



CIRCOLARE N. 7/IR DEL 10 NOVEMBRE 2008

**IL POTERE DI AUTOTUTELA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
E L'IMPUGNAZIONE DEL PROVVEDIMENTO DI DINIEGO**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La natura del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria: le posizioni della dottrina – 3. Gli orientamenti della giurisprudenza circa la giurisdizione competente a conoscere delle controversie sorte in materia di autotutela: la posizione della Corte costituzionale – 4. (*segue*) dei Tribunali amministrativi regionali – 5. (*segue*) della Corte di Cassazione e delle Commissioni tributarie – 6. Gli atti impugnabili e i vizi censurabili dinanzi le commissioni tributarie – 7. La sentenza delle Sezioni Unite n. 7388/2007



1. Premessa

Costituisce potestà tipica della Pubblica Amministrazione il provvedere essa stessa a risolvere i conflitti, attuali o potenziali, insorgenti con altri soggetti, in relazione ai propri atti o alle proprie pretese.

Tale capacità di riesaminare il proprio operato è riconosciuta dall'ordinamento all'Amministrazione¹ in vista dell'esigenza di assicurare il più efficace perseguimento dell'interesse pubblico ed è attuata attraverso il riesame critico e l'eventuale correzione o rimozione degli atti riconosciuti viziati, sotto il profilo della legittimità o del merito.

In linea generale non si è mai dubitato che una tale potestà andasse del pari riconosciuta anche all'amministrazione finanziaria nell'esercizio della funzione impositiva, ed i dubbi hanno invece da sempre riguardato i limiti e le condizioni per l'esercizio del potere di riesame e di autocorrezione.

L'entrata in vigore dell'art. 35 del TU 29 gennaio 1958, n. 645² e la previsione del potere dell'amministrazione di integrare o modificare in aumento i propri atti di accertamento hanno quindi aperto un vivace dibattito sui limiti del potere di autocorrezione, sia in ordine all'eshaustività delle previsioni normative, sia, soprattutto, sulla configurabilità di una facoltà, o addirittura di un obbligo in capo alla stessa amministrazione di correggere e rimuovere i vizi da cui fossero inficiati i propri provvedimenti³.

Il dibattito è poi proseguito anche dopo la riforma degli anni '70 e si è sviluppato intorno a quelle ipotesi in cui è la legge stessa a configurare un potere di riesame del proprio operato in capo all'amministrazione con effetti sia positivi, sia negativi sull'atto oggetto di autocontrollo⁴, come nei casi dell'accertamento integrativo e modificativo di cui all'art. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 per le imposte dirette, ed all'art. 57, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 per l'IVA, dell'annullamento d'ufficio dell'iscrizione a ruolo disposta dal Centro di

¹ Secondo una giurisprudenza amministrativa costante (Cons. St., 26 aprile 1972, n. 336; Cass. 14 febbraio 1974, n. 425; Cons. St., 25 marzo 2004, n. 1613) si tratta di un istituto giuridico di portata generale, attuabile anche nei settori in cui manchino specifiche disposizioni normative (del resto raramente il principio di autotutela ha avuto un'espressa definizione normativa).

² Tale articolo subordinava l'integrazione o la modificazione dell'accertamento a due condizioni: la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi e la pendenza dei termini per l'accertamento. A giudizio di gran parte della dottrina "*la rilevanza giuridica*" della "*facoltà di annullamento-rinnovazione*" seppur "*inespressa sul piano normativo*" era "*configurabile anche al di fuori dell'ambito riservato dall'art. 35 alla facoltà di integrazione o modificazione*".

³ Per completezza non si può non ricordare come già prima dell'entrata in vigore del T.U. n. 645/1958 non mancarono affermazioni giurisprudenziali che in materia di trasferimenti immobiliari ammettevano la rettifica del primitivo valore, già accertato e notificato al contribuente, in conseguenza di un rilevato errore (Corte di App. Trieste, 26 luglio 1933), ovvero di sopravvenuti nuovi elementi di valutazione (Comm. Centr. 3 maggio 1945, n. 75734). Era altresì disciplinata ai fini dell'imposta di registro (art. 34 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269), dell'imposta sulle successioni e donazioni (art. 37 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270) e dell'i.g.e. (art. 17 del D.L. 3 maggio 1948, n. 799) la c.d. "facoltà di moderazione" che rendeva possibile all'ufficio del registro l'esercizio di un potere di riduzione motivata del valore accertato anche trascorsi i termini di impugnazione, "*allorquando risulti manchevole o erroneo l'accertamento eseguito*" (art. 34 del R.D. n. 3269/1923).

⁴ La dottrina distingue tra forme di autotutela positiva e negativa, a seconda degli effetti che produce l'attività di riesame. In quelle negative, infatti, l'atto di primo grado viene in tutto o in parte annullato, senza alcun limite temporale per l'ufficio, in quanto trattasi di un intervento favorevole al contribuente. In quelle positive, invece, l'effetto dell'attività di secondo grado è di tipo conservativo e, in quanto confermativo o incrementativo della pretesa, il riesame può essere posto in essere in pendenza dei termini per l'accertamento.



Servizio di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980, della rinnovazione per impulso giudiziale a norma dell'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636⁵ e dell'annullamento *ex art.* 6 della L. n. 331/1991 dell'accertamento parziale ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973⁶.

Al di fuori delle espresse previsioni normative, restava, tuttavia, la difficoltà di rintracciare il presupposto dell'autotutela negativa, in quanto l'amministrazione finanziaria, annullando il carico fiscale, non sembra perseguire alcun interesse pubblico specifico (ulteriore rispetto a quello generico al ristabilimento della legalità violata)⁷, ma anzi sembra rinunciare ad una posizione concreta di vantaggio consistente nel poter esigere o trattenere comunque la prestazione tributaria, sia pure illegittimamente richiesta.

