

I limiti all'autotutela tributaria su atti non impugnabili

Autore: Redazione

In: Diritto civile e commerciale

di Stefano Compagno

L'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994[1] è, oggi[2], la disposizione fondamentale per la disciplina dell'istituto dell'autotutela tributaria. Sulla base di tale disposizione è stato, poi, emanato un apposito Decreto (D.M. n. 37/1997[3]) che regolamenta l'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria.

La recente legislazione ha esplicitato[4], dunque, il potere dell'amministrazione finanziaria di abbandonare pretese illegittime o infondate. Sicchè è da tale contesto normativo che bisogna prendere le mosse per ricostruire la portata dell'autotutela a favore del contribuente su "atti non impugnabili" [5] (con esiti di rinuncia ad un credito fiscale resosi non contestabile da parte del contribuente per la non impugnabilità dell'atto impositivo) nonché i limiti all'esercizio di tale potere di riesame ed autocorrezione dell'amministrazione finanziaria. Non va tralasciato, comunque, di considerare che l'autotutela tributaria, sebbene sussistano rilevanti differenze rispetto a quella conosciuta nel diritto amministrativo, è un istituto giuridico proprio del diritto tributario, che si colloca nell'ambito di quell'area comune al diritto amministrativo che è il diritto pubblico, sicchè possono darsi principi e regole proprie dell'autotutela amministrativa applicabili, ove non incompatibili, anche all'analoga potestà tributaria.

Ora, dalle disposizioni vigenti può ricavarsi, in prima approssimazione, la seguente nozione minimale: gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento di atti illegittimi o infondati, "anche in caso di non impugnabilità" (art. 2-quater, comma 1 e art. 2, comma 1 del D.M. n. 37/1997), eccetto che "per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria" (art. 2, comma 2 del D.M. n. 37/1997).

Analizziamo le singole parti della definizione ricavata quasi letteralmente dalle disposizioni:

"gli uffici possono procedere all'annullamento": analogamente all'autotutela amministrativa, anche l'autotutela tributaria è fondata su un "potere" discrezionale[6] dell'amministrazione. Il legislatore, pertanto, anche nel campo tributario ha recepito il principio fondamentale, consolidato nella giurisprudenza amministrativa, secondo cui i destinatari dell'azione amministrativa non hanno il diritto soggettivo[7] di pretendere che la pubblica amministrazione eserciti il potere di autotutela alla stessa conferito[8]. "Da un punto di vista di principio va sottolineato, peraltro, che l'attività di autotutela si

realizza in vista della esigenza 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"[9]. Ed invero, la via maestra contro il cattivo andamento dell'amministrazione esiste e non è l'autotutela, è il contenzioso[10]. Così, da più parti, è stato sottolineato l'effetto dirompente che avrebbe nel sistema attribuire all'autotutela tributaria una autonoma funzione giustiziale, rimettendo in gioco un contribuente negligente nel non opporsi alla pretesa tributaria, con l'effetto di vanificare l'intero sistema delle decadenze e preclusioni del processo tributario e, in ultima analisi, sacrificando l'esigenza di certezza e stabilità dell'imposizione tributaria propria di ogni ordinamento giuridico. L'autotutela (tributaria o amministrativa) è espressione, invero, dello stesso potere impositivo (ovvero di amministrazione attiva) finalizzato alla corretta esazione del tributo effettivamente dovuto e proprio in quanto potestà inerente alla funzione di amministrazione attiva essa non è (né può essere) finalizzata al mero ripristino della legalità.

L'affinità con l'autotutela amministrativa si ravvisa, altresì, proprio nella circostanza che il D.M. n. 37/1997 individua quale ufficio competente per l'annullamento in autotutela lo stesso ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o infondato; ciò coerentemente col fondamento dell'autoannullamento amministrativo, secondo cui la potestà di annullamento d'ufficio dei propri atti spetta in primo luogo e in via normale alla medesima autorità amministrativa che li ha posti in essere, in virtù di principi generali più volte ribaditi dalla giurisprudenza amministrativa.[11] Peraltro, anche la previsione dell'intervento sostitutivo, in caso di grave inerzia, della Direzione Regionale dalla quale l'ufficio stesso dipende appare coerente con l'analogo potere riconosciuto in diritto amministrativo al superiore gerarchico in quanto connaturale al potere di vigilanza del medesimo ed ai principi generali che reggono i rapporti tra uffici ordinati gerarchicamente. Semmai, nell'autotutela tributaria, si assiste ad una restrizione dei poteri sostitutivi del superiore gerarchico, potendo quest'ultimo intervenire solo in caso di "grave inerzia" dell'ufficio competente.

