



Sull'assoggettabilità ad imposta di bollo dell'istanza di autotutela prodotta ai sensi dell'art. 2-*quater*, L. n. 656/1991 e dell'art. 68, D.P.R. n. 287/1992

di Stefano d'Orsi

*Dottore commercialista in Bologna
Cultore di diritto tributario presso la Facoltà di Economia
Università degli studi di Bologna
e Raffaele Merola
Dottore in scienze economiche*

La gravissima crisi in cui versa da anni il contenzioso tributario e la crescente insoddisfazione di larghi strati della pubblica opinione per il vigente sistema tributario sono fenomeni ampiamente noti con i quali l'Amministrazione finanziaria è quotidianamente costretta a confrontarsi.

È indubbio come la crescita del numero di controversie tributarie verificatasi dopo l'avvento delle riforme tributarie del 1971-1973 derivi in buona misura dall'eccessiva complessità della normativa, dalla contenuta onerosità del processo tributario, dall'esasperata litigiosità di molti contribuenti.

Occorre, tuttavia, riconoscere come anche l'Amministrazione finanziaria abbia contribuito non poco all'incremento delle controversie, da un lato indirizzando troppo spesso la propria attenzione più sulle manchevolezze di tipo formale che su quelle di carattere sostanziale, dall'altro trasferendo sulle Commissioni tributarie responsabilità decisionali che avrebbero dovuto essere contenute nell'ambito dei poteri-doveri dei propri organi periferici.

Avvertendo il disagio dilagante, il legislatore fiscale ha recepito il contenuto della L. 7 agosto 1990, n. 241 (legge sulla trasparenza degli atti amministrativi) e nell'intento di migliorare il rapporto tra contribuente e Fisco, con l'art. 68, comma 1, del Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze, approvato con D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, ha previsto che, "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 dell'atto".

La collocazione dell'art. 68 nel Titolo VI, Capo I, che contiene le norme sulla trasparenza e semplificazione dell'attività amministrativa, e l'intestazione stessa della norma "Tutela dei diritti dei contribuenti e trasparenza dell'azione amministrativa", inducono ad affermare già quanto anticipato poc'anzi e cioè la volontà del legislatore di tracciare una nuova configurazione dei rapporti tra Fisco e cittadino, riconoscendo sostanzialmente a quest'ultimo la tutela dei propri diritti e, in particolare, a non essere leso nella propria sfera patrimoniale per effetto di provvedimenti illegittimi o infondati, che impongono il pagamento di somme indebitamente versate.

Con tale provvedimento l'istituto dell'autotutela fa la sua comparsa nel diritto tributario (1).

L'autotutela, tipico istituto del diritto amministrativo, non è altro che espressione di quel generale potere di ravvedimento attraverso il quale la Pubblica Amministrazione rimuove i propri atti illegittimi (2).

(1) Si veda, infatti, la direttiva congiunta della Direzione regionale delle Entrate del Piemonte e dell'Emilia Romagna del 29 marzo 1994, unitamente a quella della Direzione regionale delle Entrate della Lombardia dell'11 dicembre 1995 e a quella del Lazio del 6 giugno 1994.

(2) Vale la pena ricordare che l'art. 9 della L. 7 agosto 1990, n. 241, recita: "qualunque soggetto, portatore di interessi pubblici o privati, nonché i portatori di interessi diffusi costituiti in associazioni o comitati, cui possa derivare un pregiudizio dal provvedimento, hanno facoltà di intervenire nel procedimento".

L'autotutela, quindi, trova conferma in una legge il cui principio ispiratore è la trasparenza e il diritto del cittadino-contri-

"Lo svolgimento di tale funzione, infatti, persegue proprio lo scopo di consentire alla Pubblica Amministrazione un intervento in via modificativa o caducatoria sull'atto già adottato per prevenire lo sbocco giurisdizionale di un conflitto potenziale di interessi con i suoi destinatari.

In tal modo le si dà la possibilità di riportare la sua azione negli schemi della legalità, attraverso una riponderazione di quegli interessi già valutati in prima istanza e confluiti nell'originario provvedimento" (3).

L'esercizio di questo potere, quindi, non è altro che esplicazione del più ampio potere cosiddetto di amministrazione attiva di cui è titolare la Pubblica Amministrazione: così come essa ha il potere di emanare gli atti ed i provvedimenti che raggiungono gli obiettivi di volta in volta posti, allo stesso modo è titolare del potere e della facoltà di rivederne l'uso fatto (4).

