

**L'autotutela tributaria tra motivazione e processo.**

*The internal administrative review on tax matters between obligation to state reasons and trial.*

di Luca Costanzo – 9 aprile 2021

**Abstract**

La giustizia tributaria si confronta con la tematica dell'impugnabilità del diniego di autotutela tributaria, ritenendola inammissibile sulla base di una lettura dell'istituto incardinata sul regime definitivo dell'atto, così emarginando il profilo sostanziale della debenza dell'imposta. Per tale via, la giurisprudenza in esame, pur preoccupata di fronteggiare il rischio di elusione del termine per l'impugnazione del provvedimento impositivo, finisce per trascurare le esigenze di coerenza complessiva dell'obbligazione tributaria, anche quando derivanti da giudicati esterni avversi all'atto sottoposto a istanza di riesame. Indipendentemente, pertanto, dalla concreta configurazione del rapporto tributario alla base della vicenda, sembra emergere l'opportunità di una riflessione sull'idoneità dell'assetto attuale dell'autotutela a svolgere, al contempo, funzioni di garanzia dei diritti e di ostacolo agli abusi.

**Parole chiave:** autotutela tributaria, inoppugnabilità dell'atto, elusione del termine di decadenza, interesse pubblico, omogeneità dei rapporti di imposta

**Abstract**

*The tax jurisprudence is confronted with the issue of contestability of the denials of the internal administrative review in tax matters, deeming the judicial appeal inadmissible on the basis of the formal datum of the irrevocability of the tax notice before the courts, and therefore neglecting the substantial profile of the tax debt. Thereby, the sentence, despite having the merit of focusing attention on the risks of avoiding the deadline for challenging the tax measure, does not seem to adequately consider the protection needs of taxpayers in the light of an overall tax coherence obligation, which also derives from the coexistence of other external judgments. Thus, suggesting a broader reflection on the suitability of the current internal administrative review in tax matters to perform, at the same time, a function of guaranteeing rights and preventing abuse.*

**Keywords:** *internal administrative review in tax matters, non-actionable measure, time-limit avoidance, public interest, fiscal coherence*

**SOMMARIO:** 1. Note introduttive. – 2. L’interpretazione sostanziale degli atti processuali da parte della CTR. – 3. Una lettura perfettibile dell’autotutela. – 4. Autotutela e obbligazione tributaria. – 5.1. L’autotutela nella recente giurisprudenza costituzionale. – 5.2. *Segue:* l’autotutela tra interesse pubblico e “giudicati ridondanti”. – 6. Alcune conclusioni.

1. La sentenza 8 ottobre 2020, n. 376, della Commissione tributaria regionale per la Sardegna si segnala per il rinnovato esame della *vexata quaestio* dell’impugnabilità dei procedimenti di autotutela tributaria (e, in via derivata, anche amministrativa), fornendo motivo per una riflessione, per così dire, “ad ampio raggio” circa la fattispecie di riesame degli atti impositivi e, più in generale, delle possibilità riformatrici in sede processuale delle connesse determinazioni dell’Amministrazione finanziaria. Alla decisione in commento sembra, peraltro, essere sottesa l’implicita influenza della nota sentenza della Corte costituzionale 13 luglio 2017, n. 181, con cui era stata rigettata la questione di legittimità sollevata in ordine al contrasto, tra gli altri, con gli artt. 24 e 53 Cost. della mancata previsione tra gli atti impugnabili di cui all’art. 19 d.lgs. 546/92 anche del “rifiuto tacito” di agire in autotutela sul provvedimento impositivo previamente emesso; e che aveva, per così dire, spento più di qualche speranza in coloro che auspicavano l’estensione del principio di tutela giurisdizionale effettiva anche alle inerzie silenziose degli Uffici sulle richieste di annullamento degli accertamenti illegittimi, ancorché consolidati.