Infine, l'affinità tra i due istituti si manifesta nell'identità dei presupposti richiesti per l'esercizio del potere d'autotutela: 1) illegittimità dell'atto; 2) sussistenza di un interesse pubblico concreto, specifico ed attuale alla eliminazione dell'atto, diverso dal generico interesse al ripristino della "legalità".[12]

"atti illegittimi o infondati": sono annullabili in autotutela gli atti illegittimi (errori di diritto) o infondati (errori di fatto). In particolare, l'infondatezza si riferisce più propriamente alla pretesa fiscale e riguarda gli errori sui fatti oggetto dell'imposizione e le questioni estimative attinenti alla quantificazione dell'imponibile[13]. Tuttavia, il riferimento generico ad "atti illegittimi o infondati" non deve ingenerare l'equivoco che anche i vizi più innocui (ad esempio, mere irregolarità formali o procedurali) possano legittimare l'annullamento in autotutela di atti definitivi[14]. L'illegittimità o l'infondatezza devono essere così evidenti e gravi da giustificare, oltre all'annullamento dell'atto, anche la perdita della posizione di vantaggio, ormai acquisita grazie alla definitività[15]. Ed invero, il sacrificio dell'esigenza di certezza e stabilità dell'imposizione tributaria nonché del principio di indisponibilità della pretesa tributaria - cristallizzata, peraltro, in un atto definitivo- può avvenire, in autotutela, solo in caso di manifesta non debenza del tributo preteso con l'atto impositivo illegittimo[16]. In altri termini, il riesame dell'atto impositivo potrà condurre al suo annullamento in autotutela solo se, a seguito di tale verifica, la pretesa tributaria risulti palesemente infondata; prevarrà, invece, l'interesse pubblico concreto alla conservazione dell'atto rispetto ad un generico ed astratto interesse al ripristino della legalità violata in caso di pretese

sostanzialmente fondate, ancorché espresse secondo modalità illegittime.

“anche in caso di non impugnabilità”: l’espressione usata dal legislatore è, dunque, più ampia rispetto alla mera “definitività” dell’atto impositivo per decorrenza dei termini di impugnazione. La “non impugnabilità”, invero, non è solo conseguenza della “non impugnazione” dell’atto impositivo ma è anche l’effetto del giudicato formale (art. 324 c.p.c.) concernente l’atto medesimo. Pertanto, l’autotutela è esercitabile non solo nei confronti di un atto divenuto definitivo ma anche nell’ipotesi in cui l’atto non sia più impugnabile per intervenuto giudicato; in questa seconda ipotesi, però, va tenuto conto della limitazione posta dal summenzionato comma 2 dell’art. 2 del D.M. n. 37/1997, con la conseguenza che il giudicato di merito costituisce ancora una causa ostativa all’autotutela. E’, invece, il giudicato su questioni di rito (inammissibilità del ricorso, irricevibilità, improcedibilità et similia) che non preclude il potere di riesame ed autoannullamento dell’amministrazione finanziaria. In sintesi: l’autotutela tributaria è possibile (a) anche se l’atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere (“non impugnazione”, denominata -nella prassi tributaria- “definitività”); (b) anche se l’eventuale ricorso del contribuente avverso l’atto impositivo è stato respinto dai giudici tributari con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (“non impugnabilità” in senso stretto), ossia con sentenza dal contenuto meramente processuale, che, senza entrare nel merito della domanda giudiziale, si sofferma sulla regolarità del processo.[17]

La ricostruzione fin qui operata dell’autotutela tributaria consente di procedere alla individuazione dei limiti a tale potestà, da un lato, espressamente previsti dalla legge, dall’altro, connaturali alle caratteristiche dell’istituto.

Il limite del giudicato di merito.

