

## ***Introduzione***

L'intenzione di svolgere la tesi di laurea in diritto tributario nasce dalla passione serbata per tale materia sin da prima di affrontarne il corso di studi. Si tratta di un ambito speciale, in cui la bellezza e la complessità delle scienze giuridiche, che sono innanzitutto scienze sociali, probabilmente possono cogliersi appieno, perché il diritto tributario presenta numerosi istituti che per essere compresi richiedono l'approfondimento delle altre principali branche del diritto: il diritto civile, il diritto amministrativo e, seppur trattato marginalmente in questo elaborato, il diritto penale.

Solo un giurista "sordo" potrebbe trascurare la centralità della materia tributaria nell'attuale sistema giuridico: le istanze sociali, infatti, sono storicamente chiosose in tutto ciò che riguarda il fisco e il pagamento dei tributi, ed il periodo di profonda crisi finanziaria che stiamo vivendo ha incrinato in misura ancora maggiore i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti. Sullo sfondo del diritto tributario può leggersi un inesorabile ed irrisolto interrogativo: *homo homini lupus* o *homo homini salus*? La natura umana è egoista o altruista? Siamo accaparratori o solidali?

La domanda è più che mai attuale, ed il diritto tributario è una scienza che certamente accresce la curiosità di approfondire questa acuta contrapposizione. Se l'uomo è un animale sociale; se l'uomo riconosce l'organizzazione civile come un bisogno primario; allora si deve prestare assoluta attenzione alla dialettica tra sfera pubblica e privata, che ha come principale terreno di scontro proprio la materia tributaria, in quanto oggi, ahimè, la produzione di cospicue componenti reddituali, rappresenta una caratteristica non più e non solo funzionale alla circolazione dei beni, bensì necessaria alla sopravvivenza sia dell'individuo, sia dello Stato. Ebbene, un giovane laureando appassionato al diritto non vuole arrendersi alla visione dei propri concittadini in lotta con l'organizzazione pubblica cui partecipano, né all'idea di uno Stato avido impegnato alla massimizzazione del gettito fiscale, e per questo decide di dedicare la fine del proprio percorso universitario alla materia tributaria.

Ma non è tutto... mi si conceda una breve parentesi: nel coltivare strenuamente la passione per questa materia ha assunto un ruolo determinante mio padre, che da anni, con l'entusiasmo di un giovane che muove i primi passi nel suo lavoro, esercita la professione di Dottore Commercialista; il nostro pensiero, sui diversi aspetti del diritto tributario, è talvolta discorde, ma l'indomita volontà di giungere a soluzioni condivise, per me, è sempre stata foriera di crescita umana e professionale.

Il quadro così composto ha trovato la sua sintesi più efficace nello studio del potere di autotutela, ed infatti: l'autotutela è un argomento munito di un rilevante significato di sistema, perché coinvolge pressoché ogni branca del diritto, ed inoltre concentra in sé la citata contrapposizione sociale. A far da padrona, nelle questioni giuridiche che l'autotutela involge, è la dicotomia interesse pubblico – interesse privato, ed il *leitmotiv* delle riflessioni sviluppate in letteratura e giurisprudenza è costituito dal loro temperamento, nonché dal giudizio di prevalenza dell'uno sull'altro a seconda dei casi concreti che vengono analizzati. Coerentemente con le mie intenzioni, dunque, ho convogliato tutto il mio impegno su questo tema nel tentativo di realizzare un preciso scopo: sdoganare la dicotomia tra interesse pubblico ed interesse privato, per rimpiazzarla con la loro coesione.

Credo di essermi riservato sin troppo tempo, e pertanto, non essendo mia intenzione annoiare con altri spunti di natura soggettiva, è il caso di passare ad illustrare unitariamente i contenuti affrontati.

L'elaborato propone una trattazione trasversale del potere di autotutela, investendo i diritti civile, amministrativo e tributario.