La congerie di questioni che involge la decisione in commento sollecita un tentativo di analisi delle argomentazioni del giudice di merito, che ora si proverà ad articolare procedendo per partizioni specifiche, al fine di dedicare al contenuto della sentenza una lettura in chiave critica, nell’ottica di rinvenirvi spunti per l’ampliamento delle garanzie dei contribuenti, sinora alquanto trascurate in tema di riesame degli atti accertativi.

In tal senso, ci si propone, dopo *a)* aver riassunto sinteticamente i termini della questione, riservare qualche cenno di riflessione *b)* all’applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulle forme processuali operato in *incipit* dalla CTR, nonché *c)* al “criterio-guida” di distinzione tra il diniego e il silenzio serbato dalla p.a. sull’istanza di autotutela tributaria, affrontando, infine, *d)* il rapporto tra accertamento procedimentale e cognizione processuale della *res* controversa, ed *e)* il profilo dei poteri nella disponibilità del giudice per far valere il principio di inscindibilità dei “rapporti di imposta ridondanti”.

Muovendo da *sub a)*, dunque, l’origine del giudizio di appello conclusosi con la CTR *de qua* è da rinvenire nell’impugnazione da parte del titolare di un’attività commerciale del provvedimento di rigetto della domanda di ritiro in autotutela degli accertamenti TARES per gli anni 2011-2013 e TARI 2014-2015 del Comune di

Carbonia Iglesias (provvedimento integrato dalla determinazione dirigenziale 13 giugno 2016), congiuntamente alla contestazione dell'avviso di pagamento relativo alla rettifica TARI per l'anno 2016.

Come si vede, il ricorso radicato dal contribuente aveva ad oggetto la domanda di annullamento di atti non ricompresi nell'enumerazione tassativa di cui all'art. 19 d.lgs. 546/92, sicché un'applicazione tassativa del principio di tipicità degli atti impugnabili avrebbe dovuto comportare la declaratoria di inammissibilità *tout court* dell'intero ricorso; laddove, invece, sia la CTP in primo grado, sia la sentenza in commento hanno ritenuto ricevibile, e quindi fondata, l'impugnazione dell'avviso di pagamento 2016, respingendo invece in rito le censure espresse nei confronti dei dinieghi di autotutela. Ciò, probabilmente, sulla base dell'assunto che solo gli avvisi di pagamento siano atti, ancorché atipici, comunque idonei a recare la pretesa impositiva comunale, secondo la nota teoria degli atti "facoltativamente impugnabili" (su cui v. KOSTNER A., *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, IV, 865), costituendo invece i dinieghi di autotutela una categoria di provvedimento, per così dire, "a formazione reattiva", in quanto emessi in esito a un procedimento a istanza di parte che presuppone la conoscenza della pretesa erariale da parte del privato.

In via preliminare a tale conclusione, la pronuncia della CTR si distingue anche per aver ritenuto ammissibile il ricorso incidentale qualificato come "autonomo" dal Comune di Carbonia, ma notificato oltre il termine per l'appello principale e che, pertanto, veniva convertito d'ufficio nella diversa forma del ricorso incidentale tardivo.

Quanto al merito della controversia, la sentenza *de qua* giunge a ritenere incontrovertibile il diniego di autotutela impugnato, in quanto "*è pacifico che oggetto del ricorso sia il rigetto della richiesta di annullamento in sede di autotutela (e conseguente rimborso) dei pregressi avvisi di liquidazione, ormai divenuti inoppugnabili per scadenza dei termini*", con ciò ritenendo assorbente, al fine di considerare (non la legittimità, bensì) la non ammissibilità in rito del ricorso avverso il diniego, la circostanza che gli atti sottostanti la richiesta di autotutela siano divenuti definitivi, così che "*la natura indebita del versamento di cui si chiede la restituzione (che integra il presupposto indefettibile per l'azione di ripetizione, da attivare entro 5 anni dalla data del pagamento ovvero da quando è stato accertato il diritto alla restituzione) non è -né può ormai più essere- oggetto di accertamento e valutazione*". Per altro verso, vi si ritiene (come visto, ammissibile ma) infondata la contestazione dell'Ente locale avverso l'annullamento in primo grado dell'avviso di pagamento TARI 2016, in quanto attributivo al privato di una classe di attività commerciale erronea al fine del calcolo della tariffa per la tassa sui rifiuti.

