

IL NUOVO INDIRIZZO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA IN RELAZIONE AL DOVERE DI AUTOTUTELA

di Fabrizio Dominici

L'Agenzia delle Entrate, direzione centrale affari legali, ha inviato ai propri uffici periferici la direttiva n. 48/2012, con la quale ha rammentato ai funzionari delle sedi delegate, che il tempestivo intervento finalizzato alla rimozione dell'atto illegittimo, mediante lo strumento dell'autotutela, consente di limitare i costi del contenzioso, riduce il rischio di soccombenza e condanna alle spese di lite ed evita, conseguenzialmente, la responsabilità diretta del funzionario titolare del procedimento. Invero già con la nota del 20 febbraio 2012, protocollo n. 2012/21516, il direttore dell'Agenzia aveva evidenziato le criticità emerse dalla relazione svolta dal primo Presidente della Corte di Cassazione in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario 2012, relativamente ai giudizi pendenti innanzi alla Suprema Corte in cui è parte l'Amministrazione finanziaria, evidenziando la necessità di esaminare con maggior attenzione la sostenibilità della pretesa erariale, sia in sede di formulazione della richiesta di ricorso per cassazione, sia in sede di valutazione dell'opportunità di proseguire i giudizi già instaurati.¹ Con questi documenti l'amministrazione ha così sollecitato un cambio di rotta degli uffici ad un uso concreto e tempestivo² dello strumento deflattivo dell'autotutela, al fine di ottenerne una reale applicazione, intesa come rimozione-sostituzione degli atti illegittimi e come miglioramento dei rapporti di *tax compliance* con i contribuenti.³ L'amministrazione centrale, sotto la spinta della giurisprudenza ed indirizzo degli organi istituzionali, ha così inteso rammentare agli uffici periferici, che l'utilizzo dell'autotutela, non corrisponde ad una mera facoltà residuale del funzionario amministrativo, ma ad un dovere

¹ Con la direttiva 6 marzo 2012, n. 15, sono state fornite ulteriori indicazioni sull'attività di monitoraggio sull'applicazione delle strategie difensive. All'uopo si vedano anche le direttive 27 marzo 2012, n. 26, 21 marzo 2012, n. 21, 28 ottobre 2011, n. 95, 30 marzo 2011, n. 38, 22 settembre 2010, n. 119, 4 agosto 2010, n. 11, 20 luglio 2010, n. 71, 18 giugno 2010, n. 93. Con la circolare 26 maggio 2011, n. 22/E, è stato previsto che prima della predisposizione delle controdeduzioni in primo grado, deve essere valutato, previo esame dei motivi del ricorso, il grado o rating di sostenibilità della controversia, al fine di verificare l'eventuale esistenza dei presupposti per l'autotutela o per la conciliazione giudiziale, totale o parziale. Nella circolare si fa riferimento anche all'autotutela sostitutiva, qualora i termini lo consentano. Conformemente anche Agenzia entrate, direttiva 22 marzo 2011, n. 31/E.

² A giudizio della Suprema Corte l'autotutela deve essere esercitata in tempi brevi, tali da non ledere la posizione giuridica soggettiva del contribuente, e spetta al giudice del merito verificare se il tempo impiegato dalla P.A. sia stato eccessivo o meno. (Cass. civ. Sez. III, 20-04-2012, n. 6283)

³ L'Agenzia delle entrate, con la circolare 26 maggio 2011, n. 22/E, nel dettare le linee guida della gestione del contenzioso ha espressamente segnalato alle articolazioni periferiche che «va esercitata l'autotutela tutte le volte che ne ricorrono i presupposti, escludendo di resistere indebitamente in giudizio». Tale circolare è richiamata dalla nota 37 della circolare n. 9/E del 2012, ove si legge che «per esigenza di speditezza e celerità del procedimento amministrativo di mediazione, il provvedimento di accoglimento o il diniego dell'istanza potrà essere più sollecitamente portato a conoscenza del contribuente avvalendosi dei recapiti di posta elettronica ordinaria o fax indicati dall'istante».

della pubblica amministrazione, dovere a cui sono ricollegate precise responsabilità e un metodo con cui attuare i principi di civiltà giuridica contenuti nell'ordinamento tributario.