Il limite del giudicato di merito è espressamente previsto, nel rispetto dell’attuale disposizione primaria di cui all’art. 2-quater, dal comma 2 dell’art. 2 del Regolamento n. 37/1997: “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”.

Intanto, va rilevato che la disposizione interviene nell’ampio dibattito relativo alla natura del processo tributario ed in ordine alla possibilità che in detto processo si formi un giudicato di merito avuto riguardo alle pronunce di rigetto del ricorso del contribuente (ovvero, detto specularmente, avuto riguardo alle pronunce favorevoli all’amministrazione finanziaria). Sul tema, si contrappongono essenzialmente tre teorie: quella secondo cui il processo tributario è un processo di impugnazione-annullamento (oggetto del giudizio è l’annullamento dell’atto); quella secondo cui, invece, si tratta di un processo di impugnazione-merito (oggetto del giudizio è l’accertamento del rapporto); quella, infine, che potremmo definire mista, secondo cui il processo tributario è volto contemporaneamente all’annullamento dell’atto ed all’accertamento del rapporto[18]. Sul punto, comunque, si segnala il costante insegnamento della Corte di Cassazione secondo cui il giudizio tributario, ancorché avente ad oggetto l’accertamento del rapporto sostanziale, è formalmente costruito come giudizio di impugnazione dell’atto impositivo, il quale costituisce il “veicolo d’accesso” al giudizio di merito, cui si perviene solo per il tramite di tale impugnazione[19]. In ogni caso, ancorché il processo tributario sia strutturato come un giudizio di impugnazione dell’atto impositivo[20], non appare condivisibile l’orientamento di quella parte della

dottrina che assegna un valore diverso alla pronuncia del giudice tributario *secundum eventum*: efficacia di giudicato per le sole sentenze di annullamento dell'atto impositivo mentre le sentenze di rigetto non implicherebbero una conferma o sanatoria dell'atto né un accertamento della sua validità bensì un mero "non annullamento" dell'atto medesimo. Invero, sia che il giudice tributario annulli l'atto impositivo sia che respinga la domanda di annullamento, copie sempre lo stesso accertamento (correttezza dell'esercizio della potestà impositiva), sicché anche nel caso delle sentenze di rigetto non può non riconoscersi il valore di giudicato quanto meno avuto riguardo alle doglianze dedotte dal contribuente ed esaminate dal giudice. Il dato normativo è, comunque, sufficientemente univoco: l'autotutela non può essere esercitata per gli stessi motivi (come esposti nel ricorso di parte) che siano stati valutati e rigettati dal giudice con sentenza passata in giudicato favorevole all'erario; per converso, però, va evidenziato che l'autotutela tributaria è, invece, esercitabile per motivi diversi[21] ovvero per vizi non valutati dal giudice né posti a fondamento della sentenza passata in giudicato. In materia, dunque, non è stato recepito il principio processualciviltistico secondo cui il giudicato copre il dedotto e il deducibile, mantenendo, invece, una stretta correlazione con i soli motivi posti a fondamento della decisione: per i profili di legittimità e per le questioni non esaminate, e, quindi, non coperte dal giudicato, ancorché riferite al medesimo provvedimento di imposizione fiscale, non è ravvisabile alcuna preclusione all'esercizio del potere di autotutela amministrativa sussistendone, è ovvio, i necessari requisiti formali e sostanziali[22].

Irrelevanza delle patologie "minori".