I dubbi al riguardo sono stati poi superati con l'introduzione dell'art. 68, comma 1, del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287⁸ – recante il *Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle Finanze* – in base al quale gli uffici, salvo fosse intervenuto giudicato, potevano “*procedere all'annullamento totale o parziale dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, da comunicarsi al destinatario dell'atto*”.

La formulazione dell'articolo citato, oltre alle perplessità derivanti dal suo carattere di norma regolamentare, ometteva però di dettare disposizioni procedurali per il concreto esercizio di un tale potere (atti

⁵ L'art. 21 del D.P.R. n. 636/1972, disposizione non riprodotta nella disciplina del nuovo contenzioso tributario, prevedeva che l'atto di accertamento impugnato dinanzi alla commissione tributaria fosse rinnovabile ad impulso giudiziale mediante un'ordinanza con la quale il giudice, sospeso il giudizio, invitava l'amministrazione a rimuovere il vizio da cui risultava inficiato l'atto. Secondo la prevalente giurisprudenza della Cassazione, la possibilità *ex art.* 21 di rimuovere d'ufficio gli avvisi viziati ed emetterne dei nuovi emendati, era da ricollegare al generale potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria, così tra le tante Cass., 21 agosto 1993, n. 8854; Cass., 30 agosto 1993, n. 9196; Cass., 20 marzo 1991, n. 3003; Cass., 29 marzo 1990, n. 2576; Cass., SS.UU., 17 marzo 1989, n. 1333.

⁶ L'art. 6, comma 6, della L. 12 novembre 1990, n. 331, dispone che gli accertamenti effettuati ai sensi dell'art. 41-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 siano annullati dall'ufficio che li ha emessi ove la loro infondatezza risulti documentalmente dimostrata dal contribuente. Regola analoga è stata estesa anche agli accertamenti parziali IVA con l'aggiunta dell'ultimo comma all'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972.

⁷ Come è noto, la giurisprudenza amministrativa è costante nell'attribuire natura discrezionale al potere di autotutela, potere il cui esercizio proprio perché non semplice rimedio volto all'eliminazione di atti illegittimi, deve anch'esso – così come tutta l'attività amministrativa – esser subordinato all'accertamento della sua utilità per la soddisfazione dell'interesse pubblico nel caso concreto. L'esercizio del potere di annullamento è, pertanto, subordinato alla duplice condizione dell'illegittimità dell'atto oggetto di riesame e dell'esistenza di un interesse pubblico “specifico e attuale” alla rimozione del provvedimento stesso. Questo interesse che condurrebbe al mantenimento dell'atto nel diritto amministrativo si identifica nell'affidamento che l'atto ampliativo (cioè l'atto ad effetto favorevole nella sfera giuridica del destinatario) ha ingenerato con il passare degli anni nel destinatario dello stesso, ma anche nei controinteressati comunque coinvolti dall'esecuzione dell'atto ed interessati a loro volta all'annullamento. Così, tra le tante, Cons. St., 4 maggio 2004, n. 2698; Cons. St., 12 ottobre 2004, n. 6654; Cons. St., 21 febbraio 2005, n. 610; Sez. Contr. Stato Corte dei conti, 9 marzo 2006, n. 6; Cons. St., 27 ottobre 2006, n. 639; TAR Trentino Alto Adige, 2 gennaio 2007, n. 4; TAR Campania, 25 gennaio 2007, n. 705.

⁸ L'art. 68 del D.P.R. n. 287/1992 è stato successivamente abrogato dall'art. 23, lett. m), punto 7 del D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107, anch'esso recante il *Regolamento di organizzazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze*, ma tale abrogazione non ha determinato alcuna conseguenza sul piano dell'operatività dell'istituto.



riesaminabili, vizi dell'atto, organo competente al riesame, etc.)⁹, e soprattutto non chiariva se l'annullamento stesso costituisse una mera facoltà ovvero un obbligo dell'amministrazione precedente.

Il dibattito e le incertezze su questi temi hanno quindi indotto il legislatore a rivisitare la materia, prima con l'art. 2-*quater* della L. 30 novembre 1994, n. 656 (di conversione del D.L. 30 settembre 1994, n. 564), ed in un secondo momento con il Regolamento n. 37/1997¹⁰.

La laconicità degli interventi legislativi, nonché la mancanza di un'apprezzabile prassi applicativa, non hanno, tuttavia, permesso di risolvere il problema di fondo dell'autotutela in materia tributaria, e cioè se quest'ultima possa esser ricondotta come *species a genus* nell'alveo dell'istituto proprio del diritto amministrativo¹¹, o se, invece, si atteggi in maniera autonoma, con tutte le conseguenze che una qualificazione del genere comporta in ordine all'azionabilità della posizione giuridica vantata dal contribuente.

2. La natura del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria: le posizioni della dottrina

Circa la peculiarità dell'autotutela tributaria rispetto a quella ordinaria amministrativa, anche la dottrina non è orientata in modo univoco.

Da un lato, infatti, si collocano coloro che, recependo i principi giuspubblicistici, e non rintracciando concomitanti esigenze di pubblico interesse che giustificano l'annullamento diverse da quella al mero ripristino della legalità violata, finiscono per attribuire al contribuente la titolarità di un *interesse di mero fatto* e a restringere pesantemente l'ambito di applicabilità dell'autotutela in materia tributaria. Mentre nell'ipotesi di provvedimenti definitivi l'autotutela sarebbe inconfigurabile, nel caso di processo pendente sarebbe giustificabile solo al fine di evitare il pagamento delle spese di lite in ipotesi di soccombenza.

In senso diametralmente opposto si pone chi, invece, giustifica il potere di autoannullamento con il solo riferimento al ripristino della legalità violata. Data la vincolatività dell'esercizio dell'attività impositiva, l'amministrazione non avrebbe da perseguire interesse diverso da quello alla corretta applicazione della norma impositrice e, pertanto, una sua violazione – censurabile dinanzi al giudice tributario – ponendo il rischio della permanenza di un concorso alle spese pubbliche difforme dalla capacità contributiva, non presuppone la ricerca di ulteriori interessi, confermativi o ostativi, essendo l'autoannullamento giustificato dalla sola ricorrenza del vizio dell'atto.