GLI ATTI TRIBUTARI E L'AUTOTUTELA

L'istituto dell'autotutela in ambito tributario, desta interesse ed incertezze per lo più derivanti dalle diverse pronunce della giurisprudenza, sia di merito che di legittimità e dalle molteplici questioni e interrogativi circa la natura e la specificità dell'istituto, la sindacabilità e l'autonoma impugnabilità del diniego, sia espresso che tacito, l'esatta delimitazione del giudizio avente ad oggetto la relativa impugnativa e per finire, i limiti del sindacato giudiziale sulla controversia instaurata. In ambito tributario l'autotutela si manifesta nell'annullamento di precedenti atti riconosciuti come illegittimi mediante l'uso di regole e procedure specifiche, contenute nel D.M. 11 febbraio 1997, n. 37. Segnatamente, con il citato decreto, è stata regolamentata la presentazione dell'istanza da parte del contribuente, è stato individuato l'organo che può avocare a sé il potere di annullamento in caso di grave inerzia dell'Ufficio, sono state individuate le fattispecie tipiche in cui è doveroso esercitare tale potere, circoscrivendo, altresì, l'ambito del medesimo.⁴ Come noto tale istituto ha ad oggetto i provvedimenti amministrativi emessi dalla amministrazione finanziaria, con la conseguenza che l'esame della fattispecie tributaria, è prodromico ai fini della valutazione della legittimità dell'atto. Invero tale valutazione non è tanto diretta alla individuazione della responsabilità del singolo funzionario, quanto invece ad individuare l'interesse pubblico sotteso alla necessità dell'intervento "sistematorio". Secondo la giurisprudenza di legittimità,⁵ tale potere-dovere, di valutare cioè se corrisponda ad interesse pubblico ritirare un provvedimento illegittimo è intrinsecamente discrezionale e ciò in contrapposizione alla posizione del contribuente che si trova invece in posizione di interesse legittimo riflesso,⁶ anche se, tale discrezionalità, non confligge con la sua impugnabilità, né con la prospettabilità della lesione determinabile dal mancato esercizio del dovere

⁴ Ai sensi dell'art. 2, comma 2, del citato decreto ministeriale, 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. L'Amministrazione finanziaria, con la C.M. 8 luglio 1997, n. 195/E, ha precisato che non costituisce ostacolo all'autotutela la sentenza passata in giudicato che abbia esclusivamente accertato l'esistenza di ragioni pregiudiziali (irricevibilità, difetto di giurisdizione, incompetenza, inammissibilità, improcedibilità) che hanno precluso al giudice ogni esame del merito del rapporto tributario e, quindi, ogni pronuncia sul punto.

⁵ Cassazione Sezione tributaria, 12 maggio 2010, n. 11457.

⁶ Secondo le sezioni unite della Cassazione (SS.UU., 22 luglio 1999, n. 500), la posizione di interesse legittimo riflesso si concretizza allorché l'«Posizione di vantaggio riservata ad un soggetto in relazione ad un bene della vita oggetto di un provvedimento amministrativo e consistente nell'attribuzione a tale soggetto di poteri idonei ad influire sul corretto esercizio del potere, in modo da rendere possibile la realizzazione dell'interesse al bene».

di autotutela.⁷ Invero, occorre chiarire che tale illegittimità dell'atto, non comporta, *ex sé*, un'automatica responsabilità del funzionario, ma bensì la possibilità dell'esistenza di una responsabilità dell'ente, che non si è conformato alle regole di imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione, alle quali l'esercizio della funzione amministrativa deve ispirarsi. Dette conclusioni sono confortate da altre disposizioni del nostro ordinamento che hanno attribuito piena rilevanza all'autotutela. Si pensi infatti al contenuto dell'art. 7, comma 2, lett. b), dello Statuto dei diritti del contribuente, che ha imposto l'obbligo di indicare nell'atto impositivo l'organo al quale è possibile chiedere un riesame anche nel merito in sede di autotutela, oppure all'art. 13, comma 6, che ha attribuito al Garante del contribuente il potere di attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento e riscossione notificati al contribuente. Più in generale l'interesse pubblico sotteso all'esercizio del potere di autotutela, risponde alla salvaguardia degli interessi erariali ed al ripristino della legalità violata, legalità connessa con una giusta tassazione, rispettosa dei principi di eguaglianza, di capacità contributiva e di esercizio imparziale della funzione tributaria, principi che lo ricordiamo sono costituzionalmente garantiti, che informano il corretto e leale rapporto fra Amministrazione e cittadino identificando il corretto *agere* pubblico finalizzato alla creazione di un rapporto di effettiva collaborazione e lealtà.⁸

