

Ar2

Filippo Rau

L'autotutela tributaria

Considerazioni sull'autotutela quale mezzo di difesa
del contribuente e dell'Amministrazione





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXX
Giacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.giacchinoonoratieditore.it
info@giacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-3550-1

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: novembre 2020

Indice

- 7 *Introduzione*
- 9 **Capitolo I**
Elementi dell'autotutela
- 1.1. Contenuto e caratteristiche dell'autotutela, 9 – 1.2. Contenuto delle decisioni e conseguenze dell'esplicazione dell'autotutela, 11.
- 15 **Capitolo II**
La motivazione
- 2.1. L'autotutela in sede contenziosa, la motivazione, 15 – 2.2. L'autotutela nel diritto amministrativo, 19 – 2.3. L'autotutela nel diritto tributario, 23.
- 31 **Capitolo III**
Responsabilità amministrativa, contabile, penale del funzionario e rapporti internazionali
- 3.1. Autotutela e responsabilità dei funzionari, 31 – 3.2. Autotutela e istanza del contribuente, 33 – 3.3. L'autotutela dell'ufficio e la tutela del contribuente, 37 – 3.4. La direttiva 2018/822/UE, del Consiglio del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE, per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione, 39.

Introduzione

La dottrina chiarisce il comportamento dell'Amministrazione, in caso di giudicati contraddittori¹.

Si è esaminata la rilevanza primaria contenuta nel principio sancito nell'art. 97 della Costituzione, che impone, all'Amministrazione, il perseguimento di interessi pubblici, in aderenza alla più rilevante imparzialità.

Quella che è una facoltà del pubblico potere, l'esercizio dell'autotutela, in campo tributario, costituisce un onere-dovere, in ordine all'adottabilità di un'azione in sede giudiziale a difesa di un interesse legittimo².

Per quanto attiene la funzione alternativa, esercitata dall'autotutela nella sfera del litisconsorzio necessario, per la risoluzione, in termini positivi, delle illegittimità ed errori provenienti dal mancato esercizio è necessaria un'analisi della sfera giuridica contenuta nel diritto amministrativo e sulla successiva considerazione nell'ambito tributario.

Normalmente, si esercita da parte dell'Amministrazione finanziaria, il potere di autotutela, che permette all'Amministrazione di rivedere i propri atti e di annullarli, nel caso che li ritenga illegittimi o infondati.

Comunque in proposito, si è verificato un notevole dibattito sull'applicazione di una norma, che attribuisce all'Amministrazione finanziaria, il potere di autotutela già valida nell'ordinamento generale e l'applicazione viene attuata, da parte della stessa Amministrazione³.

1. Ipsos Quotidiano, *Se tra le stesse parti c'è contrasto di giudicati prevale l'ultimo*, nel caso di definitività di una decisione, la stessa spiega i suoi effetti anche nei successivi giudizi tra le stesse parti ed aventi il medesimo oggetto, c.d. giudicato esterno. Ove accada che vi sia un contrasto tra giudicati, cioè alcuni siano favorevoli all'Ufficio ed altri al contribuente, nel procedimento successivo tra le medesime parti e vertente sulle stesse questioni si deve dare prevalenza al giudicato cronologicamente intervenuto per ultimo. Questo quanto stabilito con l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 13804, depositata il 31 maggio 2018.

2. Gaffuri G.F., *I metodi di accertamento fiscale e le regole costituzionali*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, pag. 539 ss.; Lupi R., *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1996, pag. 96 ss.; Stevanato D., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, pag. 235 ss.

3. La norma è contenuta nel primo comma dell'articolo 68, del d.p.r. 27 marzo 1992, n. 287, relativa al Regolamento degli uffici e del Personale del Ministero delle Finanze, che si esprime in questi termini: *salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, possono procedere all'annullamento totale o parziale dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati, con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto*. L'articolo 2 del d.lgs. 18 luglio 1994, n. 452, contenente *Disposizioni fiscali urgenti in materia di accertamento, contenzioso, potenziamento degli organici, controlli e anagrafe patrimoniale dei dipendenti, ai fini di contrastare l'evasione e la corruzione*, stabilisce invece: *con decreto del Ministro delle Finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti*

L'articolo 68, comma primo, del d.p.r. n. 287/1992, è l'ultimo atto di un elevato dibattito sulla tassatività della norma di riesame del proprio operato, degli uffici finanziari e sull'esistenza, della facoltà o dell'obbligo di correggere i vizi dei propri provvedimenti entro i termini di legge e del non sottrarsi e non violazione del giudicato emesso sul precedente atto nullo, che ha implicato dottrina e giurisprudenza dalla entrata in vigore dell'articolo 35, del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, di cui deriva l'integrazione e la modificazione dell'accertamento alla *sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi* e alla pendenza dei termini per l'accertamento.

L'introduzione dei decreti delegati relativi al cosiddetto accertamento integrativo e modificativo⁴ ha fornito altri motivi di discussione.