2. Il dispositivo della CTR, confermando *in toto* la sentenza gravata parrebbe, però, nella sua articolazione (veniamo al punto *sub b*), difettare di una compiuta coerenza logico-processuale rispetto al parametro del principio di tutela effettiva e di parità delle armi, la cui base può essere rinvenuta, com'è noto, negli artt. 24 (per il principio di generalità della tutela) e 113 (quanto al principio di pienezza della tutela) Cost.

La decisione ritiene, come già accennato, ammissibile il ricorso principale dell'Ufficio, per effetto della sua conversione in ricorso incidentale tardivo, sulla base della giurisprudenza, in apparenza consolidata, della Corte di Cassazione che ne consente la proposizione nei confronti di qualsiasi capo della sentenza, ancorché autonomo rispetto a quello impugnato dal primo appellante. Si tratta di indirizzo pro-manante, in particolare, dalle Sezioni Unite 7 novembre 1989, n. 4640, per le quali *“le parti contro le quali è stata proposta impugnazione (o quelle chiamate ad integrare il contraddittorio a norma dell'art. 331 c.p.c.) possono proporre impugnazione incidentale tardiva nei confronti di qualsiasi capo della sentenza, non esistendo alcun limite oggettivo all'ammissibilità dell'impugnazione incidentale tardiva medesima”*, in quanto l'interesse all'impugnazione tardiva sussisterebbe *“sempre quando via sia una soccombenza pratica e parziale della parte contro cui è stata rivolta l'impugnazione principale”*. A conferma, possono citarsi anche le Sezioni Unite del 2007, che, con sentenza del 27 novembre, n. 24627, affermavano che l'impugnazione incidentale risulta ammissibile *“tutte le volte che l'impugnazione principale metta in discussione l'assetto di interessi derivante dalla sentenza alla quale il coobbligato solidale aveva prestato acquiescenza”*, sicché sarebbe ammissibile anche *“quando rivesta le forme della impugnazione adesiva rivolta contro la parte investita dell'impugnazione principale, anche se fondata sugli stessi motivi fatti valere dal ricorrente principale”*, nel caso di coobbligati solidali per debiti derivanti dal medesimo titolo, perché, in esito all'impugnazione principale, il coobbligato potrebbe vedere l'esercizio del suo diritto di regresso escluso o determinato in misura inferiore.

Il riferito indirizzo giurisprudenziale, tuttavia, non pare determinare l'assenza di qualsivoglia potere interpretativo in capo al giudice circa la verifica del momento in cui sia insorto l'interesse a impugnare, poiché, come affermato dalla più recente Cass., 24 agosto 2020, n. 17614, *“l'impugnazione incidentale tardiva, da qualunque parte provenga, va dichiarata inammissibile laddove l'interesse alla sua proposizione non possa ritenersi insorto per effetto dell'impugnazione principale”* (ad es., nel caso di impugnazione incidentale adesiva al ricorso principale, in assenza di solidarietà fondata sul medesimo titolo, ovvero nel caso di impugnazione proposta nel termine decorrente dalla correzione per errore materiale della sentenza di prime cure, dalla quale non derivi il disvelamento di vizi in precedenza sconosciuti).