L'impostazione prevalente, pur con significative distinzioni in ordine alla qualificazione della situazione giuridica del contribuente, si pone in posizione intermedia rispetto alle tesi esposte.

⁹ A tale scarsa regolamentazione si era ovviato a livello di amministrazione locale tramite Circolari Direttoriali. Cfr. Circolare Direzione Regionale Emilia Romagna 29 marzo 1994; Circolare Direzione Regionale Piemonte 11 maggio 1994; Lettera circolare del Dipartimento delle Entrate direzione centrale per l'accertamento 18 maggio 1994, n. 067/SP; Circolare Direzione Regionale delle entrate per il Lazio 6 giugno 1994.

¹⁰ Sulla G.U. 5 marzo 1997 è stato pubblicato il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 *Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria*.

¹¹ Come già detto, nel valutare la trasportabilità al diritto tributario dei punti fermi cui è giunta l'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale amministrativa, sarà necessario verificare se siano configurabili, una volta riscontrata l'illegittimità del provvedimento, ulteriori interessi rispetto a quello del ripristino della legalità, interessi che possano contrastare l'autoannullamento da parte dell'amministrazione finanziaria.



Da un lato, infatti, vi è chi, ravvisando nel potere di autotutela l'espressione di una funzione giustiziale distinta da quella impositiva, le riconosce i caratteri della discrezionalità evidenziando come l'amministrazione – in sede di riesame – sia chiamata a compiere una ponderazione tra esigenze diverse e per certi aspetti simili a quelle cui sono tenute le altre pubbliche amministrazioni nell'esercizio di poteri discrezionali (da un lato quella al ripristino della legalità violata e dall'altro quella alla certezza e stabilità dei rapporti esauriti per intervenuta definitività).

Secondo tale ricostruzione, le disposizioni introdotte avrebbero attribuito al contribuente una posizione soggettiva indirettamente tutelata (*interesse legittimo*) a che l'esercizio del potere di annullamento abbia luogo in modo ragionevole e non arbitrario, pena il ricorso al giudice amministrativo per far valere il suo mancato o cattivo esercizio che si risolve nelle figure sintomatiche dell'eccesso di potere. E l'intervento del giudice amministrativo porterebbe all'annullamento del diniego di riesame statuendo anche sugli elementi ed i criteri di giudizio cui l'amministrazione dovrà uniformarsi nel successivo riesercizio della funzione impositiva, pena il ricorso al giudizio di ottemperanza (*interesse legittimo a contenuto sostanziale e procedimentale*).

Vi è poi chi attribuisce al contribuente la titolarità di un interesse legittimo di natura solo procedimentale alla correttezza del procedimento di riesame e dell'attività amministrativa in generale ex art. 97 cost.¹². L'esistenza di un tale tipo di interesse attribuirebbe al contribuente istante tutela giurisdizionale dinanzi al giudice amministrativo ma solo in relazione all'inizio del procedimento di riesame e all'adozione di un provvedimento motivato (ma non quello all'adozione di un provvedimento con un certo contenuto). In tale ipotesi il giudice amministrativo non potrà decidere sulla conformità a legge del diniego di autotutela, ma solo rilevare l'eccesso di potere in cui è incorsa l'amm.ne, con conseguente condanna della stessa a provvedere alla reiterazione dell'attività di riesame.

Vi è poi da ultimo chi sostiene che con l'emanazione della disciplina regolamentare, il legislatore avrebbe sancito la peculiarità dell'autotutela in materia tributaria, in quanto, a seguito della presentazione dell'istanza di parte, il procedimento di riesame deve ritenersi oramai avviato senza possibilità per l'amministrazione di decidere se collaborare o meno o se concluderlo pronunciandosi in modo espresso.

E se l'ufficio ha il dovere di riesaminare e di comunicarne l'esito, non può poi non tutelarsi la legittima aspettativa dell'istante alla conclusione del procedimento entro un dato termine, il cui inutile decorso non potrà che essere valutato mediante l'istituto del silenzio-rifiuto che permette il controllo giurisdizionale da parte del giudice tributario dell'obbligo di provvedere.

In sede di riesame, poi, l'ufficio non avrà da perseguire interesse diverso da quello alla corretta applicazione della norma impositrice non potendosi rintracciare in campo tributario interessi da ponderare ulteriori rispetto a quello al ripristino della legalità violata¹³ (a differenza di quanto accade nelle ipotesi disciplinate dal diritto amministrativo di un servizio o di un'attività illegittimamente attribuiti, ma poi regolarmente svolti).

¹² Art. 97, comma 1, cost. - *I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione.*

¹³ I termini della questione divergono a seconda che l'annullamento d'ufficio incida su atti amministrativi favorevoli ovvero sfavorevoli per il destinatario. Mentre non dà luogo a problemi di "limiti" l'annullamento di provvedimenti sfavorevoli (quali quelli tributari), problemi sorgono quando si intendono annullare atti favorevoli al destinatario o atti il cui annullamento



Ovviamente mediante istanza di riesame su atti oramai definitivi¹⁴ il contribuente non potrà denunciare ogni tipologia di vizi (pena un'inammissibile remissione in termini)¹⁵, ma solo vizi sostanziali (attinenti cioè all'esistenza e all'ammontare del credito tributario) e non prescrizioni organizzative o procedurali, vizi questi ultimi per disposizione di legge censurabili nei termini di decadenza o altrimenti sanati dal mancato gravame¹⁶.

