

Autotutela, accertamenti con adesione e conciliazioni giudiziali: c'è discrezionalità nel nostro sistema tributario? Una questione non del tutto risolta

di Fabrizio Nieddu

Il nostro sistema tributario è ispirato al principio di capacità contributiva ed è retto da quello di legalità e, quindi, di vincolatezza dell'azione amministrativa. Ciò, in linea di principio, comporta l'assenza di discrezionalità dell'amministrazione, che non può ponderare interessi, come avviene nel campo amministrativo, ma deve determinare secondo legge atti e fatti in ragione della loro attitudine alla contribuzione. In questo quadro di rigida vincolatezza, una parte della dottrina ha comunque inizialmente intravisto ipotesi di discrezionalità (di natura tecnica) nella riscossione del credito tributario (la facoltà di rateizzare il pagamento delle somme iscritte a ruolo); nella individuazione degli strumenti da impiegare nell'attività di controllo e nella modalità di esecuzione dello stesso nonché nella valutazione dei cosiddetti "concetti indeterminati". In realtà, con l'affermarsi della ricostruzione della discrezionalità quale ponderazione di interessi, vi è stata concordia in dottrina nel ritenere che si tratta impropriamente di discrezionalità, bensì di attività logiche che qualunque titolare di funzione pubblica deve porre in essere per prendere la propria decisione (Giannini). Il sistema tributario impositivo, pertanto, è caratterizzato da un principio di indisponibilità della potestà di imposizione e, di conseguenza, del credito che sorge dalla relativa obbligazione tributaria (art. 13, R.D. 3269 del 1923). La stessa legge di contabilità dello Stato (R.D. 827 del 1924) vietava agli "agenti contabili" di rinunciare alle entrate dello Stato per le quali era sorto il diritto di esigere a meno che non fosse stata accertata, secondo determinati procedimenti, la concreta inesigibilità. A rafforzamento dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria interveniva anche la previsione delle responsabilità del funzionario per danno erariale. Tale assunto ha sempre costituito un forte ostacolo, nel diritto tributario, sia al pieno riconoscimento del potere di autotutela dell'amministrazione sia a forme di sospetta transazione del credito (accertamento con adesione e conciliazione giudiziale).

Il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria ha ricevuto una sua prima espressa codificazione in campo tributario con l'articolo 68 del D.p.r. 287 del 1992, per poi essere definitivamente disciplinato dal D.L. 564 del 1994 ed allargato con la legge 28 del 1999 alle regioni ed agli enti locali, per i tributi di loro spettanza. In estrema sintesi, tale potere permette all'amministrazione finanziaria di annullare totalmente o parzialmente propri atti riconosciuti illegittimi o infondati attraverso un provvedimento motivato, salvo che sia intervenuto giudicato. Altrimenti definita *ius poenitendi*, l'autotutela in campo amministrativo ha sempre rappresentato una manifestazione del potere di riesame dell'amministrazione finalizzato a risolvere i conflitti, attuali o potenziali, che possono insorgere sui propri atti o pretese. Può accadere, infatti, che la pubblica amministrazione, nello svolgimento della sua attività, commetta degli errori, danneggiando ingiustamente il cittadino e determinando una potenziale situazione di conflittualità. In tali ipotesi, l'amministrazione può procedere alla rimozione dell'atto nell'ambito del potere di riesame, utilizzando un procedimento di secondo grado. La dottrina amministrativistica sembra concorde nel ritenere che l'annullamento degli atti non deve essere finalizzato al mero ripristino della legalità, ma devono sussistere concrete ragioni di interesse pubblico alla rimozione del provvedimento. L'amministrazione deve, quindi, procedere ad una valutazione di tipo discrezionale volta a ristabilire la giustizia sostanziale, in nome dei principi di imparzialità e di buon andamento di cui all'articolo 97 della Costituzione. Tali principi, formati nel diritto amministrativo in via giurisprudenziale sono stati ritenuti applicabili anche nel settore tributario pur in assenza delle norme prima citate. Attualmente, a seguito dell'introduzione delle citate norme, la prevalente dottrina e parte della giurisprudenza tributaria (Corte di Cassazione 13412 del 2000 e 1547 del 2002) ritiene che l'autotutela in campo tributario sia un potere assolutamente discrezionale, in quanto solo un interesse di puro fatto può riconoscersi in capo al contribuente. Tale orientamento ha come fondamento il disposto dell'articolo 2 del D.M. 37 del 1997, il quale stabilisce che l'Amministrazione finanziaria

"può" procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, pur concordando (circolare 195 del 1997), non manca di sottolineare la "doverosità" di esercitare il potere da parte dell'ufficio "ove ne sussistano i presupposti", ossia quando l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto emanato siano manifeste. Da quanto sopra, emerge quindi che per gli atti riconoscibili come illegittimi, la discrezionalità di attivare la procedura dell'autotutela, in realtà, non si appalesa "assoluta", trovando il proprio limite nel principio di "doverosità". Tant'è, che nell'ipotesi di "grave inerzia" dell'ufficio, il relativo potere di autotutela sarà esercitato in via sostitutiva dalla Direzione regionale dalla quale l'ufficio dipende. Secondo altri (Lupi), la posizione giuridica del contribuente riveste la caratteristica di interesse legittimo, quale conseguenza della ricostruzione dell'istituto permeata della discrezionalità dell'Amministrazione. Nell'ambito di questo orientamento vi è poi chi pone l'accento su un interesse legittimo limitato all'aspetto procedimentale, nel senso che il contribuente avrebbe il solo interesse a che l'attività discrezionale sia correttamente posta in essere quanto all'aspetto formale della risposta tempestiva ed adeguatamente motivata, senza poter scendere nel merito delle conclusioni. Quest'ultima tesi evidenzia a carico della parte erariale, un dovere di rispondere all'istanza, ma non di annullare necessariamente l'atto viziato. L'indisponibilità dell'azione amministrativa sembra riemergere una volta che l'autotutela è stata esercitata. Infatti, dopo l'annullamento dell'atto non sembra poter essere preclusa all'ufficio l'emissione di un nuovo avviso di accertamento. Ad avviso della prevalente dottrina, l'esercizio del potere di autotutela può condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico del precedente atto od alla sua eliminazione ed alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato (cosiddetta "autotutela sostitutiva").