Non del tutto condivisibile risulterebbe, allora, la scelta della CTR in commento di convertire l'appello dell'Ufficio che, a quanto consta dalla lettura della decisione,

sarebbe stato qualificato come “autonomo”, in ricorso incidentale tardivo (e quindi ammissibile), dal momento che proprio la ricostruzione univoca della volontà di proporre un appello principale avrebbe potuto far rilevare quale *dies a quo* per l’impugnazione, coincidente con il momento di insorgenza dell’interesse al ricorso, la notificazione/pubblicazione della sentenza. E se anche potesse condividersi, per un principio di prevalenza della sostanza impugnatoria sulla forma processuale in cui essa dovrebbe esprimersi, siffatta operazione di lettura sostanziale degli strumenti processuali in vista di una “conservazione forzosa” del ricorso incidentale dell’Ufficio, essa non sembra però trovare un’analoga valorizzazione, come si preciserà poco più avanti, anche nei confronti del privato appellante principale, ostando, a dire della CTR, alla cognizione processuale del rapporto di imposta la definitività degli atti impositivi oggetto di riesame .

**3.** Passando, dunque, all’esame del merito, la CTR ritiene inammissibile l’impugnazione del diniego di autotutela, in quanto riferito ad atti definitivi a livello procedimentale. Ciò, sul presupposto, espresso in sentenza, che “*in tema di contenzioso tributario, l’atto con il quale l’Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l’attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo*” (v. Cass., Sez. U, 16/02/2009, n. 3698, anche da ultimo Cass. 06/07/2016, n. 13757; Cass. 15/04/2016, n. 7511; Cass. n.28069/2017), così che, ai fini di stabilire la sussistenza dell’assoggettabilità a controllo giudiziale del potere di autotutela, a dire della CTR, “*ciò che rileva è che i presupposti impositivi ed il quantum richiesto non siano più contestabili una volta scaduto il termine per impugnare l’accertamento. La sollecitazione all’utilizzo del potere di autotutela, in quanto diretta a favorire l’esercizio di un potere discrezionale della P.A., non determina di per sé alcun effetto rispetto alla definitività dell’accertamento conseguente alla mancata impugnazione (cfr., in termini, Cass. 1965/2018)*”.

In tal modo, tuttavia, la decisione *de qua* parrebbe conferire all’autotutela tributaria un significato riduttivo rispetto ai suoi presupposti legali, con la conseguenza di escluderne in radice la facoltà di controllo in sede giurisdizionale in caso di intervenuta decadenza dal potere di impugnazione.

In proposito, si rammenta che l’esercizio del potere di riesame degli atti impositivi trova base normativa nell’art. 2-*quater* del d.l. 564/94, per il quale l’esercizio dell’autotutela è espressamente ammesso anche “*in caso di non impugnabilità*”: e parimenti, la medesima esclusione in negativo del requisito di inoppugnabilità rileva ai sensi dell’art. 2 del d.m. MEF 11 febbraio 1997, n. 37, attuativo della norma

anzidetta (distinguendosi tale ipotesi da quella del giudicato confermativo della bontà giuridica dell'atto impositivo, ritenuto insuperabile in sede di autotutela, almeno con riguardo al suo contenuto sostanziale: cfr. GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, 1984 Padova, 598).

Già sulla base del descritto ordito regolatorio, allora, risulta indubbiata la declaratoria di inammissibilità statuita dalla CTR, che sembra evocare (alla luce di quanto detto) un discutibile principio di "parallelismo potestativo" tra contestabilità degli esiti dell'accertamento e intervento in autotutela, tale per cui i poteri esercitabili nel secondo caso sarebbero i medesimi di (o comunque omogenei a) quelli esperibili dal privato nella fase accertativa, con la conseguenza che, una volta spirato il termine per contestazione dell'atto (che è pur sempre termine sostanziale, ancorché a effetti processuali), si esaurirebbe anche ogni facoltà annullativa in sede di riesame. In senso contrario, potrebbe ancora osservarsi che la *ratio* sostanziale dell'autotutela si fonda proprio sul concetto di inesauribilità del potere, rispetto a cui sarebbe discrasica la considerazione della sua avvenuta consumazione per il perfezionarsi del procedimento accertativo (diverso sarebbe, invece, correlare il potere di autotutela a quello di accertamento d'ufficio, stabilendo così un unico termine di decadenza *pro* e *contra fisco*: su cui v. TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977).