Viene letta in termini critici l'equipollenza tra potere di autotutela e poteri di riesame, ed è in parte rifiutato l'inquadramento giuridico di questi ultimi tra le funzioni di amministrazione attiva, notandosi, invece, come l'annullamento d'ufficio offra significativi spunti di riflessione, ove collocato, in un'ottica finalistica o di scopo, tra le funzioni giustiziali. A tale considerazione si giunge mettendo a fuoco le differenze tra poteri vincolati e discrezionali, osservandosi che, talvolta, ed in misura dipendente dalla tipologia dei vizi accertati, il ripristino

della legalità violata è in grado di assorbire gli interessi pubblici ulteriori che depongono a favore dell'annullamento del provvedimento amministrativo.

Si giunge così al nodo centrale: la natura vincolata dell'autotutela tributaria esercitata sugli avvisi di accertamento, che trae questo connotato dal suo peculiare profilo funzionale, ossia garantire che il potere accertativo dell'amministrazione finanziaria sia svolto nel rispetto dell'interesse pubblico alla perequata ripartizione dei carichi fiscali.

Ci si accorge, dunque, di un paradosso: il potere di autotutela, tradizionalmente deputato a realizzare gli interessi delle pubbliche amministrazioni, può risolversi in uno strumento di tutela a favore di privati e contribuenti, cooperando così al decongestionamento del contenzioso giudiziale.

Nell'ambito della materia tributaria è altresì analizzata la possibilità che l'amministrazione finanziaria eserciti un potere di autotutela generale, come tale riconducibile al regime giuridico di diritto amministrativo. Tale casistica è individuata a seguito di una corretta suddivisione dell'attività dell'amministrazione finanziaria in diverse funzioni, e riguarda, la funzione di riscossione dei tributi, e la funzione sanzionatoria. In particolare, è nella funzione di riscossione dei tributi che il regime generale dell'autotutela amministrativa riespande il suo ambito di applicazione, e ciò sul presupposto che in essa non si rintraccia la specialità di disciplina che caratterizza, per converso, l'autotutela sugli avvisi di accertamento e sui provvedimenti sanzionatori.

Da ultimo, si tenta di fornire coerenti soluzioni alle questioni processuali che il potere di autotutela involge, ed in particolare: la ripartizione della giurisdizione; l'impugnabilità del diniego; la tutela avverso il silenzio; ed il risarcimento dei danni.

Più in particolare, si prendono le mosse dal potere di autotutela nella teoria generale del diritto. Viene approfondita la sua origine dal punto di vista storico e giuridico, evidenziandosi che il potere di autotutela altro non è che un residuo dell'assetto istituzionale dello Stato amministrativo, sopravvissuto ai moderni costituzionalismi e all'era delle Costituzioni.

Il potere di autotutela viene affrontato, innanzitutto, con riferimento al diritto civile. In tale materia, la questione centrale risiede nell'interrogativo circa l'esistenza di un divieto generale di autotutela, ovvero, per converso, di un principio ricavabile dal sistema per il quale l'autotutela sarebbe ammessa in via generale. Attraverso diversi sviluppi interpretativi, che incrociano il tema della tutela dell'ordine pubblico, del monopolio statale della giustizia, nonché fattispecie incriminatrici previste dal diritto penale, si giunge ad una soluzione mediana dalla quale, peraltro, si estrapola una clausola generale che verrà recuperata nel prosieguo per una corretta lettura del potere di autotutela negli ambiti del diritto amministrativo e del diritto tributario: la buona fede.

Dopo aver passato brevemente in rassegna le categorie di diritto privato ed amministrativo del potere di autotutela, grazie alle fondamentali elaborazioni sistematiche del Betti e di Benvenuti, l'indagine si sposta sul potere di autotutela nel diritto amministrativo.

Sul punto, vengono sviluppate tre fondamentali riflessioni che formano la base dell'intera impalcatura argomentativa su cui si regge l'elaborato:

- l'autotutela decisoria, ossia la categoria nella quale confluiscono i poteri amministrativi di riesame, sia ad esito demolitorio, sia ad esito confermativo, viene rifiutata. L'autotutela, per definizione, non può ricomprendere l'ampio novero dei poteri di riesame, perché con essi l'amministrazione non tutela sé stessa, bensì l'interesse pubblico.