A l profilo dell'indisponibilità della potestà di imposizione è stato tradizionalmente ricordato, dalla dottrina, anche l'istituto del concordato. Con il D.lgs. 218 del 1997 è stato introdotto un nuovo istituto che evoca il concordato: l'accertamento con adesione. Il termine usato dalla dottrina e dalle leggi degli inizi del secolo derivava da una visione negoziale e contrattuale dell'istituto, coerente con l'allora dominante concezione privatistica del diritto tributario (tesi contrattualistica). L'affermarsi della concezione pubblicistica e della conseguente indisponibilità della prestazione tributaria hanno poi portato la dottrina ad escludere la possibilità di individuare nel concordato una transazione, che avrebbe operato su diritti indisponibili e ad attribuire allo stesso la natura di atto amministrativo unilaterale, caratterizzato dal preventivo assenso del contribuente in ordine al quantum del tributo (tesi amministrativistica). Non manca chi sostiene che l'accertamento con adesione abbia la natura di un atto consensuale di determinazione del presupposto del tributo, a cui conseguono gli effetti non disposti dalle parti bensì previsti alla legge. Secondo i sostenitori di tale tesi, l'indisponibilità non sembrerebbe evocare nel diritto tributario profili di non commerciabilità, ma richiamerebbe soltanto il profilo pubblicistico-autoritativo del tributo. Adottando la tesi dominante, che lo vede come uno strumento di carattere amministrativo, nell'istituto del concordato vi è di fatto una valutazione di interessi contrapposti. Da una parte l'interesse dell'Amministrazione ad incamerare subito gettito e a rendere la definizione dell'imposta il più celere, snella e sicura possibile, dall'altra parte il far pagare al contribuente la "giusta imposta". In tale sede, non si possono apprezzare interessi ulteriori (importanza dell'attività svolta dal contribuente, il suo stato di bisogno). La scelta dell'ufficio non è discrezionale, nel senso di dover temperare l'interesse primario con quelli dei privati, valutazione normale nell'esercizio dell'azione in ambito amministrativo. La discrezionalità sta più che altro nella scelta dei diversi modi, tra loro variamente correlati, di salvaguardare l'interesse primario. L'obiettivo deve essere quello di massimizzare l'efficacia dell'azione amministrativa, preferendo soddisfare una pretesa inferiore ma maggiormente fondata, senza insistere su rettifiche forzate e pretestuose. L'inconveniente maggiore che potrebbe derivare da questa scelta, improntata a criteri di "economicità", sta, probabilmente, negli ampi margini lasciati all'Amministrazione finanziaria. Per evitare l'eccessiva discrezionalità degli uffici, si era pensato di rendere l'istituto il più delimitato e vincolato possibile. L'eccessiva rigidità (limiti di riduzione) potrebbe però pregiudicare l'adattamento ai singoli casi concreti. Dall'altro lato, però, non si può dimenticare la degenerazione

che aveva raggiunto l'istituto nel periodo ante riforma, ove la prassi era quella di contrattare l'ammontare del tributo. La dottrina attuale, pertanto, nega che nell'istituto in questione possa parlarsi di discrezionalità amministrativa, ammettendo solo una discrezionalità di tipo tecnico-giuridica. In tal senso anche la Corte dei Conti (sentenza n. 512 del 2005), secondo la quale la disciplina dell'accertamento con adesione non attribuisce all'Amministrazione finanziaria alcun margine di discrezionalità quale ponderazione di interessi, ma solo una discrezionalità tecnica, volta a definire, con l'assenso del contribuente, quelle fattispecie che si prestano a valutazioni dubbie in ordine alla loro sussistenza.

La gran parte delle osservazioni formulate per l'accertamento con adesione possono essere richiamate anche per l'istituto della conciliazione giudiziale. L'istituto, anch'esso introdotto (nella sua attuale formulazione) dal D.lgs. 218 del 1997, è uno strumento processuale finalizzato alla riduzione del contenzioso. La sua disciplina, però, al contrario di quella dell'accertamento con adesione, mancando l'atto a cui aderire, sembra rafforzare quelle tesi che sono favorevoli alla sua natura bilaterale o comunque negoziale e, quindi, il suo esercizio sembrerebbe apparire effettivamente discrezionale. Esso, infatti, non prevede particolari presupposti o caratteristiche della lite e non risultano vincoli sull'ambito quantitativo della conciliazione stessa. Emerge, pertanto, un ampio margine di discrezionalità perlomeno estimativa. Chi sostiene ancora la tesi dell'indisponibilità, invece, attribuisce al giudice il potere di valutare l'accordo conciliativo nel merito, al pari di una sorta di riesame controllato dell'atto impugnato.