Queste conclusioni perplesse sul *decisum* del giudice sardo devono tuttavia essere ora confrontate con la struttura normativa dell'autotutela tributaria, condizionata, come noto, dalla necessità di configurare, accanto al requisito dell'illegittimità dell'atto impositivo, anche quello della sussistenza di un interesse pubblico all'annullamento (sul punto, v. STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996).

**4. Sub d):** la questione controversa può essere però primariamente esaminata, sulla scorta del filone dottrinale che considera, sul presupposto della natura vincolata e indisponibile dell'obbligazione tributaria, essenziale all'annullamento in autotutela il solo carattere di illegittimità sostanziale dell'atto impositivo (cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, 2016, Torino, 178); così che nel nostro caso, in cui, come sembra, sia l'avviso di pagamento TARI 2016 impugnato nel termine decadenziale, sia i precedenti accertamenti TARI e, *ratione temporis*, TARES, si fondavano tutti sulla medesima erronea classificazione dell'attività commerciale svolta dal contribuente, l'impugnazione del diniego di autotutela (e contestuale rimborso) avrebbe dovuto trovare accoglimento, avendo i giudici di merito riconosciuto in entrambi i gradi l'appartenenza del ricorrente a una diversa classe tariffaria rispetto a quella individuata dall'Amministrazione.

A tale possibilità, peraltro, non osterebbe l'intervenuta decadenza in sede procedimentale dall'impugnazione dell'atto: in effetti, proprio il medesimo principio di "prevalenza della sostanza sulla forma" che aveva guidato il giudice a ritenere comunque ammissibile l'appello autonomo *ultra vires* dell'Ufficio, convertendolo in appello incidentale tardivo, avrebbe potuto condurre la CTR a "dissipare le nebbie

procedimentali” per concentrarsi sulla debenza effettiva del tributo, a prescindere dall’avvenuto cristallizzarsi di eventuali preclusioni in sede accertativa.

In tal senso, ancora le Sezioni Unite, con la sentenza 30 giugno 2016, n. 13378, hanno evidenziato lo iato che intercorre tra l’accertamento svolto nella fase procedimentale, connotata da termini e decadenze e l’analisi della sostanza impositiva che guida il momento processuale, la cui finalità consiste nell’esame della effettiva sussistenza dell’obbligo di imposta ai sensi dell’art. 53 Cost.; venendo così in rilievo, nel momento giudiziale, solo i termini e le decadenze proprie della normativa processuale e non della diversa disciplina dei procedimenti accertativi, visto “*il diverso piano sul quale operano le norme in materia di accertamento e riscossione, rispetto a quelle che governano il processo tributario, comportano poi l’inapplicabilità in tale sede, delle decadenze prescritte per la sola fase amministrativa*”.

Sicché, anche nella fattispecie in esame, in cui si intendeva contestare la legittimità degli atti accertativi TARES e TARI, ancorché definiti sul piano procedimentale, il giudice, in coerenza con l’approccio sostanzialista che lo aveva indotto, tra l’altro, a ritenere immediatamente e facoltativamente impugnabile anche l’avviso di pagamento del 2016, avrebbe probabilmente potuto inoltrarsi in un esame dell’effettiva debenza della tassa sui rifiuti anche per le annualità precedenti all’avviso.

**5.1.** Diversamente potrebbe argomentarsi (venendo al profilo *sub e*), ove si ritenesse che alla natura dell’autotutela tributaria non possa difettare la configurabilità anche del requisito di interesse pubblico, accanto alla *condicio sine qua non* dell’illegittimità dell’atto.

