logicamente e giuridicamente coesistere”.

²⁶⁸ Su questi profili ci si è già soffermati nel precedente capitolo, cui si rimanda. In merito alla caratterizzazione dell'autotutela non come autonoma funzione giustiziale ma come funzione di amministrazione attiva v. in particolare LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, cit., p. 1138 ss.

sulta è comunque dovuto dal contribuente²⁶⁹ – ciò non impedisce, a nostro avviso, di ricondurre il fenomeno dell'accertamento integrativo e modificativo ai poteri di autotutela dell'Amministrazione finanziaria.

L'atto di accertamento integrativo, infatti, si pone in ogni caso come una determinazione di secondo grado, assunta dall'ufficio a seguito del riesame del provvedimento antecedente. L'Amministrazione pone in essere, perciò, un procedimento di riesame che in nulla si distingue, ontologicamente, da quelli che conducono al ritiro, alla conferma ovvero alla convalida dell'atto di primo grado.

Ciò che contraddistingue il fenomeno dell'autotutela – nella forma che stiamo esaminando in questa sede - non è l'esistenza di un vizio di legittimità dell'atto (che richieda il suo annullamento) bensì l'avvio da parte dell'Amministrazione di una procedura di secondo grado (a carattere riesaminatorio) che si sovrappone a quella di primo grado ed è finalizzata alla cura dello stesso interesse pubblico, a prescindere dall'esito che tale procedura potrà avere²⁷⁰.

Ora, l'accertamento integrativo o modificativo dà vita ad una successione di atti impositivi riconducibile a quel particolare esito del procedimento di riesame che la dottrina definisce *rimessa* dell'atto di primo grado²⁷¹. La rimessa –

²⁶⁹ Abbiamo, tuttavia, già osservato che un accertamento “minore” rispetto a quanto stabilito dalla legge può considerarsi esercizio scorretto, e quindi illegittimo, della funzione impositiva.

²⁷⁰ Si è più volte evidenziato che l'autotutela non si sostanzia nel potere di annullare gli atti viziati bensì, più correttamente, nel *potere di gestire l'interesse pubblico* attraverso un controllo successivo sull'adeguatezza dell'atto di primo grado a curare tale interesse.

²⁷¹ Accolgono questa nozione SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1952, p. 153; MATTARELLA, *Il provvedimento*, cit. p. 959; IMMORDINO, *I provvedimenti amministrativi*

cui si è già accennato nel primo capitolo²⁷² - può consistere, infatti, tanto in una sostituzione parziale del contenuto dell'atto riesaminato (c.d. riforma sostitutiva), quanto in una integrazione del medesimo (c.d. riforma aggiuntiva).

Questa successione di atti (di primo grado e di riforma) - i quali si avvicendano o coesistono, a seconda del carattere sostitutivo o meramente integrativo che si intenda attribuire al secondo atto - è consentita dall'ordinamento solo a determinate condizioni, stabilite dalle succitate disposizioni in materia di imposte sui redditi e di I.v.a.

Le norme prevedono che l'ufficio tributario possa integrare o modificare il primo accertamento qualora venga a conoscenza di elementi nuovi - di cui inizialmente non aveva (o non poteva avere) cognizione - alla stregua dei quali si renda necessario un aumento dell'imposta dovuta.

La funzione della suddetta disciplina è, a ben vedere, quella di coniugare due opposte esigenze: da un lato l'interesse alla corretta attuazione della funzione impositiva, in conformità al principio di legalità e di capacità contributiva; dall'altro l'esigenza di garantire il contribuente da un potenziale stillicidio di accertamenti che renderebbe difficile, di fatto, apprestare una difesa processuale efficace²⁷³, non-

di secondo grado, cit., p. 360. In giurisprudenza cfr. TAR Sicilia, Sez. III, ord. 4 febbraio 1997, n. 311, in *Foro amm.*, 1997, p. 3265.

²⁷² V. *supra* cap. I, par. 3.

²⁷³ Sottolinea quest'aspetto LUPI, *Diritto tributario*, P.g., Milano, 2005, p. 192, secondo il quale "è facile immaginare le pressioni psicologiche cui sarebbe soggetto il contribuente intenzionato a proporre ricorso, dovendo criticare davanti ai giudici l'operato di un'amministrazione quando questa può 'riformare in peggio' gli atti di cui si discute". L'Autore osserva anche che "la decisione di non impugnare l'accertamento può essere presa con cognizione di causa solo sapendo se l'atto è quello conclusivo, oppure potranno giungerne altri". A favore della tutela del contribuente nei confronti

ché l'esigenza avvertita dal legislatore di "responsabilizzare" gli uffici affinché utilizzino, nell'ambito di uno stesso accertamento, tutte le conoscenze disponibili e compiano tutte le valutazioni possibili e necessarie²⁷⁴. Può dirsi, in questo senso, che trova cittadinanza nel nostro ordinamento un principio di unitarietà e globalità dell'accertamento tributario²⁷⁵.

Di conseguenza, se da una parte il legislatore ha consentito il frazionamento dell'accertamento in funzione di un suo progressivo adeguamento alla normativa fiscale²⁷⁶,

di un'indiscriminata e vessatoria produzione di avvisi di accertamento TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 231; STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 15; MICCINESI, *La "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi"*, presupposto per gli accertamenti integrativi e modificativi, in *Rass. trib.*, 1985, n. 7, II, p. 458; PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi"*, quale condizione di legittimità degli accertamenti integrativi e modificativi in materia di imposte dirette, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, p. 785.

²⁷⁴ In tal modo si garantisce una maggiore economicità dell'azione amministrativa ed un risparmio di risorse e di costi inutili legati ad una reiterazione ingiustificata dell'attività di accertamento. Mettono in risalto quest'esigenza STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 15; BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, cit., p. 117 ss.; MICCINESI, *La "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi"*, cit., p. 458; FEDELE, *Appunti*, cit., p. 330, il quale dà persino preminenza alla necessità di garantire un'azione amministrativa efficiente ed economica rispetto all'esigenza di tutelare il contribuente. L'obbligo dell'Amministrazione di valutare attentamente e in maniera ponderata tutti gli elementi di cui dispone, prima di emettere l'avviso di accertamento, è rimarcato da autorevole dottrina: v. HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956, p. 204 ss.

²⁷⁵ Il principio viene espressamente richiamato da MUSCARA', *Riesame e rinnovazione*, cit., p. 212.

²⁷⁶ Secondo FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 150, "la successione di più atti di accertamento in quanto funzionale, tramite

dall'altra ne ha limitato l'applicazione alle sole ipotesi in cui sia impossibile per l'ufficio procedere immediatamente ad una corretta e completa imposizione.

Il principio di unitarietà e globalità dell'accertamento subisce, così, una deroga che dev'essere interpretata in maniera rigorosa onde evitare di comprimere oltremodo gli interessi ad esso sottesi.

Per questa ragione, il presupposto della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", richiesto dalla legge per l'esercizio del potere di integrazione e modificazione, deve essere inteso in senso oggettivo: gli elementi sono da considerare "nuovi" quando l'ufficio non li conosceva né poteva conoscerli con l'ordinaria diligenza e perizia, sulla base delle risultanze dell'istruttoria²⁷⁷. In tal caso non è

l'esercizio del potere di autotutela, ad una determinazione via via più esatta del tributo, prova che l'avviso di accertamento per primo notificato non è unico ma *provvisorio e fisiologicamente parziale*". Va peraltro evidenziato che il legislatore consente il frazionamento dell'imposizione anche nell'ipotesi di accertamento parziale *ex art. 41-bis*, D.P.R. n. 600/73, consapevole della difficoltà per l'ufficio di accertare fin da subito l'intero (maggiore) reddito del contribuente.

²⁷⁷ Sostengono questa tesi TREMONTI, *Sull'integrazione dell'accertamento per sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, II, p. 906 ss.; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 468, nt. 687; MICCINESI, *La "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi"*, cit., p. 458; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., pp. 448 e 454; BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, cit., p. 55, 66 e ss.; PISTOLESI, *Alcune considerazioni in tema di accertamenti integrativi o modificativi*, cit., p. 994; ID., *Brevi osservazioni*, cit., pp. 786 e 788. In giurisprudenza v. Cass., 8 giugno 1988, n. 3888, in *Rass. trib.*, 1988, II, p. 811; Cass., 23 gennaio 1985, n. 282, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 454; Cass., 6 gennaio 1981, n. 49, in *Comm. trib. centr.*, 1981, II, p. 476. Mitiga il rigore della concezione oggettiva LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 339, ad avviso del

possibile compiere un accertamento se non *per gradi*: la nuova materia imponibile, infatti, può essere rilevata solo in un momento successivo all'emanazione del primo provvedimento impositivo²⁷⁸.

Qualora invece i nuovi elementi, anche se acquisiti subito dall'ufficio, abbiano successivamente formato oggetto di una diversa e più approfondita valutazione, il requisito della novità avrà una valenza prettamente "soggettiva" (dipendente da un'istruttoria inadeguata) e non sarà sufficiente a giustificare l'intervento integrativo o modificativo da parte dell'ufficio²⁷⁹.

quale occorre permettere agli uffici di graduare i tempi dell'azione accertativa in relazione alla progressiva maturazione del convincimento sulla rilevanza fiscale di determinati elementi i quali, pur se conosciuti o conoscibili immediatamente, non erano considerati fiscalmente rilevanti. Per LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 123, la novità degli elementi va valutata in relazione agli obiettivi del controllo fiscale: un elemento può definirsi nuovo se nella precedente indagine l'ufficio non l'ha rilevato (pur potendolo fare) in quanto il controllo era diretto verso altri obiettivi, diversi da quelli dell'indagine in corso. L'Autore fa l'esempio di un contribuente sottoposto a verifica per redditi di natura fondiaria non dichiarati: in tal caso il successivo controllo diretto ad accertare eventuali redditi di impresa può basarsi su elementi già conosciuti o conoscibili, ma rilevanti solo in relazione al nuovo accertamento.

²⁷⁸ Come osserva LA ROSA, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, cit., p. 904, "il potere che viene attribuito agli uffici finanziari dall'art. 43, comma 3, è quello di accertare progressivamente l'oggetto dell'imposta, man mano che si manifesta la sua esistenza e che l'ufficio viene posto in condizione di percepirla".

²⁷⁹ Così in giurisprudenza Cass., Sez. trib., 8 maggio 2006, n. 10526, in *Rass. trib.*, n. 2/2007, pp. 500-501. "Né la novità può essere ravvisata" - aggiunge la sentenza - "nel fatto che le nuove valutazioni provenivano da un organo distinto dal ramo

In definitiva, la delimitazione dell'ambito di operatività dell'accertamento integrativo-modificativo serve ad evidenziare l'attitudine dell'istituto a contemperare esigenze diverse, e a distinguerlo da quelle fattispecie in cui, non sussistendo le medesime esigenze, possono trovare applicazione *in toto* le regole ordinarie in materia di autotutela²⁸⁰.

7. La c.d. autotutela *in malam partem* e l'omogeneità della funzione di riesame dell'Amministrazione finanziaria

Le considerazioni svolte nelle pagine precedenti mostrano come i procedimenti di autotutela dell'Amministrazione finanziaria possano anche determinare conseguenze svantaggiose per il contribuente.

Del resto, tale conclusione è coerente con quella ricostruzione teorica dell'istituto secondo la quale esso si presenta

dell'Amministrazione finanziaria di cui faceva parte l'ufficio impositore". Si deve perciò ritenere che, "con l'emissione del primo avviso di rettifica, l'ufficio consum(i) il proprio potere di accertamento in relazione al materiale probatorio posto a sua disposizione".

²⁸⁰ Ci si riferisce, in particolare, alle ipotesi di rettifica in diminuzione dell'accertamento di primo grado, che non giustificano l'applicazione di una disciplina così restrittiva e possono quindi aver luogo, secondo i principi generali, anche in assenza di nuovi elementi, purché entro i termini di decadenza previsti per l'accertamento e salva la formazione del giudicato. Sul punto cfr. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., p. 124; STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 18 ss., secondo i quali, nel caso di rettifica in diminuzione dell'avviso di accertamento, non ha evidentemente ragione di operare il limite della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, non essendovi interessi del contribuente da tutelare, il quale dalla riforma *in melius* dell'imposizione non potrebbe che trarre vantaggi. Prevarrebbe, in definitiva, l'interesse del contribuente ad una giusta tassazione in ossequio ai principi di legalità e di capacità contributiva.

come una delle possibili manifestazioni della funzione di amministrazione attiva²⁸¹, preordinata al soddisfacimento dell'interesse pubblico definito in astratto dalla legge.

Tale interesse non necessariamente coincide con quello soggettivo del contribuente. Si è detto in precedenza che l'Amministrazione agisce allo scopo di procacciarsi i mezzi finanziari pubblici nei modi ed entro i limiti stabiliti dalla legge: è questo, invero, l'interesse primario perseguito dagli uffici tributari, anche in sede di autotutela, pur potendo tale attività realizzare di riflesso l'interesse del contribuente a non subire una tassazione superiore a quella prevista dalla legge²⁸².

L'idea per cui l'autotutela non è uno strumento predisposto dall'ordinamento a (esclusiva) tutela del contribuente²⁸³ implica che si debba ritenere ammissibile – almeno in linea di principio e con i limiti che si vedranno - la c.d. autotutela *in malam partem*.

In via preliminare, occorre chiarire che a tale fattispecie non vanno ricondotti tutti i possibili provvedimenti di secondo grado con effetti sfavorevoli per il contribuente (tali

²⁸¹ Abbiamo già escluso, invece, che si possa parlare in tal caso di una funzione di tipo giustiziale, preordinata alla tutela del cittadino nei confronti della P.A.

²⁸² Tant'è vero che, secondo i fautori della concezione discrezionale dell'autotutela, l'interesse al conseguimento del gettito fiscale dovrebbe prevalere nell'ipotesi in cui l'atto impositivo, pur illegittimo, sia divenuto definitivo per scadenza dei termini di impugnazione, in modo che possa garantirsi la stabilità del credito erariale sorto dal provvedimento.

²⁸³ Si legge, infatti, nella Relazione alla bozza del D.m. n. 37/97, elaborata dal Consiglio superiore delle finanze, che "l'attività di autotutela si realizza al fine di assicurare il più efficace perseguimento dell'interesse generale e non già allo scopo di garantire al cittadino un ulteriore mezzo di difesa oltre quelli assicurati dal sistema di tutela".

sarebbero anche gli atti di accertamento integrativo e modificativo, esaminati nel paragrafo precedente), ma solamente quelle determinazioni con cui si annullano atti che rechino un vantaggio al contribuente, o rimuovano una situazione di svantaggio (sarebbe quindi più preciso parlare di “annullamento *in malam partem*”).

La casistica in materia è alquanto varia e comprende il ritiro di agevolazioni precedentemente concesse, l’annullamento di rimborsi accordati, l’annullamento di provvedimenti di ammissione al condono fiscale²⁸⁴, e ancora il ritiro di precedenti atti di annullamento di avvisi di accertamento²⁸⁵.

E’ stato messo in risalto, soprattutto da parte della giurisprudenza, il contrasto tra queste forme di “ripensamento”

²⁸⁴ Per condono in materia tributaria s’intende quella forma di sanatoria concessa dalla legge con la quale si permette al contribuente di sanare violazioni tributarie attraverso il pagamento di una quota dell’imposta dovuta (ed eventualmente delle sanzioni) o comunque gli si fornisce un’occasione per chiudere liti pendenti col Fisco o periodi d’imposta non ancora accertati. Il contribuente è così legittimato ad aderire ad una delle forme di condono offerte dalla legge, salva la successiva verifica dell’Amministrazione finanziaria sul possesso dei requisiti richiesti per l’ammissione al condono. Molteplici e variegate sono state, nel tempo, le tipologie di condono concesse dal legislatore, cosicché risulta difficile una identificazione della natura giuridica dell’atto di condono. Riferisce sulle diverse ricostruzioni della figura in esame ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., pp. 204-205. Sull’istituto del condono tributario v. tra gli altri BATISTONI FERRARA, *Condono (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. V, Milano, 2001, p. 250 ss.; FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 191 ss.; TESAURO, *A proposito di condono e di rimborso di imposta*, in *Giur. it.*, 1975, III, p. 23 s.

²⁸⁵ In quest’ultimo caso si verifica la reviviscenza dell’originaria determinazione impositiva (prima adottata, poi annullata, e infine nuovamente assunta).

dell'Amministrazione - che torna, anche più volte, sulla stessa questione mutando orientamento - e l'esigenza di tutelare il legittimo affidamento del privato sulla stabilità della situazione giuridica attribuitagli da un provvedimento della pubblica autorità²⁸⁶.

La tutela del legittimo affidamento viene ricollegata al principio di correttezza e buona fede che, in ambito tributario, deve informare i rapporti tra Fisco e contribuente a norma dell'art. 10 della l. n. 212/2000. Tale norma dispone, tra l'altro, che “non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, la disposizione citata non va riferita ai soli casi espressamente previsti, attinenti all'area dell'irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi, ma dev'essere applicata a tutte le situazioni in

²⁸⁶ In questo senso, in materia tributaria, v. Cass., Sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080, in *bancadati fisconline*; Cass., Sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, *ibidem*; Cass., Sez. trib., 22 settembre 2003, n. 14000, *ibidem*. La stessa giurisprudenza comunitaria ha ricordato che, in attuazione dei principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, la revoca di un atto amministrativo favorevole è generalmente soggetta a condizioni piuttosto rigorose: è ammissibile, infatti, entro un termine ragionevole e non può ledere l'affidamento del destinatario dell'atto, che può aver confidato nella legittimità dello stesso (e non ha provocato l'emanazione dell'atto mediante indicazioni false o incomplete). Cfr. Corte Giust., sent. 3 maggio 1978, in causa 112/77, e sent. 21 settembre 1983, in cause riunite 205-215/82, in *www.eur-lex.europa.eu*.

cui al contribuente venga richiesta una prestazione patrimoniale da parte del Fisco, compreso l'importo stesso del tributo (o una parte di esso).

L'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente porrebbe, dunque, un limite legislativo all'esercizio dei poteri di autotutela dell'Amministrazione in campo tributario.

L'autotutela non potrebbe svolgersi in danno del contribuente, a causa di un errore commesso dall'ufficio nell'adozione dell'atto (favorevole), in quanto ciò contrasterebbe con il principio di buona fede e di tutela dell'affidamento riposto, senza colpa, dal privato nella legittimità dell'azione amministrativa.

D'altra parte le disposizioni dello Statuto, ai sensi dell'art. 1, comma 1, "costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario"²⁸⁷ ed assolvono ad una funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete, nei riguardi delle norme e degli istituti di diritto fiscale. Sicché, "il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. n. 212 del 2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statuari"²⁸⁸.

Le considerazioni appena svolte, senza dubbio condivisibili, non devono tuttavia indurre l'interprete a negare l'ammissibilità stessa dell'annullamento *in malam partem*, ma soltanto a precisarne le condizioni di legittimità.

In altri termini, non appare corretto desumere dai principi statuari una concezione dell'autotutela quale strumento

²⁸⁷ Attuativi delle disposizioni di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione.

²⁸⁸ Così Cass., Sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, cit.

giuridico diretto a tutelare l'interesse del contribuente²⁸⁹, che in quanto tale precluderebbe all'Amministrazione finanziaria la possibilità di annullare atti favorevoli.

Si deve invece affermare la necessità che l'ufficio, in tali circostanze, compia un'adeguata ponderazione dell'interesse al ripristino della legalità (violata dall'atto sul quale occorre intervenire in autotutela) in rapporto all'interesse alla stabilità delle posizioni giuridiche acquisite dal contribuente, sulla legittimità delle quali egli abbia (ragionevolmente e senza colpa) fatto affidamento.

L'ufficio dovrà quindi accertare, in concreto, i presupposti di un affidamento meritevole di tutela, che ricorrono, ad avviso della giurisprudenza, laddove l'attività amministrativa sia idonea a determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente, e quest'ultimo versi in uno stato soggettivo di buona fede²⁹⁰.

²⁸⁹ Per questa tesi cfr. MODESTI, *Tra avvisi di accertamento integrativi o modificativi ed esercizio del potere di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, n. 1, II, p. 59; SCARPA, *L'autotutela tributaria*, cit., p. 481; GIOE', *L'annullamento del condono oltre i termini di decadenza per la verifica*, in *Rass. trib.*, 2005, I, pp. 1184-85, dove si precisa comunque che "non si vuol sostenere che il potere di autotutela sia finalizzato unicamente alla salvaguardia delle posizioni del contribuente, dimenticando la funzione tradizionale di tale istituto di ripristino della legalità dell'azione amministrativa nell'interesse generale (...). Tuttavia, è indubbio che in materia fiscale la finalità di tutela del soggetto passivo assuma una rilevanza particolare".

²⁹⁰ Cfr. Cass., Sez. trib., 10 dicembre 2002, n. 17576, cit., che fornisce indicazioni sulle circostanze concrete in presenza delle quali possono ritenersi accertati tali presupposti: ad esempio, la rilevanza del lasso temporale trascorso dall'emanazione dell'atto illegittimo, che è indice della "coerenza" dell'azione amministrativa e del consolidamento della situazione soggettiva del contribuente. In questo

Solo a seguito di tali valutazioni, compiute in relazione alle circostanze concrete, l'Amministrazione potrà decidere se sia opportuno o meno procedere all'annullamento *in malam partem*. Si accede, così, ad una concezione discrezionale del potere di autotutela giustificata dalla particolare natura degli atti che ne formano oggetto (atti, cioè, favorevoli al destinatario)²⁹¹.

senso anche GIOE', *L'annullamento del condono*, cit., p. 1189. È necessario, inoltre, che il vizio che inficia l'atto sia ignorato incolpevolmente dal contribuente e non sia stato (dolosamente o colposamente) determinato dalla sua condotta (per esempio attraverso informazioni false o incomplete preordinate ad ottenere l'atto favorevole).

²⁹¹ Questa pare la ricostruzione accolta anche dalla giurisprudenza più volte richiamata. L'autotutela *in malam partem* è quindi da considerare ammissibile, ma il provvedimento finale, ove leda l'affidamento del contribuente, è viziato da illegittimità ed è annullabile in sede giurisdizionale.

In materia di condono fiscale, l'orientamento prevalente sembra essere favorevole all'annullabilità *in malam partem* dell'atto di ammissione del contribuente al condono. Si tratta dell'ipotesi in cui l'Amministrazione, in sede di controllo sulla sussistenza dei requisiti di legge per l'accesso al condono degli interessati, conferma in un primo momento (in modo espresso o tacito) la legittimità della forma di sanatoria prescelta, ma successivamente interviene a modificare la sua decisione ritenuta erronea, estromettendo il contribuente dal condono (con un atto di diniego in autotutela). Secondo GIOE', *L'annullamento del condono*, cit., p. 1189, dovrebbe ritenersi precluso l'annullamento del provvedimento di ammissione se sono scaduti i termini di decadenza per effettuare il controllo di legittimità sull'adesione al condono, e si è consolidato un legittimo affidamento del contribuente sugli effetti dell'atto favorevole già emanato. Secondo ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 203, l'annullamento *in malam partem* sarebbe in tal caso ammissibile in quanto, pur non rinvenendosi nella legislazione fiscale alcun riferimento ai possibili rapporti tra esercizio dell'autotutela ed effetti del condono, "il silenzio mantenuto sul

In definitiva, si può ritenere che l'attività di autotutela dell'Amministrazione finanziaria non si riduca al mero annullamento d'ufficio di atti impositivi, ma abbracci una ampia gamma di fenomeni che corrispondono a diversi esiti del procedimento di riesame degli atti tributari.

Ciò che rende omogenea questa fenomenologia è, in ultima analisi, la funzione di rinnovata gestione dell'interesse pubblico svolta dall'Amministrazione, che vale a connotare in modo peculiare l'attività di riesame e a distinguerla dalle altre forme di autotutela variamente denominate, che pure trovano cittadinanza nell'ordinamento tributario²⁹².

punto anche di recente dal legislatore (...) non rappresenta di per sé un elemento sufficiente a negare che l'amministrazione possa agire in via di autotutela anche dinanzi ad un avvenuto condono riesaminando gli elementi comunicati al momento della presentazione dell'istanza e/o esaminando elementi sopravvenuti". Dello stesso avviso FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 26-27. In giurisprudenza, è dello stesso avviso anche Cass., Sez. I, 30 gennaio 1986, n. 599, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, n. 4, II, p. 24, con nota di MUSCARA', *Melius re perpensa...ovvero dell'asserta modificabilità delle determinazioni dell'ufficio in tema di condono tributario*.