- la disamina del sistema giuridico positivo, poi, lungi dal rappresentare un passaggio sterile o descrittivo, evidenzia i presupposti ed i limiti di esercizio dell'annullamento d'ufficio e della revoca, introdotti dal legislatore al fine di garantire che il loro esercizio non pregiudichi gli interessi legittimi pretensivi dei privati. Ci si chiede, dunque, quanto si possa essere lontani dall'introduzione di analoghe garanzie in materie connotate da situazioni giuridiche di interesse legittimo oppositivo; e ci si accorge, infine, dell'ineliminabile tensione tra la discrezionalità amministrativa ed il principio di legalità.

- da ultimo, gli attributi della discrezionalità e vincolatezza del potere amministrativo vengono calati nel contesto dei poteri di riesame. In particolare, attraverso un'operazione ermeneutica condotta sulla base dell'art. 2 della legge

241/90, si osserva che il potere amministrativo è, in via generalizzata, vincolato sull'*an* e sul *quando* del provvedimento; con la conseguenza che pure l'istituto dell'annullamento d'ufficio deve operare nel rispetto di tali vincoli.

Di qui in avanti, il baricentro dell'elaborato è costituito dall'annullamento d'ufficio, la cui peculiarità risiede nell'operare in ragione dell'accertamento di vizi di legittimità che affliggono il provvedimento amministrativo.

Le conclusioni raggiunte portano a dubitare della validità delle tesi che ritengono i poteri di riesame inquadrabili, *tout court*, tra le funzioni di amministrazione attiva; notandosi che tra essi, proprio l'annullamento d'ufficio può essere ricondotto, in un'ottica finalistica, tra le funzioni giustiziali. Questo passaggio argomentativo è certamente tortuoso, ma può comunque essere sintetizzato nei termini seguenti:

- il primo rilievo che depona in tal senso è che in virtù dell'obbligo generalizzato di procedere e di provvedere in maniera espressa, perde di senso, o comunque si attenua, la differenza tra procedimenti d'ufficio e procedimenti ad istanza di parte, e correlativamente, tra istanze qualificate e meri solleciti.

- i confini tra la funzione di amministrazione attiva e la funzione giustiziale, sono ormai resi incerti dal potenziamento delle garanzie del contraddittorio nella struttura del procedimento amministrativo; il che, peraltro, porta a ritenere il sistema dei ricorsi amministrativi un apparato rimediabile obsoleto, la cui opportunità, nonché efficienza, è posta in dubbio persino dai consociati, poco inclini ad avvalersi di procedimenti che non offrono idonee garanzie di imparzialità e terzietà.

- il terzo elemento della riflessione è, senza alcun dubbio, quello che può far vacillare l'inquadramento dell'annullamento d'ufficio tra le funzioni giustiziali. Per raggiungere tale scopo, infatti, dovrebbe dimostrarsi che all'accertamento di un vizio di legittimità consegua un obbligo, in capo all'amministrazione, di annullare il provvedimento che ne è affetto. A ben vedere un siffatto obbligo non può rinvenirsi, perché l'annullamento d'ufficio è un potere discrezionale: l'amministrazione deve addurre un interesse pubblico ulteriore, rispetto al mero ripristino della legalità violata, all'annullamento del provvedimento, nonché realizzare un adeguato bilanciamento con gli interessi dei privati che si affidano

alla stabilità degli effetti giuridici che produce. Tuttavia, attraverso una sintetica osservazione della struttura generale delle norme che governano la dialettica tra amministrazione e privati, e la disamina degli orientamenti giurisprudenziali in materia, si raggiunge un esito soddisfacente: se la previsione legislativa assorbe in sé l'adeguato bilanciamento degli interessi sottesi al provvedimento, e quest'ultimo l'ha violata, allora l'annullamento rappresenta l'esito normale del procedimento di riesame, ed opera in funzione giustiziale.

È evidente, pertanto, che la possibilità di ricondurre l'annullamento d'ufficio alle funzioni giustiziali è direttamente proporzionale alla vincolatezza del potere: se la legge funzionalizza il potere amministrativo al perseguimento di un interesse pubblico esclusivo, l'annullamento in sede di riesame è obbligatorio quando i vizi del provvedimento hanno causato una lesione di quell'interesse.