In tal caso, allora, in prima battuta qualche difficoltà ad accogliere la tesi dell’annullabilità in sede giudiziale potrebbe derivare dal fatto che la definitività amministrativa degli atti impositivi pregressi al 2016, ormai inoppugnabili, opererebbe nel senso di pregiudicare l’interesse oggettivo all’annullamento degli avvisi della tassa sui rifiuti, non sussistendo più il rischio della soccombenza in giudizio dell’Ufficio. Per altro verso, poi, il riconoscimento di profili discrezionali nella decisione di addivenire al riesame dell’accertamento potrebbe essere argomento che ripositiona l’azione di annullamento in autotutela all’interno della categoria della *facoltà*, anziché dell’*obbligo*, di provvedere, conseguendone così l’insindacabilità della relativa determinazione pubblica, sulla scorta della già ricordata sentenza della Corte costituzionale n. 181/2017 (su cui cfr. MARCHESELLI A. - COSTANZO L., *L’autotutela tributaria tra buona fede e trasparenza amministrativa*, in *Corr. trib.*, 2017, 3447).

Con riguardo a tale ultimo aspetto, tuttavia, va subito osservato che la Corte costituzionale, nella citata sentenza del 2017, più che sancire la natura discrezionale e imprevedibile dell’autotutela in ogni sua forma, aveva più limitatamente inteso smentire l’esistenza un principio di automatica doverosità del riesame dell’atto in corrispondenza di qualsivoglia istanza del contribuente, così da conferire all’istituto

una funzione di tipo “giustiziale” che ad esso non apparterebbe, trattandosi invece di strumento di amministrazione attiva posto a tutela, *in primis*, dell’interesse pubblico. Su questa linea, la Consulta riconosceva, da un lato, l’esperibilità di un “*annullamento d’ufficio di atti inoppugnabili per vizi “sostanziali”, cioè che hanno condotto l’amministrazione a percepire somme non dovute, [annullamento che] tende infatti a soddisfare ipso jure l’interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, che si può considerare una sintesi tra l’interesse fiscale dello Stato-comunità e il principio della capacità contributiva, tutelati dall’art. 53, primo comma, Cost.*”; per altro verso, però - lo si sottolinea ancora -, la Corte negava l’esistenza di un dovere di riscontro generalizzato delle istanze di autotutela perché ciò “*aprirebbe la porta (ammettendo l’esperibilità dell’azione contro il silenzio, con la conseguente affermazione del dovere dell’amministrazione di provvedere e l’eventuale impugnabilità dell’esito del procedimento che ne deriva) alla possibile messa in discussione dell’obbligo tributario consolidato a seguito dell’atto impositivo definitivo. L’autotutela finirebbe quindi per offrire una generalizzata ‘seconda possibilità’ di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo*”.

In estrema sintesi, dunque, la Corte costituzionale aveva in allora inteso escludere il dovere di riscontro dell’istanza di autotutela, ma non la contestabilità della risposta negativa dell’Ufficio, una volta che essa sia stata emessa; anzi, nelle argomentazioni della Corte, l’insussistenza del dovere di provvedere su ogni istanza trae fondamento proprio dalla riconosciuta impugnabilità dell’eventuale riscontro provvedimentale alla richiesta di riesame.

**5.2.** Quanto invece alla possibile compressione dell’interesse pubblico all’autoannullamento dell’atto, derivante dal suo acquisito carattere di inoppugnabilità (profilo *sub e*), esso andrebbe probabilmente riferito alla sola diseconomicità di un eventuale contenzioso, il cui rischio sarebbe appunto cancellato dall’intervenuto decorso del termine per l’impugnazione. Il medesimo aspetto non rilevarebbe invece con riguardo ad altri motivi di interesse pubblico, che potrebbero sempre interagire con la rilevazione dell’illegittimità dell’atto impositivo, nel senso di fare sinergicamente emergere l’opportunità del riesame dell’accertamento definitivo. Tra le ulteriori ragioni a sostegno del riesame dell’atto impositivo illegittimo, ancorché definitivo, sembra, allora, di poter annoverare l’esigenza di garantire omogeneità e coerenza impositiva, in accordo con il principio di capacità contributiva effettiva *ex art. 53 Cost.*, ai diversi periodi di imposta aventi ad oggetto fattispecie fiscali identiche.