In materia di rimborso d'imposta, l'annullamento *in malam partem* dell'atto di rimborso illegittimo è implicitamente consentito dall'art. 43, D.P.R. n. 602/1973, il quale prevede che l'ufficio possa procedere al recupero delle somme erroneamente rimborsate e degli interessi eventualmente corrisposti al contribuente, mediante iscrizione a ruolo di tali somme. In tal senso FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 24-25. In tema di ripetizione del rimborso illegittimamente accordato al contribuente cfr. anche Comm. trib. centr. 12 luglio 1993, n. 2295, su bancadati *fisconline*.

²⁹² Si allude – ricollegandoci alle considerazioni svolte nel primo capitolo sulle varie specie di autotutela – a quegli istituti giuridici che assolvono ad una funzione autogiustiziale, come ad esempio il c.d. fermo amministrativo ordinario, strumento cautelare di portata generale che - con specifico riferimento all'ambito tributario - consente all'Amministrazione finanziaria di sospendere il rimborso

di somme cui il contribuente ha diritto, fintantoché quest'ultimo non abbia soddisfatto le ragioni creditorie vantate nei suoi confronti dall'Amministrazione. Sull'istituto in parola v. nella dottrina tributaristica BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, I, 1995, p. 239 ss.; GRANELLI, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 296 ss. Altro strumento di autotutela (che possiamo definire "esecutiva") è il procedimento amministrativo di riscossione coattiva del tributo previsto, in materia di imposte dirette, dagli artt. 45 ss., D.P.R. n. 602/1973, con il quale gli agenti della riscossione danno pratica attuazione alla pretesa impositiva senza ricorrere all'autorità giurisdizionale. Cfr. MICHELI-TREMONTI, voce *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano, vol. XXIX, 1979, p. 421 ss. Nell'ambito di tale procedimento, peraltro, viene ad inserirsi il fermo di beni mobili registrati, previsto dall'art. 86, D.P.R. n. 602/1973, anch'esso considerato strumento di autotutela esecutiva, che si pone a monte dell'esecuzione forzata in funzione propriamente cautelare. Come osserva Cons. Stato, Sez. VI, dec. 18 luglio 2006, n. 4581, in *www.iusetnorma.it.*, la funzione del fermo in parola è quella di conservare il bene per il soddisfacimento del credito dell'Amministrazione. L'istituto si muove "nella logica (propria del diritto comune) dell'attribuzione (al creditore) di strumenti idonei a ricercare e conservare i cespiti del patrimonio del debitore idonei a garantire, in sede esecutiva, la soddisfazione del credito (...)". Pertanto, "pur non ponendosi ancora nella fase dell'esecuzione, o degli atti esecutivi, costituisce un mezzo cautelativo ed anticipatorio degli effetti espropriativi dell'esecuzione, che sottrae il bene innanzitutto all'uso al quale è destinato (e da cui potrebbero derivare conseguenze dirette sulla idoneità a soddisfare, con l'esecuzione, la realizzazione coattiva, totale o parziale, del credito) ed alla circolazione giuridica in danno del creditore". Il Collegio osserva, poi, che lo strumento in questione è riconducibile ai poteri di autotutela esecutiva, al cui divieto generalizzato "si sottrae a tutt'oggi, almeno in parte, lo Stato per i crediti tributari". Il D.P.R. n. 602/73, infatti, prevedendo un procedimento di tipo amministrativo per l'esecuzione dei crediti erariali, in luogo del procedimento giudiziale, mantiene in capo all'Amministrazione un potere che costituisce "il residuo di antichi privilegi del creditore,

Capitolo IV

I risvolti processuali dell'autotutela e le ragioni del contribuente

SOMMARIO: 1. L'impugnabilità da parte del contribuente del diniego (espreso) di autotutela. - 2. (*segue*): la giurisdizione competente a sindacare l'esercizio dell'autotutela tributaria - 3. La tutela giurisdizionale del contribuente avverso il silenzio sull'istanza di annullamento. - 4. La tutela risarcitoria del contribuente e la c.d. soccombenza virtuale dell'Amministrazione finanziaria. - 5. I limiti dell'autotutela tributaria. I rapporti tra giuridicato e riesame degli atti impositivi. - 6. Conclusioni sulle finalità dell'autotutela e raffronto con istituti aventi funzione deflattiva.

1. L'impugnabilità da parte del contribuente del diniego (espreso) di autotutela

Una volta descritta l'attività di riesame dell'Amministrazione finanziaria, e appurato che essa può avere anche esito negativo per il cittadino-contribuente, è d'uopo verificare se quest'ultimo goda di una forma di tutela nei confronti dell'eventuale illegittimità della condotta amministrativa.

conservati solo allo Stato in ragione delle peculiarità del credito tributario". Le parole appena riportate confermano la tesi secondo cui i poteri di autotutela esecutiva della P.A., aventi carattere eccezionale, devono trovare un esplicito fondamento nelle norme di legge.

La problematica, come si vedrà, presenta diversi punti critici dal momento che, se da un lato è innegabile che l'Amministrazione, in sede di autotutela, è obbligata a contemperare le esigenze di gettito con l'interesse ad attuare una giusta imposizione (conforme al principio di capacità contributiva), dall'altro occorre garantire quella stabilità delle situazioni giuridiche che l'ordinamento presidia attraverso la fissazione di limiti temporali alla tutela giurisdizionale del contribuente.

Volendo procedere con ordine, si possono individuare tre distinte questioni. Ci si deve domandare, innanzitutto, se il provvedimento di autotutela (sfavorevole al contribuente) sia o meno impugnabile in sede giurisdizionale; in secondo luogo, che tipo di sindacato il giudice può effettuare su tale provvedimento, e conseguentemente che tipo di pronuncia può emettere; infine, quale dovrebbe essere la giurisdizione competente a conoscere dell'impugnazione.

Prima di esaminare le questioni suindicate, occorre preliminarmente osservare che l'atto di autotutela sfavorevole, cui si fa più comunemente riferimento, è il c.d. *diniego di autotutela* (o, per meglio dire, *diniego di annullamento*)²⁹³ con il quale l'ufficio finanziario conferma l'imposizione di primo grado negando, per l'appunto, l'annullamento richiesto dal contribuente.

Il dibattito dottrinale e giurisprudenziale si è concentrato prevalentemente su questo tipo di provvedimento, poiché solleva i maggiori problemi interpretativi; ci riserviamo

²⁹³ Occorre, peraltro, precisare che con tale nozione si intende far riferimento al solo diniego espresso, vale a dire il provvedimento esplicito con cui l'Amministrazione rifiuta l'annullamento. Diversa nozione è quella di "diniego tacito", che allude al silenzio dell'ufficio a fronte della richiesta di autotutela e che, come si è già visto (cap. III, par. 2), corrisponde propriamente ad una ipotesi di silenzio-inadempimento (sulla cui impugnabilità v. par. 3).

comunque di accennare, alla fine, anche agli altri provvedimenti avverso i quali il contribuente potrebbe proporre ricorso giurisdizionale.

Venendo così al problema dell'impugnabilità, si registra da tempo un orientamento della giurisprudenza²⁹⁴ (seguito da

²⁹⁴ Nella giurisprudenza amministrativa, si trova traccia dell'orientamento in parola, *ex pluribus*, in Cons. Stato, Sez. IV, 20 luglio 2005, n. 3909, in *Foro amm. – Cons. Stato*, 2005, p. 2132; Cons. Stato, Sez. V, 21 gennaio 1997, n. 74, in *Cons. Stato*, 1997, I, p. 62; Cons. Stato, 6 aprile 1991, n. 441, in *Foro amm.*, 1991, p. 1071; Cons. Stato, Sez. IV, 22 ottobre 1993, n. 918, in *Cons. Stato*, 1993, I, p. 1225; Cons. giust. amm. Regione siciliana, 20 maggio 1987, n. 126, in *Cons. Stato*, 1987, p. 959.

Anche una parte della giurisprudenza di cassazione in materia tributaria sembra avallare la tesi della non sindacabilità del diniego di autotutela: cfr. Cass., Sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, su bancadati *fisconline*, secondo la quale il potere di autotutela “costituisce una facoltà discrezionale (...) il cui mancato esercizio non può essere sindacato (...) anche perché il convincimento maturato dall'ufficio sulla necessità di procedere o meno al suo annullamento in via di autotutela, costituisce un aspetto destinato ad essere fatalmente assorbito nella più ampia indagine sulla legittimità o meno dell'atto impositivo, che ove fondato legittimerebbe comunque il rifiuto della sua eliminazione ed ove infondato, travolgerebbe di per sé anche il successivo comportamento dell'Amministrazione”. In quest'ottica, quindi, il diniego di annullamento non sarebbe impugnabile perché i vizi dell'atto impositivo presupposto assorbirebbero ogni altro vizio dell'atto di diniego successivo. Cfr. anche Cass., 1 dicembre 2004, n. 22564, in bancadati *fisconline*; più di recente, Cass., SS.UU., 16 febbraio 2009, n. 3698, in bancadati *fisconline*; Cass., SS.UU., 6 febbraio 2009, n. 2870, in *Boll. trib.*, n. 6/2009, p. 474, con nota di FICARI, *Diniego di autotutela e Sezioni “disunite” della Cassazione*. In queste ultime sentenze le Sezioni unite, in contraddizione con il *trend* più recente della giurisprudenza di legittimità, affermano che il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è sicuramente impugnabile “sia per la discrezionalità propria, in questo caso,

una parte della dottrina) restio ad accordare tutela al contribuente nei confronti del diniego di annullamento dell'Amministrazione finanziaria.

Le ragioni di tale contrarietà erano (e sono tuttora) da rinvenire nella necessità di impedire una indebita “duplicazione” di tutela a favore del contribuente. Se, infatti, il rifiuto di ritirare l'atto d'imposizione non è altro che una

dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”. In proposito ribadisce FICARI, *Diniego di autotutela*, cit., p. 475, che l'assunto delle Sezioni unite è condivisibile poiché “l'annullamento non p(uò) permettere di realizzare un *bis in idem* nell'azione di tutela giurisdizionale sebbene esso possa permettere, in casi eccezionali, di ripristinare una situazione di pari capacità contributiva nell'imposizione”. Secondo l'Autore, l'impugnazione da parte del contribuente del diniego espresso di annullamento può aversi solo in due situazioni di carattere eccezionale: “quando l'avviso di accertamento definitivo è fondato esclusivamente su fatti materiali ritenuti inesistenti in sede penale con un giudicato avente efficacia di prova legale”; ovvero “quando, sempre a fronte di un avviso definitivo, il contribuente coobbligato solidale non impugnante intenda beneficiare *ex art. 1306 c.c.* degli effetti del giudicato favorevole intervenuto in capo all'altro coobbligato”. Solamente in questi due casi, l'ufficio sarebbe titolare di un vero e proprio dovere di rimozione dell'atto di accertamento, e al contribuente occorrerebbe riconoscere un interesse pretensivo giuridicamente rilevante e tutelabile in sede giurisdizionale. Così FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 260 ss.

Si conferma, in più occasioni, all'orientamento che nega la sindacabilità dell'autotutela anche la giurisprudenza tributaria di merito: v. Comm. trib. reg. Roma, 22 giugno 2004, n. 139, in *bancadati fiscoonline*; Comm. trib. prov. Cagliari, 26 giugno 2004, n. 139, *ibidem*; Comm. trib. prov. Salerno, 27 dicembre 1999, n. 200, in *Giur. imp.*, I, 2001, p. 55 ss.; Comm. trib. I grado Venezia, 27 gennaio 1995, n. 884, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 351.

conferma della pretesa in esso contenuta, il contribuente ha l'onere di far valere i vizi che inficiano la pretesa entro il termine di impugnazione dell'atto di primo grado, senza poter beneficiare di una sorta di "rimessione in termini" che deriverebbe dalla possibilità di impugnare anche l'atto di conferma²⁹⁵.

Pertanto, il contribuente che proponesse istanza di annullamento d'ufficio non potrebbe considerarsi titolare di un interesse giuridicamente protetto a fronte del diniego opposto dall'Amministrazione, atteso che l'azione giurisdizionale poteva (e doveva) essere esercitata nei confronti dell'atto di primo grado (ed entro i relativi termini di decadenza)²⁹⁶.

²⁹⁵ Così, in dottrina, LUPI, *Atti definitivi e decadenze*, cit., pp. 753-754, secondo il quale "è comprensibile la tendenza a non fare dell'autotutela un grimaldello per vanificare il sistema delle decadenze dal diritto d'impugnare". Infatti "sarebbe curioso che il privato, dopo essere stato negligente nel tutelare per tempo i propri interessi legittimi, potesse far valere grazie all'autotutela quei medesimi interessi, davanti a quello stesso giudice cui avrebbe dovuto rivolgersi prima (TAR), scardinando così il sistema delle preclusioni".

²⁹⁶ Come sostiene TURCHI, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela, in materia tributaria, nuovamente all'esame delle Sezioni unite*, in *Giur. it.*, 2007, p. 2888 ss. (nota a Cass. civ., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388, ivi), negare l'impugnabilità del rifiuto di annullamento non significa vulnerare il diritto di difesa costituzionalmente garantito ai contribuenti, posto che si è in presenza di un atto di conferma inidoneo a ledere direttamente la sfera giuridica del destinatario (che viene, invece, lesa dall'atto confermato). Non deve stupire perciò, secondo l'Autore, la "previsione normativa dell'esercizio di un 'potere di autotutela' che viene comunemente inteso quale dovere per gli uffici (...) il cui esercizio non sia presidiato da strumenti di difesa giurisdizionale a favore dei consociati", data l'assenza di (immediata) lesività del diniego di autotutela. Del resto, "il riconoscimento del potere di impugnazio-

Inoltre, l'insussistenza di una posizione giuridicamente rilevante in capo al contribuente discende anche da quell'impostazione giurisprudenziale, già considerata nel precedente capitolo²⁹⁷, secondo cui l'autotutela ha natura discrezionale e facoltativa, preordinata alla cura dell'interesse pubblico (o addirittura dell'interesse della sola Amministrazione), cosicché il singolo contribuente non vanta alcuna posizione giuridica rispetto all'avvio e al-

ne del diniego verrebbe a duplicare le *chances* di tutela giurisdizionale del contribuente” il quale “otterrebbe di fatto la possibilità di ramificare i giudizi, originando un fenomeno di litispendenza *sui generis*”. In dottrina negano anche l'impugnabilità del rifiuto di autotutela e, correlativamente, la titolarità di una posizione giuridicamente rilevante del contribuente BASILAVECCHIA, *In tema di autotutela su atti inoppugnabili: su una richiesta di chiarimenti avanzata dal contribuente* (nota a Comm. trib. prov. Salerno, Sez. IV, 27 dicembre 1999, n. 200), in *Riv. giur. trib.*, n. 11/2000, p. 1032 ss.; LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, p. 86; GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in *Il processo tributario*, a cura di Tesauro, Torino, 1999, p. 390 ss.; GALEOTTI FLORI, *Il principio dell'autotutela tributaria*, cit., p. 658; SALVINI, *Il Garante del contribuente*, cit., p. 119; D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, cit., p. 176. Ritengono che, in linea di principio, l'impugnabilità del diniego consentirebbe un illegittimo *bis in idem* in favore del contribuente FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, I, p. 1715 ss.; FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., p. 347. Anche secondo TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 17 ss., l'atto di diniego non è suscettibile di impugnazione, sempre che si configuri come mera conferma fondata sugli stessi elementi dell'atto di primo grado.

²⁹⁷ V. cap. II, par. 2, in part. nota 28.

lo svolgimento dell'attività di riesame, né rispetto al provvedimento finale²⁹⁸.

Un simile orientamento, come pare evidente, priva il contribuente di qualsiasi tutela nei riguardi del provvedimento di secondo grado dell'Amministrazione finanziaria, ed obbliga il contribuente ad indirizzare le sue doglianze nei confronti dell'atto di primo grado.

In tal modo, tuttavia, il contribuente è tutelato soltanto in caso di vizi originari dell'imposizione, che può (se solerte e diligente) ravvisare e far valere fin da subito. Nulla potrebbe, invece, opporre contro un atto di diniego in autotutela che non si limitasse a ribadire, *sic et simpliciter*, la pretesa già espressa in precedenza, ma seguisse ad una valutazione di nuovi elementi o eventi che incidono (totalmente o parzialmente) su tale pretesa²⁹⁹.

²⁹⁸ Come osserva RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 11, se si aderisce alla tesi per cui l'autotutela tributaria è solo una particolare *species* dell'autotutela amministrativa, avente natura discrezionale, e funzionale alla cura dell'interesse specifico della sola Amministrazione, "dovrebbe a ben vedere disconoscersi la stessa possibilità per il contribuente, nella sua veste di semplice cointeressato all'esercizio dell'autotutela, di vantare alcun interesse giuridicamente protetto a fronte del diniego di quest'ultima, non potendosi in realtà configurare in capo ad esso nient'altro se non un interesse di mero fatto".

²⁹⁹ Secondo DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*, in *bancadati fisconline*, p. 5 (presente anche in *Rass. trib.*, 2005, I, p. 1736 ss.), si deve trattare di circostanze sopravvenute "che né il contribuente né l'Amministrazione finanziaria conoscevano quando è stato emesso l'atto impositivo (divenuto definitivo) e che il primo esplicita all'ente impositore per la prima volta con l'istanza in autotutela".

Si è così venuto a creare un orientamento favorevole all'impugnabilità del diniego di autotutela, inizialmente propugnato dalla giurisprudenza sia di merito³⁰⁰ che di legittimità³⁰¹, e successivamente avallato da una parte della

³⁰⁰ Cfr. Comm. trib. prov. Matera, 29 giugno 2004, n. 45, in *bancadati fisconline*; Comm. trib. reg. Campania, 9 gennaio 2003, n. 423, *ibidem*; Comm. trib. reg. Liguria, 5 maggio 2004, n. 10, *ibidem*; Comm. trib. prov. Salerno, 22 febbraio 2005, n. 275, in *Guida normativa*, 2005, p. 36 ss.; Comm. trib. prov. La Spezia, 15 maggio 2006, n. 214, in *Giur. merito*, 2006, p. 2031; Comm. trib. prov. Salerno, 23 ottobre 2006, n. 231, in *Boll. trib.*, 2007, p. 801, Comm. trib. reg. Roma, 27 febbraio 2007, n. 16, in *Finanza & Fisco*, 2007, p. 957, le quali hanno tutte definito il diniego di autotutela quale atto suscettibile di impugnazione perché, concernendo l'annullamento di atti in materia tributaria, rientra nella giurisdizione delle Commissioni. Cfr. anche Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 18 dicembre 2008, n. 223, in *bancadati fisconline*, secondo cui il diniego di annullamento (espresso o tacito) emesso dall'Amministrazione, che sia suscettibile di generare una lesione alla posizione giuridica soggettiva del contribuente, assume la qualità di atto autonomamente impugnabile la cui cognizione è devoluta al giudice tributario.

³⁰¹ Ci si riferisce, innanzitutto, a Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 29 ss., con nota di MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*. In tale pronuncia le Sezioni unite, pur essendo chiamate ad occuparsi del problema della giurisdizione competente a sindacare l'esercizio dell'autotutela, dedicano un cenno finale anche alla questione dell'impugnabilità del rifiuto di annullamento, affermando che "altra e diversa questione, di competenza appunto del giudice tributario, è stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto (...) o per eventi sopravvenuti (come sembrerebbe nel caso di specie)". La distinzione tra "vizi originari" dell'atto impositivo ed "eventi sopravvenuti" su cui si fonda il diniego di annullamento verrà

dottrina³⁰². In particolare tale orientamento, ricollegandosi

ripresa da Cass., Sez. trib., 20 febbraio 2006, n. 3608, in bancadati *fisconline*, pronunciata a seguito di rimessione alla Sezione tributaria della causa che aveva richiesto l'intervento delle Sezioni unite sulla questione di giurisdizione. Tale sentenza accoglie il ricorso del contribuente che aveva impugnato non gli originari avvisi di accertamento, bensì gli atti con cui erano state rigettate le istanze di annullamento di quegli avvisi, pur sussistendo eventi sopravvenuti (quali l'applicazione della sopravvenuta legge di condono e la modifica del sistema sanzionatorio) in grado di estinguere le pretese del Fisco. Segue, in sostanza, lo stesso orientamento anche Cass., Sez. trib., 20 febbraio 2007, n. 1710, in bancadati *fisconline*, la quale, pur utilizzando la formula tralatizia per cui "il mancato esercizio del potere di autotutela da parte dell'amministrazione non sarebbe sindacabile in sede giurisdizionale, trattandosi di esercizio di un potere discrezionale", ritiene che gli uffici tributari debbano valutare i nuovi elementi di fatto e di diritto forniti dal contribuente in sede di riesame, in ossequio ai principi di buona fede e di leale collaborazione. Anche in questo caso, perciò, la Corte dà rilevanza agli elementi sopravvenuti prodotti dal contribuente ai fini dell'annullamento. Inoltre, come si vedrà nel prosieguo, anche Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388, cit., p. 2883 ss. e Cass., SS.UU., 23 aprile 2009, n. 9669, entrambe in bancadati *fisconline*, riconoscono la possibilità di impugnare il diniego di annullamento, consentendo il sindacato giurisdizionale sull'esercizio del potere di autotutela.

³⁰² Cfr. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo*, cit., p. 14; STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 111 ss.; TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008, pp. 140-141; ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 311 ss.; MUSCARA', voce *Autotutela*, cit., p. 6 ss. E' dello stesso avviso LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, cit., pp. 166-167, secondo cui gli uffici fiscali non possono profittare di una posizione di vantaggio ingiusta, acquisita a discapito del contribuente per via della scadenza dei ter-

alla distinzione - ben nota nel diritto amministrativo - tra provvedimento di conferma in senso proprio ed atto meramente confermativo³⁰³, consente l'impugnazione del diniego di autotutela solo quando sia emesso a seguito di nuova istruttoria e conduca alla conferma della pretesa impositiva per ragioni diverse da quelle poste a fondamento dell'atto originario (alla luce dei nuovi elementi vagliati dall'ufficio o delle nuove valutazioni effettuate ai fini della decisione)³⁰⁴.

mini d'impugnazione, essendo tenuti, invece, all'attivazione dei meccanismi di autotutela per ripristinare la legalità tributaria.

³⁰³ Si è già accennato a tale distinzione in precedenti capitoli (cap. I, par. 3 e cap. III, par. 6, nota 100). Con l'atto meramente confermativo la P.A. risponde al privato limitandosi a riportare il contenuto del provvedimento di primo grado, senza una nuova attività di riesame. Per questo, si tratta di un vero e proprio *rifiuto di riesame* del provvedimento in quanto la P.A. ritiene non vi siano ragioni per tornare sulla propria decisione. Diversamente, nel caso del provvedimento di conferma propriamente inteso, la P.A. riesamina la decisione e ne ripercorre l'*iter* formativo, anche se la nuova valutazione (fondata su nuovi elementi di fatto e di diritto o su una diversa ricostruzione di quelli originari) conduce al medesimo risultato. In altre parole, la conferma in senso proprio consiste in una determinazione amministrativa adottata a seguito di nuova istruttoria procedimentale, della valutazione di nuovi elementi, ovvero sulla base di una diversa motivazione relativa agli elementi già presenti. Si ritiene che tale determinazione assorba il provvedimento-base e si sostituisca ad esso come nuova fonte di disciplina del rapporto. Per una chiara illustrazione della dicotomia v. IMMORDINO, *I provvedimenti di secondo grado*, cit., p. 357 ss.

³⁰⁴ Così TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., p. 141, ad avviso del quale "l'impugnazione dell'atto confermativo è ammissibile se l'atto impugnato non è una mera conferma, ma una *rinnovazione* dell'atto precedente, conseguente ad una nuova istruttoria, e se l'impugnazione è sorretta da motivi diversi da quelli che erano proponibili contro l'atto confermato".

Il giudizio di impugnazione promosso dal contribuente non verterà sulla primigenia fattispecie impositiva, bensì sull'idoneità degli "eventi sopravvenuti" ad incidere, in via impeditiva o estintiva, sulla pretesa dell'Amministrazione finanziaria³⁰⁵.