Conclusa la veloce esposizione delle opinioni della dottrina circa la natura (discrezionale o vincolata) del potere di autotutela e conseguentemente della giurisdizione competente a conoscere delle relative controversie, occorre ora confrontarsi con le conclusioni raggiunte in tema dalla giurisprudenza, prendendo le mosse dall'autorevole opinione della Corte costituzionale chiamata a giudicare della congruità degli strumenti giuridici mediante i quali contestare il mancato esercizio del potere di riesame a seguito del passaggio in giudicato di una sentenza penale favorevole al contribuente.

3. Gli orientamenti della giurisprudenza circa la giurisdizione competente a conoscere delle controversie sorte in materia di autotutela: la posizione della Corte costituzionale

Nella sentenza 23 luglio 1997, n. 264 la Corte è stata chiamata a valutare la completezza dei rimedi offerti dall'ordinamento al contribuente che volesse ottenere dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'abrogato (art. 12, comma 2, della L. n. 516/1982)¹⁷ la "revoca" (*rectius* annullamento) di un precedente accertamento divenuto definitivo in adeguamento ai risultati di un giudicato penale a lui favorevole.

A questo proposito, dopo aver qualificato tale adeguamento – in ossequio al principio generale di conformazione al giudicato dei Tribunali – come doveroso ed averlo sganciato dal limite decadenziale posto all'accertamento, la Corte ha delineato per i contribuenti il seguente sistema di tutela.

Mentre nel caso di un avviso di accertamento notificato successivamente al formarsi del giudicato¹⁸ la tutela passa per l'impugnazione dell'avviso, nel caso di notifica e di intervenuta definitività anteriore al formarsi del giudicato vi sarebbero due rimedi: in caso di pagamento, a seguito di penale favorevole, il contribuente potrebbe

danneggerebbe un terzo interessato. Ad ulteriore tutela dei privati nell'ordinamento di molti paesi europei, nel caso in cui l'amministrazione annulli d'ufficio un provvedimento ampliativo ritenendo il pubblico interesse prevalente rispetto all'affidamento generato, è previsto un "*risarcimento del danno patrimoniale subito per aver confidato nella stabilità dell'atto*".

¹⁴ Come previsto dall'art. 2 del Reg. n. 37/1997 che conferma la possibilità per l'amministrazione finanziaria di procedere all'annullamento di atti illegittimi anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità.

¹⁵ La distinzione tra vizi censurabili ha ovviamente ragion d'essere solo nel caso di riesame di atti oramai definitivi (art. 2 del Reg. n. 37/1997). Nel caso di rapporti ancora pendenti, infatti, il contribuente in sede di impugnazione potrà elevare a motivo di gravame ogni tipologia di vizio, nel caso di atti oramai definitivi, invece, potrà far valere solo vizi relativi alla fondatezza della pretesa (risultando gli altri assorbiti dal mancato gravame e non rilevabili d'ufficio dal giudice).

¹⁶ Come nel caso degli elementi di cui all'art. 42, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, dell'art. 61 del D.P.R. n. 600/1973 e 59 del D.P.R. n. 633/1972, dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 e, secondo alcuni, anche dell'art. 7, comma 2, della L. n. 212/2000.

¹⁷ Art. 12, comma 2, della L. n. 516/1982 - *In base ai fatti di cui al comma precedente gli uffici delle imposte sui redditi e gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, se non è scaduto il termine per l'accertamento, procedono ad accertamenti e possono integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati nonché irrogare o revocare le pecuniarie previste per i fatti stessi dalle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.*

¹⁸ Come era accaduto nel caso da cui traeva origine la prima ordinanza di remissione, su cui la Corte si era pronunciata con la sent. 23 marzo 1992, n. 120.



proporre istanza di rimborso e, avverso il diniego espresso o tacito, ricorso in Commissione; nel caso di difetto di pagamento, invece, rimarrebbero “*i rimedi apprestati in via generale dall’ordinamento giuridico nei confronti della p.a. che ometta di adeguarsi al giudicato penale*”.

Così testualmente la Corte, e tale ermetica affermazione ha portato alcuni a sostenere, anche in quest’ultimo caso, l’idoneità della giurisdizione tributaria ad accogliere azioni a tutela del contribuente mediante l’impugnazione degli atti esattivi in quanto il meccanismo dei “vizi propri” collegato a quello della tutela differita rende possibile oggetto di verifica giurisdizionale tutta l’attività posta in essere dall’ufficio a partire dall’atto di accertamento sino all’atto esattivo, ben comprendendo così anche il mancato riesame del primo atto¹⁹.

Contrario a tale ricostruzione si è subito mostrato chi, sostenendo che l’art. 12 della L. n. 516/1982 non sia affatto espressione del generale obbligo di conformazione al giudicato previsto dall’art. 4 della L. n. 2248/1865, all. E, e ritenendo che tale articolo trovi applicazione nei soli casi di sopravvenienza del giudicato penale all’atto di accertamento, sostiene che, nel caso di avvenuto pagamento, l’azione di rimborso non sia esperibile perché ciascuno degli atti di cui all’art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 può essere impugnato solo per vizi propri e, pertanto il diniego di rimborso in sede di impugnazione non è censurabile per vizi propri dell’avviso di accertamento; nel caso di mancanza di pagamento, invece, non sarebbe prevista tutela alcuna data la posizione giuridica di mero fatto attribuita al contribuente, rendendo così incensurabile giudizialmente il mancato riesame.

4. (segue) dei Tribunali amministrativi regionali

Venendo poi alle pronunzie dei giudici amministrativi, dopo un primo periodo di incertezza interpretativa e di sentenze dall’esito contrastante, può riscontrarsi negli ultimi anni un fermo orientamento dei Tribunali amministrativi regionali volto ad affermare il difetto di giurisdizione in materia del giudice amministrativo.

Inizialmente, nelle prime decisioni, era prevalso l’indirizzo – oggi dominante – che attribuiva la giurisdizione in materia al giudice tributario.