Il terzo comma dell'articolo 43, del d.p.r. 29 settembre 1973, n.600, per le imposte indirette, e, il terzo comma art. 57 del d.p.r. 26 ottobre 1973, n.633, per l'iva, stabiliscono che fino alla scadenza del termine *l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che devono essere specificamente indicati a pena di nullità, insieme agli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio delle imposte.*

per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'Amministrazione. Il principio dell'autotutela in materia tributaria è sancito dalla prima parte dell'articolo, che è una norma primaria, mentre la seconda parte prevede, che l'Amministrazione finanziaria, sulla base di criteri di economicità fissati con decreto ministeriale, possa rinunciare all'inizio ed alla prosecuzione della pretesa tributaria. L'introduzione dei suddetti criteri renderà possibile, all'Amministrazione stessa, ricorrere all'agire discrezionale e il potere di revoca comporterà una valutazione relativa all'opportunità di iniziare o insistere nella pretesa impositiva.

4. Donatelli S., *L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, Giappichelli, 2013, pag. 25 e ss.

Elementi dell'autotutela

SOMMARIO: 1.1. Contenuto e caratteristiche dell'autotutela, 9 – 1.2. Contenuto delle decisioni e conseguenze dell'esplicazione dell'autotutela, 11.

1.1. Contenuto e caratteristiche dell'autotutela

Il potere di autotutela è costituito da un sistema di potestà, di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria, per cui hanno evidenza i poteri diretti alla determinazione dell'obbligazione tributaria, che si manifesta nell'obbligo, per il contribuente, di corrispondere, all'Amministrazione stessa, la prestazione pecuniaria dovuta sulla base della propria capacità contributiva, art. 53 della Costituzione e che si enuclea nel dovere di *solidarietà politica, economica e sociale* del cittadino, dall'art. 2 della Costituzione.

Il potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria si realizza con provvedimenti, che hanno gli stessi caratteri e gli stessi effetti dei provvedimenti amministrativi, e cioè, l'autoritarità, che consiste, nell'imporre unilateralmente modificazioni nella sfera giuridica dei destinatari; inoltre, l'esecutorietà, che consiste nella possibilità concessa alla Pubblica Amministrazione di eseguire l'atto amministrativo, anche, contro il volere del destinatario del provvedimento sfavorevole, prima di pronuncia giurisdizionale.

Il potere impositivo presuppone un potere di esprimere norme astratte e generali, regolamenti e atti amministrativi ed è compreso nel potere di svolgere indagini, nonché è contenuto nel potere sanzionatorio, che è costituito dall'imporre sanzioni, quando il contribuente risulti inadempiente.

Comunque, il potere di esprimere un atto comprende anche la possibilità di ritirarlo o di emendarlo, se l'autorità che l'ha posto in essere, consideri che l'atto sia, in tutto o in parte viziato.

Pertanto, si attua il potere di autotutela della Pubblica Amministrazione, che, sul principio di legalità fissato dall'art. 23 della Costituzione, *nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*, ha il dovere di eliminare i vizi, che rendono illegittimo un atto e di ritirare gli atti illegittimi.

L'istituto dell'autotutela, in campo tributario, suscita ampio interesse, ma, pone diversi problemi, come la verifica e l'esatto esercizio del potere

impositivo dell'Amministrazione finanziaria e quello di attuare rimedi adottabili e le cause opportune per far fronte all'eventuale mancato esercizio di tale potere.

L'autotutela è considerata, come la capacità attribuita dall'ordinamento giuridico alla Pubblica Amministrazione di rivedere la propria azione, onde accertare un efficace iter dell'interesse pubblico e di esprimere correttivi con l'esercizio del generale potere di ritiro, che attribuisce, all'Amministrazione, di eliminare i propri atti riconosciuti illegittimi o inopportuni.

Lo stesso risultato può essere ottenuto a seguito di un ricorso amministrativo, nonché dopo un riesame, da parte dello stesso organo, ovvero di un organo ad esso gerarchicamente sovraordinato emettente l'atto illegittimo o inopportuno.

L'esercizio di questo potere si pone nel potere dell'Amministrazione attiva, di cui è titolare la Pubblica Amministrazione, che ha il potere di emettere gli atti ed i provvedimenti, che, in osservanza delle procedure formali e dei precetti costituzionali di buona Amministrazione e di imparzialità, perseguono gli obiettivi definiti.

Lo scopo dell'autotutela è quello di garantire il perseguimento del pubblico interesse e non è uno strumento di difesa del cittadino, che ha altri mezzi di tutela e non può essere confuso con questa¹.

L'autotutela si esercita, anche, su impulso della stessa Pubblica Amministrazione, con procedimento interno, senza contraddittorio con gli interessati, nell'interesse e non in posizione di terzietà ed imparzialità e nell'esercizio del potere direzionale, poiché è la stessa Pubblica Amministrazione che considera la possibilità di ritirare l'atto illegittimo e inopportuno, nell'effettivo e attuale interesse pubblico.

Invero, la tutela amministrativa si realizza su ricorso dopo l'iniziativa del ricorrente, con procedimento esterno alla Pubblica Amministrazione, in contraddittorio con gli interessati, in situazione di terzietà ed imparzialità sulla controversia e con decisione vincolata ai motivi adottati dal ricorrente circa la esistenza dei vizi del provvedimento.