Per tale ragione il passaggio al diritto tributario avviene per il tramite del principio di indisponibilità del tributo. Tale principio, che scaturisce da fondamentali referenti costituzionali, svela che la funzione accertativa dell'amministrazione finanziaria ha natura vincolata, e comporta di conseguenza che l'autotutela tributaria sugli avvisi di accertamento sia, a sua volta, un potere vincolato, assumendo così natura speciale rispetto all'autotutela di diritto amministrativo.

Sul presupposto della vincolatezza del potere di autotutela tributaria, è dimostrato che l'istanza del contribuente presentata ai sensi dell'art. 5 del d.m. n. 37/97 è un'istanza qualificata, e si giunge a rilevare il carattere doveroso dell'autotutela tributaria. Ne discende che sull'amministrazione finanziaria grava un preciso obbligo di provvedere, ed altresì che l'inerzia mantenuta da quest'ultima sull'istanza di riesame integri gli estremi del silenzio-inadempimento.

L'immanenza del potere di autotutela, desunta dalla sua origine storica, induce a verificare se vi siano altre funzioni dell'amministrazione finanziaria in cui l'autotutela può ritenersi speciale. La risposta è tendenzialmente negativa con riferimento ai provvedimenti della riscossione, perché questa attività è connotata dalla discrezionalità amministrativa; per converso, la specialità si rintraccia nell'attività sanzionatoria, in cui la riserva di legge comporta la vincolatezza del

potere, e di conseguenza la doverosità dell'annullamento nelle ipotesi in cui è dedotta, a ragione, l'insussistenza del fatto illecito.

Le riflessioni sull'autotutela tributaria sono condotte distinguendo tra autotutela negativa e positiva. Con riferimento alla prima, sono selezionati i vizi il cui riscontro comporta l'obbligo di annullare l'avviso di accertamento. Nello specifico si tratta dei soli vizi di legittimità sostanziale, poiché in tali ipotesi ad essere leso è l'interesse pubblico ad un prelievo fiscale conforme alla capacità contributiva di ciascuno. Per quanto concerne la seconda, invece, l'analisi si appunta sugli accertamenti integrativi e parziali, rilevandosi che essi non costituiscono poteri di autotutela positiva, bensì un nuovo esercizio del potere impositivo di primo grado. Nel paragrafo, poi, ci si occupa delle problematiche di tutela del contribuente che tali istituti involgono.

Infine, premessi brevi cenni sulla disciplina normativa dell'accertamento con adesione e del procedimento di reclamo-mediazione, si sviluppa una analisi ragionata di questi istituti tesa a ricondurli al potere di autotutela.

Con riferimento al primo, passate in rassegna le concezioni contrattuale-transattiva, unilaterale accertativa ed unilaterale compositiva, si dimostra che l'accertamento con adesione altro non è che l'esercizio del potere di autotutela tributaria cui accede l'adesione del contribuente.

Per quanto concerne il secondo, in via preliminare si distingue tra il reclamo e la mediazione mettendone a fuoco le differenze; dopo si riconduce al potere di autotutela tributaria il solo reclamo, occupandosi altresì di perimetrare l'ambito di operatività della mediazione alle ipotesi in cui l'attività dell'amministrazione finanziaria è discrezionale, dunque, agli atti della riscossione tributaria.

Ricondotti gli istituti al potere di autotutela, si evidenzia la portata applicativa di tale interpretazione, ed inoltre, si conferma sul piano legislativo la bontà dell'affermazione, già presentata nell'ambito del diritto amministrativo, per cui l'autotutela è un istituto ispirato da finalità di decongestionamento del contenzioso giudiziale.

L'ultimo capitolo affronta le proiezioni processuali sia dell'autotutela tributaria, sia dell'autotutela esercitata sugli atti della riscossione e sui provvedimenti sanzionatori.

Con riferimento al problema della giurisdizione, vengono radicalmente superate le tesi anacronistiche sul radicamento della giurisdizione amministrativa. Il giudice dotato di giurisdizione è il giudice tributario, perché il carattere generale assunto dalla giurisdizione tributaria attraverso la modifica dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/92, ad opera della legge finanziaria per il 2002, conduce ad un'interpretazione estensiva del novero degli atti impugnabili di cui all'art. 19.