Analoga posizione in ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, p. 93. Così anche ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 335 (in part. nota 80), secondo cui, peraltro (v. p. 314), a seguito dell'emanazione del provvedimento di conferma, l'atto originario "sarà un atto spogliato per legge non solo di effetti esecutori, ma anche sostanziali (che saranno, in proseguo, riversati nel nuovo atto, l'unico con il quale l'amministrazione provvede all'assetto degli interessi nella fattispecie concreta), e sempre al contenuto di questo secondo atto dovrà farsi riferimento per ciò che attiene la legittimità (formale) e la fondatezza (sostanziale) della pretesa". Assume una posizione critica MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva*, cit., p. 51, per il quale, se la tutela del contribuente "dovesse veramente limitarsi alle pretese i cui titoli sostanziali risultino inficiati a causa di eventi sopravvenuti (...), di fatto non sarebbe garantita tutela (neanche nelle ipotesi di totale infondatezza della pretesa ancorché supportata da titolo inopponibile), relegando, come peraltro autorevole dottrina ritiene, a mero interesse di fatto, non meritevole di tutela giuridica, la posizione del contribuente".

³⁰⁵ In questi termini MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva*, cit., p. 48, il quale porta come esempio di evento sopravvenuto (nota 43) l'intervenuta sanatoria delle violazioni tributarie, che consente al contribuente di impugnare il diniego di annullamento delle sanzioni inflitte per far accertare dal giudice l'asserita efficacia estintiva della sanatoria nei confronti della pretesa fiscale. Osserva, inoltre, l'Autore che una tale ricostruzione dell'istituto del diniego di annullamento - quale atto di conferma autonomamente impugnabile ove fondato su elementi sopravvenuti - ricorda in effetti, *mutatis mutandis*, l'istituto dell'accertamento integrativo e modificativo. In quest'ultimo caso, soltanto l'esistenza di nuovi fatti può consentire all'Amministrazione finanziaria di emanare un ulteriore provvedimento impositivo, sempre nel rispetto del termine

Si può, dunque, osservare che tale giudizio concerne fatti non qualificabili come “vizi sopravvenuti”³⁰⁶ del provvedimento - che ne condizionano la validità o la legittimità³⁰⁷ - ma come elementi in grado di caducare la pretesa tributaria, e quindi il diritto di credito facente capo all’Amministrazione (si potrebbe parlare, a nostro avviso, di *inefficacia sopravvenuta* dell’atto impositivo³⁰⁸).

decadenziale; nella fattispecie in esame, parallelamente, i fatti sopravvenuti sono i soli a consentire l’impugnazione giurisdizionale dell’atto negativo di autotutela (in tale ipotesi l’Amministrazione non sarà tenuta a rispettare alcun termine, trattandosi di attività *in bonam partem*).

Altro esempio di evento sopravvenuto, legittimante l’impugnazione del diniego di autotutela, si è avuto nella causa che ha determinato l’intervento di Cass., SS.UU., n. 7388/2007, già citata. In quell’occasione si era fatto ricorso contro il diniego di annullamento relativo alla revoca di un’agevolazione, che era stata motivata in base al parere negativo emesso dalla Provincia autonoma di Trento. In seguito era intervenuto un nuovo parere, questa volta di segno positivo: l’atto di ritiro dell’agevolazione, perciò, non era più fondato, cosicché il successivo diniego di annullamento dell’ufficio poteva essere impugnato dal contribuente alla luce dei fatti sopravvenuti.

³⁰⁶ Si può notare, del resto, come la stessa Corte di Cassazione, nella sentenza n. 16776/2005 citata, non si esprima in termini di “vizi”, ma di “eventi” sopravvenuti.

³⁰⁷ Sul punto RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo*, cit., p. 12, osserva che non può ammettersi l’illegittimità di un atto per vizi sopravvenuti: “se non ci si lascia traviare dalla suggestione, non si stenta ad accorgersi della circostanza che tale assunto si risolve in una contraddizione in termini, in quanto un atto (almeno come tale) è legittimo o illegittimo fin dall’origine, e non è che nascendo legittimo possa poi diventare illegittimo in un secondo momento”.

³⁰⁸ Il fatto sopravvenuto, per l’appunto, non colpisce l’atto in quanto tale, ma l’effetto che ne deriva. A tal proposito MUSCARA’, *La giurisdizione (quasi) esclusiva*, cit., p. 50, ritiene che non sussista,

Non si deve, peraltro, necessariamente ritenere che l'ufficio finanziario, di fronte ai nuovi elementi emersi in sede di riesame, sia obbligato a ritirare il provvedimento di primo grado.

Allorquando si è trattato³⁰⁹ della natura vincolata o discrezionale dell'autotutela, si è osservato che la dottrina è divisa in ordine alla sussistenza o meno di un dovere di annullamento, in presenza di vizi di legittimità dell'atto impositivo, specie quando sia decorso il termine per impugnare l'atto stesso.

In quest'ultima circostanza diviene rilevante (e per taluni addirittura prevalente) l'interesse alla stabilità e alla certezza del rapporto giuridico che discende dal provvedimento, sicché non potrebbe riconoscersi alla P.A. se non un potere di valutare discrezionalmente gli interessi in gioco, per decidere se convenga o meno annullare l'atto viziato.

Nella fattispecie che ci occupa, ancora più ardua si presenta, a ben vedere, la valutazione comparativa dell'interesse della P.A. alla stabilità del rapporto (generato da un provvedimento ormai definitivo)³¹⁰ con l'interesse del contri-

tecnicamente, un vizio dell'atto originario, bensì “un nuovo provvedimento impositivo dettato dalla necessità di adeguarsi ad una realtà fattuale mutata; in altri termini, l'amministrazione finanziaria non esercita il potere di 'autotutela' (attività di secondo grado) ma la stessa attività impositiva primaria”. Riteniamo invece che possa in tal caso parlarsi, comunque, di autotutela, intendendola come attività di riesame del provvedimento non solo sul piano della legittimità, ma anche dell'efficacia (un riesame, dunque, non dell'atto bensì della *pretesa*).

³⁰⁹ V. cap. I, parr. 3 e 4.

³¹⁰ Come sottolinea RUSSO, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela*, cit., p. 558, accanto all'interesse (pubblico) ad una imposizione fiscale conforme ai principi costituzionali (di legalità, di imparzialità e di capacità contributiva), vi è pur sempre un altro interesse

buente a non subire un'imposizione difforme dalla legge a causa di eventi sopravvenuti rispetto al provvedimento-base (i quali, essendo sconosciuti, non potevano essere dedotti in giudizio entro i termini d'impugnazione).

Al riguardo, ci sembra di poter aderire alla concezione discrezionale dell'autotutela che la configura come attività di secondo grado posta a salvaguardia dell'interesse pubblico, intesa a garantire la migliore cura di tale interesse quale risulta da una attenta e completa ponderazione degli elementi esistenti (compresi quelli sopravvenuti). Tale ponderazione non può che essere fatta con riferimento alla situazione concreta e al "peso specifico" che gli interessi concretamente possiedono³¹¹.

Certo è che l'apprezzamento discrezionale dev'essere suscettibile di sindacato giurisdizionale³¹², secondo gli sche-

rilevante (ed altrettanto pubblico) "alla certezza e stabilità dei rapporti tributari nonché delle entrate che ne conseguono, sulle quali lo Stato deve poter fare affidamento onde poter assolvere ai propri compiti istituzionali". Cfr. anche GIANONCELLI, *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, cit., p. 1185, che richiama, nell'ambito dell'autotutela, l'interesse alla stabilità delle situazioni giuridiche il quale, "in astratto, può sempre opporsi alla rimozione di un atto definitivo, e il cui rilievo aumenta proporzionalmente al decorso del tempo".

³¹¹ "Identificare, invece, l'autotutela con l'attività di secondo grado mediante la quale l'amministrazione finanziaria è obbligata, per legge, a prendere atto di eventi sopravvenuti che inficiano la pretesa elimina totalmente l'area discrezionale del riesame che risulta il nucleo costitutivo dell'autotutela". Così MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva*, cit., p. 50.

³¹² L'assunto – talvolta evocato, ancora oggi, dalla giurisprudenza – per cui la natura discrezionale del potere di autotutela implica l'assoluta arbitrarietà ed insindacabilità del suo esercizio non può, infatti, essere condivisa alla luce delle moderne teorie sulla discrezionalità che la delimitano in funzione dell'interesse pubblico.

mi propri del diritto amministrativo, in modo che il giudice possa accertare se, con l'eventuale diniego di annullamento, l'ufficio abbia fatto un cattivo uso del potere di autotutela, dando luogo ad una disparità di trattamento rispetto a casi analoghi, ad una scelta manifestamente illogica, ad una decisione motivata in maniera insufficiente, o ad altre figure sintomatiche da cui possa desumersi l'esercizio scorretto della discrezionalità³¹³.

Sarebbe, dunque, proprio l'esistenza di profili discrezionali nell'attività di autotutela a rendere impugnabile il diniego di annullamento. Il sindacato del giudice – chiamato a pronunciarsi sulla legittimità del diniego – non avrebbe lo stesso contenuto di quello relativo alla legittimità del provvedimento impositivo, ma riguarderebbe, appunto, l'uso della discrezionalità, del tutto assente nell'emanazione di quest'ultimo³¹⁴.

Si pone, così, la questione relativa al tipo di pronuncia che il giudice può emettere nel giudizio di impugnazione del diniego di autotutela.

In proposito vi è stata una recente sentenza della Corte di Cassazione a sezioni unite³¹⁵, che si è occupata del sindacato giurisdizionale sull'autotutela in materia tributaria, stabilendo che in tale sede il giudice ha il compito di controllare “prima di tutto il corretto esercizio del potere di-

³¹³ Così STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., pp. 112-113; nonché LUPI, *Atti definitivi e decadenze*, cit., p. 755. Sulla configurabilità del vizio dell'eccesso di potere nell'attività dell'Amministrazione finanziaria v. anche BOSELLO, *La fiscalità tra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1080.

³¹⁴ Sul punto v. STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 113.

³¹⁵ Si tratta di Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388, cit. Il disposto di tale pronuncia è confermato da Cass., SS.UU., 23 aprile 2009, n. 9669, cit.

screzionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale".

Se, da un lato, la Suprema Corte abbraccia l'idea della natura discrezionale del potere di autotutela (senza arrivare, per ciò solo, a negarne la sindacabilità), dall'altro distingue, tuttavia, due ipotesi in cui il sindacato del giudice si presenta in termini necessariamente differenti.

Ove, infatti, l'ufficio finanziario notifici un mero diniego di annullamento, senza alcuna statuizione sulla fondatezza della pretesa (espressa con l'atto di primo grado), il giudice sarà tenuto a pronunciarsi sulla sola "legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa". Qualora, invece, il rifiuto di annullamento si fondi sulla riaffermazione della sussistenza del credito fiscale, il giudice potrà decidere della fondatezza di tale credito (ed il giudizio verterà, così, sul rapporto tributario)³¹⁶.

Se la suddetta decisione ha il merito di far luce sulla questione della sindacabilità del diniego di autotutela, per altro verso omette di precisare che, in sede di ricorso contro il diniego, il giudice può pronunciarsi sulla fondatezza della pretesa *solo quando* l'impugnazione del contribuente riguarda elementi sopravvenuti che inficiano la pretesa stes-

³¹⁶ La sentenza aggiunge che, se il giudice esclude la fondatezza della pretesa, "l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia. In difetto potrà essere esperito il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, con l'avvertenza che tale norma, a differenza di quanto previsto per l'analogo rimedio dinanzi al giudice amministrativo *ex art. 27, n. 4, del testo unico sul Consiglio di Stato (r.d. 26 giugno 1924, n. 1054)*, non attribuisce alle Commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito".

sa (e che, a suo dire, non sono stati correttamente valutati dall'ufficio).

Si legittimerebbe altrimenti, una ricontestazione del rapporto tributario originario, e quindi dell'atto di primo grado divenuto ormai definitivo³¹⁷. Una simile operazione sarebbe inammissibile perché – come si è già detto - il contribuente lamenterebbe una lesione che non deriva direttamente dall'atto di diniego bensì dal provvedimento-base (nei cui confronti si sarebbe dovuto a suo tempo proporre ricorso).

In altre parole, la pronuncia del giudice, nel giudizio promosso con l'impugnazione dell'atto di diniego, deve comunque riguardare la legittimità del diniego stesso e giammai può divenire una decisione sulla legittimità dell'atto originario tardivamente impugnato.

Tale pronuncia, inoltre, avendo ad oggetto l'esercizio di una potestà discrezionale, consiste nel mero annullamento dell'atto di autotutela, potendo al più obbligare l'Amministrazione a riesercitare il relativo potere, ma non può determinare il dovere per quest'ultima di rimuovere la pretesa impositiva, essendo ciò rimesso alla valutazione discrezionale dell'ufficio (il quale potrà, eventualmente, negare nuovamente l'annullamento sulla base di una diversa motivazione³¹⁸).

³¹⁷ Di questo parere TESAURO, *Riesame degli atti impositivi*, cit., p. 147.

³¹⁸ Così STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 123, il quale peraltro osserva che, nella riedizione del potere amministrativo, l'ufficio deve comunque conformarsi al disposto della sentenza, per cui se “dal giudicato derivi non già un semplice vincolo all'attività discrezionale, ma un obbligo talmente puntuale da non lasciare spazio alcuno all'esercizio di poteri dell'Amministrazione, l'ottemperanza al giudicato si concreta nell'adozione di un atto il cui contenuto è integralmente desumibile dalla sentenza, sicché

2. (segue): la giurisdizione competente a sindacare l'esercizio dell'autotutela tributaria

Una volta affermata la possibilità per il contribuente di impugnare l'atto di autotutela, e per il giudice di sindacarne la legittimità, resta da chiarire presso quale giurisdizione si radicano le relative controversie.

In mancanza di un esplicito intervento del legislatore, la questione divide dottrina e giurisprudenza le quali, se non escludono alla radice qualunque possibilità di sindacare l'esercizio dell'autotutela³¹⁹, attribuiscono la competenza giurisdizionale ora al giudice amministrativo ora alle Commissioni tributarie.

La giurisdizione dei T.A.R. in materia di autotutela parrebbe supportata da due considerazioni, la prima delle quali si ricollega alla già cennata natura discrezionale del potere di autotutela. Il controllo sul corretto esercizio della funzione amministrativa (specie se discrezionale) spetta istituzionalmente al giudice amministrativo, il quale ha “giurisdizione per la tutela nei confronti della pubblica

l'Amministrazione è carente del potere di provvedere diversamente (...)”. Di diverso avviso sembra, invece, ROSSI, *Il riesame*, cit., pp. 339-340, che, qualificando l'attività di autotutela come non discrezionale, ritiene che il giudice debba sostituirsi all'Amministrazione “e verificare tutti gli elementi della pretesa tributaria (in fatto o in diritto) essendo gli stessi tutti già legislativamente predeterminati”. Non sarebbe accettabile, dunque, una limitazione del controllo alla sola legittimità del diniego, posto che le Commissioni sono gli unici giudici in grado di accertare la non debenza del tributo e di soddisfare pienamente le aspirazioni del contribuente. Quest'ultimo si vedrebbe altrimenti costretto - prosegue l'Autrice - “ad adire nuovamente il giudice tributario per far valere le proprie ragioni non essendo l'amministrazione condizionata da alcun dovere di conformazione”.

³¹⁹ Come si è visto nel precedente paragrafo (v. in particolare note 2, 3 e 4).

amministrazione degli interessi legittimi³²⁰ (...)” (art. 103, comma 1, Cost.).

Ne consegue che, data la discrezionalità che connoterebbe l'autotutela tributaria, la posizione soggettiva del contribuente, lesa dal diniego di annullamento, dovrebbe qualificarsi in termini di interesse legittimo e il relativo contenzioso spetterebbe al giudice amministrativo³²¹.

³²⁰ E' pacifico che, a fronte dell'esercizio del potere discrezionale, il privato vanta una posizione soggettiva di interesse legittimo. L'orientamento più recente di dottrina e giurisprudenza qualifica, peraltro, in termini di interesse legittimo anche la posizione dei privati a fronte di atti amministrativi non discrezionali, purché espressione di un potere giuridicamente esistente e rientrante nella competenza dell'autorità amministrativa che ha emanato l'atto. La giurisdizione del giudice amministrativo, quindi, comprende attualmente, in linea di principio, tutte le controversie relative all'esercizio del potere autoritativo della P.A. (a fronte del quale si pongono situazioni di interesse legittimo), mentre il giudice ordinario è competente laddove non sussista il potere amministrativo (c.d. carenza di potere) e l'atto emanato dalla P.A. sia nullo (per cui la posizione del privato è qualificabile come diritto soggettivo). Su tali profili si v. per tutti DI BENEDETTO, *Diritto amministrativo – Giurisprudenza e casi pratici*, Santarcangelo di Romagna, 2007, p. 194.

³²¹ Così in giurisprudenza Cons. Stato, Sez. IV, 9 novembre 2005, n. 6269, in *Boll. trib.*, 2005, p. 1829; T.A.R. Toscana, Sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 49. Si v. anche Corte cost., 23 luglio 1997, n. 264, in *Rass. trib.*, 1998, p. 261, la quale riconosce implicitamente come costituzionalmente legittima l'attribuzione al giudice amministrativo delle controversie attinenti al diniego di autotutela tributaria: infatti “la mancata ricomprendimento di taluni atti e materie nell'ambito di tale giurisdizione (quella tributaria, *n.d.a.*) costituisce manifestazione dell'ampio grado di discrezionalità di cui gode il legislatore sia nel conformare i singoli istituti processuali (...) sia nel ripartire la giurisdizione fra i vari organi previsti dalla legge in base ad una non vincolata valutazione di ordine politico e sociale”. In dottrina cfr. LUPI, *Atti definitivi e de-*

cadenze, cit., p. 755; MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, p. 50; STIPO, *Osservazioni in tema di autotutela*, cit., p. 713; STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 117 ss. Secondo l'A., tuttavia, il giudice amministrativo sarebbe in grado di fornire una tutela soltanto indiretta, non potendo annullare il provvedimento impositivo di primo grado, pena un'inammissibile duplicazione di tutela considerato che la sentenza del giudice amministrativo avrebbe lo stesso oggetto di quella che sarebbe stata emessa dalle commissioni tributarie in caso di tempestiva impugnazione del provvedimento. Nel senso della inevitabile attribuzione al g.a. – almeno allo stato della normativa - delle controversie sul diniego di autotutela MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva*, cit., pp. 44-45, ad avviso del quale “non resta altro che affidarsi al dualismo delle posizioni soggettive che, piaccia o non piaccia, tuttora regola (sia pure in via di superamento) il riparto delle giurisdizioni in tema di tutela del cittadino rispetto ai provvedimenti della pubblica amministrazione”. Infatti, dovendosi riconoscere carattere discrezionale al potere di autotutela tributaria, l'impugnazione dei relativi atti – almeno finché non si dimostri l'esistenza di una giurisdizione esclusiva delle Commissioni *ratione materiae* – “dovrebbe ricondursi alla giurisdizione dei Tar (che ne accertano la legittimità, in specie sotto il profilo del vizio di straripamento o di eccesso di potere)”. Peraltro, l'A. osserva che la tutela garantita dal giudice amministrativo non sarebbe puramente formale, “attesa la significativa evoluzione (...) delle tutele che in atto può fornire, anche sul piano risarcitorio, il giudice amministrativo a presidio delle posizioni soggettive di interesse legittimo del cittadino”. Cfr. anche SCARPA, *L'autotutela tributaria*, cit., pp. 479-480, per la quale deve riconoscersi la giurisdizione del giudice amministrativo nel caso in cui, in sede di autotutela, “l'amministrazione finanziaria non modifichi il contenuto del proprio atto e attraverso un nuovo documento formale ne conservi la sostanza e ne confermi l'efficacia”. In tale ipotesi “un sia pur limitato sindacato del giudice amministrativo (...) è consentito (...) dagli strumenti dell'eccesso di potere (per carenza di motivazione) e della violazione di legge”.

In dottrina, ritengono che il riparto di giurisdizione fra g.a. e Commissioni tributarie avvenga in base al criterio della posizione giuri-

D'altra parte, la devoluzione a tale giudice delle controversie sugli interessi legittimi (anche in materia tributaria) diviene necessaria per evitare un vuoto di tutela a danno del contribuente, là dove si ritiene che le Commissioni tributarie non dispongano degli strumenti idonei a sindacare l'esercizio del potere discrezionale, sindacato che invece può essere effettuato dal giudice amministrativo attraverso l'accertamento delle fattispecie di eccesso di potere in cui si estrinseca il cattivo uso della discrezionalità³²².

Altro argomento a favore della giurisdizione del g.a. si ricava dalla lettura dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, che contiene l'elenco degli atti impugnabili davanti alle Commissioni e che non comprende, tra questi, il diniego di autotutela. Si fa leva, in tal modo, sul carattere "speciale" della giurisdizione tributaria, limitata dal legislatore alle sole controversie relative agli atti espressamente indicati dall'art. 19³²³. Sicché, al di fuori delle ipotesi previste dalla

dica soggettiva oggetto di tutela FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 3 ss., GALLO, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1/2003, I, p. 11 ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., pp. 126 e 131.

³²² In questo senso STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 118. Secondo SCHINAIA, *Il processo tributario tra processo civile e processo amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 1472 ss., mentre la tutela avverso gli atti discrezionali sarebbe affidata al giudice amministrativo, quella relativa agli atti impositivi (in quanto atti vincolati) spetterebbe al giudice tributario.

³²³ La cui elencazione - attesa la "specialità" della giurisdizione tributaria - dovrebbe a rigore considerarsi tassativa. Cfr. STEVANATO, *L'autotutela*, cit., pp. 118-119. Dello stesso avviso TESAURO, voce *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv. - sez. comm.*, vol. XI, Torino, 1995, p. 337; BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, cit., p. 50 ss.; RUSSO, *Manuale*, cit., p. 103, il quale sottolinea l'importanza di mantenere (sia pure con un certo

norma, troverebbe riespansione la giurisdizione generale e residuale del giudice amministrativo³²⁴ a cui compete, di regola, la tutela degli interessi legittimi e il sindacato sugli atti della Pubblica Amministrazione³²⁵.

grado di elasticità) il carattere tassativo dell'art. 19, che costituirebbe "condizione necessaria per riconoscere la razionalità della scelta di conformare in senso impugnatorio un processo rivolto all'accertamento del rapporto: è ovvio, infatti, che ove vi fosse totale libertà di ricorrere avverso qualsiasi atto verrebbe meno l'unica plausibile giustificazione di tale schema, ossia la limitazione delle occasioni di tutela a quelle in cui sussista un grado di incertezza del diritto particolarmente qualificato". Aggiunge DONATELLI, *Osservazioni critiche*, cit., pp. 2 e 3, che il legislatore fiscale, dopo aver indicato all'art. 19 una serie di atti impugnabili, conclude l'elenco con una formula residuale, stabilendo che il ricorso può essere proposto avverso "ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie". In tal modo sarebbe confermata la tesi per cui è possibile impugnare soltanto quegli atti che il legislatore ha espressamente menzionato. Al contrario, reputa l'elencazione ex art. 19 meramente esemplificativa BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 85 ss.

³²⁴ Sul carattere residuale della giurisdizione amministrativa, avente ad oggetto l'impugnazione di atti che non risultano impugnabili davanti alle Commissioni tributarie, v. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 686 ss.; TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 251 ss.; BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice amministrativo*, in *Boll. trib.*, 1990, p. 805 ss.

³²⁵ Per altra dottrina, invece, la mancata inclusione del diniego nell'elenco dell'art. 19 determinerebbe la riespansione della giurisdizione del giudice ordinario, posto che il contribuente, a fronte del potere di riesame, sarebbe titolare di un diritto soggettivo a non essere tassato in misura superiore alla sua capacità contributiva. Così AZZONI, *L'autotutela come diritto del contribuente*, in *Boll. trib.*, 2000, pp. 177-178.

Tuttavia, la disposizione di cui all'art. 19 del citato decreto è stata oggetto, in tempi recenti, di interpretazioni evolutive sia in dottrina che in giurisprudenza, talché potrebbe non essere più d'ostacolo al riconoscimento della giurisdizione del giudice tributario in materia di autotutela.

Si è, per esempio, osservato che l'elenco normativo degli atti impugnabili non tiene conto delle "caratteristiche multiformi dei moduli attuativi dei tributi oramai devoluti alla cognizione delle Commissioni"³²⁶. L'elencazione dovrebbe essere interpretata in maniera non restrittiva, affinché il ricorso al giudice tributario fosse reso possibile per ogni fattispecie di imposizione fiscale.