La giurisprudenza amministrativa e parte della dottrina si rivolgono al

1. Morciano L., *Autotutela tributaria è potere d'ufficio, non strumento di protezione del contribuente*, Corte Costituzionale, sentenza del 13/07/2017, n° 181, Altalex, articolo del 19 dicembre 2017. Anche, Villani M., *Autotutela tributaria: potere d'ufficio dell'Amministrazione e non strumento di protezione del contribuente*, Diritto.it, del 13 dicembre 2017. La Corte Costituzionale, con la sentenza 13 luglio 2017, n. 181, ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale avanzate nei confronti degli artt. 2-quater, comma 1, D.L. n. 564/1994, conv. con modif. dalla L. n.656/1994, nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità – da parte di questi – del silenzio tacito su tale istanza e dell'art. 19, comma 1, D.lgs. n.546/1992, nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo, rispetto agli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 Costituzione.

considerare il fenomeno della tutela amministrativa su ricorso, nel concetto di autotutela in generale; si tratta di autotutela contenziosa, quando la Pubblica Amministrazione, dopo un ricorso, è obbligata a decidere su una controversia tra un proprio soggetto e un privato.

Non emerge distinzione tra autotutela e autodichiarazione, poiché parte della dottrina opera la suddetta distinzione, mentre le decisioni della Pubblica Amministrazione, sulle motivazioni portate dal ricorrente, non sono manifestazione del potere della Pubblica Amministrazione di autotutelare i propri interessi, in quanto tendono ad una soluzione alla controversia emersa con i terzi imparzialmente.

1.2. Contenuto delle decisioni e conseguenze dell'esplicazione dell'autotutela

Diverse sono l'autotutela decisoria e l'autotutela esecutiva. La decisoria si realizza con l'emanazione di una decisione atta a rimuovere gli atti o i provvedimenti amministrativi, in quanto contrari alla legge o all'interesse pubblico; l'esecutiva consiste nel complesso di attività, con cui la Pubblica Amministrazione agisce con i propri provvedimenti.

Gli atti illegittimi che derivano dall'Amministrazione, del cosiddetto potere di ritiro, sono atti viziati a incompetenza, violazione di legge o eccesso di potere, poiché quelli inopportuni non giustificano, per causa originaria o sopravvenuta, il perseguimento di un interesse pubblico, in base al provvedimento della Pubblica Amministrazione.

Nell'atto viziato da illegittimità, l'Amministrazione può agire con l'annullamento, cioè consiste nel ritiro, con efficacia retroattiva *ex nunc*, dello stesso atto, poiché nel caso di atti viziati nel merito, inopportunità originaria o sopravvenuta, opera la revoca, che consiste nel ritiro, con efficacia *ex nunc* non retroattiva, dell'atto inopportuno.

Annullamento e revoca rappresentano gli aspetti dei quali si manifesta il potere di ritiro della Pubblica Amministrazione: l'abrogazione, cioè nel ritiro *ex nunc* di un atto non più conforme all'interesse pubblico; il mero ritiro, consiste nel ritiro di un atto, che non è emersa dall'ambito dell'Amministrazione, però, non ha prodotto alcun effetto all'esterno; la caducazione o rimozione, consiste nel ritiro, con efficacia *ex nunc*, di un atto e efficacia prolungata, quando mancano i presupposti di diritto o di fatto, che ne motivano l'emissione.

La caducazione non deriva da valutazioni discrezionali relative al perseguimento di pubblici interessi, ma da ragioni di legittimità, obbligano l'Amministrazione all'eliminazione dell'atto presupposto, come, il ritiro di una autorizzazione in quanto il titolare ha perso i requisiti per il suo ottenti-

mento. L'annullamento può ammettersi per via giurisdizionale oppure per via amministrativa.

In via giurisdizionale, l'atto viene annullato dopo un processo dal giudice amministrativo; in via amministrativa, l'atto viene annullato dallo stesso organo, che l'aveva emanato o da un organo gerarchicamente superiore, dall'organo di controllo o dal Consiglio dei Ministri.

Quando interviene l'annullamento, gli effetti, che l'atto aveva prodotto, vengono eliminati con effetto retroattivo, come se non fossero mai stati attuati.

La nullità è la più elevata forma di invalidità di un atto amministrativo, che ritiene che l'atto sia, *ab origine*, inidoneo a produrre i suoi effetti; l'accertamento della nullità non può determinare alcuna estinzione di effetti giuridici, perché non si sono mai realizzati.

Pertanto, la pronuncia di nullità ha valore dichiarativo, mentre la pronuncia di annullamento ha valore costitutivo, perché non si limita ad accertare la mancanza di effetti, ma determina l'eliminazione degli effetti, già causati dall'atto.

L'annullamento in via amministrativa riguarda l'invalidità dell'atto per cui è condizione non sufficiente, occorre che, quando si procede all'annullamento, ci sia un pubblico interesse concreto e attuale e tale da giustificare l'eliminazione dell'atto invalido.

La Pubblica Amministrazione può ottenere una revoca senza limiti di tempo e purché dimostri l'attualità dell'interesse pubblico, mentre il privato deve ricorrere nei termini stabiliti, trascorsi i quali l'atto diventa inoppugnabile.

