

EDITORIALE

**Autotutela tributaria:
*il punto della Consulta
su natura e limiti***

—
FRANCESCO PISTOLESI

La sentenza 181/2017 della Corte costituzionale invita a riflettere su presupposti, natura e limiti dell'autotutela tributaria. Secondo la Consulta, essa si distingue dall'omonimo istituto del diritto amministrativo per la propria disciplina "articolata e specifica".

Ciò nonostante, anche l'autotutela tributaria si esercita in base a «valutazioni largamente discrezionali» e non è uno «strumento di protezione del contribuente».

Pertanto, sebbene il privato possa stimolarla, l'autotutela non si trasforma in un procedimento destinato a concludersi con un provvedimento espresso. Cosicché, il silenzio sull'istanza del contribuente non integra un inadempimento o un diniego che consenta di invocare la tutela giurisdizionale. Altrimenti, verrebbe offerta una generalizzata "seconda possibilità" di tutela a chi abbia fatto inutilmente decorrere il termine per impugnare l'atto impositivo.

Per altro verso, per la Corte l'autotutela tributaria presenta

"tratti particolari" per la "forza" dell'interesse pubblico alla giusta esazione dei tributi. Interesse che sarebbe soddisfatto dall'annullamento dell'atto, seppur inoppugnabile, affetto da vizi "sostanziali", grazie al quale cioè il fisco percepisca un tributo non dovuto.

Tuttavia, detto interesse va bilanciato con quello contrapposto alla «stabilità dei rapporti giuridici

di diritto pubblico». E nella relativa valutazione comparativa si apprezza «la natura pienamente discrezionale» dell'autotutela tributaria. Tale bilanciamento verrebbe "sacrificato" se gli enti impositori dovessero pronunciarsi sulla domanda del privato e se questi potesse poi impugnare il silenzio. Ciò non significa, aggiunge la Consulta, che il legislatore non possa rendere obbligatoria l'autotutela, ma non viola le norme costituzionali negare che il fisco debba esprimersi sull'istanza e che il contribuente possa censurare il silenzio.

Questa sentenza correttamente esclude il fine "giustiziale" dell'autotutela. La relativa richiesta non può precludere a una seconda e tardiva *chance* di tutela giudiziaria per chi non ha opposto l'atto impositivo. Parimenti, è condivisibile che pure l'autotutela tributaria, dinanzi all'atto definitivo, sia frutto della valutazione discrezionale insita nella comparazione fra

SECONDO LA CONSULTA,
L'AUTOTUTELA TRIBUTARIA SI
DISTINGUE DALL'OMONIMO
ISTITUTO DEL DIRITTO
AMMINISTRATIVO PER LA PROPRIA
DISCIPLINA "ARTICOLATA
E SPECIFICA"

l'interesse alla rimozione del provvedimento illegittimo e quello alla stabilità dei rapporti giuridici.

Non convince invece che il fisco possa disinteressarsi della domanda del privato. Allora, stante la portata non vincolante di questa pronuncia, può ipotizzarsi una soluzione diversa.

Per porsi in una prospettiva diversa, va premesso che gli enti impositori hanno i compiti istituzionali di verificare gli adempimenti dei contribuenti e, prima ancora, di favorire la spontanea e corretta attuazione dei rapporti tributari. I poteri a essi attribuiti sono strumentali all'attuazione di tali funzioni. Il relativo esercizio deve avvenire in modo trasparente e rispettoso delle finalità che ogni Amministrazione è chiamata realizzare. Del resto, l'articolo 2, comma 1 della legge 241/1990 – la cui operatività non v'è motivo di escludere in ambito tributario – assegna rilievo a ogni "domanda" ancorché inammissibile, evidenziando così la "doverosità" della condotta dell'Amministrazione. Né la "doverosità" della risposta incrina la discrezionalità della valutazione circa l'esistenza o meno delle condizioni per eseguire l'invocata autotutela.

Se il fisco non può trincerarsi dietro il silenzio, al contribuente va concesso di dolersi della mancata risposta dinanzi al giudice, che non può essere che quello tributario stante l'ormai riconosciuta generalità della sua giurisdizione in tutte le liti che vedono contrapposti i privati e gli enti impositori e che riguardano le prestazioni tributarie.

In mancanza di una disciplina *ad hoc*, quand'è che il silenzio del fisco consente di adire le Commissioni tributarie?

Per la ragione che subito emergerà, è ragionevole applicare la disciplina prevista per l'impugnazione del rifiuto tacito di rimborso, ossia ammetterla dopo 90 giorni dalla domanda ed entro il termine di prescrizione ordinario.

Resta poi da confrontarsi con l'articolo 19 del Dlgs 546/1992, secondo cui gli atti diversi da quelli ivi indicati non sono impugnabili autonomamente. Talché potrebbe ritenersi improponibile l'azione per la mancata previsione del rifiuto tacito del fisco a dispiegare l'autotutela richiesta.

Senonché, la giurisprudenza intende estensivamente l'articolo 19, ed è impugnabile pure l'atto diverso da quelli enunciati purché ad essi assimilabile per effetti e funzioni.

Il silenzio che qui rileva è affine al «rifiuto ... della restituzione di tributi», di cui alla lettera g) dell'articolo 19. Anche il rimborso infatti è espressione dell'autotutela dell'Amministrazione che, soddisfacendo la domanda del contribuente, pone rimedio al proprio indebito arricchimento

ed evita il processo.

Il giudice, peraltro, non potrà che limitarsi a imporre all'ente di pronunciarsi, senza esprimersi sulla valutazione discrezionale che solo a esso compete. Seguendo quest'ordine di idee, non si potrebbe «riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale», offrendo una «generalizzata seconda possibilità di tutela», come afferma la Consulta.

Diverse invero sono le ragioni adducibili contro il rifiuto tacito di autotutela rispetto a quelle spendibili avverso l'atto non impugnato prontamente. È una forma di tutela giurisdizionale distinta da quella esperibile a fronte dell'atto e, come tale, non può negarsene la fruizione poiché ripetitiva di quest'ultima.

Per lo stesso motivo, è censurabile il diniego espresso all'auspicata autotutela. Anche qui il privato non si avvale “ora per allora” della tutela azionabile contro l'originario provvedimento. Difatti, se il rigetto – riconducibile al “rifiuto espresso” di cui sempre alla lettera g) dell'articolo 19 – fa leva solo sulla definitività dell'atto, il privato può contestare, criticandone la motivazione, il cattivo esercizio dell'apprezzamento discrezionale svolto dal fisco, deducendo come la stabilità dei rapporti non legittimi l'apprensione di un tributo non dovuto. E il giudice, non potendo sostituirsi all'Amministrazione nella comparazione valutativa, potrà soltanto imporle di fornire una motivazione congrua del perché, nel caso concreto, detta stabilità prevalga sulla corretta esazione del tributo.

Ove invece, con il diniego, il fisco affronti – alla luce di quanto dedotto nell'istanza – il merito del rapporto sotteso all'atto definitivo, v'è un rinnovato esercizio della funzione di controllo degli adempimenti fiscali che permette al giudice di statuire sul merito stesso, come in passato ha riconosciuto la giurisprudenza.

L'autore
di questo articolo

FRANCESCO PISTOLESI
Professore ordinario di
Diritto tributario nell'Università
di Siena e avvocato.