Perciò viene proposta da più parti una *nozione funzionale* di atto impugnabile, che faccia riferimento allo scopo che questo persegue e agli effetti che produce³²⁷ (desumibili

³²⁶ Così ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., p. 309. Analogamente RUSSO, *Manuale*, cit., p. 101 ss., per il quale l'elencazione di cui all'art. 19, determinata in relazione al procedimento di applicazione dei principali tributi erariali, si rivela ormai insufficiente poiché, da un lato, "il modello di riferimento si evolve arricchendosi di nuovi moduli procedurali che possono concludersi con provvedimenti per i quali risulta incongruo escludere o differire la tutela; e dall'altro la giurisdizione è stata estesa a tributi la cui disciplina attuativa non coincide con quella assunta a paradigma". Ciò non implica comunque, secondo l'Autore, rinunciare al carattere tassativo dell'elenco ma soltanto consentirne un'interpretazione estensiva (se non addirittura un'integrazione analogica). Per MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva*, cit., p. 37, l'elencazione tassativa degli atti impugnabili prevista dall'art. 19 potrebbe non risultare coerente con la struttura di determinati tributi la cui applicazione non dà luogo all'emanazione di provvedimenti impositivi (si allude alle cc.dd. imposte "senza imposizione", quale ad esempio l'imposta di bollo).

³²⁷ In questo senso si era espressa Corte cost., 6 dicembre 1985, n. 313, in *Giur. it.*, 1986, I, p. 1593, secondo cui era ammissibile il ri-

dalla natura degli atti elencati nell'art. 19), a prescindere dal *nomen iuris* attribuito dal legislatore o dalla giurisprudenza.

In particolare, nella nozione di “avviso di accertamento” possono essere ricompresi tutti gli atti tributari volti a determinare concretamente la pretesa fiscale a carico del contribuente (o a trattenere quanto da lui versato, nonostante la richiesta di rimborso)³²⁸, e financo quegli atti con i quali

corso all'interpretazione estensiva con riferimento a ciascuna delle categorie di atti contemplati dall'art. 16, D.P.R. n. 636/72 (che corrisponde all'attuale art. 19, D.lgs. n. 546/92), avuto riguardo alle finalità e agli effetti prodotti dai provvedimenti menzionati dalla norma. L'orientamento è stato seguito da Cass., SS.UU., 3 febbraio 1986, n. 661, in *Il fisco*, 1986, p. 3369; Cass., SS.UU., 6 dicembre 1994, n. 10463, in *Giur. trib.*, 1996, p. 226; Cass., SS.UU., 26 marzo 1999, n. 185, in *Il fisco*, 1999, p. 8078; Cass., SS.UU., 9 giugno 1999, n. 2786, in *Rass. trib.*, 1999, II, p. 1426; Cass., SS.UU., 27 maggio 1999, n. 300, in *Giust. civ.*, 2000, I, p. 431; Cass., Sez. trib., 6 maggio 2002, n. 6471, in *bancadati fisconline*; Cass., Sez. trib., 28 gennaio 2005, n. 1791, in *Giur. trib.*, 2005, p. 651; Cass., Sez. trib., 7 aprile 2005, n. 7312, in *bancadati fisconline*.

In dottrina, sono favorevoli ad un'interpretazione estensiva dell'art. 19 FANTOZZI, *Nuove forme di tutela*, cit., p. 28 ss.; TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., p. 10 ss.; PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Giur. imposte*, 2002, V, p. 1463 ss.; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, I, p. 127 ss.; CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, I, p. 463 ss.; TURCHI, *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 513.

³²⁸ Cfr. MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva*, cit., pp. 39-40. Sempre in tema di interpretazione estensiva della nozione di avviso di accertamento, Cass., SS.UU., 26 marzo 1999, n. 185, cit., ricomprende in tale categoria anche il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione.

l'Amministrazione, a seguito di nuova istruttoria, conferma il precedente provvedimento impositivo. A quest'ultima ipotesi può, in effetti, essere ricondotto il diniego di autotutela in quanto atto di conferma e rinnovazione del precedente avviso di accertamento³²⁹.

³²⁹ Di quest'avviso TESAURO, *Riesame degli atti impositivi*, cit., p. 141. C'è chi ha proposto, peraltro, un diverso inquadramento del diniego di autotutela nell'ambito dell'elenco *ex art.* 19, ritenendo che il diniego possa essere assimilato ad un atto di rigetto dell'istanza di rimborso (art. 19, comma 1, lett. g). Così FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 271-72; BASILAVECCHIA, *Diniego di autotutela e giurisdizione delle Commissioni*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 622; SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, p. 628 ss. La tesi trova accoglimento anche in T.A.R. Trentino-Alto Adige, 14 luglio 2003, n. 273, in *Foro amm.*, T.A.R., 2003, p. 2189.

Non è mancato in dottrina, comunque, chi ha evidenziato l'arbitrarietà della scelta di ricondurre il diniego di autotutela nell'alveo dell'art. 19. Secondo GIANONCELLI, *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, cit., pp. 1178-79, l'inclusione per via ermeneutica nell'elenco dell'art. 19 di atti non espressamente menzionati da tale norma è consentita solo per gli atti di accertamento o di riscossione, i quali devono necessariamente considerarsi impugnabili per via della intervenuta estensione della giurisdizione tributaria a tutti i tributi di ogni genere e specie. Si tratterebbe, in altre parole, di colmare una lacuna "di tipo tecnico, laddove, invece, appare difficile negare la natura ideologica della mancata menzione del diniego di annullamento d'ufficio fra gli atti impugnabili dinnanzi alle Commissioni tributarie". L'Autrice propone, invece, una diversa soluzione consistente nella possibilità di impugnare in via differita l'atto di diniego, in virtù del comma 3 dell'art. 19 che consente l'impugnazione congiunta dell'atto impugnabile e di quello antecedente non impugnabile. Di norma, infatti, al provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela fa seguito un atto con cui l'ufficio riafferma la propria pretesa o vi dà esecuzione attivando la procedura di riscossione coattiva. Impugnando quest'ultimo atto "che, necessariamente sarà compreso fra quelli di cui all'art. 19, il

Da quanto detto si trae la conclusione che le controversie sul diniego di annullamento - confermativo dell'atto d'imposizione e a questo assimilabile - rientrano nell'oggetto della giurisdizione tributaria³³⁰. D'altra parte, anche per ovvi motivi di coerenza, sembra logico attribuire allo stesso giudice la cognizione di due provvedimenti sostanzialmente equivalenti³³¹.

contribuente potrà far valere, in conformità a quanto previsto dal 3° comma della stessa disposizione, i vizi propri del precedente provvedimento di rigetto". Di questo stesso orientamento è BASILAVECCHIA, *In tema di autotutela su atti inoppugnabili*, cit., p. 1034; in giurisprudenza cfr. Comm. trib. reg. Roma, 23 febbraio 1998, in *Il fisco*, 1998, p. 5159, che riconduce l'illegittimità di un atto di riscossione al precedente immotivato rigetto dell'istanza di autotutela del contribuente, rigetto impugnabile unitamente all'atto di riscossione.

³³⁰ Cfr. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi*, cit., p. 141; ROSSI, *Il riesame*, cit., pp. 311-312.

³³¹ Così sembra evincersi da TESAURO, *Gli atti impugnabili*, cit., p. 15; analoga posizione viene assunta da AGOSTINELLI, *Controversie concernenti il riesame*, cit., p. 105, il quale precisa che, "se dovesse determinarsi la pendenza di due cause, l'una sull'atto di primo grado e l'altra su quello di diniego espresso di ritiro, nulla si oppone a che il giudice, proprio per evitare potenziali conflitti tra giudicati (...) provveda alla loro riunione ex art. 274 c.p.c. (...)". L'A. evidenzia anche la rilevanza, ai fini della giurisdizione competente, della disposizione di cui all'art. 2-*quater*, comma 1-*quinquies*, del d.l. n. 564/1994, in materia di sospensione dell'atto impositivo (di cui si è trattato nel cap. II, par. 1), ai sensi del quale "la sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato". La norma sembrerebbe implicare necessariamente la giurisdizione delle Commissioni sull'atto di conferma (ossia il diniego di annullamen-

La riconduzione degli atti di autotutela nell'alveo della giurisdizione tributaria sembrerebbe, inoltre, avvalorata da quel recente orientamento della giurisprudenza per il quale l'art. 19, d.lgs. n. 546/92, deve essere interpretato anche alla luce delle modifiche subite dall'art. 2 del medesimo decreto. Quest'ultima disposizione – come modificata dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448³³² – stabilisce che “appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (...)”.

Viene così affermata la competenza delle Commissioni sul diniego di autotutela in virtù della mera riferibilità di tale atto alla materia tributaria.

Una simile impostazione, dando rilevanza all'art. 2, d.lgs. n. 546, quale prioritario criterio di determinazione della giurisdizione, comporta, in sostanza, il superamento dell'art. 19 per incompatibilità con la normativa sopravve-

to), essendo quest'ultimo impugnabile unitamente a quello confermato (vale a dire l'atto impositivo).

³³² E successivamente anche dall'art. 3-bis, d.l. n. 203/2005.

nuta, la quale ne avrebbe, dunque, causato l'implicita abrogazione³³³.

La portata generale della giurisdizione tributaria consente inoltre, secondo altra rilevante pronuncia delle Sezioni Unite (Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388)³³⁴, di attrarre a tale giurisdizione anche il contenzioso su atti tributari aventi natura discrezionale, tra i quali si può comprendere il diniego di autotutela.

Osserva, infatti, il Collegio che anche le controversie “relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria (...), in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devolute al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia (in precedenza su alcuni tributi, attualmente su qualunque tributo), indipendentemente dalla specie di atto impugnato. Pertanto, la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, la cui giurisdizione è ora definita mediante una clausola generale (...)”.

Così ragionando, la giurisprudenza di legittimità consente, a ben vedere, di superare quell'orientamento che fonda il

³³³ Così osserva MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva*, cit., secondo il quale dovrebbe altresì ritenersi abrogata, indirettamente, una serie di norme più o meno correlate, prima fra tutte la disposizione di cui all'art. 7, capoverso, dello Statuto dei diritti del contribuente, in base alla quale “la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti”. Pertanto non sarebbe più possibile impugnare atti di rilievo tributario davanti al g.a., ad esclusione degli atti aventi carattere generale, fatti salvi dalla sentenza delle Sezioni Unite (che comunque non sono sufficienti, secondo l'Autore, a giustificare la sopravvivenza dell'art. 7 dello Statuto, essendo oggetto di una fattispecie normativa di portata eccezionale).

³³⁴ Anch'essa citata nel par. precedente (nota 2).

riparto di giurisdizione fra giudice amministrativo e Commissioni tributarie sul criterio della situazione giuridica soggettiva bisognosa di tutela³³⁵.

Occorre, in proposito, considerare che le Commissioni tributarie sono pur sempre giudici amministrativi, anche se “speciali”, e la loro cognizione riguarda atti espressione del potere autoritativo dell’Amministrazione³³⁶, a fronte del quale si pongono posizioni soggettive di interesse legittimo³³⁷.

Per questo, il criterio c.d. della *causa petendi*, richiamato dalla Costituzione per ripartire la giurisdizione tra autorità giudiziaria ordinaria e giudice amministrativo (art. 103), non può valere allo stesso modo per discriminare la giuri-

³³⁵ Per la verità, il “superamento” del criterio (tradizionalmente usato dalla giurisprudenza) della *causa petendi* è desumibile solo indirettamente dalla sentenza delle Sezioni Unite del 2007, le quali ritengono sussistente la giurisdizione tributaria *nonostante* il carattere discrezionale del potere di autotutela e la natura di interesse legittimo della posizione del contribuente. Si ammette, così, che la cognizione degli interessi legittimi non è di esclusiva competenza del giudice amministrativo, e che pertanto il criterio di riparto della giurisdizione deve essere individuato in altro modo.

³³⁶ Sia che si tratti di atti vincolati (come quelli di accertamento) sia che si tratti di provvedimenti caratterizzati da discrezionalità (come il diniego di autotutela).

³³⁷ D’altra parte, come ricorda MONTI, *La discrezionalità nell’azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, p. 403, non esiste nel nostro ordinamento una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici. Così si legge anche in Cass., SS.UU., n. 7388/2007, cit.

sdizione di quest'ultimo da quella delle Commissioni tributarie³³⁸.

Alla luce dell'orientamento espresso dalla giurisprudenza, sembrerebbe che il nuovo art. 2, ridisegnando l'area di operatività della giurisdizione delle Commissioni, sia divenuto il criterio fondamentale di ripartizione delle giurisdizioni, ed abbia fatto venir meno il valore precettivo dell'elenco contenuto nell'art. 19.

Come afferma ancora la giurisprudenza, una lettura dell'art. 19 "incentrata sull'elencazione tassativa degli atti che consentono l'accesso al controllo giudiziario è ormai superata alla luce dell'evoluzione legislativa (...), che ha annoverato nella nozione ogni atto – anche di natura provvedimentoale – che esprima – in via definitiva – la volontà autoritativa dell'ente pubblico nelle materie previste dall'art. 2"³³⁹.

Tuttavia, si è in dottrina dubitato della validità di una simile argomentazione che condurrebbe a stravolgere la struttura del processo tributario, trasformandolo da giudizio avente ad oggetto un atto (compreso fra quelli indicati dalla legge) a giudizio che verte sul rapporto tributario in quanto tale.

In altri termini, dalla "generalizzazione" della giurisdizione tributaria – nel senso della sua riferibilità alle controversie riguardanti tutti i tributi di ogni genere e specie – non è corretto desumere l'abrogazione tacita dell'art. 19, per due ordini di motivi.

Da un lato, il carattere generale che pare aver acquisito la giurisdizione del giudice tributario non equivale a dire che

³³⁸ Sul punto TESAURO, *Riesame degli atti impositivi*, cit., p. 138; GIANONCELLI, *Giurisdizione tributaria*, cit., p. 1175.

³³⁹ Così Cass., Sez. trib., 27 giugno 2007, n. 21530, in *bancadati fiscoonline*.

essa è una giurisdizione esclusiva *ratione materiae*³⁴⁰: ne restano fuori, per esempio, le controversie concernenti l'esecuzione forzata tributaria (v. art. 2, comma 1, seconda parte), così come le vertenze relative agli atti d'imposizione a carattere generale, fatti salvi dalla stessa giurisprudenza di legittimità (v. nota 43).

Dall'altro lato, la riforma dell'art. 2 ha determinato semplicemente un aumento del numero dei tributi in relazione ai quali sussiste la giurisdizione delle Commissioni. Ciò non implica, a ben vedere, una diversa distribuzione delle competenze relative ai tributi già devoluti a tali organi.

Si intende dire che la questione della giurisdizione in tema di autotutela non può e non deve essere risolta in virtù della riforma dell'art. 2, ma alla stregua di criteri preesistenti che già consentivano di stabilire se le controversie in materia di autotutela spettassero al giudice tributario ovvero ad altro giudice (prima solo con riferimento ai tributi "classici", ora anche a quelli "nuovi")³⁴¹.

Si può allora concludere con autorevole dottrina che "nulla è cambiato nella struttura del processo dinnanzi alle Commissioni tranne l'(incrementato) ambito della giurisdizio-

³⁴⁰ Come osserva MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva*, cit., p. 35, la disposizione di cui all'art. 2 appare, in definitiva, "non il punto terminale del processo evolutivo – in astratto auspicabile – di attribuzione della giurisdizione esclusiva alle commissioni tributarie, ma, più semplicemente, una ulteriore tappa di avvicinamento a tale obiettivo".

³⁴¹ Sul punto cfr. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi*, cit., il quale sottolinea che, a seguito delle riforme del 2001 e del 2005, "la giurisdizione è stata ampliata nel senso che sono aumentate le materie, cioè i tributi, le cui liti sono attribuite al giudice tributario. E l'autotutela non è un "tributo", sulle cui liti sarebbe stata modificata la giurisdizione".

ne³⁴²: rimangono immutati tanto i criteri di delimitazione dell'oggetto della giurisdizione, quanto quelli di determinazione dell'oggetto del processo.

Tali criteri sono il risultato del coordinamento delle due disposizioni di cui agli artt. 2 e 19. Da queste si evince che la giurisdizione del giudice tributario comprende tutte le liti tributarie che riguardino la legittimità di uno degli atti presenti nell'elenco dell'art. 19 il quale, essendo soggetto all'interpretazione estensiva proposta da dottrina e giurisprudenza, include anche, come si è visto, l'atto di diniego dell'autotutela.

3. La tutela giurisdizionale del contribuente avverso il silenzio dell'ufficio sull'istanza di annullamento. Cenni alla tutela nei confronti degli atti di accertamento integrativo e modificativo

Anche nei confronti del mancato esercizio del potere di riesame - così come del suo cattivo uso - si pone l'esigenza di tutelare il contribuente che abbia presentato istanza di annullamento d'ufficio di un atto impositivo ritenuto illegittimo.

Nel capitolo precedente³⁴³ si è detto che siffatta istanza deve considerarsi vincolante per l'ufficio, sussistendo in capo ad esso un dovere giuridico di procedere al riesame (e di fornire al contribuente una risposta motivata).

In quella sede si è rigettato l'orientamento di una parte della giurisprudenza, soprattutto amministrativa³⁴⁴, la quale,

³⁴² MUSCARA', voce *Autotutela*, cit., p. 6; così anche PORCARO, *La fase esecutiva tra giurisdizione ordinaria e tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, I, p. 1381.

³⁴³ V. cap. II, par. 2.

³⁴⁴ Ma si è visto (v. nota 2) che anche la Corte di Cassazione ha talora motivato l'insindacabilità del diniego (espresso o "tacito") di autotutela adducendo la natura discrezionale del potere di riesame.

affermando la natura ampiamente discrezionale dell'autotutela, ha in più occasioni negato l'esistenza di una posizione giuridicamente rilevante del cittadino.

Senza ripetere le osservazioni già svolte, ci limitiamo a dire che l'inadempimento di un obbligo giuridicamente rilevante (quale è l'obbligo di riesame) costituisce una condotta contraria alla legge, rispetto alla quale occorre garantire una tutela – anche sul piano risarcitorio – in favore di colui che ne abbia ricevuto un pregiudizio (e che vanti un interesse meritevole di protezione).

Sicché, a fronte dell'inerzia dell'Amministrazione finanziaria - ovvero della sua risposta tardiva – viene in essere una fattispecie di *silenzio-inadempimento*³⁴⁵, istituto at-

Peraltro, la più volte citata Cass., SS.UU., n. 7388/2007, pur riconoscendo l'impugnabilità del diniego espresso di annullamento, la esclude nell'ipotesi di mera inerzia dell'ufficio, per via del carattere spontaneo dell'autotutela che comporterebbe l'inapplicabilità dell'istituto del silenzio-inadempimento. Cfr. anche Cass., Sez. trib., 25 maggio 2000, n. 13412, cit., p. 464, dove, con specifico riferimento all'ipotesi di silenzio, si legge che “il mancato esercizio del potere di autotutela, assolutamente discrezionale, attribuito all'amministrazione finanziaria (...) non è passibile di sindacato in sede di contenzioso tributario (...)”.

Si deve, a tal proposito, osservare come la negazione di tutela nei soli confronti del mancato esercizio del potere di riesame possa aprire la strada a comportamenti opportunistici dell'Amministrazione, la quale, a fronte dell'istanza del contribuente, potrebbe preferire rimanere inerte onde sottrarsi a qualsivoglia controllo giurisdizionale. Così GIANONCELLI, *Giurisdizione tributaria*, cit., p. 1187, che sottolinea anche la contrarietà di un simile comportamento ai principi statutari di buona fede e leale collaborazione tra Fisco e contribuente.

³⁴⁵ Sull'istituto del silenzio-inadempimento, e sulle differenze rispetto alle altre figure di silenzio della Pubblica Amministrazione (in particolare le fattispecie di silenzio c.d. significativo) v. per tutti MATTARELLA, *Il provvedimento*, cit., p. 894 ss. (in part. p. 908

tualmente disciplinato dall'art. 2, comma 8, della legge n. 241/1990³⁴⁶ e, sul piano processuale, dall'art. 21-*bis* della legge n. 1034/1971 (c.d. legge TAR)³⁴⁷.

ss.). Tra i lavori generali sul silenzio amministrativo cfr. SCOCA, *Il silenzio della pubblica amministrazione*, cit.; LIGNANI, voce *Silenzio (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, vol. XLII, Milano, 1990, e in *Enc. dir.*, Agg., III, Milano, 1999; TONOLETTI, voce *Silenzio della pubblica amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XIV, Torino, 1999; PARISIO, *I silenzi della pubblica amministrazione. La rinuncia alla garanzia dell'atto scritto*, Milano, 1996. Nel diritto tributario, il silenzio dell'Amministrazione finanziaria è stato oggetto di studi prevalentemente settoriali, riguardanti i diversi ambiti in cui il fenomeno assume rilievo (in materia di rimborsi, di autotutela, di interpelli etc.). Per una recente ricostruzione di portata generale si v. SCALINCI, *Silenzio e inazione nel procedimento e nel processo dei tributi*, cit., p. 177 ss.; sia consentito richiamare anche CAIRO, *Note relative al silenzio dell'amministrazione finanziaria e alle forme di tutela del contribuente*, cit., p. 270 ss.

³⁴⁶ Il quale così recita: “Salvi i casi di silenzio assenso, decorsi i termini per la conclusione del procedimento, il ricorso avverso il silenzio dell'amministrazione, ai sensi dell'articolo 21-*bis* della legge 6 dicembre 1971 n. 1034, può essere proposto anche senza necessità di diffida all'amministrazione inadempiente, fintantoché perdura l'inadempimento e comunque non oltre un anno dalla scadenza dei termini di cui ai commi 2 o 3 del presente articolo. Il giudice amministrativo può conoscere della fondatezza dell'istanza. E' fatta salva la riproponibilità dell'istanza di avvio del procedimento ove ne ricorrano i presupposti”.

³⁴⁷ La disposizione prevede un rito speciale per il ricorso contro il silenzio-inadempimento della P.A., disponendo che “i ricorsi avverso il silenzio dell'amministrazione sono decisi in camera di consiglio, con sentenza succintamente motivata, entro trenta giorni dalla scadenza del termine per il deposito del ricorso, uditi i difensori delle parti che ne facciano richiesta. Nel caso che il collegio abbia disposto un'istruttoria, il ricorso è deciso in camera di consiglio entro trenta giorni dalla data fissata per gli adempimenti istruttori. La

Si è già detto che il silenzio-inadempimento si configura come un fatto giuridico (e non come un provvedimento) e si pone quindi il problema della tutela giurisdizionale del contribuente nei riguardi di un contegno puramente omisivo, o comunque privo di valore provvedimentale.

In particolare, l'esistenza di una disciplina espressa dell'istituto nel diritto amministrativo e di un giudizio speciale da svolgersi davanti al T.A.R. - oltre all'assenza nel settore tributario di una normativa derogatoria - ha condotto buona parte degli interpreti³⁴⁸ a ritenere sussistente, in materia, la giurisdizione del giudice amministrativo³⁴⁹.

decisione è appellabile entro trenta giorni dalla notificazione o, in mancanza, entro novanta giorni dalla comunicazione della pubblicazione. Nel giudizio d'appello si seguono le stesse regole.

In caso di totale o parziale accoglimento del ricorso di primo grado, il giudice amministrativo ordina all'amministrazione di provvedere di norma entro un termine non superiore a trenta giorni. Qualora l'amministrazione resti inadempiente oltre il detto termine, il giudice amministrativo, su richiesta di parte, nomina un commissario che provveda in luogo della stessa.

All'atto dell'insediamento il commissario, preliminarmente all'emanazione del provvedimento da adottare in via sostitutiva, accerta se anteriormente alla data dell'insediamento medesimo l'amministrazione abbia provveduto, ancorché in data successiva al termine assegnato dal giudice amministrativo con la decisione prevista dal comma 2".