LA RESPONSABILITA', IL RISARCIMENTO DEL DANNO E LA GIURISDIZIONE

Tale richiamata responsabilità da mancato utilizzo dell'istituto dell'autotutela, va individuata sulla base di una ricognizione *ex ante*, dei doveri di diligenza e correttezza richiesti alla funzione amministrativa in sede di emissione dell'atto o in sede di necessario ritiro dello stesso. Una volta chiarito quindi che la mancata attivazione del procedimento di autotutela comporta illecito civile a cui è connessa una responsabilità extracontrattuale *ex art. 2043 del cod. civ.* e che quindi è stato superato dalla Suprema Corte, quel risalente orientamento giurisprudenziale che riteneva che la lesione risarcibile potesse insorgere solo con la messa in esecuzione del provvedimento tributario,⁹ occorre passare alla valutazione della competenza del Giudice ed alla relativa giurisdizione. La giurisprudenza di legittimità, ha da tempo affermato, che non esiste la competenza del giudice tributario e che il giudice civile deve essere chiamato a pronunciarsi sulla domanda risarcitoria

⁷ Cassazione sentenza n. 5883 del 1991.

⁸ La Corte di cassazione, nella sentenza del 26 gennaio 2007, n. 1710, afferma che, nell'ipotesi di duplicazione d'imposta, sarebbe auspicabile che l'Amministrazione finanziaria avesse la sensibilità, per non dire il dovere, di accertarsi e di verificare la veridicità delle affermazioni dei cittadini in virtù dei principi sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente

⁹ Cass., Sez. I, sent. 8 luglio 1968, n. 2336.

promossa contro l'Amministrazione finanziaria o l'agente della riscossione.¹⁰ La domanda risarcitoria può essere quindi promossa sia nei confronti degli uffici finanziari che nei confronti dell'agente della riscossione, ogniqualvolta l'omissione o il ritardato ritiro dell'atto illegittimo, sia conseguente a colpa dello stesso.¹¹ Come fatto rilevare dalla giurisprudenza di legittimità, il diritto del contribuente, di vedersi riconosciuto il risarcimento del danno, prescinde dalla verifica dell'esercizio del potere di autotutela, scaturendo detto diritto, direttamente dal provvedimento illegittimo e non dalla mancata applicazione dell'autotutela, che a parere dei giudici di legittimità, è strumento meramente preposto alla limitazione dell'evento dannoso.¹² Orbene, chiarito che il provvedimento illegittimo è foriero di richiesta di risarcimento ed individuato il Giudice ordinario come giudice competente, resta da chiarire quali siano le modalità con cui individuare le rispettive responsabilità, in tutti quei casi in cui l'attività di riscossione sia azionata da diversi soggetti, da una parte deputati all'accertamento del credito erariale e dall'altra alla riscossione dello stesso credito o ancora connessi con la procedura di emissione ed esecuzione dei provvedimenti cautelari, quali fermi amministrativi o ipoteche. In tale ipotesi, ciascun soggetto risponde delle sue condotte, rammentando che per tutti vige un dovere di diligenza e buona fede. L'attività della pubblica amministrazione deve infatti essere a tali principi (diligenza e buona fede), principi che obbligano i rispettivi funzionari preposti ad informare gli altri uffici concorrenti circa l'evoluzione degli eventi successivi e modificativi del diritto di credito erariale azionato che possa incidere sulla legittimità della procedura intrapresa. Il dovere di agire in buona fede è infatti rinvenibile sia nei rapporti tra uffici, che tra uffici e contribuente e la via di attuazione concreta di tali doveri di diligenza e buona fede non può che passare dal potere-dovere di autotutela. Ma se è vero che è facile individuare la responsabilità dell'ufficio ogni volta in cui la cartella emessa viene successivamente annullata e l'ufficio non provvede tempestivamente ad avvisare l'agente della riscossione, è certamente più difficile stabilire quale sia la responsabilità dell'agente della riscossione in quei casi in cui il medesimo abbia semplicemente eseguito le istruzioni impartitegli dagli uffici preposti all'accertamento del credito erariale. Ci si chiede, in altri termini, se l'agente della riscossione ha il dovere di verificare la legittimità degli atti che presuppongono la sua attività, oppure se lo stesso può prescindere dagli atti amministrativi prodromici. A nostro parere, la conoscenza delle modificazioni dello stato del credito erariale funge da spartiacque per l'individuazione della