Esiste una netta demarcazione tra l'annullamento in autotutela e l'annullamento in sede giurisdizionale di un atto illegittimo o infondato. Come sopra illustrato, infatti, non tutti i vizi di illegittimità dell'atto determinano la sua annullabilità in autotutela. La potestà di autoannullamento, infatti, in quanto espressione del potere di amministrazione attiva, è finalizzata alla cura dell'interesse pubblico alla corretta esazione delle imposte dovute in base alla legge, diverso dal mero interesse al ripristino della legalità violata. L'amministrazione finanziaria, pertanto, non è tenuta a ritirare l'atto impositivo non appena constatati che lo stesso è affetto da un vizio, per quanto lieve esso sia. Ed anzi, in considerazione della gravità che è propria dell'atto di annullamento di un provvedimento definitivo, l'esercizio di questa facoltà deve essere "circondato di ogni cautela"[23]. In sede d'autotutela tributaria su atti definitivi, secondo un canone pacificamente acquisito nel diritto amministrativo e tendenzialmente valido anche in materia tributaria, devono essere salvaguardate le pretese sostanzialmente fondate, benché espresse con modalità illegittime che pure condurrebbero, invece, all'annullamento dell'atto impositivo in sede di impugnazione ordinaria dello stesso dinanzi ai giudici tributari. Non rilevano, pertanto, vizi attinenti a profili formali o comunque che non inficiano il merito e la fondatezza della pretesa, quali ad esempio: difetto di motivazione, vizi nello svolgimento dell'istruttoria, acritico recepimento delle conclusioni dei verbalizzanti, determinazione di percentuali di ricarico con ingiustificato ricorso ad una media aritmetica semplice sulla base di un campione esiguo di prodotti, ... Il vizio che inficia la pretesa erariale, inoltre, deve essere, altresì, se non *ictu oculi* almeno facilmente riconoscibile come si evince dalla elencazione - non tassativa, ma certamente esplicativa- delle fattispecie più tipiche per le quali l'ufficio può procedere all'autotutela ai sensi dell'art. 2, comma 1, del Regolamento n. 37/1997.

Decadenza dal diritto al rimborso.[24]

Costituisce tema controverso, anche nella stessa prassi dell'amministrazione finanziaria, la questione se a seguito di autotutela possa riconoscersi il diritto del contribuente al rimborso di quanto eventualmente già pagato e se -in caso affermativo- il diritto al rimborso sia comunque soggetto a termini di decadenza. In linea di principio, la dottrina non pone dubbi sul fatto che la potestà d'autotutela possa essere esercitata non solo per abbandonare pretese infondate ma anche per restituire quanto indebitamente riscosso; meno pacifico è, invece, l'orientamento dottrinale in ordine ad eventuali preclusioni per intervenuta decadenza da rimborso.

Più problematico è, poi, individuare l'orientamento dell'amministrazione finanziaria. La Circolare 8/7/1997 n. 195/E espressamente afferma che gli uffici possono procedere all'annullamento di atti illegittimi o infondati "senza che possa riconoscersi il diritto al rimborso di quanto eventualmente già pagato dal contribuente"; con la Circolare 5/8/1998 n. 198/S, invece, testualmente si afferma che "l'annullamento dell'atto travolge necessariamente ed automaticamente tutti gli altri atti ad esso consequenziali (ad esempio, il ritiro di un avviso di accertamento determina automaticamente la nullità delle cartelle di pagamento emesse in base all'avviso stesso) e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse". Ora, va subito rilevato, da un lato, che le due circolari promanano da autorità diverse (la Circolare n. 195/E del 1997 promana infatti dell'Ufficio del Direttore Generale dell'allora Dipartimento delle Entrate, che recepiva -facendo proprie- le istruzioni contenute in una circolare dell'allora Direzione Regionale delle Entrate di Trento; la Circolare n. 198/S del 1998, invece, promana dall'allora Ufficio per lo sviluppo della Coscienza Civica del Segretariato Generale presso il Ministero delle Finanze) sicchè non appare sufficiente il ricorso ad un mero criterio temporale per individuare le istruzioni ministeriali attualmente operative; dall'altro, entrambe le circolari appaiono sul punto alquanto apodittiche e sostanzialmente incomplete.

Ad avviso di chi scrive, l'autotutela tributaria non può travalicare il limite dell'indisponibilità della pretesa tributaria e, pertanto, detta potestà potrà essere esercitata fintanto che l'amministrazione finanziaria conservi il potere di provvedere.

Ora, nel settore tributario è previsto per taluni singoli tributi o con la norma generale di chiusura di cui all'art. 21, comma 2[25], del D.Lgs. n. 546/1992[26] che la richiesta di rimborso di somme indebitamente pagate debba essere avanzata entro precisi termini di decadenza. Questi termini di decadenza dal diritto al rimborso, da un lato, rafforzano e consolidano il principio di indisponibilità della pretesa tributaria, una volta che siano spirati i termini per l'esperimento dei rimedi estremi approntati dall'ordinamento per la ripetizione di eventuali indebiti, essendo precluso all'amministrazione finanziaria di rinunciare ex se alla prescrizione (art. 2937 c.c.) ed alla decadenza (art. 2968 c.c.); dall'altro, mitigano il principio stesso consentendo appunto di chiedere il rimborso dell'indebito sia pure entro limiti temporali valutati ex ante congrui dal legislatore al fine di contemperare l'esigenza di stabilità e certezza delle pretese tributarie consolidate con il diritto del contribuente alla correttezza della contribuzione fiscale.