³⁴⁸ Di quest'avviso FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 256 ss.; SCARPA, *L'autotutela tributaria*, cit., p. 476; GIANONCELLI, *Giurisdizione tributaria*, cit., p. 1187; STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 117, secondo cui l'affermazione della giurisdizione del g.a. "sembra, allo stato attuale, una soluzione per più versi obbligata"; LUPI, *Atti definitivi e decadenze*, cit., p. 755; MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., p. 50; MOSCATELLI, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, I, p. 1107 ss. E' ammesso, inoltre, il ricorso davanti al

Inoltre, non si deve trascurare il fatto che il processo tributario si attiva mediante l'impugnazione di provvedimenti, quali risultano dall'elenco dell'art. 19, d.lgs. n. 546/92. Il silenzio-inadempimento, invece, non è un provvedimento né può essere ad esso equiparato; e neppure si rinviene nell'art. 19 l'indicazione di atti che possano, ancorché impropriamente, riferirsi all'inerzia dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela (come avviene ad esempio per il silenzio in materia di rimborsi, menzionato dall'art. 19, comma 1, lett. g, attraverso l'impropria dizione di "rifiuto tacito della restituzione di tributi").

Ciò nonostante, è il caso di osservare che una disposizione come quella dell'art. 2, d.lgs. n. 546/92, dovrebbe fungere quanto meno da criterio-guida per l'interpretazione delle norme relative alla competenza giurisdizionale. Infatti sono devolute alla giurisdizione tributaria, alla stregua della suddetta norma, "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati". Sembra dunque possibile far rientrare nell'alveo di tale giurisdizione anche le controversie sul mancato esercizio dell'autotutela tributaria, ove si ammetta – ai sensi del comma 3 dell'art. 19 - un'impugnazione differita del silen-

giudice amministrativo avverso il diniego o il silenzio-inadempimento dell'Amministrazione finanziaria a fronte di istanza diretta a sollecitare il potere di ritiro, in conseguenza di un giudicato penale favorevole al contribuente. Cfr. MAGLIARO, *Giudicato penale e sorte degli accertamenti tributari (ricorso inammissibile, dichiarazione di "condono" di dubbia efficacia e proscioglimento penale)*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 911 ss.; TONIO-LATTI, *Giudicato penale susseguente ad un atto impositivo inopugnabile: autotutela amministrativa e rimedi esperibili*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, pp. 279-280.

³⁴⁹ Troveranno applicazione, quindi, le norme in materia di silenzio-rifiuto già ricordate (v. note 54 e 55).

zio congiuntamente ad un atto successivo autonomamente impugnabile³⁵⁰.

L'oggetto del processo sarebbe, dunque, l'atto successivamente emanato, la cui illegittimità deriverebbe dal silenzio-inadempimento precedentemente formatosi³⁵¹.

³⁵⁰ Secondo TESAURO, *Riesame degli atti impositivi*, cit., p. 142, "l'art. 19 non menziona il silenzio in esame, che, quindi, non è impugnabile autonomamente. E' impugnabile in via differita, insieme con un successivo atto lesivo (ad esempio, successiva iscrizione a ruolo o diniego di rimborso) (...). Ad esempio, se si chiede l'annullamento di un avviso di accertamento e l'amministrazione non risponde ed iscrive a ruolo, si può impugnare il ruolo adducendo la violazione del dovere di rispondere alla domanda di autotutela". Naturalmente l'Autore precisa che "i motivi per cui si può impugnare il silenzio devono essere motivi che riguardano il comportamento inerte dell'amministrazione, e non già vizi dell'atto impositivo, di cui è stata chiesta la rimozione in via di autotutela". Analogamente, ROSSI, *Autotutela su atti definitivi*, cit., p. 503, ritiene che il silenzio mantenuto sull'istanza di autotutela sia qualificabile "come atto endoprocedimentale (e prodromico) del successivo atto impositivo (esattivo o di rigetto della (successivamente presentata) istanza di rimborso), con conseguente possibilità di rilevare i profili di illegittimità veicolandoli nel giudizio instaurato con l'impugnazione di quest'ultimo". Dello stesso avviso BASILAVECCHIA, *Giurisdizione delle Commissioni*, cit., p. 621, per il quale "proprio il meccanismo dei vizi propri collegato a quello della tutela differita attribuisce alla lite sul singolo atto l'ampiezza corrispondente all'intero segmento di attività che si colloca tra l'atto stesso e quello che lo ha preceduto e, quindi, ben comprende anche il mancato (o denegato) riesame di quest'ultimo"; TASSANI, *L'annullamento d'ufficio*, cit., pp. 1209-1210; SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., p. 628 ss.

³⁵¹ In senso conforme si orienta quella giurisprudenza di merito che ammette che il contribuente possa, mediante l'impugnazione dell'atto successivo, denunziarne l'illegittimità derivata: cfr., per tutte, Comm. trib. reg. Roma, 23 febbraio 1998, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, p. 1395.

Il giudice tributario, inoltre, è legittimato ad accertare la violazione da parte dell'ufficio dell'obbligo di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, e a condannare l'ufficio stesso ad adottare un provvedimento. Non può, tuttavia, valutare la fondatezza dell'istanza del contribuente arrivando ad annullare l'atto impositivo: in altre parole, può imporre all'Amministrazione di provvedere ma non può stabilire il contenuto del provvedimento di autotutela³⁵².

La ragione fondamentale di tale assunto è da rinvenirsi nella più volte affermata natura discrezionale del potere di annullamento d'ufficio (soprattutto una volta che sia intervenuta la definitività dell'atto impositivo). Il giudice, infatti, non può pronunciarsi sulla fondatezza della pretesa so-

³⁵² Così TESAURO, *Riesame degli atti impositivi*, cit., p. 148; ID., *Manuale del processo tributario*, cit., 94, il quale evidenzia il carattere non pienamente soddisfacente della pronuncia del giudice. Cfr. anche FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 257 ss., il quale ritiene sussistente la giurisdizione del giudice amministrativo sulle controversie relative al silenzio-inadempimento, in quanto l'interesse dedotto in giudizio dal contribuente non è quello finale all'annullamento dell'atto impositivo (che si deve far valere dinanzi al giudice tributario entro i relativi termini d'impugnazione), ma è un interesse di natura procedimentale a che il giudice condanni l'Amministrazione all'emanazione di un provvedimento motivato. L'Autore aggiunge che, "ove venga percorsa con successo la via giurisdizionale, la pronuncia del giudice amministrativo che abbia condannato l'amministrazione a rispondere all'istanza in modo motivato (...) potrà essere portata ad esecuzione, ove passata in giudicato, mediante l'instaurazione di un *giudizio di ottemperanza*". L'Autore prospetta anche la possibilità che il commissario *ad acta*, nominato dal giudice dell'ottemperanza per dare attuazione al disposto della sentenza di condanna a provvedere, invece di adottare un provvedimento di rigetto motivato dell'istanza, "annulli direttamente l'avviso in virtù non dei poteri che derivano dalla sentenza da ottemperare ma dei poteri sostitutivi che caratterizzano la sua funzione".

stanziabile del ricorrente (ossia la richiesta di annullamento dell'atto d'imposizione) laddove ciò comporti una valutazione discrezionale sugli interessi in gioco, e quindi un'indebita sostituzione del giudice all'Amministrazione nello svolgimento di attività ad essa riservate.

L'art. 2, comma 8, della legge n. 241/1990 consente al giudice, nell'ambito del giudizio sul silenzio-inadempimento, di "conoscere della fondatezza dell'istanza", ma deve essere coordinato con uno dei principi fondamentali del nostro ordinamento per il quale i poteri dello Stato non possono interferire reciprocamente nelle sfere di competenza riservate a ciascuno di essi.

Ciò comporta che soltanto a fronte di poteri vincolati della P.A. – il cui esercizio consiste nella mera attuazione della legge - l'autorità giurisdizionale può conoscere della fondatezza dell'istanza su cui si è formato il silenzio amministrativo³⁵³.

³⁵³ La giurisprudenza amministrativa ha avuto, nel tempo, orientamenti contrastanti in merito all'oggetto del giudizio sul silenzio-inadempimento, almeno fintantoché il legislatore, con la legge n. 15/2005, non ha introdotto la esplicita previsione della possibilità per il giudice di conoscere della fondatezza dell'istanza (come si legge nell'attuale comma 8 dell'art. 2, l. n. 241/90). In una prima fase, considerandosi l'inerzia della P.A. alla stregua di un atto tacito di diniego, si poneva ad oggetto del giudizio la legittimità dell'atto negativo, cosicché il cittadino poteva indicare nel ricorso anche i vizi sostanziali del diniego tacito e quindi, in tal modo, far valere le ragioni della propria pretesa all'emanazione di un atto positivo (di accoglimento dell'istanza). Cfr. Cons. Stato, Sez. IV, 6 dicembre 1955, n. 946, in *Cons. Stato*, 1955, p. 1331; Cons. Stato, Sez. IV, 21 gennaio 1927, n. 44, in *Riv. dir. pubbl.*, 1927, II, p. 122; Cons. Stato, Sez. V, 27 aprile 1929, n. 234, in *Riv. dir. pubbl.*, 1929, p. 318. Dagli anni Sessanta del secolo scorso, la giurisprudenza iniziò a concepire il ricorso avverso il silenzio non più come impugnazione di un provvedimento tacito, ma come giudizio di ac-

La tutela del contribuente nei confronti dell'inerzia viene, quindi, ad essere limitata dalla discrezionalità di cui gode l'Amministrazione finanziaria in sede di autotutela. Le valutazioni discrezionali possono, infatti, essere sindacate dal giudice solo quando vengano effettuate in contrasto con la legge o con i criteri di logicità e ragionevolezza che debbono informare l'agire amministrativo.

Laddove, invece, manchi l'esercizio del potere discrezionale, ciò che il giudice può fare è obbligare l'Amministrazione ad esercitarlo (sempre che tale obbligo venga accertato e l'azione amministrativa risulti doverosa). A tal proposito, è opportuno ricordare che il rifiuto esplicito di annullamento, in quanto espressione di una scelta discrezionale dell'Amministrazione, può essere contestato dal contribuente dimostrando il cattivo uso della discrezionalità nella ponderazione degli eventi sopravvenuti idonei

certamento dell'obbligo di provvedere e del suo eventuale inadempimento da parte della P.A. Così, per esempio, Cons. Stato, Ad. plen., 3 maggio 1960, n. 8, in *Giur. it.*, 1960, III, p. 257. Un simile orientamento ha resistito a lungo: v., più di recente, Cons. Stato, Sez. IV, 25 marzo 1996, n. 390, in *Foro it.*, 1996, II, p. 594; Cons. Stato, Sez. IV, 19 aprile 1999, n. 658, in *Cons. Stato*, 1999, I, p. 2084; successivamente, l'importante arresto di Cons. Stato, Ad. plen., 9 gennaio 2002, n. 1, in www.giustizia-amministrativa.it, seguita, fra le altre, da Cons. Stato, Sez. V, 23 gennaio 2004, n. 208, in *Cons. Stato*, 2004, I, p. 107. In tempi recenti, specie a seguito dell'emanazione della già citata legge n. 15/2005, è prevalso l'indirizzo favorevole ad un accertamento da parte del giudice del rapporto sottostante al silenzio, e quindi della fondatezza della pretesa del ricorrente, almeno nei casi di attività non discrezionale della P.A. Così, *ex pluribus*, T.A.R. Campania Napoli, Sez. II, 31 gennaio 2007, n. 795, www.giustamm.it; T.A.R. Sardegna Cagliari, Sez. II, 24 novembre 2006, n. 2450, *ibidem*; T.A.R. Lazio Latina, 27 ottobre 2006, n. 1379, *ibidem*.

a caducare la pretesa tributaria, in rapporto all'interesse alla stabilità delle situazioni giuridiche.

Riteniamo, inoltre, che nell'ipotesi di accertamento integrativo e modificativo, anch'esso sfavorevole al contribuente, quest'ultimo possa contestare la violazione delle norme di legge relative all'esercizio del potere di integrazione e modificazione³⁵⁴. In tal caso, infatti, non sembrano sussistere interessi confliggenti da valutare in termini comparativi, ma rileva unicamente l'interesse ad una corretta applicazione delle norme tributarie in relazione al *quantum* dell'imposta.

4. La tutela risarcitoria del contribuente e la c.d. soccombenza virtuale dell'Amministrazione finanziaria

Oltre ad impugnare il silenzio serbato dall'ufficio sull'istanza di autotutela, il contribuente può chiedere il risarcimento dei danni eventualmente subiti a causa dell'omesso o ritardato ritiro dell'atto impositivo illegittimo.

Si è già trattato³⁵⁵ della responsabilità per danno erariale del funzionario (in particolare del responsabile del procedimento) che può consistere anche in un danno indiretto all'erario, là dove l'Amministrazione abbia dovuto ristorare il pregiudizio subito dal contribuente a causa della condotta illecita tenuta dal dipendente³⁵⁶.

³⁵⁴ Si pensi al caso di inesistenza di "elementi nuovi" o di scorretta valutazione tecnica degli stessi.

³⁵⁵ V. cap. III, par. 1.

³⁵⁶ In tal caso, dunque, le responsabilità del funzionario e della P.A. nei confronti del privato danneggiato sono *concorrenti*: quest'ultimo può rivolgersi all'uno o all'altra per ottenere il risarcimento del danno, secondo quanto disposto dall'art. 22, D.P.R. n. 3/1957, ai sensi del quale "l'impiegato che, nell'esercizio delle attribuzioni ad esso conferite dalle leggi o dai regolamenti, cagioni

Il tema della responsabilità civile della P.A. ha formato oggetto di un ampio dibattito³⁵⁷, che ha condotto in ultima

ad altri un danno ingiusto (...) è personalmente obbligato a risarcirlo. L'azione di risarcimento nei suoi confronti può essere esercitata congiuntamente con l'azione diretta nei confronti dell'amministrazione qualora, in base alle norme ed ai principi vigenti dell'ordinamento giuridico, sussista anche la responsabilità dello Stato". La norma aggiunge che "l'amministrazione che abbia risarcito il terzo del danno cagionato dal dipendente si rivale agendo contro quest'ultimo (...)". Tale normativa costituisce attuazione del principio stabilito dall'art. 28 della Costituzione, secondo il quale "i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili ed amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici".

³⁵⁷ Si rinvia, per tutti, a CESARE, *La responsabilità aquiliana della P.A.: la tendenziale parificazione al privato*, in *Danno e responsabilità*, 1998, p. 246 ss.; GIUFFRÈ, *Illecito, culpa, responsabilità dell'ente pubblico*, in *Corr. giur.*, 1994, p. 1224 ss.; per un quadro storico-evolutivo si v. DI BENEDETTO, *Diritto amministrativo*, cit., p. 971 ss. Con specifico riferimento alla responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per i danni cagionati al contribuente cfr. BOLETTI, *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2008, I, p. 42 ss., la quale ricorda che "l'Amministrazione finanziaria, nell'esplicare le proprie funzioni, può trovarsi a violare la regola generale del *neminem laedere* causando un danno ingiusto al contribuente allorché emetta un atto impositivo illegittimo ovvero risponda in senso negativo ad un'istanza di autotutela riferita ad un atto illegittimo, o, ancora, quando eserciti illegittimamente i poteri istruttori di cui agli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 del D.P.R. n. 633/1972, o anche in sede di riscossione coattiva del tributo (si pensi, ad esempio, al danno derivante dall'aver emesso un provvedimento di fermo dei beni mobili registrati senza che ve ne fossero i presupposti, o, ancora, al danno derivante dall'illegittimo esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica attribuiti

analisi ad affermare la soggezione dei pubblici poteri al principio del *neminem laedere* espresso dall'art. 2043 cod. civ. In tal modo le amministrazioni sono tenute a risarcire il danno ingiusto cagionato a terzi nello svolgimento delle proprie attività (tanto di diritto pubblico quanto di diritto privato).

E' noto che l'attribuzione di siffatta responsabilità non può prescindere dalla sussistenza di una serie di presupposti, sia di natura oggettiva (fatto commissivo od omissivo, e-

all'agente della riscossione)". Sul tema v. anche FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive*, cit., p. 3 ss.; GIOVANNINI, *Processo tributario e risarcimento del danno. (Sulla pienezza ed esclusività della giurisdizione speciale)*, in *Riv. dir. fin.*, 1999, I, p. 205 ss.; MUSCARA', voce *Autotutela*, cit., p. 7 s. In giurisprudenza si v. di recente Cass., SS.UU., 31 luglio 2007, n. 16871, in *bancadati fisconline*; Cass., SS.UU., 4 gennaio 2007, n. 15, *ivi*; Cass., SS.UU., 16 aprile 2007, n. 8958, *ivi*; Comm. trib. reg. Roma, Sez. V, 8 ottobre 2007, n. 291, *ivi*, secondo la quale, laddove il contribuente indichi nel ricorso elementi di fatto tali da rendere evidente l'errore in cui è incorso l'ufficio tributario, ma quest'ultimo non si sia adoperato per rimuovere l'atto di accertamento in via di autotutela, il giudice condanna l'Amministrazione alle spese di giudizio e al risarcimento dei danni per lite temeraria, a norma dell'art. 96 cod. proc. civ. Il carattere temerario della lite, secondo la Commissione regionale, deriva dall'insistenza dell'Amministrazione "nel voler ritenere legittimo il proprio operato che è stato invece palesemente illegittimo, lesivo dei diritti del contribuente e foriero di danni". Sulla responsabilità per danni da lite temeraria v. anche Cass., SS.UU., 5 febbraio 1997, n. 1082, in *bancadati CED*, ad avviso della quale "la condanna per responsabilità aggravata e, quindi, al risarcimento del danno, ai sensi dell'art. 96 c.p.c., è configurabile anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui questa agisca o resista in giudizio con mala fede o colpa grave nei confronti del contribuente, come quando il fisco faccia valere un credito 'insussistente' perché già estinto".

vento dannoso, ingiustizia del danno, connessione causale tra condotta ed evento) sia di natura soggettiva (dolo o colpa dell'agente).

In particolare, con riferimento al requisito dell'ingiustizia del danno, quest'ultimo è suscettibile di risarcimento solo se si correla alla lesione di una situazione soggettiva meritevole di tutela secondo l'ordinamento giuridico. L'evoluzione giurisprudenziale sul tema in questione ha portato ad affermare la risarcibilità anche delle posizioni di interesse legittimo, garantendo così la tutela risarcitoria del cittadino nei confronti del cattivo uso del potere amministrativo³⁵⁸.

Pertanto la già affermata natura di interesse legittimo della posizione del contribuente a fronte dell'esercizio dell'autotutela³⁵⁹ non può essere considerata un ostacolo al riconoscimento della tutela risarcitoria nei confronti del mancato annullamento dell'atto impositivo illegittimo, laddove un tale comportamento omissivo abbia danneggiato il contribuente.

Come affermato anche di recente dalla giurisprudenza di legittimità, non si tratta in tal caso di stabilire la doverosità o meno dell'annullamento d'ufficio, in difetto della quale l'Amministrazione non avrebbe violato alcun obbligo e il danno non potrebbe, quindi, considerarsi ingiusto alla stregua dell'art. 2043 c.c. "Si tratta invece di stabilire" - sostiene la Suprema Corte - "se, in linea di principio, la P.A. possa essere tenuta responsabile ai sensi dell'art. 2043 c.c. per il mancato o ritardato annullamento di un atto illegittimo, nell'esercizio del potere di autotutela, ove tale com-

³⁵⁸ Il dogma della irrisarcibilità degli interessi legittimi è stato superato dalla storica sentenza della Corte di Cassazione, SS.UU. civ., 22 luglio 1999, n. 500, in *Foro it.*, 1999, n. 9, I, p. 2487 ss.

³⁵⁹ Sul punto si rinvia al paragrafo 2 del presente capitolo.

portamento abbia arrecato danno al privato, o se ciò costituisca violazione di principi fondamentali dell'ordinamento". Tale danno deve considerarsi connotato da ingiustizia in quanto "in realtà deriva dal compimento dell'atto illegittimo, essendo l'intervento in autotutela solo il mezzo che avrebbe potuto eliminarne tempestivamente gli effetti".

Pertanto, "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". In altre parole, il giudice del risarcimento si limita ad accertare "che il danno conseguente all'atto illegittimo ha esplicitato tutti i suoi effetti, per non essere la P.A. tempestivamente intervenuta ad evitarli, con i mezzi che la legge le attribuisce"³⁶⁰.

Al riguardo, occorre altresì precisare quale sarebbe il giudice competente a conoscere della domanda risarcitoria proposta dal contribuente. La scelta sarà evidentemente diversa a seconda che la giurisdizione sul diniego di autotutela venga ricondotta al giudice amministrativo ovvero alle Commissioni tributarie.

Nella prima ipotesi, la domanda di risarcimento dovrà essere presentata al T.A.R., in quanto l'art. 7 della legge n. 1034/1971, come modificata dalla legge n. 205/2000, stabilisce che "il tribunale amministrativo regionale, nell'ambito della sua giurisdizione, conosce anche di tutte le questioni relative all'eventuale risarcimento del danno, anche attraverso la reintegrazione in forma specifica, e agli altri diritti patrimoniali consequenziali". Pertanto, secondo

³⁶⁰ E' quanto si legge in Cass., Sez. III civ., 19 gennaio 2010, n. 698, in bancadati *Ipsos*.

tale interpretazione, il giudice amministrativo è competente a risarcire il danno derivante dalla lesione degli interessi legittimi, ove le controversie sui medesimi rientrino nell'ambito della sua giurisdizione generale di legittimità. Aderendo invece al secondo orientamento (a cui abbiamo dato preferenza), la dottrina e la giurisprudenza prevalenti sembrano propense ad affermare la giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria, poiché da un lato l'azione risarcitoria non si legherebbe in alcun modo alla lite tributaria³⁶¹, e dall'altro la situazione soggettiva che si fa valere in giudizio sarebbe costituita da un autonomo diritto al risarcimento, su cui non è competente il giudice tributario (che può emettere soltanto pronunce di annullamento degli atti di cui all'art. 19) ma il giudice ordinario dei diritti soggettivi³⁶².

³⁶¹ Così BOLETTO, *L'azione di responsabilità aquiliana*, cit., p. 46.

³⁶² In questo senso si v. SCARPA, *L'autotutela tributaria*, cit., p. 478 ss.; sulla giurisdizione del giudice ordinario in merito alla domanda di risarcimento dei danni patiti dal contribuente si è espressa anche Comm. centr., Sez. XVII, 15 gennaio 1991, n. 239, in *Boll. trib.*, n. 9/1991, p. 716; Trib. Verona, Sez. II civ., 30 aprile 1991, n. 509, in *Boll. trib.*, n. 3/1992, p. 296 ss.; Comm. centr., Sez. XIV, 12 giugno 1995, n. 2417, in *Foro it.*, 1995, III, p. 632 ss. Secondo Cass., SS.UU., 16 aprile 2007, n. 8958, in *bancadati fisconline*, le questioni risarcitorie – comprese le questioni riconducibili all'art. 96 c.p.c., in tema di spese di giudizio e danni da lite temeraria – rientrano comunque nella cognizione del giudice ordinario, anche quando assumano a riferimento vicende tributarie, essendo riconducibili alla responsabilità di cui all'art. 2043 c.c. Per Cass., Sez. trib., 27 ottobre 1999, n. 12070, in *bancadati fisconline*, la responsabilità *ex art. 96 c.p.c.* costituirebbe, invece, un profilo della responsabilità per oneri derivanti dal giudizio, assorbita in quanto tale nella giurisdizione del giudice tributario.

L'interesse del contribuente a non sopportare spese aggiuntive a causa della condotta illegittima dell'Amministrazione viene tutelato anche dall'introduzione nel nostro ordinamento dell'istituto della c.d. *soccombenza virtuale*. Prima del recente intervento in materia da parte della Corte costituzionale³⁶³, l'Amministrazione finanziaria godeva di un ingiustificato privilegio processuale in quanto l'art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992 stabiliva che le spese del giudizio tributario estinto per cessata materia del contendere dovevano rimanere a carico di colui che le aveva anticipate, anche laddove la controparte avesse determinato, con il suo comportamento, la cessazione della materia del contendere. Così accadeva che, quando l'Amministrazione finanziaria causava la lite tributaria attraverso l'emissione di un atto impositivo illegittimo e, nel corso del giudizio, si avvedeva dell'errore commesso e ritirava l'atto in autotutela (determinando così l'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere), non era comunque tenuta a rifondere le spese processuali che erano state anticipate dal contribuente³⁶⁴.

La Corte costituzionale, con il citato intervento, qualifica in termini di "soccombenza virtuale" la condizione dell'Amministrazione che, ritirando in autotutela l'atto illegittimo, riconosce la fondatezza della pretesa del contribuente e determina l'estinzione del giudizio³⁶⁵. Di conse-

³⁶³ Si v. Corte cost., 12 luglio 2005, n. 274, in *il fisco*, n. 30/2005, p. 4756.