Con la revoca, invece, la Pubblica Amministrazione elimina gli effetti di un atto, che essendo inizialmente legittimo e opportuno appare inopportuno, sulla base delle cambiate circostanze. L'istituto della revoca deriva dall'esigenza che l'azione amministrativa si adegui all'interesse pubblico, quando si trasforma. Perciò, quando l'Amministrazione ritenga che l'atto emesso non sia più conforme all'interesse pubblico attuale, ne pronuncia la revoca con efficacia *ex nunc*, mentre restano inalterati gli effetti conseguiti.

Tali atti costituiscono il potere di autotutela della Pubblica Amministrazione, che si manifesta nell'eliminazione degli atti illegittimi o inopportuni nella possibilità di recuperare un atto eliminandone i vizi o confermando la conservazione di un atto viziato nella forma, quando ritenga ugualmente perseguito l'interesse pubblico in modo efficace.

Questi sono provvedimenti di convalescenza diretti ad eliminare i vizi di legittimità che ledono l'atto amministrativo e di provvedimenti di conservazione, che rendono l'atto illegittimo inattaccabile, sul piano amministrativo e giurisdizionale.

Quindi, tali atti non riguardano gli atti nulli, che non avendo valore

giuridico, non producono effetti e, quindi, non possono essere sanati. Sono provvedimenti di convalida: la sanatoria, la convalida e la ratifica.

La sanatoria emerge se il presupposto di legittimità dell'atto amministrativo, assente durante l'emanazione, viene messo in seguito, onde perfezionare *ex post* l'atto illegittimo. Tale procedura attribuisce all'Amministrazione la possibilità di eliminare i vizi di legittimità di un atto non impugnato in sede giurisdizionale, se è conforme al pubblico interesse.

La sanatoria opera *ex nunc*, ma può avere efficacia *ex nunc*, nel caso in cui l'atto viziato sia sfavorevole su diritti soggettivi. La sanatoria non è un provvedimento nuovo ed autonomo, ma si identifica, con l'atto, provvedimento nuovo ed autonomo, che, nel singolo caso, è stato emesso.

Si verifica per determinate categorie di atti, proposte, autorizzazioni, approvazioni e non è ammissibile per i pareri, che hanno una funzione di consulenza preventiva; non si attua nei riguardi di un provvedimento inopportuno, in quanto non si possono rimuovere le ragioni di non convenienza di un atto e nei confronti di un provvedimento invalido, perché adottato in mancanza delle condizioni richieste di necessità e urgenza.

La convalida, a differenza della sanatoria, è un provvedimento nuovo, autonomo e costitutivo, che elimina i vizi di legittimità di un atto invalido emanato dalla stessa autorità.

La ratifica è un provvedimento nuovo, autonomo e costitutivo teso ad eliminare il vizio di incompetenza relativa, da parte dell'autorità competente, che contiene un atto emesso da un'autorità incompetente dello stesso settore. La ratifica, si differenzia dalla convalida, per l'autorità che emette l'atto, che è diversa da quella, che l'aveva emanato e per il vizio sanabile, che è solo l'incompetenza relativa.

Sono provvedimenti di conservazione: la consolidazione, l'acquiescenza, la conversione e la conferma.

La consolidazione è una causa di conservazione obiettiva dell'atto amministrativo invalido. Pertanto, decorso senza esito il termine perentorio entro il quale l'interessato avrebbe potuto proporre ricorso, l'atto è divenuto inoppugnabile e, pur essendoci l'invalidità, non è fatto valere dal privato; l'unica soluzione è l'annullamento d'ufficio.

L'acquiescenza² è una causa di conservazione soggettiva dell'atto am-

2. Antico G. - Carriolo F. - Fusconi V. - Tucci G. - Zappi A., *L'accertamento fiscale*, Il Sole 24ore, 2005, pag. 362. Nel diritto amministrativo, l'acquiescenza è l'istituto che indica la rinuncia alla tutela giurisdizionale a seguito dell'accettazione di un provvedimento amministrativo da parte di un soggetto che abbia subito, per effetto di quest'ultimo, la lesione di un proprio interesse sostanziale. L'acquiescenza può venir prestata esplicitamente rendendo una specifica dichiarazione ovvero compiendo atti chiari e concordanti che mettano in evidenza la volontà del soggetto di accettare gli effetti del provvedimento, come pure ponendo in essere atteggiamenti integralmente incompatibili con la volontà di impugnare il provvedimento dinanzi al giudice competente. A differenza della consolidazione, conseguente all'inoppugnabilità, si deve riconoscere all'istituto una natura sostanziale,

ministrativo invalido. Quando, il soggetto interessato, evidenziando con cenni espressi o fatti decisori di avere intese con l'operato della Pubblica Amministrazione, si evidenzia la possibilità di impugnare l'atto stesso.

La conversione si attua nel considerare un atto invalido, appartenente ad un altro tipo, di cui ha requisiti di forma e sostanza. Cioè, un atto invalido come provvedimento carente di alcuni elementi, può considerarsi valido come atto di tipo diverso, quando possa perseguire l'interesse pubblico sostenuto dall'autorità, che lo ha emesso.