Con tali premesse, possono condividersi le istruzioni contenute nell'anzidetta circolare n. 198/S del 1998, secondo cui l'annullamento dell'atto impositivo comporta altresì l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse, nel rispetto, però, delle preclusioni decadenziali del rimborso. Pertanto, nel caso in cui l'autotutela risulti finalizzata unicamente alla restituzione di quanto indebitamente riscosso dall'erario ma la istanza del contribuente sia stata presentata dopo che siano spirati i termini di decadenza dal rimborso medesimo, difetterà in capo all'amministrazione finanziaria la potestà medesima e

la relativa istanza di rimborso non potrà che essere dichiarata inammissibile.

Situazioni esauritesi o consolidate: fatto compiuto e fatto esaurito.

Altra limitazione non esplicita ma connaturale all'istituto dell'autotutela e funzionale al principio, immanente all'ordinamento giuridico, di certezza e stabilità dei rapporti giuridici è quella dettata dall'intervenuto consolidarsi di situazioni, fattuali o giuridiche, meritevoli di tutela. Va chiarito subito che la situazione consolidata non va confusa con la mera definitività dell'atto impositivo. Invero, essa presuppone pur sempre la certezza e stabilità data dalla definitività dell'atto, ma necessita di un quid pluris: il decorso di un congruo lasso di tempo, che fa venire meno l'attualità l'interesse pubblico specifico all'annullamento dell'atto. Si pensi -ad esempio- ad una istanza di annullamento di un atto impositivo che abbia esaurito completamente i propri effetti in forza del pagamento dell'imposta, pagamento anch'esso remoto nel tempo: l'amministrazione finanziaria può legittimamente rifiutare di procedere all'annullamento e decidere di far prevalere l'esigenza di certezza e stabilità della situazione ormai consolidata ed addirittura esauritasi[27].

Altro esempio di situazione esauritasi si ha -ad avviso di chi scrive- nell'ipotesi in cui il contribuente, a seguito di un accertamento Iva, abbia definito l'aspetto sanzionatorio mediante il versamento del sesto della pena pecuniaria massima irrogabile, ai sensi dell'art. 58, comma 4 (oggi soppresso) del DPR n. 633/1972. Tale definizione, per costante giurisprudenza della cassazione, pur non precludendo al contribuente il diritto di contestare l'imposta accertata, estingue in modo incontestabile ed irretrattabile la sanzione. La definizione liberamente scelta dal contribuente esaurisce ogni contesa sull'an e il quantum della sanzione, ma preclude definitivamente ogni possibilità di ripetizione[28]. Ora, la definizione intercorsa determina una fattispecie esauritasi, con la conseguenza che pur in presenza di una (palese) infondatezza della sanzione, l'autotutela non potrà essere esercitata avendo l'amministrazione finanziaria addirittura perduto il potere di provvedere al riguardo.

[26/8/2002]

Note:

[1] D.L. 30/9/1994 n. 564, convertito con modificazioni dalla L. 30/11/1994 n. 656; modificato ancora dall'art. 27 della L. 18/2/1999 n. 28, che ha aggiunto i commi 1-bis, 1-ter, 1-quater e 1-quinquies. L'art. 2-quater del D.L. 564/1994 (Autotutela) testualmente recita: "Con decreti del Ministro delle Finanze sono indicati 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, 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".

[2] Nell'ambito tributario, l'istituto dell'autotutela è stato per la prima volta positivamente riconosciuto con l'art. 68 del D.P.R. 27/3/1992 n. 287 ("Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle Finanze"): "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". La disposizione è stata recentemente abrogata dall'art.

23, comma 1, lettera mm, n. 7 del D.P.R. 26/3/2001 n. 107 (“Regolamento di organizzazione del Ministero delle Finanze”).

[3] D.M. 11/2/1997 n. 37: “Regolamento recante norme relative all’esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell’Amministrazione finanziaria”.