³⁶⁴ Un simile privilegio veniva confermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza 12 novembre 2003, n. 16987, in *il fisco*, n. 15/2004, p. 2309.

³⁶⁵ Il giudice delle leggi afferma che "la compensazione ope legis delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere (...) si traduce, dunque, in un ingiustificato privilegio per la parte che

guenza, per il pagamento delle spese processuali anticipate dal ricorrente è responsabile l'Amministrazione soccombente, secondo le norme generali di cui agli artt. 91 e seguenti del cod. proc. civ.³⁶⁶.

5. I limiti dell'autotutela tributaria. I rapporti tra giudicato e riesame degli atti impositivi

Come si è osservato fin dall'inizio, la potestà di autotutela, essendo espressione della funzione pubblica con cui ciascuna Amministrazione persegue l'interesse generale, può trovare attuazione ogni qualvolta si presenti, in concreto, l'esigenza di provvedere alla cura di tale interesse.

Da ciò discende l'*inesauribilità* del potere di autotutela - che corrisponde alla perennità della funzione amministrativa³⁶⁷ - la cui esplicazione è vincolata alle sole condizioni

pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio”.

³⁶⁶ Sulla regola per cui nel processo tributario, così come in quello civile, le spese di giudizio sono a carico del soccombente v. per tutti BELLE', *Le spese del giudizio*, in AA.VV., *Giur. sist. dir. trib. – Il processo tributario*, diretto da Tesauro, Torino, 1998, p. 281 ss.

³⁶⁷ Su questi profili cfr. CORSO, *L'attività amministrativa*, Torino, 1999, p. 185, secondo il quale l'esigenza di continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico “viene soddisfatta, in termini tecnico-giuridici, da un peculiare carattere del potere amministrativo: un carattere che è comune al potere legi-

della ricorrenza di un vizio di legittimità sostanziale dell'atto e dell'interesse pubblico alla sua rimozione.

L'inesauribilità del potere non implica, tuttavia, la sua *il-limitatezza*, nel senso della possibilità di svolgerlo ed esercitarlo senza limiti.

Si è già evidenziato, innanzitutto, che esso soggiace sul piano procedurale ad un termine di decadenza, in ossequio al principio generale per cui i procedimenti delle pubbliche amministrazioni devono concludersi entro un dato termine mediante l'adozione di un provvedimento espresso (v. art. 2, l. n. 241/90).

Inoltre l'art. 2, comma 2, del Decreto ministeriale n. 37/1997 stabilisce che “non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria”.

Tale disposizione precisa la generica formulazione del vecchio art. 68, comma 1, D.P.R. n. 287/1992, il quale recitava che “salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati (...)”.

E' possibile così desumere l'esistenza di un ulteriore limite all'esplicazione dell'autotutela, vale a dire la formazione

slativo e a molti poteri privati (per es. il potere di disporre del testamento). Questo carattere consiste nell'*inesauribilità* (...)”. In ciò il potere amministrativo si distingue da quello del giudice, che è vincolato al divieto del *ne bis in idem*. Il potere della Pubblica Amministrazione, invece, “sopravvive al suo esercizio, e può essere nuovamente esplicito, in relazione alla stessa fattispecie, anche in senso opposto alla manifestazione precedente”.

di un giudicato³⁶⁸ che sia - come dice la norma - favorevole all'Amministrazione finanziaria. Occorre, tuttavia, definire con esattezza in che modo tale limite può operare e quali sono, più in generale, gli effetti che il giudicato produce sull'esercizio del potere amministrativo.

A questo proposito, si deve osservare fin da subito che l'esplicita previsione di tale limite da parte delle citate disposizioni può ritenersi superflua.

Per principio generale del nostro ordinamento, la sentenza passata in giudicato rende incontestabile quanto in essa disposto, obbligando chiunque (Pubblica Amministrazione compresa³⁶⁹) a conformarvisi. Il giudicato, infatti, impone

³⁶⁸ Si è già visto, nel corso del lavoro, come la mera definitività del provvedimento - intesa come non impugnabilità per scadenza dei termini - non sia, invece, d'ostacolo all'esercizio dell'autotutela, determinando solamente - almeno secondo i sostenitori della concezione discrezionale del riesame - un consolidamento dell'interesse alla stabilità delle situazioni giuridiche scaturenti dal provvedimento. La preclusione data dalla definitività sarebbe, dunque, solo di carattere processuale, ma non potrebbe impedire il riesame e l'eventuale ritiro dell'atto in via amministrativa. Cfr. sul punto TREMONTI, *Imposizione e definitività*, cit., pp. 501-503, secondo cui definitività e giudicato non potrebbero, sotto questo profilo, essere equiparati dal momento che il giudicato crea una certezza incontestabile anche sul piano sostanziale, mentre la mera inoppugnabilità rende l'atto non più contestabile in sede giurisdizionale, pur non sanandone i vizi di legittimità. Tale differenza è stata recepita dal legislatore, il quale prevede, all'art. 2-*quater*, d.l. n. 564/1994, che il potere di annullamento d'ufficio e di revoca degli atti illegittimi e infondati può essere esercitato "anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità" (mentre il regolamento del '97, come si è visto, non ne consente l'esercizio nell'ipotesi di giudicato).

³⁶⁹ Il principio trova specifica menzione, con riferimento alla P.A., nell'art. 4, comma 2, della legge sul contenzioso amministrativo (l. n. 2248/1865, allegato E), il quale dispone che "l'atto amministra-

un obbligo di conformazione o vieta comportamenti contrastanti con le regole desumibili dalla sentenza³⁷⁰.

tivo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei tribunali in quanto riguarda il caso deciso”. Il giudicato diviene, così, *regula iuris* per il futuro esercizio del potere amministrativo imponendo alla P.A. un vincolo immediato e diretto sulla sua successiva azione. Cfr. NIGRO, *Il giudicato amministrativo e il giudizio di ottemperanza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1981, pp. 1161 e 1163. A tal proposito, si rammenti la possibilità per il cittadino di ricorrere al giudizio di ottemperanza (oppure all’esecuzione forzata processual-civilistica) nell’ipotesi in cui la P.A. non si sia spontaneamente conformata alla sentenza del giudice di cognizione (sia esso giudice ordinario, amministrativo o tributario). Sul giudizio di ottemperanza in materia tributaria, previsto dall’art. 70, d.lgs. n. 546/92, v. RANDAZZO, *Osservazioni sul giudizio di ottemperanza in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, *passim*; CLARICH, *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, *passim*; SERVIDIO, *Il giudizio di ottemperanza nei confronti dell’Amministrazione Finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, *passim*.

Il principio di irretrattabilità del giudicato da parte della Pubblica Amministrazione viene, peraltro, parzialmente contestato da quella dottrina che non ritiene l’istituto idoneo a condizionare e precludere l’esercizio dei poteri amministrativi di autotutela. Cfr. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, cit., p. 596 ss.; ID, voce *Giudicato*, cit., p. 3, per il quale l’immutabilità del giudicato tributario di rigetto non svolge alcuna funzione inibitoria nei confronti dell’attività di integrazione e modificazione dell’accertamento fiscale, così come, più in generale, non preclude l’esercizio dei poteri di autotutela spontanea. Infatti “l’esercizio dell’autotutela implica la sollecitazione di un potere diverso da quello sul quale è caduta la pronuncia giurisdizionale, la quale, di conseguenza, non ha nessuna diretta efficacia sul relativo potere e sugli atti attraverso i quali si esercita”.

³⁷⁰ La nozione di “giudicato” è tradizionalmente riferita alla “decisione contenuta nella sentenza del giudice, quando è divenuta im-

mutabile in conseguenza della preclusione delle impugnazioni”. Così LIEBMAN, voce *Giudicato (dir. proc. civ.)*, in *Enc. giur.*, Roma, vol. XV, 1988, p. 1. L’effetto dell’immutabilità consegue solo al passaggio in giudicato della sentenza: occorre, dunque, distinguere l’autorità di cosa giudicata dall’efficacia della sentenza in quanto tale, quale “attitudine a produrre gli effetti suoi propri, come atto dei pubblici poteri, anche se non ancora fornita dell’immutabilità propria del giudicato: è un’efficacia suscettibile di venir meno, perché la sentenza può ancora essere annullata o riformata, ed inoltre soggetta a contestazione nel suo fondamento, ma con questi limiti pur esistente”. Cfr. LIEBMAN, *op. ult. cit.*, p. 2; ID., *Efficacia ed autorità della sentenza*, rist., Milano, 1962, p. 25. Sul punto v. anche GLENDI, voce *Giudicato (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, Roma, 2003, p. 2, il quale evidenzia che “l’attribuzione alla sentenza tuttora ordinariamente impugnabile di una sua immediata ‘efficacia’, oltre ad essere fondata su solide basi di teoria generale (...), trova specifici agganci nel diritto positivo, che sembra generalmente evolversi proprio nel senso di una sempre maggior estensione dell’immediata esecutività di ogni pronuncia ancor prima del suo passaggio in giudicato”. Si veda, infatti, in relazione al processo civile, il novellato art. 282 c.p.c. e, per il processo amministrativo, l’art. 33 della l. n. 1034/1971, il cui ultimo comma, aggiunto dalla legge n. 205/2000, attribuisce al T.A.R. l’esercizio dei “poteri inerenti al giudizio di ottemperanza al giudicato”, qualora non sia stata sospesa dal Consiglio di Stato l’esecuzione della sentenza di primo grado.

La ragione giustificativa dell’istituto del giudicato è stata per lungo tempo legata all’interesse delle parti del processo alla certezza delle situazioni giuridiche, non potendo queste ultime, grazie al giudicato, formare oggetto di contestazione in un nuovo giudizio. Nel diritto moderno, sembra invece prevalere l’idea per cui il giudicato soddisfa l’interesse generale a che la giurisdizione, in quanto funzione fondamentale dello Stato, consegua risultati stabili e duraturi e possa quindi realizzare i fini di utilità sociale cui è preordinata.

La funzione e gli effetti dell’istituto, peraltro, sono stati investiti da ampie dispute dottrinali, specie fino agli anni Sessanta del secolo scorso, con riferimento alla capacità del giudicato di produrre un vincolo di diritto sostanziale o meramente processuale. Nella prima

ipotesi, il giudicato modificherebbe lo stato di diritto preesistente, dando al rapporto controverso una nuova configurazione; nella seconda, lascerebbe immutata la situazione di diritto sostanziale ed esaurirebbe la sua efficacia nella formazione di un precetto processuale. Come osserva ALLORIO, *Sulla dottrina della giurisdizione e del giudicato*, cit., p. 167 ss., “illustrare il significato teorico dell’antitesi fra le due concezioni” significa definire “due opposti modi d’intender il fine del processo”. Se tale fine, infatti, “è l’attuazione del diritto, riesce quasi impossibile ammettere che la sentenza (...) abbia come effetto la creazione di nuovi rapporti giuridici sostanziali, e soltanto si potrà consentire che essa crei un vincolo pei futuri giudici che saranno chiamati a decidere intorno all’*eadem res* (...). Ma se destinazione del processo è la *definizione delle liti* e l’attuazione del diritto è soltanto mezzo e limite alla prosecuzione di tale scopo; allora, senz’altro, il comando dello Stato - la sentenza - volto a por termine a una lite è un comando che ha effetti di diritto sostanziale”. La composizione della lite, infatti, non può essere raggiunta se non “imponendo un nuovo regolamento certo, in sostituzione del precedente regolamento incerto, di quel rapporto di diritto *sostanziale*, su cui cadeva la controversia”.

Si suole distinguere in dottrina tra cosa giudicata *formale* (data dalla non impugnabilità della sentenza ai sensi dell’art. 324 c.p.c.) e cosa giudicata *sostanziale* (intesa come statuizione definitivamente vincolante contenuta nella sentenza, a cui fa riferimento l’art. 2909 c.c.). Su tale distinzione - così come su quella tra giudicato *di rito* e *di merito* - si tornerà nel prosieguo, in riferimento all’efficacia preclusiva del giudicato tributario rispetto all’esercizio del potere di autotutela. In questa sede è opportuno evidenziare che molteplici sono le articolazioni interne della categoria in esame: oltre alle distinzioni già proposte, si distingue pure tra giudicato *interno* (con riguardo al suo formarsi nell’ambito del processo in cui è pronunciata la sentenza) e giudicato *esterno* (con riferimento alla stessa causa proposta davanti a giudici diversi); tra giudicato *totale* e *parziale* (che danno vita a pronunce che accolgono o rigettano, in tutto o in parte, la domanda attorea); infine, tra giudicato *esplicito* ed *implicito*, distinzione che rileva in particolare nell’ambito del processo tributario. Cfr. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, cit., p. 628 ss.; ID., voce *Giudicato*, cit., p. 5, dove si rammenta che

Siffatto principio – per quel che interessa in questa sede – implica innanzitutto che l’attività dell’Amministrazione finanziaria debba essere conforme alle statuizioni del giudicato penale che abbia accertato la sussistenza di fatti criminali, i quali assumono rilevanza ai fini fiscali.

In particolare, dalla sentenza penale potrebbe risultare un’imposta di ammontare diverso da quanto stabilito in sede di accertamento tributario, cosicché si renderebbe necessario un intervento in autotutela dell’Amministrazione finanziaria – specie se favorevole al contribuente³⁷¹ - per

“di giudicato implicito si parla con una certa frequenza, soprattutto in giurisprudenza, ad esempio, per agganciare le pronunce sulle sanzioni a quelle sull’imposta, per estendere queste ultime agli accessori, come gli interessi, le addizionali e simili, e per collegare il dispositivo alla motivazione in una prospettiva di miglior comprensione, se non di ampliamento, dello stesso”. L’Autore ha, peraltro, evidenziato che “sotto l’equivoca formula di giudicato implicito si confondono realtà essenzialmente diverse, che trovano la loro collocazione sistematica e adeguata disciplina tutt’affatto a prescindere dalla costruzione dogmatica della figura del giudicato implicito”. In materia v. anche LANCELOTI, *Variazioni dell’implicito rispetto alla domanda, alla pronuncia e al giudicato*, in *Riv. dir. proc.*, 1980, p. 467 ss.

Sull’istituto del giudicato si v., oltre ai lavori già citati, CHIOVENDA, *Sulla cosa giudicata*, ora in *Saggi di diritto processuale civile*, Milano, 1993, II, *passim*; PUGLIESE, voce *Giudicato civile (dir. vig.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1969, p. 785 ss.; BONSIGNORI, *Tutela giurisdizionale dei diritti*, in *Commentario del codice civile*, a cura di Scaloja-Branca, vol. XIV, Artt. 2907-2909, Padova, 1999, p. 49 ss.; ALLORIO, *Sulla dottrina della giurisdizione e del giudicato e altri studi*, in *Problemi di diritto*, II, Milano, 1957, p. 161 ss.

³⁷¹ Cfr. STEVANATO, *L’autotutela*, cit., pp. 174 e 192-93, secondo cui “il giudicato penale, se non può precludere l’annullamento d’ufficio, potrebbe in alcuni casi costituire – se favorevole al contribuente – un’ipotesi di esercizio *doveroso* dell’autotutela (...)”. L’obbligatorietà dell’intervento, secondo l’A., discenderebbe dalla

uniformare l'imposizione fiscale al giudicato (attraverso un accertamento integrativo o modificativo ovvero un annullamento totale o parziale dell'atto di primo grado).

L'incidenza del giudicato penale sull'esercizio del poterdovere di riesame dell'Amministrazione finanziaria era in passato disciplinata dall'art. 12, comma 2, l. n. 516/1982, a norma del quale, in caso di giudicato penale formatosi prima della scadenza dei termini per l'accertamento tributario, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria dovevano attivarsi per verificare la rilevanza fiscale delle statuizioni contenute nella sentenza penale definitiva, ed eventualmente integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati³⁷².

finalità che esso persegue, che non è tanto quella "di porre rimedio ad errori o equivoci, ma piuttosto quella di adeguare automaticamente l'imposizione alla reale situazione di fatto, così come accertata nel giudizio penale (...)". Tra l'altro si deve precisare che, in tal caso, l'Amministrazione finanziaria non ha solo l'obbligo *di agire*, ma anche di *provvedere in modo conforme al giudicato*.

³⁷² In dottrina si affermava, da parte di taluni, l'obbligo per l'Amministrazione di adottare gli atti di autotutela necessari per adeguarsi al giudicato penale. Cfr. RUSSO, *Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, p. 455; FANTOZZI, *Note critiche e non sui rapporti tra processo penale ed accertamento tributario*, in *Giur. merito*, 1987, p. 571; così anche RENDA, *Spunti critici in tema di efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 578, nt. 41; STEVANATO, *L'autotutela*, cit., pp. 174 e 192-93. In senso contrario v. GIARDA, *Rapporti tra processo penale e processo contenzioso tributario*, in *Corr. trib.*, 1983, p. 213; FERRAU', *L'efficacia del giudicato penale in materia tributaria*, in *Corr. trib.*, 1983, p. 1432. La Corte costituzionale si è più volte pronunciata nel senso di ritenere l'art. 12 espressione di un principio generale dell'ordinamento, per il quale l'Amministrazione ha il dovere di conformarsi al giudicato dei tribunali, ai sensi dell'art. 4, l. n. 2248/1865, all. E. Cfr. Corte cost., 23 marzo 1992, n. 120, in

Con il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, recante “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205”, il legislatore ha abrogato parte della legge n. 516/1982, compreso il più volte citato art. 12.

Inoltre, l’art. 20 del decreto ribadisce una regola già esistente, ossia quella dell’indipendenza reciproca dei procedimenti, stabilendo che “il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o atti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”.

Circa l’efficacia del giudicato penale nel processo tributario, permane invece la disciplina dettata dall’art. 654 c.p.p., per il quale la sentenza penale irrevocabile ha efficacia di giudicato nel giudizio civile, amministrativo o tributario, quando in tali giudizi “si controverte intorno ad un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall’accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale (...)”.

Alla luce di tale quadro normativo – quale risulta a seguito della riforma del 2000 – non sembra, in definitiva, che sia venuto meno il dovere dell’Amministrazione finanziaria di conformarsi al giudicato penale che abbia accertato fatti materiali rilevanti ai fini impositivi, in quanto ciò costituisce principio generale dell’ordinamento riconosciuto dall’art. 4, comma 2, della citata legge sul contenzioso amministrativo³⁷³.

Boll. trib., 1992, p. 964, con nota di BRIGHENTI, *Giudicato penale e processo tributario*; Corte cost., 23 luglio 1997, n. 264, in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 615, con nota di BASILAVECCHIA, *Giurisdizione delle Commissioni e diniego di autotutela*.

³⁷³ Del resto, come osserva RENDA, *Spunti critici*, cit., p. 596, “a fronte di un giudicato penale di condanna o assolutorio del contri-

In applicazione del medesimo principio, il succitato art. 2, comma 2, D.m. n. 37/97, dispone che l'Amministrazione finanziaria non può procedere al ritiro dei propri atti illegittimi o infondati, se ciò contrasta con quanto stabilito nel giudicato.

Si tratta, in tal caso, di un giudicato con effetti preclusivi dell'annullamento, in quanto la sentenza ha accertato la legittimità del provvedimento impositivo. Per questa ragione, la dottrina ha precisato che l'art. 2 fa riferimento al solo giudicato tributario, posto che le Commissioni sono gli unici organi giurisdizionali competenti a sindacare (in via principale) la legittimità degli atti d'imposizione ed eventualmente procedere al loro annullamento³⁷⁴.

Inoltre, affinché la preclusione possa operare, è necessario che il giudice si sia pronunciato sulla fondatezza sostanziale della pretesa del contribuente (consistente nella richiesta di annullamento), concludendo per il rigetto del ricorso da questi proposto. Occorre pertanto un giudicato di merito, non potendosi considerare preclusiva una mera pronuncia di rito riguardante questioni di carattere formale o procedurale (si pensi al caso del ricorso dichiarato inammissibile

biente la necessità che le risultanze del contenzioso siano recepite dall'amministrazione finanziaria, attraverso i poteri di accertamento conferitile dall'ordinamento, non è indispensabile che si concretizzi in una disposizione normativa disciplinante l'agire degli uffici finanziari, dal momento che potrebbe essere sufficiente applicare il principio desumibile dall'art. 4, legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E (...)" . Occorre inoltre evidenziare che, nella già citata sentenza n. 264/1997, la Corte costituzionale esclude l'applicabilità del termine previsto per l'accertamento tributario all'esercizio dell'autotutela conseguente al giudicato penale, laddove tale esercizio sia diretto a modificare *in melius* la posizione del contribuente (si pensi ad un annullamento totale o parziale dell'atto impositivo).

³⁷⁴ Così STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 174.

per mancanza di qualche requisito formale del ricorso stesso)³⁷⁵.

Sembra dunque che l'art. 2 del regolamento evochi la nozione di giudicato c.d. sostanziale - inteso come definitivo accertamento del rapporto giuridico dedotto in giudizio – non potendosi invece far riferimento alla nozione di “cosa giudicata formale” di cui all'art. 324 c.p.c.³⁷⁶, che comprende anche le sentenze meramente processuali, purché non siano più suscettibili di impugnazione³⁷⁷.

³⁷⁵ Indicazioni in tal senso si ricavano anche dalla Relazione di accompagnamento del regolamento n. 37/1997, là dove viene affermato che “l'unica preclusione è che si sia formato giudicato sostanziale”, e l'annullamento d'ufficio deve ritenersi consentito “nell'ipotesi in cui il ricorso sia stato dichiarato inammissibile o sia stato respinto per motivi non di merito”. In dottrina cfr. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, cit., p. 270; FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 229 ss.; STEVANATO, *L'autotutela*, cit., p. 175; RAU, *L'esercizio dell'autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria in relazione agli effetti dell'art. 44 decreto 26 ottobre 1972, n. 636*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, p. 884, secondo il quale l'ordinanza di estinzione del processo, in quanto pronuncia di rito, non è di ostacolo all'esercizio del potere di autotutela.

³⁷⁶ Alla quale pare, invece, riferirsi la Direttiva del 29 marzo 1994, n. 10932, della Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte e dell'Emilia-Romagna.

³⁷⁷ Infatti per cosa giudicata formale si intende, ai sensi dell'art. 324 c.p.c., “la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai nn. 4 e 5 dell'art. 395”. La nozione, perciò, allude alla situazione di non impugnabilità della sentenza, a prescindere dalle statuizioni in essa contenute. La cosa giudicata in senso sostanziale (detta anche “autorità di cosa giudicata”) consiste invece nell'accertamento “che fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa” (art. 2909 c.c.), riferendosi quindi a pronunce che decidono il merito della controversia. In questo senso,

Dalla normativa si evince, peraltro, che il giudicato di merito deve essere favorevole all'Amministrazione, vale a dire deve rigettare il ricorso del contribuente e non annullare l'atto impugnato. Ciò sembra essere, del resto, logicamente consequenziale in quanto, come è stato osservato, "ove il giudicato fosse favorevole al contribuente, verrebbe a mancare l'oggetto stesso dell'annullamento per essere stato l'atto eliminato *ope iudicis* dalla pronuncia di accoglimento del ricorso"³⁷⁸.

Deve, tuttavia, evidenziarsi che la direzione del giudicato (cioè il fatto che sia favorevole o sfavorevole all'Amministrazione) non è condizione sufficiente a far ritenere preclusa ogni possibilità di annullare *ex officio* il

per tutti, LUGO, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 2009, pp. 225-226, il quale asserisce che "possono acquistare autorità di giudicato solo le sentenze che contengono statuizioni di merito. Tali sono le sentenze che accolgono la domanda, le quali possono essere (...) di accertamento, costitutive o di condanna (...) e le sentenze che respingono o dichiarano inammissibile la domanda (assolutorie di accertamento), in quanto negano la sussistenza del diritto o dei requisiti dell'azione". Sulla nozione di accertamento giudiziale *ex art. 2909 c.c. v. BONSIGNORI, Tutela giurisdizionale dei diritti*, cit., p. 59 ss. Peraltro, secondo le osservazioni della dottrina, "cosa giudicata formale e sostanziale meritano entrambe di presentarsi come immutabilità, che nella prima qualifica l'atto (sentenza), nella seconda qualifica il contenuto dell'atto, nella sua attitudine a produrre degli effetti sulla materia della lite. In realtà la cosa giudicata è una ed unica e se ne distinguono i suoi aspetti secondo che la si guarda come rivolta verso l'interno del processo, oppure anche verso l'esterno, verso la situazione di diritto che fu dedotta nel processo, sulla quale imprime i suoi effetti dichiarativi o costitutivi (...)". Così LIEBMAN, voce *Giudicato*, cit., p. 2.