Si tratta di un concetto che non corrisponde del tutto a quello, più noto, dell’inscindibilità dei giudicati vertenti su fattispecie tributarie a effetti pluriennali (sancito, tra l’altro, da Cass., Sezioni Unite, 16 giugno 2006, n. 13916), in quanto nel nostro caso non siamo in presenza di giudicati contrastanti su elementi sostanziali comuni, ma di situazioni autonome ma identiche (la debenza della tassa sui rifiuti nel 2016 e negli anni precedenti) che hanno trovato un riscontro di verso opposto nella



CTR, la quale ha accolto il ricorso avverso l'avviso del 2016, e nella decisione dell'Ufficio, che ha negato l'annullamento in autotutela degli accertamenti pregressi. Nel nostro caso, tuttavia, non viene meno la rilevanza del predetto principio di inscindibilità, perché nel medesimo giudizio in cui la CTR è pervenuta a stabilire l'illegittimità della pretesa erariale per l'anno 2016, per la summenzionata esigenza di coerenza logico-impositiva, essa avrebbe dovuto apprezzare il rilevato profilo di invalidità anche con riguardo ai dinieghi di autotutela rispetto a situazioni identiche a quella annullata, così da ravvisare quantomeno l'obbligo di corredare il rifiuto di annullamento d'ufficio con un congruo onere motivazionale in punto di interesse pubblico: ciò, al fine di soppesarlo con il concorrente interesse generale alla "giusta imposizione nel tempo", la cui emersione segue evidentemente l'annullamento dell'avviso di pagamento impugnato nei termini (in tema, cfr. MARCHESELLI A., *Salvaguardia del diritto dell'Unione Europea ed efficacia esterna del giudicato: oltre la sentenza Olimpclub?*, in *Giustizia Insieme*, 24 settembre 2020).

La sopravvenuta inoppugnabilità dell'avviso non pare pertanto elidere la necessità di una motivazione circa la (in)sussistenza dell'interesse oggettivo al riesame del provvedimento tributario, soprattutto ove tale aspetto debba non solo essere esplicitato, ma anche risultare prevalente rispetto alla concorrente esigenza di garantire il prelievo fiscale in maniera ordinata e coerente nel tempo (trattando fattispecie identiche in maniera identica ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost.).

Tirando le fila, sia che si muova dalla concezione dell'autotutela come istituto di natura esclusivamente rimediabile all'attività impositiva illegittima, sia che la si intenda come necessitante anche concorrenti profili di interesse pubblico, il carattere di inoppugnabilità dell'atto non parrebbe di ostacolo al suo autoannullamento, trattandosi, in definitiva, di garantire il principio di legalità dell'azione impositiva, sotteso alla forma di Stato democratico - liberale che permea il nostro ordinamento (sull'autotutela quale istituto compartecipe della preminenza assiologica del binomio "individuo/contribuente" su quello "Stato/interesse fiscale", sancita dal principio di democrazia, dai valori costituzionali e dalla rispettiva legislazione attuativa, tra cui lo Statuto dei diritti del contribuente, cfr. MOSCHETTI F., *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in BODRITO A. – CONTRINO A. – MARCHESELLI A., a cura di, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 3 e ss.; in tema, la diretta introduzione nello Statuto dell'obbligo per la p.a. di agire in autotutela in ipotesi di deviazione dell'atto impositivo dallo schema norma-fatto è presente in RAGUCCI G., a cura di, *Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo*, Pisa, 2020, 145).

**6.** Dalla complessiva analisi della vicenda giudiziaria in commento sembra di potersi trarre, in conclusione, qualche indirizzo significativo circa la necessità di implementare a livello giurisprudenziale il generale principio di *accountability* dell'azione pubblica in campo fiscale, con l'affermazione definitiva della impugnabilità dei dinieghi di autotutela in inevitabile relazione alle ragioni di interesse pubblico che osterebbero al riesame dell'atto impositivo. Un simile risultato