[4] Per lo più la dottrina assegna alle disposizioni in esame “valore ricognitivo” di poteri già istituzionalmente appartenenti all’Amministrazione Finanziaria (per tutti, vedi: D. Stevanato, voce: Autotutela (diritto tributario); in: Enciclopedia del Diritto, aggiornamento 1999; Giuffrè, Vol. III).

[5] L’autotutela può essere esercitata anche in pendenza di giudizio e/o su atti non definitivi. Per l’autotutela in pendenza di giudizio sia consentito rinviare a: S. Compagno, Autotutela tributaria in corso di giudizio e regime delle spese processuali; in: “Diritto & Diritti” di maggio 2002, alla pagina: www.diritto.it/articoli/tributario/compagno2.html. E’, altresì, espressione del potere di riesame ed autocorrezione proprio dell’autotutela anche la c.d. “autotutela sostitutiva” in funzione di conferma della pretesa tributaria ma coinvolgente problematiche in parte diverse dalla c.d. “autotutela non sostitutiva” (che conduce ad esiti di rinuncia alla pretesa tributaria), qui in esame.

[6] Cass. Sez. Trib. 5/2/2002 n. 1547: “il potere, attribuito dall’art. 68 del DPR 27/3/1992 n. 287 agli uffici dell’amministrazione finanziaria, di procedere all’annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati costituisce una facoltà discrezionale (...)”. In senso conforme: Cass. Sez. Trib. 5/2/2002 n. 1532 e Cass. n. 13208 del 2001.

[7] Sebbene sia unanimemente ammessa l’insussistenza di un diritto soggettivo, non è, invece, pacifico quale sia la posizione ultima del contribuente rispetto all’autotutela tributaria: interesse legittimo o interesse di mero fatto. Ad avviso di chi scrive, pur dando atto di autorevole dottrina contraria e di una sentenza –comunque isolata– del Tar Toscana del 1999, anche nell’autotutela tributaria, come per l’autotutela amministrativa, in capo al contribuente sono configurabili soltanto interessi di mero fatto, essendo la potestà di riesame ed autoannullamento fondata sulla funzione di amministrazione attiva, “in vista di un migliore andamento dell’attività degli organi impositori (Cass. n. 1547/2002, op. cit.)”, e non su una funzione giustiziale.

[8] In tal senso espressamente: M. Stipo, Osservazioni in tema di autotutela dell’amministrazione finanziaria a favore del contribuente; in: Rass. Trib. n. 3/1999. Sostanzialmente di analogo contenuto già i chiarimenti contenuti nella Circolare del Segretariato Generale del Ministero delle Finanze 5/8/1998 n. 198/S.

[9] In questo senso espressamente: Relazione accompagnatoria del Consiglio superiore delle finanze allo schema di decreto ministeriale sull’autotutela dell’amministrazione finanziaria (approvato il 10/5/1996), in Tributi, 1996, pag. 759. Fra gli antecedenti, inoltre, si segnala la Lettera Circolare dell’Ufficio Centrale per l’Informazione del Contribuente n. 4079/94/Sg del 18/7/1994, con la quale è stata diramata la relazione tenuta da A. Quaranta al seminario presso la Scuola Vanoni sull’autotutela; in: Tributi, 1995, pag. 41.

[10] Così espressamente, G. Fornari, L’autotutela non è un diritto, in: Il sole 24 Ore del 13/5/1997

[11] In tal senso vedi: G. Ghetti, voce: Annullamento d’ufficio dell’atto amministrativo, in: Digesto – Disc. Pub.; Vol. I (1987); Virga, Il Provvedimento Amministrativo; Giuffrè, 1972, pag. 447.

[12] Per l’autotutela amministrativa, per tutti, vedi: G. Ghetti, op. cit.; per l’autotutela tributaria, vedi: Relazione accompagnatoria del Consiglio superiore delle finanze ..., op. cit.; Circolare del Ministero delle

Finanze 8/7/1997 n. 195.

[13] In tal senso, vedi: Ferlazzo Natoli, Corso di diritto tributario, 1999; richiamato, in nota, anche da M. Stipo, Osservazioni in tema di autotutela ..., op. cit. Vedi anche, per la contrapposizione errore di diritto/errore di fatto, R. Lupi, Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva, cosa può fare il contribuente ?; in: Rass. Trib. 1994, pag. 750.