La conferma rappresenta una manifestazione di volontà non innovativa, con cui l'autorità conferma una sua precedente decisione, confermandone il contenuto.

Infine, esistono provvedimenti che hanno la funzione di modificare il contenuto dell'atto, senza coinvolgerlo nella sua interezza. Tali sono la riforma, la rettifica e la sospensione.

La *riforma* modifica l'atto in uno o più elementi, sostituendoli o aggiungendone di nuovi e operando nei loro confronti, con efficacia *ex nunc*; la *rettifica* prevede l'eliminazione *ex nunc*, degli errori materiali e ostativi, presenti nel provvedimento; la *sospensione* può essere disposta sia dal giudice amministrativo, sia dalla stessa autorità sulla sua efficacia temporale.

giacché l'adesione al provvedimento amministrativo comporta il riconoscimento della legittimità dell'operato dell'Amministrazione e, quindi, la rinuncia all'interesse legittimo che il soggetto avrebbe potuto fare valere attraverso il ricorso o l'azione giurisdizionale. Analoga diversità si rileva rispetto alla sanatoria perché l'acquiescenza anziché operare *erga omnes* produce soltanto l'effetto di rendere l'atto inattaccabile da parte del soggetto che l'abbia prestata.

La motivazione

SOMMARIO: 2.1. L'autotutela in sede contenziosa, la motivazione, 15 – 2.2. L'autotutela nel diritto amministrativo, 19 – 2.3. L'autotutela nel diritto tributario, 23.

2.1. L'autotutela in sede contenziosa, la motivazione

I provvedimenti di autotutela dell'Amministrazione sono atti amministrativi e contengono gli elementi essenziali prescritti dalla legge.

Alcuni di questi elementi devono essere posseduti dall'atto, *ab initio*, e cioè non è concesso all'ufficio di aggiungerli dopo l'eventuale controversia. L'elemento essenziale è costituito dalla motivazione fissata dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, che stabilisce norme in materia di procedimento amministrativo, valide anche in campo finanziario dalle leggi singole d'imposta, che comprendono norme specifiche relative alla motivazione degli atti della Amministrazione finanziaria; stabilisce in base al principio della trasparenza e della effettiva tutela giurisdizionale del privato, che ogni provvedimento deve essere adeguatamente motivato. *La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e di diritto, che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione in relazione alle risultanze dell'istruttoria*¹.

I presupposti di fatto rappresentano gli elementi e i fatti oggetto di valutazione per l'adozione della decisione, poiché i presupposti di diritto rappresentano le ragioni giuridiche e le argomentazioni di sostegno al provvedimento; le conseguenze dell'istruttoria rappresentano gli atti, che hanno preceduto l'emanazione del provvedimento e le risultanze di tali atti.

La motivazione ha contrapposto giurisprudenza e dottrina in un ampio dibattito.

Alcuni studiosi ritengono che la motivazione rappresenti semplicemente un elemento formale dell'atto amministrativo, altri la considerano un elemento essenziale. In effetti, la motivazione è la manifestazione dei motivi di interesse pubblico², che hanno causato la scelta dell'Amministrazione all'emanazione di quel particolare atto.

1. Art. 3, comma 1, della legge n. 241/1990.

2. Pubblica Amministrazione e procedimento amministrativo: l'interesse pubblico e l'obbligo di motivazione

Quando la Pubblica Amministrazione pone in essere una attività discrezionale, la motivazione è necessaria, giacché rappresenta manifestazione dei motivi di opportunità e di convenienza a fondamento degli atti emanati. Se anche nei confronti degli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria, la motivazione rappresenti un elemento essenziale, è necessario accertare se l'attività svolta dalla suddetta Amministrazione è vincolata, come sostiene parte della dottrina, oppure discrezionale³. Se è attività vincolata, si ritiene che l'esigenza di una adeguata motivazione sia ritenuta non necessaria.

Anche in tal caso, l'atto deve essere motivato, perché, tra gli interessi pubblici che giustificano l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, vi è certamente la necessità che al contribuente non venga richiesta una prestazione più elevata di quella stabilita in base alle norme vigenti; ciò sarebbe contro i principi di trasparenza e di giustizia sostanziale riconosciuti come determinanti, a tutte le attività della Pubblica Amministrazione.

Perciò, l'interesse pubblico idoneo a giustificare gli interessi di autotutela dell'Amministrazione finanziaria – nel caso di incompetenza dell'ufficio impositore, di errori materiali che abbiano determinato la duplicazione del pagamento dei tributi o di duplicazione d'imposta da qualsiasi causa derivante –, affinché il contribuente venga chiamato a corrispondere il tributo nella giusta misura e conforme alle regole dell'ordinamento.

La valutazione, in termini di interessi pubblici, non è necessaria se l'annullamento viene effettuato in pendenza di giudizio. In tale caso, è prevalente l'esigenza di eliminare un contenzioso inutile e costoso, sia per il contribuente che per l'Amministrazione.