Viene affermata l'impugnabilità del diniego sul presupposto che il contribuente, a prescindere dalla natura vincolata o discrezionale del potere, vanti sempre una situazione giuridica soggettiva qualificata. In seguito, si procede ad una disamina completa dell'iter processuale innestato dall'impugnazione del diniego: viene perimetrato l'oggetto del giudizio sul provvedimento di riesame; sono rappresentati i diversi contenuti che può assumere il provvedimento che definisce il giudizio; si termina con alcuni significativi rilievi sul giudizio di ottemperanza, che conducono ad abbandonare la visione di esso come giudizio meramente esecutivo.

Un analogo iter argomentativo è sviluppato, in parallelo, per l'impugnazione del diniego di autotutela su atti della riscossione e sui provvedimenti sanzionatori.

Del giudizio avverso il silenzio, premessi brevi cenni sulla disciplina normativa prevista dal Codice del processo amministrativo, sono approfondite le medesime problematiche.

Innanzitutto, la tutela avverso il silenzio si ritiene ammissibile sul presupposto che l'amministrazione finanziaria sia soggetta all'obbligo di provvedere; per tale ragione, vengono recuperate le argomentazioni svolte sull'art. 2 della l. n. 241/90, e sulla doverosità del potere di autotutela tributaria.

Viene affermata la giurisdizione del giudice tributario, benché nella fattispecie non ricorra un atto impugnabile.

L'oggetto del giudizio è individuato nell'accertamento dell'obbligo di provvedere dell'amministrazione finanziaria, e di conseguenza sul suo inadempimento. Successivamente si analizzano i contenuti che può assumere l'ordine del giudice che definisce il giudizio avverso il silenzio, nonché il rapporto dell'ordine di provvedere con la riserva di attività amministrativa.

Nel giudizio di ottemperanza che fosse eventualmente instaurato il ricorrente potrà ottenere l'effettiva soddisfazione della sua pretesa, aprendo così l'ingresso a profili cognitivi sinora inesplorati nel giudizio tributario di ottemperanza. In ultima istanza, è sottoposta a stringenti critiche la sent. n. 181/2017 della Corte Costituzionale, che si caratterizza per una motivazione poco compatibile con i principali arresti della giurisprudenza, nient'affatto in linea con quanto si sostiene in questa tesi e per nulla convincente.

Nel paragrafo finale, innanzitutto, si afferma la risarcibilità dei danni arrecati dall'amministrazione finanziaria a causa del diniego ovvero omesso esercizio del potere di autotutela, e la giurisdizione del giudice ordinario sull'azione di risarcimento; entrambi gli esiti si raggiungono senza eccessivi sforzi ermeneutici, atteso che la giurisprudenza consolidata è ferma sulle medesime posizioni. Ed infine, si sviluppa una breve riflessione sul criterio della soccombenza virtuale che, in un'ottica di effettività di tutela del contribuente, grava l'amministrazione finanziaria del pagamento delle spese processuali quando l'esercizio del potere di autotutela si verifica in pendenza di giudizio provocando la declaratoria di avvenuta cessazione della materia del contendere.

La vastità delle conclusioni raggiunte è stata fonte di felicità e appagamento. Per tale motivo, ringrazio apertamente il mio Relatore, il Professore Antonio Guidara, per la cura e l'attenzione riservatemi durante tutto il periodo di ricerca e stesura del testo. Senza il suo stimolante apporto, perpetuato sempre nel rispetto delle opinioni di un modesto studente, l'elaborato non avrebbe mai assunto una tale ampiezza argomentativa.

## CAPITOLO PRIMO

### L'AUTOTUTELA NELL'ORDINAMENTO GIURIDICO

#### 1. Autotutela e teoria generale del diritto: tra derivazione e attualità

L'autotutela, cioè la capacità di farsi giustizia da sé, è un concetto che può apparire tanto basilico quanto nebuloso, e ciò in misura dipendente dal metodo d'indagine scientifica utilizzato ed in ragione delle direzioni finalistiche, speculative o applicative, che si intendono realizzare. L'autotutela nel nostro ordinamento, oltreché un concetto, è un potere, esperibile sia dai privati nel rispetto delle condizioni e dei limiti che gli istituti di diritto civile contemplano per il suo esercizio; sia dalla pubblica amministrazione genericamente intesa, presso la quale il potere di autotutela è stato diversamente declinato, nel tempo, dall'attività interpretativa della dottrina e della giurisprudenza, nonché dal diritto positivo.