Nelle due occasioni in cui ha avuto modo di pronunziarsi, infatti, il TAR Lombardia, la prima volta in via cautelare²⁰ e la seconda con sentenza²¹, pronunziando nel merito aveva negato la propria giurisdizione e, senza qualificare la posizione giuridica del contribuente istante, aveva concluso per la “competenza” (*rectius* giurisdizione) delle Commissioni tributarie “*non essendo ipotizzabile uno spostamento di competenza ad opera di un artificioso meccanismo di diffide, trattandosi sempre di esaminare la legittimità dell’imposizione fiscale*”.

¹⁹ Tale soluzione è quella che meglio si coordina con una giurisdizione fondata sull’attribuzione per materia ed estesa ad ogni aspetto della funzione esercitata senza alcuna limitazione né per la natura di potere esercitato, né per la situazione giuridica del destinatario dell’atto. Così anche la Suprema Corte (SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776), in cui si è affermato che, una volta resa con la L. n. 448/2001 la giurisdizione tributaria – nell’ambito suo proprio – come generale (per cui gli spazi riservati alle altre giurisdizioni rappresentano delle deroghe), il contribuente potrà rivolgersi al giudice tributario ogni qualvolta abbia interesse (ex art. 100 c.p.c.) a reagire a una qualche “convinzione” manifestata dall’amministrazione relativamente al rapporto tributario ed alle relative sanzioni (Cass., SS.UU., 14 aprile 2006, n. 7804).

²⁰ TAR Lombardia, sez. I, ord. 26 gennaio 2000, n. 250; TAR Veneto, sez. I, ord. 14 giugno 1995, n. 898.

²¹ TAR Lombardia, sez. I, 27 marzo 2001, n. 2681.



Successivamente il TAR Toscana²² si è invece dato cura di offrire un esaustivo inquadramento del tema, e nel farlo ha di contro non solo affermato la propria giurisdizione, ma, sul presupposto della peculiarità dell'autotutela tributaria rispetto a quella generale amministrativa, è sceso anche all'esame del merito della controversia con ciò sostituendosi in tutto e per tutto al ruolo giurisdizionale proprio delle Commissioni.

A parere del Collegio toscano, infatti, l'esame della disciplina positiva porta a concludere che *“mentre il legislatore ha inteso mantenere l'autotutela fiscale, nella sua forma spontanea, nell'ambito tradizionale dell'istituto dell'annullamento d'ufficio, e quindi con le caratteristiche tipiche dell'intrinseca discrezionalità”*, accanto a questa – e con disposizione innovativa – ha previsto un'autotutela su istanza di parte, che, proprio perché espressamente prevista (art. 5 del Regolamento)²³ porta a ritenere che, almeno in questa ipotesi, *“l'amministrazione non goda della discrezionalità che può vantare quando procede in via spontanea, ma sia tenuta a concludere il procedimento pronunciandosi in modo espresso sull'istanza del privato”*²⁴.

Con la normativa citata – proseguono i giudici toscani – il legislatore ha quindi sancito la peculiarità dell'autotutela tributaria rispetto a quella ordinaria amministrativa, in quanto l'istanza di parte²⁵, per il solo fatto di essere stata prevista e disciplinata *“conduce inevitabilmente alla conclusione che in questo caso l'amministrazione non possa esimersi dal decidere sulla stessa”*²⁶, e nel decidere l'amministrazione agente dovrà confrontare l'interesse al ripristino della legalità violata (che comporta la recessività delle esigenze di gettito nonché assolve il funzionario agente dalla responsabilità contabile) *“con l'esigenza di certezza e stabilità della situazione giuridica oramai consolidata”*.

²² TAR Toscana, sez. I, sent. 22 ottobre 1999, n. 767.

²³ Art. 5 del Reg. n. 37/1997 - Richieste di annullamento o di rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento - *Le eventuali richieste di annullamento o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento avanzata dai contribuenti sono indirizzate agli uffici di cui all'art. 1; in caso di invio di richiesta all'ufficio incompetente, questo è tenuto a trasmetterla all'ufficio competente, dandone comunicazione al contribuente.*

²⁴ A parere dei giudici toscani *“Sarebbe, infatti, assolutamente incoerente sul piano ermeneutico, un sistema in cui, malgrado sia previsto un atto di iniziativa, malgrado sia stabilito che l'atto deve essere portato a conoscenza dell'organo competente a decidere, che l'eventuale errore sulla competenza deve essere oggetto di rettifica d'ufficio comunicata al privato, e che ciò malgrado l'amministrazione a suo insindacabile giudizio possa astenersi dal prendere in considerazione l'istanza”*.

²⁵ Con la presentazione dell'istanza di parte, dunque, il procedimento di riesame deve ritenersi – per i giudici toscani – oramai avviato, senza possibilità per l'amministrazione, di decidere se collaborare o meno, o se concluderlo pronunciandosi in modo espresso sull'istanza del privato. In ciò l'autotutela tributaria, così come disciplinata dall'art. 5 del Reg. n. 37/1997, si distingue da quella generale amministrativa, in cui le istanze dei privati, per costante giurisprudenza, non importano alcun dovere per l'amministrazione che non sia quello generico di *“procedere ad una prima sommaria delibazione”* che consiste *“nell'attività conoscitiva diretta al riscontro della propria competenza e della legittimazione dell'istante alla proposizione della domanda”*. L'obbligo dell'amministrazione di rendere conoscibile il risultato di questa attività, per costante giurisprudenza, sorge solo nel caso in cui *“l'amministrazione intimata abbia l'obbligo di provvedere sull'istanza dell'interessato, quindi nel caso in cui l'istante sia titolare di un diritto al provvedimento, qualunque ne sia poi in concreto il contenuto”* (così Cons. St., 29 gennaio 1997, n. 162; Cons. St., 19 febbraio 1997, n. 169; Cons. St., 22 marzo 1999, n. 308; Cons. St., 1 dicembre 1999, n. 2026).