Su tale orientamento il Ministero delle Finanze ha stabilito un generale obbligo di motivazione, diversamente quando l'annullamento venga effettuato in pendenza di giudizio, ritenendola adeguata e sufficiente, se vengano giustificate dall'Ufficio tutte le ragioni di pubblico interesse idonee a giustificare l'annullamento d'ufficio, nella *natura* e nella *consistenza*.

La pendenza del giudizio, in tale caso, non rappresenta un limite all'esercizio dell'autotutela, lo stesso ricorso si pone, infatti, come elemento in grado di porre l'Amministrazione nelle condizioni di riconoscere i vizi dell'atto emanato e, quindi, di annullarlo. Conseguentemente, cessa subito la materia del contendere⁴, mentre non sarebbe legittimo se l'Amministra-

3. Carnelutti F., *Teoria generale del diritto*, Roma, Ed. del Foro Italiano, Roma, 1951, pag. 222.

4. Sul punto, occorre fare una precisazione, anche, in ordine all'ipotesi di cessazione della materia del contendere nel giudizio tributario, ex art. 46 del d.lgs. n. 546, del 31 dicembre 1992, alla luce della recente pronuncia della Consulta. Il comma 1, dell'art. 46, infatti, prevede che il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere. Il successivo comma 3 disponeva, invece, che le spese del giudizio estinto a norma del comma 1, restano a carico della parte che le ha anticipate,

zione ripete l'atto viziato da vizi formali, onde paralizzare l'ulteriore corso di impugnazione.

Però, spesso, in pendenza di giudizio, l'Amministrazione finanziaria può esercitare il potere di annullamento, se l'atto contiene un vizio di motivazione. L'avviso di accertamento impugnato dal contribuente per carenza di motivazione, non può essere prima annullato dall'Amministrazione e, successivamente, rimesso dopo essere stato completato dalla motivazione carente. L'esercizio del potere di autotutela è precluso alla stessa Amministrazione⁵.

La motivazione dell'avviso di accertamento è elemento essenziale, in quanto, come ha precisato la Corte di Cassazione, assolve alla duplice funzione processuale di *delimitare le ragioni d'ufficio in sede contenziosa e permettere una adeguata difesa del contribuente*⁶. Tale principio è necessario non venga violato il diritto di difesa del contribuente, mutando le regole, dopo che il processo è iniziato.

salvo diverse disposizioni di legge. A tal proposito, la circolare n. 98/E, del 23 aprile 1996, del Ministero delle Finanze, ha evidenziato a titolo esemplificativo che costituiscono ipotesi di cessazione della materia del contendere *la fattispecie della definizione delle pendenze tributarie, cosiddetto condono, o quando viene ritirato o viene annullato l'atto impugnato da parte dello stesso ufficio che lo ha emesso*. La Corte costituzionale, con la sentenza n. 274, del 12 luglio 2005, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 31/12/1992, nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge. In particolare, la Corte ha evidenziato che *il processo tributario è in linea generale ispirato, non diversamente da quello civile o amministrativo, al principio di responsabilità per le spese del giudizio, come dimostrano l'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese, salvo il potere di compensazione della commissione tributaria a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile e l'art. 44, del medesimo decreto legislativo, secondo cui, in caso di rinuncia al ricorso, il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo tra loro*. Partendo da tale premessa, la sentenza ha statuito che *la compensazione ope legis delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante quel principio, si traduce, dunque, in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento, come il ritiro dell'atto nel caso dell'Amministrazione o l'acquiescenza alla pretesa tributaria nel caso del contribuente, di regola determinato dal riconoscimento delle altrui ragioni e, corrispondentemente, in un bel 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*. Ha concluso, quindi la Consulta che *l'art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 546, del 1992, risulta in definitiva lesivo, sotto l'aspetto considerato, del principio di ragionevolezza, riconducibile all'art. 3 della Costituzione e ne va di conseguenza dichiarata l'illegittimità costituzionale nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge dovendo, pertanto, in tali ipotesi, la commissione tributaria pronunciarsi sulle spese ai sensi dell'art. 15, comma 1, del d.lgs. n. 546, del 1992*. Corte costituzionale, sentenza n. 274 del 12/07/2005. La sentenza si applica a tutti i rapporti non esauriti a decorrere dal giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta ufficiale, prima serie speciale, n. 29 del 20 luglio 2005. Sul punto: la Risoluzione n. 2/E, del 03/01/2005.

5. Disposto dal tassativo secondo comma, art. 21, del d.p.r. n. 636/1972, così come sostituito dall'articolo 13, del d.p.r. n. 739/1981, in base al quale: *la rinnovazione dell'atto non può essere disposta se il vizio consiste nel difetto di motivazione*.

6. Cass. n. 9810 del 7/5/2014; Cass. n. 13305 del 9/6/2009; Cass. n. 26458 del 4/11/2008; Cass. 17762 del 12/12/2002.

L'ufficio è sottoposto a regole tassative nella difesa giurisdizionale dei propri atti, ma, in concreto, non esiste alcuna norma che gli vieti di abbandonare i propri atti compromessi e di sostituirli con altri più veritieri emessi, entro il termine di decadenza fissato dalla legge.