¹⁰ Ex pluribus Cass., SS.UU., 15 ottobre 1999, n. 722; Cass., Sez. III, 28 marzo 2000, n. 3726; Cass., Sez. trib., 1 febbraio 2002, n. 1329; Cass., Sez. III, 27 gennaio 2003, n. 1191; Cass., Sez. III, 1° giugno 2004, n. 10483; Cass., SS.UU., 4 gennaio 2007, n. 15; Cass., Sez. trib., 21 febbraio 2007, n. 4055; Cass., SS.UU., 18 gennaio 2008, n. 968; Cass., SS.UU., 30 aprile 2008, n. 10826.

¹¹ Cass. civ., Sez. III, sent., 3 marzo 2011, n. 5120.

¹² Cass. civ., Sez. III, sent. 20 gennaio 2010, n. 914; Cass. civ., Sez. III sent. 19 gennaio 2010, n. 698.

responsabilità, sicchè è proprio la tempestiva conoscenza degli eventi sopravvenuti che può determinare o meno la responsabilità dell'ente e ciò vale anche nei confronti del contribuente che lo ricordiamo, deve sempre attivarsi diligentemente per la limitazione del danno ex art. 1227 del codice civile. Invero sarebbe più corretto affermare che la tempestiva conoscenza degli eventi può individuare la responsabilità, come meglio chiarito da una illuminante sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 21 del 12 gennaio 2011, che ha condannato l'amministrazione finanziaria, non tanto per il fatto di aver emesso un atto che ha poi riconosciuto essa stessa illegittimo, annullandolo in via di autotutela, ma in quanto tale atto è stato emesso, a danno già cagionato e ciò nonostante il contribuente avesse sollecitato la definizione mediante annullamento in autotutela. Scorrendo la giurisprudenza di merito non è nemmeno difficile individuare casi in cui alla condanna alle spese di giudizio si sia poi aggiunto il risarcimento del danno riconosciuto direttamente dal Giudice tributario.¹³ La questione analizzata dalla giurisprudenza, ha riguardato una ingiustificata resistenza in giudizio dell'Agenzia delle entrate, a fronte della consapevolezza dell'infondatezza della pretesa tributaria. Nella fattispecie esaminata il collegio romano ha qualificato il comportamento dell'Agenzia come gravemente negligente e tale da configurare la lite temeraria, con conseguente responsabilità aggravata ex art. 96 c.p.c. disponendo la comunicazione della sentenza alla Procura regionale della Corte dei Conti, per le valutazioni di competenza. In un altro caso la Commissione tributaria regionale della Puglia, nella sentenza n. 3 del 2012, ha accolto le doglianze del ricorrente e ha evidenziato come l'Amministrazione, non avrebbe dovuto tergiversare, rimanendo indifferente alle lamentele del contribuente e ciò in ragione di una supposta potestà discrezionale del potere di autotutela¹⁴. Tale condotta dell'ufficio ha configurato un «abuso di diritto» principio che sebbene generato in ambito comunitario, può essere ritenuto suscettibile di applicazione nei confronti della Pubblica amministrazione allorché essa stessa utilizzi impropriamente un istituto giuridico per finalità contrarie al preminente interesse pubblico di cui è portatrice.

¹³ Commissione tributaria provinciale di Roma, Sezione XXVI, sentenza 4 aprile 2008, n. 52/26/08.

¹⁴ In diverse pronunce, la Suprema Corte ha qualificato, l'esercizio dell'autotutela alla stregua di un'attività discrezionale, esercitabile esclusivamente nel perseguimento di un interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto illegittimo *ex pluribus* si vedano Sentt. Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388; SS.UU., 6 febbraio 2009, n. 2870; SS.UU., 16 febbraio 2009, n. 3698; SS.UU., 23 aprile 2009, n. 9669; SS.UU., 12 maggio 2010, n. 11457; 29 dicembre 2010, n. 26313.