Sia ben chiaro che l'annullamento d'ufficio non costituisce uno strumento volto al ripristino della legalità violata, ma rappresenta un'estrinsecazione del cosiddetto *ius poenitendi* dell'Amministrazione finanziaria, cioè del diritto della medesima di riesaminare la propria attività ed eventualmente di correggerla, qualora lo ritenga utile al fine di perseguire la cura dell'interesse pubblico affidatole.

Il contribuente che voglia attivare l'Amministrazione nell'esercizio del proprio diritto di *ravvedimento* non deve far altro che presentare un'istanza.

Qui il fatto.

"L'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa ..." così statuisce il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, all'art. 2.

"Ricorsi straordinari al Presidente della Repubblica. Istanze, petizioni, ricorsi, ... tendenti ad ottenere l'emanazione di un provvedimento amministrativo o il rilascio ..." così invece prevede l'art. 3, parte prima, della Tariffa allegato A al D.P.R. n. 642/1972.

In prima approssimazione, visto quanto appena detto, l'istanza di autotutela dovrebbe scontare l'imposta di bollo, però, se hanno un senso i criteri ispiratori delle norme sopra esposte, si deve facilmente convenire che l'istanza di autotutela non

rientra tra quelle previste all'art. 3, parte prima, della Tariffa allegato A al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, poiché non è un atto attraverso il quale il contribuente si tutela a fronte di un provvedimento che ritiene indebito dell'Amministrazione finanziaria.

Si tratta invece di un atto volto a far sì che l'Amministrazione possa esercitare il proprio diritto di "pentimento" a fronte, questa volta, di un provvedimento che ritiene illegittimo o infondato.

Sicuramente in entrambi i casi il contribuente vuole ottenere l'emanazione di un provvedimento che rimuova l'aggressione portata alla propria sfera giuridico-patrimoniale ma, e qui sta la differenza sostanziale, nel primo caso per un errore nell'interpretazione della norma, nel secondo, invece, per un errore nell'applicazione della norma.

Si tratterà, poi, di vedere cosa il legislatore abbia voluto intendere quando ha fatto riferimento agli atti illegittimi o infondati ma che in ogni caso risultano viziati per non aver adempiuto ai presupposti in base ai quali un'imposta viene applicata.

Si delinea, sicché, la soluzione di annoverare l'istanza in oggetto fra quelli di cui all'art. 5 della Tabella allegato B al D.P.R. n. 642/1972 per i quali l'imposta è esclusa. Esso, infatti recita: "... atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie, con esclusione di ricorsi, opposizioni ed altri atti difensivi del contribuente ...".

L'istanza di autotutela, infatti, non è un atto difensivo proprio in senso tecnico, poiché è atto volto a far sì che l'Amministrazione eserciti un proprio diritto e in più è indirizzato alla "corretta" (altrimenti non ci sarebbe bisogno di presentare alcunché né tantomeno istanze) applicazione delle leggi tributarie.

La circolare ministeriale del 18 luglio 1994 non lascia spazio ad incertezze.

"Il fine dell'autotutela è quello di realizzare l'interesse pubblico e non di garantire al cittadino un ulteriore mezzo di difesa oltre a quelli assicurati dal sistema di tutela amministrativa; in nessun caso, quindi, essa può essere confusa con la tutela" (5).

In buona sostanza non si può chiedere al contribuente il pagamento di un'imposta per far sì che il Fisco possa controllare e eventualmente correggere il proprio operato.

La direttiva della Direzione regionale delle Entrate del Piemonte e dell'Emilia Romagna (già citata), d'altronde, prevede espressamente al tredicesimo capoverso della seconda parte: "sul piano

(5) Si veda circolare ministeriale del 18 luglio 1994, prot. n. 4079 (in banca dati "il fiscovideo").

La stessa circolare nella seconda parte al secondo capoverso afferma che per l'esercizio della potestà di autotutela non è necessario alcun atto di iniziativa o sollecitazione proveniente dal cittadino interessato.

Desumendo, quindi, che nella natura stessa dell'istanza di autotutela risulta sconosciuta la possibilità che si configuri il presupposto impositivo dell'imposta di bollo ovvero l'esplicita volontà e necessità che un atto produca un fatto giuridico.

biente ad insinuarsi nel procedimento amministrativo, all'insegna di un rapporto di collaborazione fra Amministrazione e amministrato.

A questo proposito si veda M. Loche, *Autotutela dell'Amministrazione finanziaria ... e tutela del contribuente ...*, in "il fisco" n. 33/1994, pag. 7858.