L'ufficio non può cambiare la procedura ma può abbandonarla ed iniziare un'altra con altri elementi, mediante il suo potere di autotutela. Non è lecito sottoporre gli Uffici delle imposte a rigide regole, che decidono, che l'ammontare degli avvisi di accertamento devono essere trasparenti e comprensibili, affinché il contribuente possa su queste fondare la propria difesa, se l'Ufficio elude queste regole invocando il potere di autotutela.

Una simile differenza, tra la *ratio* delle norme e la loro efficacia concreta, è stata riconosciuta anche da parte della giurisprudenza, che, con le sue pronunce, ha contribuito ad elevare i limiti dell'autotutela degli uffici. L'unica eccezione si rinviene nel terzo comma dell'articolo 43, del d.p.r. del 29 settembre 1973, n.600, che consente di integrare le proprie motivazioni, inserendo nuovi argomenti a un precedente avviso di accertamento, anche, in pendenza di giudizio, essendo opportuna la conoscenza di nuovi elementi rilevanti.

Occorre precisare che l'integrazione dell'avviso di accertamento è un istituto diverso da quello della sostituzione. Non implica la soppressione di un atto e la sua completa sostituzione con un atto di nuova stesura, ma si realizza nell'emissione di un provvedimento, che costituisce parte integrante del provvedimento seguendo l'iter burocratico e giudiziario di quest'ultimo.

L'istituto della sostituzione è diverso da quello della rinnovazione, anche se entrambi consistono nell'annullamento dell'atto amministrativo viziato e nell'emissione un altro provvedimento, che lo sostituisca.

I due istituti tendono a favorire gli interessi della Pubblica Amministrazione, ma, in tali casi diversi sono i soggetti che effettuano l'operazione. La rinnovazione dell'atto è ordinata dalla Commissione Tributaria, che è un organo giudicante e, quindi, per sua stessa natura imparziale.

Pur se prevede la rinnovazione di un atto e non il suo annullamento, conferma gli interessi dell'Amministrazione, nel rispetto dell'articolo 21 del d.p.r. n. 636/1972, che limita il potere di rinnovazione, ai casi nei quali il vizio sia così lieve e ininfluenza sulla sostanza del provvedimento, da consentire all'ufficio di modificarlo.

Mentre, la sostituzione avviene dietro impulso dello stesso Ufficio impositore, non ha alcun obbligo di imparzialità, ma rappresenta una parte in causa, come tale, persegue l'interesse pubblico al conseguimento di maggiori entrate tributarie. L'Ufficio dispone, rispetto alla Commissione Tributaria, di una maggiore libertà nel tutelare gli interessi dell'Erario, anche, facendo un uso diverso degli strumenti previsti dalla legge, per garantire la

trasparenza e l'imparzialità del giudizio.

In udienza, i ricorsi, le memorie le trattazioni, assumono una veste giurisdizionale, se l'Ufficio utilizza le argomentazioni emerse dagli atti processuali per emettere nuovi provvedimenti, evitando gli ostacoli del contenzioso, ne fa strumenti di esercizio dell'attività amministrativa, modificando la loro funzione originaria.

L'articolo 17, del d.p.r. n. 636/1972, così modificato e integrato dall'articolo 22, del d.lgs. n. 596/1992, stabilisce l'obbligo di presentare una copia del ricorso alla controparte, al fine di tutelarne il diritto di difesa, dando per tempo la possibilità di valutare le argomentazioni della parte ricorrente e di controbatterle durante il processo. Se la controparte fosse l'Ufficio impositore, potrebbe utilizzare le argomentazioni dell'avversario, non per organizzare, con maggiore efficacia, la propria difesa dinanzi al giudice, ma, per esercitare più favorevolmente il mandato al reperimento delle risorse pubbliche, attraverso un nuovo provvedimento, che abbia la possibilità di eliminare le censure dirette al suo destinatario.

Pertanto, avviene un uso distorto e non corretto, da parte dell'Ufficio, degli strumenti processuali. Conseguentemente, è necessario impedire agli Uffici tributari di sostituire i propri provvedimenti, nel momento immediatamente successivo alla data in cui è stata loro notificata la copia del ricorso del contribuente. Qualora si consideri sfavorevole, per gli uffici impositori, è necessario considerare che se viene consentito all'Amministrazione finanziaria l'esercizio del potere di autotutela, nel momento immediatamente successivo alla conoscenza del ricorso, il contribuente, che ricorre, entro l'avviso di accertamento, potrebbe raggiungere lo stesso risultato che avrebbe raggiunto, se invece di ricorrere, avesse messo il funzionario tributario nelle condizioni di conoscere i difetti del suo provvedimento e le modifiche necessarie affinché l'atto, nel rispetto della legge, lo costringa a pagare.

Non è questa la maniera più idonea per consentire al cittadino un efficace esercizio del suo diritto di difesa.

In ogni caso, al di fuori di quanto stabilito dall'articolo 21 del d.p.r. n. 636/1972, l'Amministrazione può, di proprio impulso, procedere alla sostituzione di un atto già impugnato, con un provvedimento diverso.