³⁷⁸ Così FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, p. 216; analogamente FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., p. 231; ROSSI, *Il riesame*, cit., p. 264.

provvedimento impositivo. Occorre, cioè, individuare correttamente i limiti oggettivi del giudicato di rigetto³⁷⁹ e far riferimento alle ragioni di fatto e di diritto in base alle quali il contribuente ha impugnato l'atto, e delle quali il giudice ha riconosciuto l'infondatezza.

L'oggetto del giudicato tributario va identificato con i soli motivi che sorreggono l'impugnazione e che il giudice ha ritenuto infondati. Con riferimento ad essi l'annullamento d'ufficio resta precluso, mentre sembra possibile richiederlo sulla base di motivi o vizi dell'atto che non sono stati dedotti in giudizio o che, pur dedotti, il giudice non ha preso in esame, o infine che, pur se non espressamente men-

³⁷⁹ I cc.dd. limiti oggettivi definiscono l'oggetto su cui si forma il giudicato: esso è costituito, per definizione, dalla decisione della controversia sottoposta dalle parti al vaglio del giudice. Tuttavia la dottrina rileva come non sia agevole determinare esattamente i confini della lite processuale, dato che quest'ultima, "assai spesso, non si esaurisce in una singola questione da risolvere, ma si articola in una pluralità di punti (controversi) o 'questioni' ed anche su questi punti (controversi) o 'questioni' può di per sé calare il vincolo del giudicato. Non solo; su questi punti controversi può calare il vincolo del giudicato in modo più esteso o ristretto, a seconda che: si includano in esso pronunzie su questioni (anche) *non* contenute espressamente nella sentenza – e si ha tale fenomeno quando si applica il principio per cui il giudicato copre 'il dedotto e il deducibile' (...); o si escludano dal giudicato decisioni che fanno parte della sentenza, in quanto compiute *'incidenter tantum'*. La misura di simili estensioni o restrizioni del giudicato varia sensibilmente nei diversi ordinamenti (...). In linea generale può rilevarsi che negli ordinamenti di *civil law* e in ispecie negli ordinamenti del diritto europeo continentale, si tende ad assegnare al giudicato uno spazio operativo più circoscritto (...)" . Così TROCKER, voce *Giudicato (dir. comp. e stran.)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989, pp. 1-2.

zionati, rimangono assorbiti da quelli coperti dal giudicato³⁸⁰.

D'altra parte, una simile delimitazione dell'efficacia del giudicato pare coerente con la concezione del processo tributario come giudizio "di impugnazione-merito"³⁸¹, nel quale il giudice accerta il rapporto giuridico d'imposta intercorrente tra le parti, seppure nell'ambito circoscritto dei

³⁸⁰ In questo senso v. FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 234-235, il quale aggiunge che non si ha, nel processo tributario, "una situazione eguale a quella che caratterizza il processo ordinario di cognizione nel quale il passaggio in giudicato della sentenza copre il *dedotto* e il *deducibile*". Come osserva FRANSONI, *Giudicato tributario*, cit., p. 217, l'impedimento all'esercizio dell'autotutela non è dato, quindi, dalla presenza di un giudicato di rigetto, ma più esattamente dai motivi risolti in senso favorevole all'Amministrazione finanziaria; "la circostanza che la decisione sia di rigetto del ricorso o meno de(ve) essere fatta regredire a mero presupposto logico e pratico per l'esercizio del potere".

³⁸¹ Tale definizione è accolta dalla prevalente giurisprudenza secondo la quale, quando il giudizio tributario – pur attivato mediante l'impugnazione di un atto - verte sull'*an* o sul *quantum* dell'imposta (in quanto sono dedotti vizi dell'atto di natura sostanziale), il giudice può sostituire l'atto impugnato pronunciando una sentenza di accertamento del rapporto tributario. Cfr. *ex multis* Cass., Sez. trib., 23 marzo 2001, n. 4280, in bancadati *fisconline*, ad avviso della quale il giudice non si limita al mero annullamento dell'atto impugnato ma pronuncia una decisione di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'atto di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Per un'ampia disamina dell'orientamento giurisprudenziale richiamato v. in dottrina MAFFEZZONI, *La natura del processo tributario nella giurisprudenza della Corte di cassazione*, cit., p. 1765. Per la tesi contraria, che configura il processo tributario come giudizio di mera impugnazione di un provvedimento, diretto ad ottenere l'annullamento del medesimo da parte del giudice (il quale non può sostituirsi all'Amministrazione nell'accertamento dell'imposta), v. per tutti TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 54 ss.

motivi di impugnazione dell'atto impositivo. Il giudizio, pertanto, “investe la fondatezza della pretesa nelle ragioni di fatto e di diritto così come rilevate nel ricorso presentato dal contribuente che delimiterà la materia del contendere” e, di conseguenza, l'oggetto del giudicato che si verrà a formare³⁸².

In conclusione, l'esistenza di un giudicato potrà (seppure entro certi limiti) impedire l'annullamento dell'atto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, anche laddove i profili di illegittimità (coperti dal giudicato) fossero in realtà palesemente sussistenti, ovvero il mancato ritiro dell'atto desse luogo ad una manifesta violazione del principio di imparzialità (come nel caso di erronea imputazione soggettiva, palese duplicazione di imposta o macroscopico travisamento dei fatti)³⁸³.

Ci sembra, peraltro, che questa sia una conseguenza coerente con la funzione non giustiziale dell'autotutela, istituto che non costituisce un rimedio in favore del contribuente – ulteriore ed eventualmente più efficace di quello giurisdizionale – ma uno strumento preordinato alla cura dell'interesse pubblico il quale, in presenza di giudicato tributario di rigetto, viene a coincidere con l'interesse alla certezza del rapporto tra Fisco e contribuente (certezza comunque limitata alle questioni coperte da giudicato).

³⁸² Così FICARI, *Autotutela e riesame*, cit., pp. 238-239.

³⁸³ Sul punto v. STEVANATO, *L'autotutela*, cit., 180 ss., il quale nota che “in una giurisdizione sbrigatoria come quella tributaria” si formano “delle preclusioni in modo assolutamente casuale e pass(a)no in giudicato sentenze palesemente contraddittorie: non sembra allora irragionevole, considerate queste premesse, la prospettiva del superamento del dogma del giudicato, onde liberare l'autotutela da vincoli esterni e consentirne l'applicabilità ‘a tutto campo’, anche per rimuovere imposizioni ingiuste avallate da sentenze definitive formatesi a seguito di errori o fraintendimenti”.

6. Conclusioni sulle finalità dell'autotutela e raffronto con istituti aventi funzione deflattiva

I caratteri distintivi, la disciplina normativa e gli orientamenti ermeneutici che riguardano l'istituto dell'autotutela tributaria hanno fatto emergere, nel corso di questo lavoro, le finalità cui è preordinato.

La riconducibilità dell'autotutela tributaria alla funzione di amministrazione attiva evidenzia lo scopo primario dell'istituto, costituito dalla tutela dell'interesse ad una imposizione fiscale conforme alla legge³⁸⁴.

D'altra parte non si può negare che, sotto certi profili, lo strumento dell'autotutela svolga una funzione analoga a quella di altri istituti presenti nell'ordinamento tributario. Ci si riferisce, in particolare, all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale e al condono fiscale, accomunati dalla finalità di prevenire, sul piano procedimentale o nella primissima fase del giudizio, il maggior numero di controversie tra Fisco e contribuenti (si parla, infatti, di strumenti deflattivi del contenzioso).

L'accertamento con adesione (detto anche concordato) - le cui origini si fanno risalire al sistema ottocentesco dell'imposta di ricchezza mobile³⁸⁵ - è attualmente regola-

³⁸⁴ Come si è già accennato, questo è l'*interesse pubblico primario*, che deve essere poi valutato in relazione agli interessi in gioco nella situazione concreta (i cosiddetti interessi secondari, quale, ad esempio, l'esigenza di stabilità e certezza dei rapporti giuridici).

³⁸⁵ Sotto la vigenza della legge n. 1830/1864, istitutiva dell'imposta di ricchezza mobile, era diffusa la prassi che ammetteva la possibilità per il contribuente di portare a conoscenza del Fisco ulteriori elementi idonei a correggere le osservazioni del funzionario, in modo da giungere ad una definizione concordata dell'imposta dovuta. Cfr. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, p. 24. L'istituto dell'accertamento con adesione fu conferma-

to dal d.lgs. n. 218/1997 (che detta pure norme sulla conciliazione giudiziale: v. capo IV) il quale prevede l'istituto con riferimento alle imposte sui redditi, all'I.v.a., alle imposte sulle successioni e donazioni, nonché alle imposte di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili.

Per quanto interessa in questa sede, il concordato consente di prevenire il contenzioso tra Fisco e contribuente poiché quest'ultimo, prestando il suo consenso all'accertamento, si impegna a non impugnarlo in sede giurisdizionale³⁸⁶.

to, nel primo Novecento, dalla sua previsione per quasi ogni tipo di imposta diretta e indiretta. Negli anni Cinquanta del secolo scorso, la c.d. legge Tremelloni (l. n. 1/1956) fece per la prima volta riferimento all'adesione del contribuente, in sostituzione della nozione di "accordo", in tal modo aderendo alla tesi della natura non negoziale del concordato fiscale. Di recente, l'istituto è stato disciplinato dall'art. 2-*bis*, del decreto-legge n. 564/1994 (convertito con l. n. 656/94, la stessa legge che regola l'autotutela); la sua disciplina è stata da ultimo rivista con il d.lgs. n. 218/1997.

Due sono le teorie sulla natura giuridica del concordato: da un lato, vi sono i sostenitori della natura contrattuale, che lo configurano come una transazione tra Fisco e contribuente; dall'altro, vi è chi parla di atto unilaterale dell'ufficio, cui il contribuente presta adesione. Come osserva TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 233, entrambe le teorie presentano aspetti condivisibili poiché "l'accertamento con adesione non è elaborato unilateralmente dall'ufficio, ma è il risultato di un contraddittorio e di un accordo. Esso è, comunque, una forma di esercizio del potere impositivo; non può essere, perciò, un atto di diritto privato. La formalizzazione dell'accordo non avviene in forme privatistiche, ma con un provvedimento impositivo, accettato dal contribuente". Per una rassegna delle diverse teorie v. anche MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., p. 73 ss.

³⁸⁶ Si v. l'art. 2, comma 3, del citato decreto, a norma del quale "l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio (...). La

Com'è stato osservato, si tratta di una forma speciale “di revisione degli atti e ridimensionamento di pretese riconosciute in tutto o in parte infondate o indifendibili”³⁸⁷; è strumento funzionale, dunque, alla composizione di controversie di fatto o di diritto sulle quali si cerca una soluzione di compromesso³⁸⁸.

Analogamente, l'istituto della conciliazione giudiziale, di origine recente e attualmente disciplinato dall'art. 48, d.lgs. n. 546/1992 (come modificato dal citato d.lgs. n. 218/97)³⁸⁹, pur differenziandosi dal concordato per la diversa collocazione rispetto al contenzioso³⁹⁰, assolve comunque la funzione di elidere le controversie processuali, dando vita ad una composizione amichevole della lite, an-

definizione esclude, anche con effetto retroattivo (...), la punibilità per i reati previsti dal d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilità per i reati di cui agli art. 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto-legge”.

³⁸⁷ Così LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 1095.

³⁸⁸ In questo senso ROSSI, *Il riesame*, cit., p. 189; FICARI, *Autotutela*, cit., p. 195; LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. trib.*, 1994, I, p. 1861.

³⁸⁹ Per una ricostruzione dell'evoluzione legislativa riguardante l'istituto in esame, v. tra gli altri BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 1029 ss.; MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma*, Padova, 1999, p. 21 ss.; CONSOLO-GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, sub art. 48, Padova, 2005, p. 436 ss.

³⁹⁰ Il concordato, infatti, interviene a monte del contenzioso processuale, in funzione preventiva; la conciliazione giudiziale, invece, avviene nella prima fase del processo, in funzione più propriamente deflattiva. Cfr. sul punto ROSSI, *Il riesame*, cit., p. 198.

che se posta in essere in presenza dell'organo giudicante nella prima udienza del procedimento. Il giudice si limita, così, a formalizzare il contenuto dell'accordo intervenuto tra le parti, a seguito della verifica formale dell'osservanza dei termini, della competenza e del contenuto obbligatorio della proposta conciliativa³⁹¹.

Infine, anche l'istituto del condono – pur nella sua eterogenea tipologia – può svolgere la funzione di ridurre il contenzioso fornendo, come si è già detto³⁹², un'occasione per definire liti pendenti ovvero chiudere periodi di imposta non ancora accertati. Si fa riferimento, in particolare, a quelle forme di condono, diffuse soprattutto negli ultimi anni, che sono giustificate non dall'esigenza di far fronte ad eventi di carattere eccezionale (cc.dd. condoni clemenziali)³⁹³, bensì dalla necessità di “realizzare gettito tributario avvalendosi di mezzi diversi ed estranei alle ordinarie regole che presidiano (...) l'accertamento del tributo”³⁹⁴.

I provvedimenti di condono di questo tipo sono, quindi, intesi ad agevolare la definizione delle pendenze tributarie³⁹⁵, facendo leva sul sistema sanzionatorio che in tal ca-

³⁹¹ Questa la tesi prevalente in dottrina: cfr. tra gli altri BATISTONI FERRARA, *Conciliazione*, cit., p. 1033; GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 279 ss.; CONSOLO-GLENDI, *Commentario*, cit., p. 436 ss.

³⁹² Si rimanda al cap. III, ult. paragrafo.

³⁹³ Si trattava, in passato, di atti normativi, emanati prima del secondo conflitto mondiale e nel periodo immediatamente successivo, che riguardavano “sia l'adempimento dei debiti tributari, sia l'eliminazione degli effetti conseguenti alle violazioni e trovavano applicazione, indifferentemente, rispetto alle sanzioni già irrogate, divenute (o non) definitive, e a quelle da irrogare”. Cfr. BATISTONI FERRARA, voce *Condono (dir. trib.)*, cit., p. 250.

³⁹⁴ Così BATISTONI FERRARA, voce *Condono*, cit., p. 253.

³⁹⁵ Sulla definizione agevolata promossa dai condoni in materia di I.v.a., non sempre in linea con la normativa comunitaria e con il

so opera non come disincentivo alla commissione di illeciti, bensì come sollecitazione ad avvalersi delle forme agevolate di risoluzione delle liti.

Si deve comunque osservare che gli istituti appena riferiti si distinguono dall'autotutela in quanto, innanzitutto, la disciplina giuridica di quest'ultima diverge in più punti da quella dei primi, richiedendo la sussistenza di un vizio di legittimità dell'atto tributario che consente all'Amministrazione di intervenire rimuovendo la causa del potenziale (o attuale) conflitto con il contribuente.

principio di neutralità del tributo, v. FALSITTA, *I condoni fiscali Iva come provvedimenti di natura agevolativa violatori del principio di neutralità del tributo*, (Nota a Corte Giust., Grande Sez., 17 luglio 2008, causa C-132/06), in *Riv. dir. trib.*, II, 2008, p. 334 ss. Afferma in proposito la sentenza citata che “lo squilibrio significativo esistente tra gli importi effettivamente dovuti e quelli corrisposti dai contribuenti che intendono beneficiare del condono in questione conduce ad una quasi-esenzione fiscale. (...) Le disposizioni di detta legge (sul condono, *n.d.a.*), introducendo rilevanti differenze di trattamento tra i soggetti passivi sul territorio italiano, alterano il principio di neutralità fiscale. Per lo stesso motivo queste disposizioni, avendo previsto una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, violano l'obbligo di garantire una riscossione equivalente dell'imposta in tutti gli Stati membri (...)”. L'Autore aggiunge che, con il termine “definizione agevolata”, il legislatore intende far riferimento a “trattamenti di alleggerimento del prelievo che appartengono al diritto sostanziale e lascia trasparire che nella regolamentazione condonistica viene alterata, nel suo aspetto materiale, la disciplina “regolare”, alla quale viene rimpiazzata, sia pure per un periodo di tempo limitato, e con efficacia retroattiva una normativa più favorevole al contribuente implicante, proprio perché di natura agevolativa, una alterazione della disciplina ordinaria a favore esclusivo della fascia dei fruitori della normativa non regolare”.

Ma, soprattutto, pare opportuno evidenziare le peculiarità dell'autotutela anche sul piano funzionale, considerato che essa assolve ad una funzione deflattiva nella sola ipotesi in cui sia favorevole al contribuente e si concreti quindi nell'annullamento d'ufficio (o semmai nella convalida) del provvedimento impositivo.

Le finalità perseguite dall'autotutela vanno oltre l'ambito appena detto³⁹⁶. L'autotutela è, infatti, uno strumento ulteriore a disposizione dell'Amministrazione per realizzare l'acquisizione delle entrate tributarie nel rispetto delle norme e dei principi dell'ordinamento, svolgendo così una funzione "accessoria" rispetto ai poteri d'imposizione. E tale scopo viene perseguito attraverso provvedimenti favorevoli o anche sfavorevoli al contribuente, ma comunque finalizzati al soddisfacimento dell'interesse pubblico che costituisce, come si è detto fin dall'inizio, la ragion d'essere del potere di autotutela delle pubbliche amministrazioni.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *La disciplina dell'autotutela – Nel diritto costituzionale, civile, penale, del lavoro, amministrativo, tributario, comunitario ed internazionale*, a cura di Gianniti, Padova, 2010.

AA.VV., *La responsabilità per danno erariale – Organi politici, personale dipendente ed in rapporto di servizio*, Milano, 2006.

³⁹⁶ Si rammenti che l'annullamento d'ufficio di un atto impositivo illegittimo è diretto, tra l'altro, a prevenire o a contenere la spesa pubblica connessa al giudizio promosso dal contribuente (compreso l'eventuale risarcimento dei danni), oltre che a ripristinare in generale l'immagine della P.A. lesa dal cattivo uso del potere impositivo.

ACQUARONE, *Attività amministrativa e provvedimenti amministrativi*, Genova, 1995.

AGOSTINELLI, *Il riesame dell'accertamento nella disciplina dei tributi doganali: appunti e riflessioni intorno ad un diverso modo di concepire l'autotutela amministrativa sopra atti impositivi illegittimi*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 923.

AGOSTINELLI, *Profili evolutivi e spunti critici in tema di annullamento d'ufficio di atti impositivi illegittimi alla luce della Circ. Min. 5 agosto 1998, n. 198/S*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, p. 696.

AIUDI, *Autotutela. Sulla rinnovazione dell'avviso di accertamento*, in *Boll. trib.*, n. 22/1988, p. 1676.

ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1969.

ALLORIO, *Sulla dottrina della giurisdizione e del giudicato e altri studi*, in *Problemi di diritto*, II, Milano, 1957.

ALLORIO-PAGLIARO, *Concordato tributario*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. III, Torino, 1959, p. 988.

AMADIO, *Se possa l'Amministrazione notificare un nuovo avviso di accertamento di maggior valore dopo che il valore accertato precedentemente è divenuto definitivo per mancata opposizione*, in *Riv. leg. fisc.*, 1950, p. 1 ss.

AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007.

ANDREANI, *Gli interessi pretensivi dinamici nel procedimento amministrativo*, in *Dir. amm.*, 1994, p. 327.

ANGELELLI, *Il principio di autotutela della pubblica amministrazione e le sue principali manifestazioni*, in *Amm. it.*, 1981, p. 44.

ARDIZZONE, *Il principio del ne bis in idem nell'imposizione diretta*, in *Riv. dir. fin.*, 1972, I, p. 280.

AZZONI, *L'autotutela come diritto del contribuente*, in *Boll. trib.*, n. 3/2000, p. 171.

BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994.

BARBONE, *Quando l'ufficio annulla e rimpiazza un atto viziato: in che limiti l'autotutela opera a favore dell'Amministrazione?* (Nota a Comm. trib. centr., Sez. X, 26 ottobre 1993, n. 1528), in *Rass. trib.*, 1994, II, p. 1446.

BASILAVECCHIA, *Diniego di autotutela e giurisdizione delle Commissioni*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 617.

BASILAVECCHIA, *Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari*, in *Rass. trib.*, I, 1995, p. 239.

BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice amministrativo*, in *Boll. trib.*, n. 11/1990, p. 805.

BASILAVECCHIA, *In tema di autotutela su atti inoppugnabili: su una richiesta di chiarimenti avanzata dal contribuente* (nota a Comm. trib. prov. Salerno, Sez. IV, 27 dicembre 1999, n. 200), in *Riv. giur. trib.*, n. 11/2000, p. 1032.

BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale: contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Milano, 1988.

BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, I, p. 356.

- BASILAVECCHIA, *Le indicazioni obbligatorie sulle cartelle di pagamento*, in *Riv. giur. trib.*, n. 5/2008, p. 373.
- BASSI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 2008.
- BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995.
- BATISTONI FERRARA, *Condono (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. V, Milano, 2001, p. 250.
- BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 1029.
- BATISTONI FERRARA, voce *Condono (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Agg. V, Milano, 2001, p. 250.
- BATOCCHI, *Il Garante del contribuente*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005.
- BATTI, *L'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria tra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in *Riv. notar.*, n. 6/1994, p. 1287.
- BELLE', *Le spese del giudizio*, in AA.VV., *Il processo tributario - Giur. sist. dir. trib.*, diretta da Tesauro, Torino, 1998.
- BENVENUTI, voce *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, p. 537.
- BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975.
- BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, III, Milano, 1964.
- BETTI, voce *Autotutela (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, p. 529.
- BIANCA, *Diritto civile, La proprietà*, VI, Milano, 1999.

BIGLIAZZI GERI, *Profili sistematici dell'autotutela privata*, Milano, 1971-1974.

BONSIGNORI, *Tutela giurisdizionale dei diritti*, in *Commentario del codice civile*, a cura di Scaloja-Branca, vol. XIV, artt. 2907-2909, Padova, 1999.

BORSI, *Fondamento giuridico dell'esecutorietà degli atti amministrativi*, in *Studi Senesi*, 1905.

BORSI, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, Torino, 1901.

BOSELLO, *La fiscalità tra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1073.

BOZZETTI, *Norme di carattere processuale della legge sulla perequazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1957, I, p. 1.

BRIGHENTI, *Giudicato penale e processo tributario* (Nota a Corte cost., 23 marzo 1992, n. 120), in *Boll. trib.*, 1992, p. 968.

BRONZETTI, *Il Garante del contribuente: realtà e prospettive*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 547.

BRUZZONE, *"Autotutela telefonica": annullamento di comunicazioni ed inviti al pagamento*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2393.

BUSCEMA-FORTE-SANTILLI, *Statuto del contribuente – Analisi dottrinale ed evoluzione giurisprudenziale*, Padova, 2002.

BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, p. 465.

CAIRO, *Note relative al silenzio dell'Amministrazione finanziaria e alle forme di tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, n. 3/2009, p. 270.

- CALIFANO, *La motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, p. 661.
- CALIFANO, *Motivazione dell'atto di accertamento, rilievi del Pvc e delimitazione dell'oggetto del giudizio*, in *Riv. giur. trib.*, n. 7/2004, p. 661.
- CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1914, III, rist. Padova, 1992.
- CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, rist. con note di agg. a cura di Miele, Padova, 1960.
- CANNADA BARTOLI, *Conferma (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. VIII, Milano, 1961, p. 856.
- CANNADA BARTOLI, voce *Annullabilità e annullamento*, in *Enc. dir.*, vol. II, Milano, 1958, p. 484.
- CAPOTOSTI, *Verso una nuova configurazione del principio di legalità?*, in *Democrazia e amministrazione. In ricordo di Vittorio Bachelet*, a cura di Marongiu e De Martin, Milano, 1992.
- CAPOZZI, *Conversione dell'atto amministrativo*, in *Enc. giur.*, vol. VIII, Roma, 1988, p. 1.
- CARACCILO LA GROTTIERA, *La ratifica degli atti amministrativi*, Milano, 1988.
- CARBONE, *Esecuzione dell'atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, vol. XV, Milano, 1966, p. 412.
- CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, II, Milano, 2008.
- CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale*, Padova, 1922.
- CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951.

CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2009.