²⁶ Apprezzano le istanze dei privati quali atti qualificati di iniziativa, la cui presentazione importa *“l'obbligo giuridico di riesaminare l'atto e di comunicare l'esito dell'attività di riesame”* le Circolari Direttoriali della Lombardia (Nota 16 novembre 1999, n. 3/82993 e Circolare 6 aprile 2000, n. 11/28093) e della Toscana (11 ottobre 2000, n. 72483/00/T1), anche se poi sono perentorie le chiusure per qualsiasi forma di tutela giurisdizionale, prevalendo la preoccupazione di evitare *“un'estensione dell'area di tutela degli interessi dei contribuenti”* all'esercizio del potere *“non potendosi ritenere operanti istituti quali il silenzio-rifiuto o il silenzio assenso in quanto l'autotutela non rappresenta un ulteriore grado di difesa”*.



In questa prospettiva l'esercizio del potere “*determina un ampliamento della sfera giuridica del privato*”, al quale non potrà disconoscersi “*la titolarità quantomeno di un interesse di tipo pretensivo (con duplice valenza sostanziale e procedimentale) non solo a che il potere venga esercitato esaminando la sua istanza, ma anche che il suo esercizio sia effettuato secondo le norme dettate dall'ordinamento per disciplinare l'attività di autotutela in materia fiscale*”.

E proprio in considerazione degli ambiti di valutazione ed apprezzamento che comunque residuano all'amministrazione nel concreto esercizio del potere di riesame, il Collegio toscano ha concluso affermando la propria giurisdizione in materia, “*che non si concretizza nel solo obbligo di esaminare l'istanza di parte, ma arriva a conoscere della determinazione di esercitare o meno il potere di autotutela*”, nonché a scendere all'esame del merito della controversia.

A questa “invasione” realizzata dai giudici toscani, si contrappone un successivo, ed oramai fermo orientamento dei TAR di varie Regioni, che affermano il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo.

Ordinanze²⁷ e sentenze²⁸ sono, infatti, univoche nel rigettare, in quanto inammissibile per difetto di giurisdizione, il ricorso presentato.

In tutte le pronunzie, i giudici amministrativi hanno sostenuto che la nuova formulazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 come modificato dall'art. 12, comma 2, della L. n. 448/2001, “*rimuova ogni possibile dubbio sull'appartenenza della presente materia alla giurisdizione tributaria, essendo alla stessa oramai rimesse tutte le questioni attinenti all'esistenza e all'entità dell'obbligazione tributaria, involgendo ogni aspetto del rapporto d'imposta, compreso il sindacato sugli atti interni del procedimento*”²⁹.

Un tale accertamento, concludono i TAR, riguardando non la mera declaratoria dell'obbligo di provvedere e di adottare un provvedimento motivato, ma l'accertamento della corretta applicazione dell'imposta (dunque l'*an* e il *quantum debeatur*) non potrà che rientrare nella giurisdizione tributaria, così come ampliata dalle disposizioni citate (d'altra parte l'unica giurisdizione in grado di assicurare la diretta realizzazione delle richieste del contribuente e non portare – con frammentazioni di tutela – ad una nuova decisione dell'amministrazione congruamente motivata)³⁰.

5. (segue) della Corte di Cassazione e delle Commissioni tributarie

Venendo infine alla posizione assunta dalla Suprema Corte e dalle Commissioni tributarie, anche in questo caso può riscontrarsi un'evoluzione nell'orientamento espresso circa la giurisdizione competente a conoscere della sindacabilità del diniego di autotutela.

²⁷ TAR Emilia Romagna-Bologna, ord. n. 114 del 28 gennaio 2005.

²⁸ TAR Campania-Napoli, 11 marzo 2004, n. 2839; TAR Campania-Napoli, 8 aprile 2005, n. 519; TAR Lazio Latina, 31 maggio 2005, n. 478; TAR Toscana-Firenze, 13 aprile 2006, n. 1256; TAR Campania-Salerno, 4 luglio 2006, n. 942; TAR Umbria, 29 settembre 2006, n. 490; TAR Lombardia-Milano, 7 febbraio 2007, n. 191; TAR Basilicata-Potenza, 12 luglio 2007, n. 498; TAR Sicilia-Palermo, 19 dicembre 2007, n. 3473; TAR Liguria-Genova, 25 gennaio 2008, n. 931; Cons. St., 21 maggio 2008, n. 2396; TAR Liguria-Genova, 23 maggio 2008, n. 1074; TAR Lazio-Roma, 28 luglio 2008, n. 750.

²⁹ I giudici amministrativi si sono anche dati cura di ricondurre le varie ipotesi di diniego di autotutela nel novero degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 e, a seconda delle situazioni, le hanno ricondotte alle ipotesi di cui alle lett. g) “*rifiuto espresso o tacito di restituzione di tributo?*” o h) “*diniego o revoca di agevolazioni?*”.

³⁰ Così testualmente TAR Campania-Napoli, 16 ottobre 2003, n. 12816.



Nelle sue prime pronunce sull'argomento, infatti, la Corte³¹, con formula quasi di stile, dopo aver affermato il carattere discrezionale del potere di autotutela (*“in quanto implica l'apprezzamento dell'attuale interesse pubblico alla rimozione dell'atto”*), ha concluso sostenendo *“che il mancato esercizio di tale potere non sia passibile di alcun sindacato in sede di processo tributario”*.

A parte la scontata considerazione che l'evidenziare il carattere discrezionale di un qualunque potere amministrativo non implica affatto che questo sia arbitrario³², nelle due ultime sentenze (nn. 1547/2002 e 22564/2004 prima di quella a Sezioni Unite³³) in cui ha avuto modo di pronunciarsi sull'argomento, la Corte ha concluso per la non impugnabilità dell'atto di diniego emesso dall'ufficio in quanto con l'istanza di autotutela il contribuente chiedeva l'annullamento dell'atto impositivo per vizi *originari*, *“giudizio che finisce fatalmente per essere assorbito nella più ampia indagine sulla legittimità o meno dell'originario atto impositivo”*.