Le difficoltà che oggi riempiono di contenuto gli accesi dibattiti degli studiosi e degli operatori giuridici, si possono cogliere già dalla definizione stessa: la capacità di farsi giustizia da sé. Invero appare sin troppo ovvio che questa capacità generi forti tensioni nella compatibilità con i moderni assetti statali, che muovendo da una prospettiva eurocentrica, appaiono tutti riconducibili allo Stato di diritto.

Per questa ragione, nello sviluppo del tema, pare opportuno prendere le mosse dalla derivazione dell'autotutela, e solo successivamente riferirla all'ordinamento giuridico attuale, esplorando le forme e i principi attraverso cui sopravvive.

La derivazione dell'autotutela può essere compresa adottando un criterio di ordine storico. Questa prerogativa affonda le sue radici in Europa nella seconda metà del XIV secolo con la nascita dello Stato assoluto, che in ragione della separazione fra Stato e società, costituisce la prima forma di Stato giuridicamente individuabile. Durante l'assolutismo lo Stato-apparato, per ciò che interessa in questa sede, si connotava per la presenza di un corpo amministrativo-burocratico di funzionari che perseguiva fini di tipo pubblicistico in nome e per conto del Re: erano organi

amministrativi sia quelli che contribuivano alla produzione delle leggi, sia quelli titolari di poteri che oggi definiremmo giurisdizionali. Questa concentrazione di poteri in capo alla pubblica amministrazione, peraltro, è stata il fattore che ha portato ad attribuire allo Stato assoluto l'etichetta di Stato amministrativo. Alla base di questa tendenza attrattiva di funzioni estranee alla pubblica amministrazione, e soprattutto di quella formalmente o materialmente giurisdizionale, sta il principio di pienezza della competenza. Di qui si giunge al punto decisivo: il principio menzionato comportava che l'amministrazione potesse esercitare le sue funzioni fino alla loro più esatta realizzazione<sup>1</sup>, estendendosi sino a ricomprendere l'adeguamento materiale della realtà ai suoi precetti; insomma, si assiste alla manifestazione del potere di autotutela. Se a ciò si aggiunge che il passaggio dallo Stato assoluto allo Stato liberale è stato, in Italia come in Germania, frutto di un compromesso, allora il cerchio si chiude: nonostante l'affermazione del principio della separazione dei poteri di matrice illuminista, di cui il principale fautore fu Montesquieu nell'*esprit des lois*, in capo all'amministrazione permanevano diverse funzioni potenzialmente riconducibili a tutti i poteri dello Stato, in virtù di una connotazione fortemente centralista.

Ciò detto, compresa la genesi dell'autotutela e il suo contesto storico-giuridico, è possibile affrontare la questione inerente agli spazi concessi dall'ordinamento in cui ancora oggi viene esercitata.

In via preliminare è necessaria una considerazione, tanto ovvia date le riflessioni storiche svolte, quanto efficace: l'autotutela è immanente nel nostro ordinamento con esclusivo riguardo dell'ambito del diritto pubblico generalmente inteso, inferendo sia nella disciplina dei rapporti giuridici governati dal diritto amministrativo, sia nell'ambito dell'esazione dei tributi, permeando in quest'ultimo diversi segmenti dell'attività procedimentale dell'amministrazione finanziaria. Di qui un primo punto di approdo, ossia che l'autotutela come istituto può essere, nonostante il costituzionalismo occidentale, la Costituzione, e le forme

---

<sup>1</sup> Di ciò vi è traccia anche nella tesi che pone il fondamento del potere regolamentare nello stesso potere discrezionale attribuito all'amministrazione, dove l'estensione è giustificata proprio dalla necessità della pienezza del potere nel senso che qui esso tende ad estendersi verso la posizione dei principi, mentre nella autotutela esso tende ad estendersi verso la sua realizzazione materiale (autotutela esecutiva), v. A. CODACCI PISANELLI, *Legge e regolamenti*, in *Scritti di diritto pubblico*, Città di Castello, 1900, p. 33 ss.