2.2. L'autotutela nel diritto amministrativo

Con il termine *autotutela*, si intende l'esercizio di una particolare attività, con cui la Pubblica Amministrazione provvede a riesaminare e risolvere le questioni derivanti, con altri soggetti, dall'emanazione di determinati

atti o dalla proposizione di determinate richieste⁷. Il potere della Pubblica Amministrazione consiste nel tutelare i motivi propri autonomamente ed unilaterale senza la presenza delle autorità giudiziarie o di altri soggetti esterni, nella attuazione forzata ed unilaterale delle condizioni patrimoniali presente nei provvedimenti propri⁸

L'autotutela esamina l'esercizio di una funzione amministrativa, con caratteristiche formali e sostanziali⁹.

L'autotutela non è una manifestazione para-giudiziale poiché la Pubblica Amministrazione non è terza rispetto alle condizioni presenti con i soggetti amministrativi, ma penetra nelle attività della Pubblica Amministrazione, per il perseguimento di determinati obiettivi, manifestando specificità nella funzione unita alla attuazione dei precetti amministrativi.

L'autotutela è la manifestazione di un potere, di cui la Pubblica Amministrazione dispone diretto a conseguire la validità di un provvedimento di primo grado. Il contesto dove si evidenzia l'esercizio di tale potere¹⁰ assume molteplici aspetti; il riesame, infatti, condurrà all'adozione di atti differenti, in relazione allo stato di validità del provvedimento oggetto di revisione.

7. Benvenuti F., Autotutela (Dir. Amm.), in Enc. Dir., IV, Milano, 1959, pag. 573; Contessa V., *Annotazioni sui mezzi di autotutela*, in Funz. Pubbl., 1983, pag. 181; Cerulli Irelli V., *Profili problematici dell'autotutela esecutiva*, voce Dir. Proc. Amm.; Ghetti G., *Autotutela della pubblica amministrazione*, in Dig. Disc. Pubbl., II, Torino, 1987, pag. 80; Annunziata M., *L'autotutela della Pubblica Amministrazione*, in Dir e Giur., 1987; Coraggio G., *Autotutela I*, Diritto Amministrativo, voce Enc. Giur. Roma, 1988; Romano S., *Annullamento degli atti amministrativi* (voce aggiornata da Miele G.) in Nov.mo Dig. It., II, Torino, 1957; Cannada Bartoli E., *Annulabilità ed annullamento*, in Enc. Dir., II, Milano 1958; Ghetti G., *Annullamento d'ufficio dell'atto amministrativo*, in Dig., Disc. Pubbl., I, Torino, 1987; Coraggio, *Annullamento d'ufficio*, voce Enc. Giur., roma, 1988; Finocchiaro C., *L'interesse dell'ente deliberante a reiterare l'atto annullato in sede di controllo tutorio*, in Riv. Amm., 1989; Contessa V., *Termini per l'esercizio del potere della Pubblica Amministrazione di annullamento e revoca d'ufficio degli atti amministrativi*, in Amm. e Pol., 1990; Gherghi V., *Inammissibilità della conversione del provvedimento amministrativo*, in Nuova rass., 1992; Idem, *I limiti all'annullamento d'ufficio: necessità di un correttivo*, ivi, 1993; Abbamonte G., *Annullamento d'ufficio e partecipazione al procedimento amministrativo*, in scritti Guarino G., I, Padova, 1998; Ghetti G., *Ratifica dell'atto amministrativo*, in Dig. Disc. Pubbl., XII, 1997.

8. URICCHIO A. F., *Percorsi di Diritto Tributario*, Bari, 2017, parte IV, cap. 2, 316.

9. Stipo M., *Osservazioni in tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente*, in Rass. Trib., 1999, III, pag. 705.

10. Con riferimento alla dottrina in tema di autotutela si vedano: Sandulli M.A., *Autotutela*, in Treccani, Libro dell'anno del diritto, Roma, 2016; Sinisi M., *Il potere di autotutela caducatoria*, in Sandulli M.A. (a cura di), *Principi e regole dell'azione amministrativa*, Milano, 2015, pag. 333 ss.; Immordino M., *I provvedimenti amministrativi di secondo grado*, in Scoca F.G. (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2014, pag. 314 ss.; Domenichelli V., *La revoca del provvedimento*, in Sandulli M.A. (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2011, pag. 876 ss.; Deodato C., *L'annullamento d'ufficio*, ivi, 982 ss.; Francario F., *Autotutela e tecniche di buona Amministrazione*, in Contieri A., Francario F., Immordino M., Zito A. (a cura di), *L'interesse pubblico tra politica e Amministrazione*, Napoli, 2010, II, pag. 107 ss.; Galetta D.U., *I procedimenti di riesame*, in Cerulli Irelli V. (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, pag. 393 ss.; Villata R., Ramajoli M., *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006, pag. 549 ss.; Galletta D. U., *I procedimenti di riesame*, in *La disciplina generale dell'azione amministrativa*, a cura di Cerulli Irelli V., Napoli, 2006, pp. 394-395; Mattarella B. G., *Fortuna e decadenza dell'imperatività del provvedimento amministrativo*, in Riv. Trim. Dir. Pubbl., 2012, I, pag. 1.