Nello stesso senso anche l'orientamento espresso dai giudici di merito che, dopo aver qualificato come non impugnabile l'atto con cui era stata rigettata una richiesta di autotutela³⁴, hanno in più occasioni definito la stessa come espressione di un potere discrezionale *“che non obbliga a ritirare l'atto ritenuto viziato, non sussistendo un diritto dell'istante, ma solo un 'interesse pubblico' che impone di evitare inutili contenziosi”*³⁵.

Nei casi in cui le Commissioni si sono invece espresse sostenendo il “potere-dovere” dell'amministrazione di provvedere sull'istanza del contribuente, le relative pronunzie sono state inizialmente giustificate da situazioni

³¹ Cass., SS.UU., 4 ottobre 1996, n. 8685; Cass. 11 novembre 1998, n. 11364; Cass., 9 ottobre 2000, n. 13412; Cass., 26 ottobre 2001, n. 13208; Cass., 5 febbraio 2002, n. 1547 tutte sentenze in cui la Cassazione si è limitata ad affermare che il potere di autotutela costituisce solo una “facoltà” dell'amministrazione finanziaria; Cass., 1 dicembre 2004, n. 22564 in cui la Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso presentato avverso un atto contenente la (parziale) rettifica in via di autotutela degli ordinativi di pagamento emessi per la liquidazione di somme richieste a rimborso in quanto trattavasi di ricorso avverso un atto non incluso nell'elenco di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992; Cass., 4 febbraio 2005, n. 2305 in cui si ribadisce che, in quanto potere discrezionale, il suo mancato esercizio non può essere sindacato in sede di processo tributario.

³² A questa conclusione è giunta oramai da tempo anche la stessa amministrazione finanziaria che già nella Circ. 5 agosto 1998, n. 198/S *Ufficio centrale per lo sviluppo della coscienza civica - Ufficio del Segretariato generale* ha affermato espressamente che *“l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela non può essere considerato dall'amministrazione come una specie di 'optional' che si può attuare o non attuare a propria discrezione, ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici e, quindi, come un elemento di valutazione della loro attività dal punto di vista disciplinare e professionale”*.

³³ Di cui vedi *infra*.

³⁴ In quanto non assimilabile né ad un atto di diniego o revoca di un'agevolazione, né ad un atto di diniego di domanda di definizione agevolata, in tal senso Comm. trib. prov. di Salerno, 27 dicembre 1999, n. 200; nello stesso senso anche Comm. trib. reg. di Roma, 22 giugno 2004, n. 14 che ha rigetto l'appello avente ad oggetto un'istanza di annullamento di un avviso di liquidazione ICI, in quanto atto comunale non classificabile come atto di imposizione tributaria; la Comm. trib. prov. di Milano, 25 marzo 2004, n. 33 ha invece ritenuto che non sussistesse la giurisdizione della Commissione nel caso di un provvedimento di “revoca” di un atto di annullamento in autotutela di un avviso di rettifica dell'Agenzia delle dogane riguardante operazioni di importazione in quanto trattavasi di un atto discrezionale, e come tale fuori dalla giurisdizione tributaria.

³⁵ Conformi Comm. trib. I grado Venezia, 27 gennaio 1995, n. 884; nel senso che la Commissione non possa in alcun modo entrare nel merito della richiesta di autotutela *“perché non è il soggetto a cui la richiesta è destinata”*: Comm. trib. I grado Belluno, 13 gennaio 1995, n. 143.



contingenti: dal dovere di uniformarsi al giudicato dei Tribunali (*ex art. 4 della L. n. 2248/1865 all. E*)³⁶, dalla possibilità di beneficiare dell'estensione degli effetti del giudicato favorevole ad altro coobbligato³⁷, dall'unicità della base imponibile che non ammetteva una determinazione dei ricavi ai fini IRPEF (per la quale era già stata emessa decisione) diversa dal volume d'affari quantificato ai fini IVA³⁸, nonché dal dovere di motivare *“con l'ampiezza e l'articolazione dovuta”* un atto espresso di rigetto dell'istanza di riesame³⁹.

Non sono tuttavia mancate pronunzie che hanno ritenuto il diniego di autotutela atto impugnabile in quanto, *“riguardando l'annullamento di atti tributari, rientra nella giurisdizione per materia delle Comm.ni così come ampliata dall'art. 12, comma 2 L. n. 448/01”*⁴⁰.

A dirimere il contrasto sono quindi intervenute le Sezioni Unite con la sentenza n. 16776 del 10 agosto 2005 che ha segnato un significativo punto di svolta nel sistema di tutela del contribuente avverso gli atti di diniego di agire in autotutela.

La Suprema Corte, infatti, chiamata preliminarmente a pronunziarsi sulla questione del difetto di giurisdizione del giudice tributario, ha respinto l'eccezione sollevata dall'amministrazione e si è espressa a favore della giurisdizione delle Commissioni in tema di rifiuto (espresso o tacito) di autotutela, in quanto, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 12, comma 2, della L. n. 448/2001, anche tale diniego è da annoverare nella “generale” materia delle controversie sul “rapporto d'imposta”; pertanto, anche in questo caso, il contribuente dovrà rivolgersi al giudice tributario, così come oramai può fare *“ogniqualevolta l'amministrazione manifesti la convinzione che il rapporto tributario debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare”*.

Ma dopo aver risolto il problema della giurisdizione, le Sezioni Unite lasciano senza risposta la questione più rilevante, quella relativa al “se” il diniego di autotutela sia o meno “atto impugnabile”, e una volta ammessa tale impugnabilità, per quale tipologia di vizio tale diniego sia censurabile.

A questo proposito la sentenza è assai avara di indicazioni (il che può esser giustificato dal fatto che le Sezioni Unite sono la sede deputata a dirimere solo le questioni relative al riparto di giurisdizione), limitandosi ad affermare che *“altra e diversa questione, di competenza del giudice tributario, è quella di stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto (...) o per eventi sopravvenuti”*.