(3) Si veda Cerulli Irelli, *Profili sistematici dell'autotutela esecutiva*, in "Dir. proc. amm.", 1986, pag. 412.

(4) Si veda D. Batti, *L'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria tra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in "il fisco" n. 40/1994, pag. 9634.

Inoltre P. Palladino-M.A. Sassani, *L'annullamento d'ufficio degli atti dell'Amministrazione finanziaria*, in "il fisco" n. 3/1995, pag. 483.

più strettamente procedimentale, si osserva come l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto potranno essere segnalate dal contribuente o, più raramente, autonomamente rilevate dallo stesso ufficio.

Qualora la segnalazione venga avanzata dal contribuente o da un suo rappresentante in forma orale, si procederà alla sua formalizzazione, utilizzando preferibilmente un modulo appositamente predisposto senza applicazione dell'imposta di bollo" (6).

Condividere quanto appena esposto non sembra costituire né una forzatura né tantomeno uno stravolgimento di presupposti giuridico-tributari.

A quanto pare non è poi così vero.

Un ufficio del registro con avviso di accertamento e di irrogazione di sanzioni notificato in data 1° febbraio 1996, ha recuperato l'ammontare di lire 123.000 (centoventitremila): quanto a lire 40.000 (quarantamila) per imposta di bollo evasa e a lire 83.000 (ottantatremila) per sanzioni oltre a diritti di notifica, poiché i contribuenti, si legge nella motivazione, nel presentare istanza di autotutela hanno omesso il pagamento dell'imposta di bollo in violazione dell'art. 3 della Tariffa dell'imposta di bollo, approvata con D.M. 20 agosto 1992 (in buona sostanza, i ricorrenti hanno presentato l'istanza in carta semplice).

Sembra che, improvvisamente, il tentativo di buon andamento dell'Amministrazione finanziaria appena lodato venga meno.

Gli sforzi profusi sino ad ora debbono purtroppo fare i conti con la mentalità di funzionari, i quali in preda alla loro smania di diligenza credono di ben operare senza accorgersi di peggiorare inevitabilmente l'assai precario rapporto Fisco/contribuente.

In questo caso, non si è soltanto vanificato il tentativo dell'Amministrazione, ma si è ulteriormente alimentato quel senso di sfiducia, che sembrava stemperarsi alla luce delle innovative e trasparenti norme in materia di autotutela, del contribuente nei confronti dell'operato degli uffici finanziari.

Ciò che più preoccupa, non è tanto l'ormai com-

promesso rapporto Fisco-contribuente quanto lo stravolgimento dei principi del diritto sui quali si basa l'imposizione tributaria.

In tutti i manuali di diritto tributario si legge che il presupposto dal quale si origina l'obbligazione tributaria deve verificarsi nel territorio dello Stato (si tratta del cosiddetto principio di territorialità).

Parimenti, l'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972; n. 642, recita testualmente "L'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine per gli atti, i documenti e i registri indicati nella parte prima della tariffa, se formati nello Stato, ed in caso d'uso per quelli indicati nella parte seconda".

Ebbene, a questo punto, è evidente lo stravolgimento del principio di territorialità dell'imposta, poiché la stessa fattispecie può far sorgere l'obbligazione tributaria oppure esserne esclusa da imposizione a seconda che venga posta in essere in una regione od in un'altra del territorio dello Stato italiano (7).

Finanche il dettato costituzionale nell'espressione dell'art. 97 viene così disatteso.

L'azione amministrativa deve necessariamente essere esplicita in vista della realizzazione di un'Amministrazione efficiente ed appropriata; invero in base al principio di imparzialità la realizzazione dei compiti assegnati alla stessa Amministrazione non deve essere disgiunta dal rispetto della giustizia.

"Perché l'Amministrazione non può trascurare di tener presente che ogni stato anomalo dei suoi rapporti con gli amministrati rappresenta prima di tutto un contrasto con quel pubblico interesse che essa deve tutelare e soddisfare" (8).

(7) A questo proposito si rammenta che nelle regioni della Lombardia, Piemonte, Emilia Romagna, Lazio l'imposta di bollo non si applica all'istanza di autotutela.

È presumibile che anche in altre regioni le rispettive Direzioni delle Entrate abbiano avallato questo principio di buon senso.

(8) Si veda F. Benvenuti, *Autotutela*, in "Enc. del dir.", Giuffrè, 1959, pag. 538.

(6) La direttiva congiunta della Direzione regionale delle Entrate del Piemonte e dell'Emilia Romagna del 29 marzo 1994, in "il fisco" n. 20/1994, pag. 5122.