CASSESE, *L'esecuzione forzata*, in *Dir. proc. amm.*, 1991, p. 173.

CASSESE, *Le basi costituzionali*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, I, Milano, 2003.

CERNIGLIARO DINI, *Il Garante del contribuente tra funzione amministrativa e giurisdizionale*, in *Boll. trib.*, n. 19/2006, p. 1511.

CERULLI IRELLI, *Profili problematici dell'autotutela esecutiva*, in *Dir. proc. amm.*, 1986, p. 410.

CERULLI IRELLI., *Osservazioni generali sulla legge di modifica della l. n. 241/90 – IV parte*, in www.giustamm.it.

CHIOVENDA, *Sulla cosa giudicata*, ora in *Saggi di diritto processuale civile*, Milano, 1993.

CICOGNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977.

CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, I, p. 463.

CLARICH, *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, p. 65.

CLARICH, *La giustizia*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, II, Milano, 2003.

COCIVERA, *Motivazione ed integrazione degli accertamenti e concordato nella legge 5 gennaio 1956, n. 1*, in *Riv. dir. fin.*, 1956, suppl. al n. 1, p. 14.

COGLIANI, *L'annullamento d'ufficio del provvedimento amministrativo*, in AA.VV., *Azione amministrativa e disciplina di diritto pubblico*, a cura di Luciani-Rolli, Napoli, 2008.

CONCAS, *Scriminanti*, in *Noviss. dig. it.*, vol. XVI, Torino, 1969, p. 793.

CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992.

CONSOLO, *Limiti alla rinnovazione della imposizione dopo e alla stregua del giudicato di annullamento del primo avviso di accertamento (un soffio di aria nuova nella giurisprudenza sul giudicato sull'oggetto del processo)*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, p. 741.

CONSOLO-GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, sub art. 48, Padova, 2005.

CONTENTO, *Limiti della norma e fattispecie non punibili*, in *Arch. pen.*, 1965, I, p. 322.

CONTESSA, *Annotazione sui mezzi di autotutela della pubblica amministrazione*, in *Amm. it.*, 1983, p. 181.

CONTESSA, *Termini di esercizio del potere della P.A. di annullamento e di revoca di ufficio degli atti amministrativi*, in *Amministrazione e politica*, 1990, p. 77.

CONTIERI, *Il riesame del provvedimento amministrativo*, Napoli-Roma, 1991.

CORAGGIO, voce *Autotutela (dir. amm.)*, in *Enc. giur.*, vol. IV, Roma, 1988, p. 1.

CORRADINO, *Il diritto amministrativo alla luce della recente giurisprudenza*, Padova, 2007.

CORSO, *L'attività amministrativa*, Torino, 1999.

CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2008.

CORSO, voce *Autotutela (dir. amm.)*, in *Diz. dir. pubb.*, vol. I, Milano, 2006, p. 609.

- CROXATTO, *Condizioni che legittimano l'accertamento per sopravvenuti elementi nuovi*, in *Dir. prat. trib.*, 1962, II, p. 385 ss.
- D'ALESSIO, *Istituzioni di diritto amministrativo italiano*, II, Torino, 1934.
- D'AURIA, *I controlli*, in *Trattato di diritto amministrativo*, II, Milano, 2003.
- D'AYALA VALVA, *Dall'Ombudsman al Garante del contribuente. Studio di un percorso normativo*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2000, p. 1037.
- D'AYALA VALVA, *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 179.
- D'AYALA VALVA, *Il garante del contribuente dopo il primo quinquennio (2000-2005)*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2006, p. 939.
- D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 145.
- DAGNINO, *Contributo allo studio dell'autotutela privata*, Milano, 1983.
- DE FAZIO, *La Commissione tributaria regionale eccepisce l'incostituzionalità della disciplina degli avvisi di accertamento integrativi o modificativi* (nota a Comm. trib. reg. Napoli, ord. 26 marzo 2002, n. 1526), in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, p. 901.
- DE MITA, *La legalità tributaria, contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1993.
- DI BENEDETTO, *Diritto amministrativo – Giurisprudenza e casi pratici*, Santarcangelo di Romagna, 2007.
- DI MAJO, *La tutela civile dei diritti*, Milano, 1993.

- DI STEFANO, *La revoca dell'atto amministrativo nella potestà di imposizione*, in *Rass. tasse*, 1954, p. 1.
- DOLCE, *Lineamenti di una teoria generale delle scusanti nel diritto penale*, Milano, 1957.
- DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, I, p. 1736 ss.
- FALCON, *Esecutorietà ed esecuzione dell'atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. VI, Torino, 1991, p. 140.
- FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972.
- FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, P.g., Padova, 2008.
- FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 191.
- FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, p. 216.
- FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.
- FANTOZZI, *Note critiche e non sui rapporti tra processo penale ed accertamento tributario*, in *Giur. merito*, 1987, p. 562.
- FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 3.
- FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 3.

FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul “procedimento amministrativo tributario”*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, I, p. 433.

FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

FEDELE, *I principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, I, p. 463.

FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, I, Padova, 1994.

FEDELE, voce *Prestazioni imposte*, in *Enc. giur.*, vol. XXIV, Roma, 1991, p. 1.

FERRARA, *Diritti soggettivi ed accertamento amministrativo*, Padova, 1996.

FERRARIS, *Diritto amministrativo*, Padova, 1922.

FERRAU', *L'efficacia del giudicato penale in materia tributaria*, in *Corr. trib.*, 1983, p. 1431.

FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale*, P.g., Bologna, 2010.

FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999.

FICARI, *Avviso di accertamento “sostitutivo” in sede di autotutela fra sistema normativo e diritto giurisprudenziale*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, n. 6, p. 1823.

FICARI, *Diniego di autotutela e Sezioni “disunite” della Cassazione*, (Nota a Cass. SS.UU., 6 febbraio 2009, n. 2870), in *Boll. trib.*, n. 6/2009, p. 474.

FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti “itinerari” della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, I, p. 1715.

FICARI, *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1997, I, p. 343.

FICARI, voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, vol. I, Milano, 2006, p. 615.

FRAGOLA, *Gli atti amministrativi*, Napoli, 1964.

FRANCHINI, *L'organizzazione*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, Milano, 2003.

FRANSONI, *Considerazioni "a caldo" a proposito dell'obbligatorietà della conformazione dell'amministrazione finanziaria al giudicato penale*, in *Rass. trib.*, 1998, II, p. 261.

FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001.

FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

GALEOTTI FLORI, *Il principio dell'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 657.

GALETTA, *L'art. 21 octies della novellata legge sul procedimento amministrativo nelle prime applicazioni giurisprudenziali: un'interpretazione riduttiva delle garanzie procedurali contraria alla Costituzione e al diritto comunitario*, in *Foro amm., Tar*, suppl. al n. 6/2005, p. 91.

GALETTA, *L'art. 21 octies della novellata legge sul procedimento amministrativo nelle prime applicazioni giurisprudenziali: un'interpretazione riduttiva delle garanzie procedurali contraria alla Costituzione e al diritto comunitario*, in *Foro amm., Tar*, suppl. al n. 6/2005, p. 91.

- GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettiva di riforma*, in *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni* – Giornata di studi per Antonio Berliri (a cura di A. Di Pietro), Milano, 1994.
- GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, I, p. 655.
- GALLO, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, I, p. 11.
- GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 2000, p. 536.
- GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003.
- GARCEA, *La pretesa tributaria nella moderna dinamica impositiva*, Padova, 2003.
- GASPARRINI PIANESI, *Il responsabile del procedimento e la responsabilità amministrativa*, in *L'attuazione della legge n. 241/90. Risultati e prospettive*, a cura di Sciullo, Milano, 1997.
- GHETTI, *Conferma, convalida e sanatoria degli atti amministrativi*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. III, Torino, 1989, p. 347.
- GHETTI, *Conversione dell'atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. IV, Torino, 1989, p. 167.
- GHETTI, *Correzione, rettifica e regolarizzazione dell'atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. IV, Torino, 1989, p. 198.
- GHETTI, *Ratifica dell'atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XII, Torino, 1997, p. 454.

GHETTI, voce *Annullamento d'ufficio degli atti amministrativi*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. I, Torino, 1987, p. 267.

GHETTI, voce *Autotutela della pubblica amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, II, Torino, 1987.

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

GIANNINI M.S., *Corso di diritto amministrativo*, III, Milano, 1967.

GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1970.

GIANNINI M.S., *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950.

GIANNINI M.S., voce *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, p. 157.

GIANONCELLI, *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, p. 1159.

GIARDA, *Rapporti tra processo penale e processo contenzioso tributario*, in *Corr. trib.*, 1983, p. 211.

GIOE', *L'annullamento del condono oltre i termini di decadenza per la verifica*, in *Rass. trib.*, n. 2005, I, p. 1173.

GIORDANO, *Riflessioni sulla natura, le funzioni ed i poteri del Garante dei diritti del contribuente*, in *Nuova rass.*, 2003, p. 1500.

GIORGIANNI, *Il negozio di accertamento*, Milano, 1939.

GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in *Il processo tributario*, a cura di Tesauro, Torino, 1999.

GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

GLENDI, voce *Giudicato (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, vol. XV, Roma, 2003, p. 1.

GRANELLI, *Il fermo amministrativo in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 296.

GRASSETTI, voce *Conservazione (principio di)*, in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, p. 173.

GRASSI, *Autotutela tributaria e impugnabilità del diniego opposto dall'Amministrazione*, in *Il fisco*, n. 29/2008, p. 5259.

GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998.

GUASTINI, voce *Legalità (principio di)*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. IX, Torino, 1994, p. 84.

HENSEL, *Diritto tributario*, Milano, 1956.

ITALIA, *Nuovi problemi sulla motivazione degli atti amministrativi*, in *Studi in memoria di Franco Piga*, I, Milano, 1992.

KELSEN, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, Milano, 1952.

KLITSCHKE DE LA GRANGE, *La giurisdizione ordinaria nei confronti delle pubbliche amministrazioni*, Padova, Cedam, 1961.

LA ROSA, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria (postilla)*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, p. 909.

LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000.

LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1131.

LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, p. 1089.

- LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009.
- LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, in *Dig. IV, Disc. priv. - Sez. comm.*, vol. I, Torino, 1987, p. 1.
- LANCELOTI, *Variazioni dell'implicito rispetto alla domanda, alla pronunzia e al giudicato*, in *Riv. dir. proc.*, 1980, p. 465.
- LEDDA, *Il rifiuto di provvedimento amministrativo*, Torino, 1964.
- LEVI, *Teoria generale del diritto*, Padova, 1967.
- LIEBMAN, voce *Giudicato (dir. proc. civ.)*, in *Enc. giur.*, vol. XV, Roma, 1988, p. 1.
- LIGNANI, voce *Silenzio (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, Agg., III, Milano, 1999, p. 978.
- LIGNANI, voce *Silenzio (diritto amministrativo)*, in *Enc. dir.*, vol. XLII, Milano, 1990, p. 559.
- LIGUGNANA, *Profili evolutivi dell'autotutela amministrativa*, Padova, 2004.
- LOGOZZO, *La distinzione tra avviso di accertamento "sostitutivo" e integrativo o modificativo*, nota a Cass., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, n. 33/2002, p. 2991.
- LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni. La teoria generale*, Padova, 1934.
- LUGO, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 2009.
- LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, n. 23/1992, p. 1799.
- LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. trib.*, 1994, I, p. 1859.

- LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001.
- LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988.
- MAFFEZZONI, *La natura del processo tributario nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: le contraddizioni e le prospettive del loro superamento*, in *Boll. trib.*, n. 23/1989, p. 1765.
- MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969.
- MAGLIARO, *Giudicato penale e sorte degli accertamenti tributari (ricorso inammissibile, dichiarazione di "condono" di dubbia efficacia e proscioglimento penale)*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 893.
- MAINOLFI-PISANI, *L'esercizio dell'autotutela nei confronti degli atti della Polizia tributaria*, in *Corr. Trib.*, n. 30/2000, p. 2184.
- MANTOVANI, *Diritto penale*, P.g., Padova, 2009.
- MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993.
- MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.
- MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 379.
- MARINUCCI, *Fatto e scriminanti*, Milano, 1985.
- MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, I, p. 115.
- MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2005.
- MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 165.

MASI, *Sulla rinnovabilità dell'avviso di accertamento nullo*, in *Comm. trib. centr.*, n. 4/1984, II, p. 373.

MATTARELLA, *Il provvedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, I, Milano, 2003.

MATTARELLA, *Sindacati e pubblici poteri*, Milano, 2003.

MAZZAROLLI, *Convalida. Diritto amministrativo*, in *Enc. giur.*, vol. IX, Roma, 1988, p. 1.

MAZZAROLLI, *Ratifica, II) Diritto amministrativo*, in *Enc. giur.*, vol. XXVI, Roma, 1991, p. 1.

MAZZIOTTI DI CELSO, voce *Norma giuridica*, in *Enc. giur.*, vol. XXI, Roma, 1990, p. 1.

MELONCELLI, *L'iniziativa amministrativa*, Milano, 1976.

MERCATALI, *L'accertamento delle imposte dirette*, Padova, 1980.

MERUSI, *Buona fede e affidamento del cittadino*, Milano, 2001.

MERUSI-PASSARO, *Autorità indipendenti*, in *Enc. dir.*, Agg. VI, Milano, 2002, p. 143.

MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, I, Milano, 1957.

MEUCCI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino, 1905.

MENTI, *L'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento e la nullità per omessa indicazione* (Nota a *Comm. trib. prov. Vicenza, Sez. IX, 3 marzo 2008, n. 204*), in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, p. 1014.

MICALI, *L'attività istruttoria tributaria – Profili generali sul nuovo corso*, Milano, 2001.

- MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma*, Padova, 1999.
- MICCINESI, *La “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi”, presupposto per gli accertamenti integrativi e modificativi*, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 456.
- MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 371.
- MICELI, *Motivazione “per relationem”: dalle prime elaborazioni giurisprudenziali allo Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 1145.
- MICHELI, *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, p. 525.
- MICHELI, *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982.
- MICHELI-TREMONTI, voce *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano, XXIX, 1979, p. 409.
- MIGNONE, *Note sul responsabile del procedimento amministrativo*, in *Quad. reg.*, 1991, p. 39.
- MODESTI, *Tra avvisi di accertamento integrativi o modificativi ed esercizio del potere di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, p. 43.
- MODOLO, *Procedimenti attuativi dei tributi e Statuto dei diritti del contribuente. Questioni attuali in tema di motivazione degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, p. 289.
- MONTESANO, *Processo civile e pubblica amministrazione*, Napoli, 1960.

MONTI, *La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, p. 395.

MORETTI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, Padova, 1969.

MOSCATELLI, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, I, p. 1107.

MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie per il cittadino*, in AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984.

MOSCHETTI, *Profili generali*, in *La capacità contributiva* (a cura di Moschetti), Padova, 1993.

MUSCARA', *Art. 21. Rinnovazione dell'atto impugnato*, in *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, a cura di Glendi, Milano, 1990.

MUSCARA', *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2005, p. 71.

MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, (Nota a Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776), in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 33.

MUSCARA', *Melius re perpensa...ovvero dell'asserta modificabilità delle determinazioni dell'ufficio in tema di condono tributario* (Nota a Cass., Sez. I, 30 gennaio 1986, n. 599), in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, p. 24.

MUSCARA', *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992.

MUSCARA', voce *Autotutela*, V) *Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, vol. IV, Roma, 2004, p. 1.

MUSSELLI, *La conversione dell'atto amministrativo*, Milano, 2004.

NIGRO, *Il giudicato amministrativo e il giudizio di ottemperanza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1981, p. 1157.

NUVOLONE, *I limiti taciti della norma penale*, rist., Padova, 1972.

ORTOLEVA, *La portata invalidante dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'agente della riscossione diversi dalla cartella di pagamento* (Nota a Comm. trib. prov. Pescara, Sez. I, 30 giugno 2009, n. 248), in *Riv. giur. trib.*, n. 4/2010, p. 363.

OTTAVIANO, *Studi sul merito degli atti amministrativi*, Annuario di diritto comparato, Roma, 1948.

PANEBIANCO, voce *Rappresaglia*, in *Enc. giur.*, vol. XXV, Roma, 1991, p. 1.

PARISIO, *I silenzi della pubblica amministrazione. La rinuncia alla garanzia dell'atto scritto*, Milano, 1996.

PATRIZI-MARINI-PATRIZI, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, Milano, 1999.

PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969.

- PERRUCCI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *Boll. trib.*, n. 14/2000, p. 1060.
- PIRAS, *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. dir.*, vol. XIII, Milano, 1964, p. 65.
- PIRAS, *Interesse legittimo e giudizio amministrativo*, I, Milano, 1962.
- PISTOLESI, *Alcune considerazioni in tema di accertamenti integrativi e modificativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 990.
- PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi”, quale condizione di legittimità degli accertamenti integrativi e modificativi in materia di imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, p. 779.
- PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Giur. imposte*, 2002, V, p. 1463.
- POLI, *Sul rinnovo dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, n.11/1985, p. 920.
- PORCARO, *La fase esecutiva tra giurisdizione ordinaria e tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, I, p. 1381.
- PRESUTTI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, P.g., Napoli, 1904.
- PROVINI, *Autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e revocabilità dell'avviso di accertamento*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1952, II, p. 225.
- PUGLIATTI, *Il trasferimento di situazioni soggettive*, I, Milano, 1964.

PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario, Diritto tributario*, Padova, 1937.

PUGLIESE, voce *Giudicato civile (dir. vig.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1969, p. 785.

QUARANTA, *L'autotutela nell'attività dell'amministrazione finanziaria e i diritti del contribuente*, in *Tributi*, 1994, p. 609.

QUARANTA, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Novara, 1978.

RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

RANDAZZO, *Osservazioni sul giudizio di ottemperanza in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, p. 895.

RANELLETTI, *Principii di diritto amministrativo. Introduzione e nozioni fondamentali*, Napoli, 1912.

RAU, *L'esercizio dell'autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria in relazione agli effetti dell'art. 44 decreto 26 ottobre 1972, n. 636*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, p. 886.

RENDA, *Spunti critici in tema di efficacia del giudicato penale nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 557.

RENNA, *Il responsabile del procedimento a (quasi) dieci anni dall'entrata in vigore della legge n. 241*, in *Dir. amm.*, 2002, p. 505.

RODRIQUEZ, *La responsabilità amministrativa e le sue più recenti evoluzioni. Spunti di riflessione sugli interventi, negli anni, del giudice contabile*, in *Resp. civile e previdenza*, 2009, fasc. 6, p. 1246.

- ROMANELLI, *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939.
- ROSINI, *Il Garante del contribuente: struttura, competenze, funzioni*, in *Rass. trib.*, 2004, I, p. 42.
- ROSINI, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rass. trib.*, 2002, I, p. 831.
- ROSSI, *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed una ipotesi ricostruttiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 473.
- ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento – Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008.
- ROTONDI, *Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e la solidarietà nella legge del registro*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1950, II, p. 23.
- ROULAND, *Antropologia giuridica*, Milano, 1992.
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.
- RUSSO P., *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, p. 3.
- RUSSO P., *L'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636: problemi e proposte di modifica*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, II, p. 81.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, P.g., Milano, 2007.
- RUSSO P., *Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, p. 427.
- RUSSO P., *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, I, 1997, p. 552.

- RUSSO S., *Accertamenti tributari ed autotutela*, in *Foro amm.*, 1992, p. 289.
- SALVINI, *Il Garante del contribuente*, in Atti convegno ANTI, 24 ottobre 2003.
- SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'Iva)*, Padova, 1990.
- SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989.
- SANTAMARIA, *Lineamenti di una dottrina delle esimenti*, Napoli, 1961.
- SANTANIELLO, *Convalida (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. X, Milano, 1962, p. 503.
- SANTI ROMANO, *Autonomia privata*, Milano, 1957.
- SANTI ROMANO, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947.
- SANTI ROMANO, *Principii di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1912.
- SANTI ROMANO, voce *Annullamento degli atti amministrativi* (voce aggiornata da Miele), in *Noviss. Dig. it.*, vol. I, Torino, 1957, p. 642.
- SATURNO, *L'autotutela privata*, Napoli, 1995.
- SCALINCI, *Silenzio e inazione nel procedimento e nel processo dei tributi*, in *Giur. Merito*, 2008, fasc. 7-8s, p. 177.
- SCALINCI, *Sulla querelle degli atti tributari privi di un responsabile del procedimento, la parola torna alla consulta chiamata a vagliare la disivolta sanatoria 2008*, in *Giur. merito*, n. 12/2008, p. 3327.

SCARANO, *La non esigibilità nel diritto penale*, Napoli, 1948.

SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 441.

SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994.

SCHINAIA, *Il processo tributario tra processo civile e processo amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 1468.

SCOCA, *Il silenzio della pubblica amministrazione*, Milano, 1971.

SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

SERRANO', *Considerazioni sull'autotutela tributaria alla luce della legge n. 28/1999 (c.d. omnibus fiscale)*, in *Boll. trib.*, n. 8/1999, p. 625.

SERRANO', *In tema di ripercussione degli effetti dell'autotutela sugli atti-presupposto, nell'ambito del procedimento tributario di accertamento* (Nota a Cass., Sez. I civ., 26 maggio 1998, n. 11364), in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, p. 539.

SERRANO', *L'autotutela in diritto tributario*, in *Lineamenti di diritto tributario*, a cura di Ferlazzo Natoli, Milano, 2003.

SERVIDIO, *Il giudizio di ottemperanza nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1345.

SERVIDIO, *Rilevanza dell'autotutela nelle varie fasi del procedimento tributario (amministrativo e contenzioso)*, in *Il fisco*, n. 24/2004, p. 3704.

SPAGNOLO, *Gli elementi soggettivi nella struttura delle scriminanti*, Padova, 1980.

STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996.

STEVANATO, *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di dottrina e giurisprudenza)*, in *Rass. trib.*, 1989, II, p. 367.

STEVANATO, voce *Autotutela (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 2000, p. 295.

STIPO, *Osservazioni in tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1999, I, p. 705.

SUCCIO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, p. 1512.

TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'amministrazione finanziaria tra teoria e applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, I, p. 1189.

TESAURO, *A proposito di condono e di rimborso di imposta*, in *Giur. it.*, 1975, III, p. 23.

TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 9.

TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.

TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, n. 19/2005, p. 1445.

TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991.

TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009.

TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980.

TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008.

TESAURO, voce *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv. – sez. comm.*, vol. XI, Torino, 1995, p. 336.

TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'Irpef*, Padova, 1993.

TOMMASINI, voce *Invalidità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, vol. XXII, Milano, 1972, p. 575 ss.

TONIOLATTI, *Giudicato penale susseguente ad un atto impositivo inoppugnabile: autotutela amministrativa e rimedi esperibili*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, p. 266.

TONOLETTI, voce *Silenzio della pubblica amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XIV, Torino, 1999, p. 156.

TRAVI, *Commento agli artt. 4, 5, 6, L. 7 agosto 1990, n. 241*, in *Nuove leggi civili commentate*, 1995, p. 20.

TREMONTI, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, I, p. 278.

TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977.

TREMONTI, *Sull'integrazione dell'accertamento per sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, II, p. 905.

TROCKER, voce *Giudicato (dir. comp. e stran.)*, in *Enc. giur.*, vol. XV, Roma, 1989, p. 1.

TURCHI, *Considerazioni in merito all'unificazione della giurisdizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 505.

- TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003.
- TURCHI, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela, in materia tributaria, nuovamente all'esame delle Sezioni unite* (Nota a Cass. civ., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388), in *Giur. it.*, 2007, p. 2885.
- UCKMAR, *La potestà regolamentare in materia tributaria*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961.
- VANNI, *Organizzazione degli uffici finanziari*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, diretto da Orlando, Milano, IX, 1902.
- VERDE, *Il difensore civico*, Padova, 1996.
- VILLATA-RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, in *Sistema del diritto amministrativo italiano*, diretto da Scoca-Roversi Monaco-Morbidelli, Torino, 2006.
- VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1956.
- VOGLINO, *L'incidenza della legge 7 agosto 1990, n. 241, sui procedimenti tributari di accertamento*, in *Boll. trib.*, n. 12/1995, p. 889.
- ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, I, Milano, 1958.
- ZITO, *Compiti del responsabile del procedimento*, in AA.VV., *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/90 riformata dalle leggi n. 15/05 e n. 80/05*, a cura di Paolantonio, Police e Zito, Torino, 2005.