[14] Non determina l'annullamento in autotutela di un atto definitivo la presenza di "meri vizi procedurali a fronte di una situazione di fatto che legittima l'operato dell'Ufficio"; in tal senso espressamente: A. Gentile, L'autotutela nei tributi locali; in: Il Fisco n. 16/2001; con richiamo alla nota della Direzione Regionale Sicilia - Ufficio Fiscalità, prot. n. 13584 del 15/2/2001 (inedita).

[15] In tal senso, espressamente: R. Lupi, La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi: spunti per una discussione; in: Boll. Trib. n. 23/1992, pag. 1799; citato, peraltro, da: A. Messina, L'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi alla luce dell'art. 68 del DPR n. 287/1992; in: Il Fisco n. 44/1993.

[16] In tal senso può essere interpretata l'elencazione -non tassativa- contenuta nell'art. 2 del Regolamento n. 37/1997, delle ipotesi che possono dar luogo all'autotutela: errore di persona; evidente errore logico o di calcolo; doppia imposizione; avvenuto pagamento; esistenza del diritto a particolari benefici; errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione. Un'analisi a parte sarà condotta più avanti per l'ipotesi di "mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza". Infine, "l'errore sul presupposto dell'imposta" ricomprende, per la sua genericità, ogni ipotesi di illegittimità dell'imposizione (esemplificando, anche un errore di persona è un errore sul presupposto dell'imposta).

[17] In tal senso espressamente, vedi: Circolare n. 198/S del 1998, op. cit.

[18] Sull'argomento si segnalano: A. Colli Vignarelli, Aspetti essenziali del processo tributario; in: Rass. Trib., 1997, pag. 614, con ampia ricognizione della dottrina in materia. Si segnala, altresì: M. Fornaciari, L'oggetto del processo tributario; in: Giust. Civ., 1999, II, pag. 91; G. Settimio Toto, Giudicato tributario e autotutela; in: Tributi, n. 11/12 del 2001.

[19] In tal senso Cass. 23/7/1999 n. 7964, con richiami ai precedenti conformi della medesima Suprema Corte.

[20] Cass. Sez. Trib. 22/3/2002 n. 4125: "il processo tributario, in quanto rivolto a sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso e tale caratteristica circoscrive il dibattito alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato".

[21] "In altri termini, si è ritenuto che il favor legis per l'esercizio dell'autotutela possa far superare il principio processuale secondo cui il giudicato copre il dedotto ed il deducibile senza distinzioni tra ragioni formali e ragioni sostanziali", così espressamente: Relazione accompagnatoria del Consiglio superiore delle finanze ..., op. cit.

[22] In tal senso già si esprimeva A. Quaranta, nella Relazione tenuta al Seminario sull'autotutela presso la Scuola Tributaria Ezio Vanoni in data 11/5/1994, e diramata con lettera circolare del Ministero delle Finanze n. 4079/94/SG del 18/7/1994; in: Tributi, n. 1/1995. E' evidente, pertanto, come la disciplina normativa, -sul punto-, si sia conformata agli orientamenti della migliore dottrina.

[23] Sentenza del Consiglio di Stato 10/2/1943 n. 38; citata da G. Ghetti, Annullamento d'ufficio ..., op. cit.

[24] Sull'argomento si segnala: M. Faraldi, Autotutela e decadenza dal rimborso; in: Il Fisco n. 40/2000.

[25] A norma di detta disposizione, in mancanza di un termine espressamente previsto dalle singole leggi di imposta, la domanda di restituzione dell'indebito va presentata entro due anni dal pagamento ovvero dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione, se posteriore.

[26] Decreto Legislativo 31/12/1992 n. 546, in vigore dal 1/4/1996: "Disposizioni sul (nuovo) processo tributario".

[27] In tal senso espressamente, Tar Toscana 22/10/1999 n. 767, op. cit.

[28] vedi: Cass. 18/2/2000 n. 1853; Cass. 5/12/1995 n. 12515; Cass. 21/8/1993 n. 8856.

<https://www.diritto.it/limiti-allautotutela-tributaria-atti-non-impugnabili/>