avrebbe probabilmente il pregio di isolare concettualmente l'ipotesi di riscontro provvedimentale dell'Ufficio all'istanza di autotutela rispetto al diverso caso del silenzio serbato sulla richiesta di riesame, in linea peraltro con la menzionata giurisprudenza costituzionale. In effetti, l'esternazione delle ragioni di interesse oggettivo per le quali l'amministrazione ritenga di non addvenire alla cancellazione dell'atto illegittimo costituisce espressione applicativa del principio di collaborazione e buona fede tra il privato e la p.a. (di cui all'art. 10 dello Statuto) che resterebbe, per così dire, "inattuato", ove al contribuente non fosse consentito di contestarne l'abnormità o, comunque, l'illogicità estrinseca, secondo i canoni concettuali del giudizio di legittimità amministrativa. In tal senso, allora, sarebbero irrilevanti le preoccupazioni manifestate dalla CTR circa il rischio di dare "*ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo*", perché l'illegittimità dell'atto costituirebbe il presupposto e non l'oggetto del contenzioso sulla congruità del diniego di autotutela, vertente principalmente sulla reale sussistenza di prevalenti ragioni di interesse pubblico a non provvedere in senso conforme alla richiesta del privato. Del resto, l'invalidità dell'accertamento potrebbe comunque emergere, per gli atti non ancora definitivi, nella radicata sede contenziosa; oppure, per gli atti divenuti inoppugnabili, sulla base di giudicati esterni, ma di natura inscindibile, ovvero omogenei (e quindi "ridondanti") rispetto alla questione controversa, senza potersi comunque escludere un'autonoma valutazione del giudice nel caso di illegittimità evidente e intollerabile, conformemente al principio di prevalenza della forma sulla sostanza in sede contenziosa e di buona fede e trasparenza amministrativa (del resto, sembra di conforto a tali ipotesi, ragionando *a contrario*, il limite all'autotutela costituito dal giudicato confermativo della legalità dell'atto).

Finalmente, non potendosi nascondere il rischio di possibili tentativi di elusione dei termini impugnatori che sovente si annidano dietro l'attivazione dell'istituto, sembrerebbe auspicabile un riassetto del principio dell'autotutela tributaria nelle sue diverse gradazioni e manifestazioni operative, di modo da conformarne la fattispecie al principio di tutela effettiva dei diritti del contribuente, quale viene in rilievo, a prescindere dalla natura giustiziale od oggettiva dell'istituto in discorso, ogniquale volta l'azione pubblica si opponga immotivatamente alle istanze dei privati, determinando l'ingiusta degradazione di situazioni giuridiche qualificate e meritevoli di riconoscimento e protezione da parte dell'ordinamento.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BAUSILIO G., *L'autotutela in materia tributaria. Profili giurisprudenziali*, Vivaldi, 2015

D'AYALA VALVA F., *L'attivazione delle procedure di autotutela tributaria*, in questa *Rivista*, 2004

FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999

- GARGANO G., *Brevi riflessioni sui recenti orientamenti giurisprudenziali in materia di esercizio del potere di autotutela nel diritto tributario, nel rispetto dei principi costituzionali e comunitari*, in *KorEuropa*, XI, 2017
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984
- KOSTNER A., *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, IV, 865 ss.
- MARCHESELLI A., *Autotutela in diritto tributario*, in *Dig. IV, Disc. Priv., Sez. Comm., Agg.*, Torino, 2008, 28 ss.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018
- MARCHESELLI A., *Salvaguardia del diritto dell'Unione Europea ed efficacia esterna del giudicato: oltre la sentenza Olimpclub?*, in *Giustizia Insieme*, 24 settembre 2020
- MARCHESELLI A. – COSTANZO L., *L'autotutela tributaria tra buona fede e trasparenza amministrativa*, in *Corr. trib.*, 2017, 3447 ss.
- MOSCHETTI F., *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in BODRITO A. – CONTRINO A. – MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012. 3 ss.
- RAGUCCI G. (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente venti anni dopo*, Pisa, 2020, 145 ss.
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano 2008
- RUSSO P., *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 699 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016
- TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996