³⁶ Tutto ciò in conseguenza della necessaria unitarietà della qualificazione dei fatti materiali accertati dal giudice penale in modo irreversibile a seguito del passaggio in giudicato della relativa statuizione. In tal senso Comm. trib. prov. di Bari, 9 giugno 2000, n. 149; Comm. trib. prov. di Lecce, 7 novembre 2001, n. 159, e da ultimo Comm. trib. reg. di Roma, 12 ottobre 2004, n. 120 in cui la Commissione, dopo aver ribadito l'obbligo dell'ufficio di annullare il provvedimento impositivo che si fondi sugli stessi fatti materiali posti a base dell'accertamento e ritenuti insussistenti dal giudice penale, ha affermato che, *“nel caso in cui l'amministrazione non abbia provveduto in tal senso, spetterà alla Commissione sostituirsi all'ufficio ed annullare l'impugnato provvedimento”*.

³⁷ Così Comm. trib. reg. di Roma, 23 febbraio 1998.

³⁸ Comm. trib. prov. di Pisa, 25 gennaio 2001, n. 150.

³⁹ Così Comm. trib. prov. di Treviso, 21 febbraio 2000, n. 32.

⁴⁰ Così Comm. trib. prov. di Matera, 29 giugno 2004, n. 45; Comm. trib. reg. della Campania, 9 gennaio 2003, n. 423; Comm. trib. reg. Liguria, 5 maggio 2004, n. 10; Comm. trib. prov. di Salerno, 22 febbraio 2005, n. 275.



Se, dunque, le Sezioni Unite si sono pronunziate circa l'organo competente a *jus dicere*, circa la sindacabilità dei provvedimenti assunti in materia e le condizioni dell'azione si sono limitate ad affermare che la risposta è di competenza del *giudice tributario*.

E quest'ultimo per assolvere a tale compito e stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile non potrà che far riferimento all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, quale risulta però all'esito di una lettura adeguatrice che, attraverso operazioni di interpretazione estensiva, renda possibile l'accesso alla tutela giurisdizionale anche ad atti (comunque denominati) che, seppur non considerati nell'elenco di quelli impugnabili, siano in grado di esprimere autoritativamente la pretesa impositiva, sia nell'*an* che nel *quantum debeatur*, pena "il rischio di un'ingiustificata lacuna di tutela giurisdizionale in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 cost."⁴¹.

6. Gli atti impugnabili e i vizi censurabili dinanzi le Commissioni tributarie

La lettura adeguatrice dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 in precedenza proposta, oltre a trovare conforto nelle recenti evoluzioni del diritto amministrativo generale che tende a fondare il riparto di giurisdizione non più sulla base della situazione giuridica dedotta in giudizio (quindi sul classico binomio diritto/interesse)⁴², ma sulla "materia" oggetto della controversia, è da tempo avallata dalla giurisprudenza che, già durante la vigenza dell'art. 16 del D.P.R. n. 636/1972⁴³, ha proposto una lettura estensiva dell'elenco, e, quindi, la diretta impugnabilità di atti "da ricomprendere, in considerazione dello scopo che hanno e degli effetti che producono, nella nozione di quelli espressamente contemplati nella norma di questione".

Seguendo tale orientamento il provvedimento espresso di diniego, atto non meramente confermativo del l'atto originariamente emanato (in quanto emesso all'esito di una nuova istruttoria nella quale saranno vagliati gli ulteriori elementi raccolti dall'amministrazione o alla stessa forniti dal contribuente istante), può essere

⁴¹ Lacuna dovuta al carattere esclusivo della giurisdizione tributaria che non consente che atti non impugnabili in tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione (Cass., SS.UU., ord. n. 13793/2004), così Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388.

⁴² Binomio che non ha più ragion d'essere una volta affermato (prima per via solo giurisprudenziale, Cass., 22 luglio 1999, n. 500/SU) e successivamente in via normativa (art. 4, comma 7, della L. n. 205/2000) il principio della risarcibilità degli interessi meritevoli di tutela.

⁴³ È stata la stessa Corte Costituzionale (sent., 6 dicembre 1985, n. 313) quando le fu denunciato il previgente art. 16 del D.P.R. n. 636/1972 proprio perché non prevedeva, tra gli atti impugnabili, il provvedimento di declaratoria di inammissibilità o di rigetto della domanda di condono, a rigettare l'eccezione di incostituzionalità e ad affermare la possibilità di ricomprendere tale atto tra quelli impugnabili, in quanto la mancanza di una specifica previsione nell'elencazione tassativa degli atti oggetto di ricorso non poteva impedire all'interprete di ritenere impugnabile avanti le Commissioni un atto quando, in considerazione dello scopo che riveste e degli effetti che produce, sia in sostanza assimilabile ad uno di essi non potendosi "minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore". Lo stesso orientamento è stato successivamente seguito dalla giurisprudenza di legittimità. In termini: Cass. SS.UU., 3 febbraio 1986, n. 661; Cass., SS.UU., 6 dicembre 1994, n. 10463; Cass., 21 ottobre 1995, n. 10992; Cass., SS.UU., 26 marzo 1999, n. 185; Cass., SS.UU., 9 giugno 1999, n. 2786; Cass., SS.UU., 18 maggio 2000, n. 361; Cass., SS.UU., 27 maggio 1999, n. 300; Cass., 26 aprile 2002, n. 6066; Cass., 21 dicembre 2004, n. 23731; Cass., SS.UU., 21 gennaio 2005, n. 1240; Cass., 28 gennaio 2005, n. 1791.



equiparato ad un nuovo atto di accertamento, contenente l'atto confermato⁴⁴, e come tale essere impugnato dinanzi al giudice tributario.

Se, infatti, l'obiettivo della richiesta di riesame è quello di mettere in discussione, attraverso un'adeguata istruttoria, la validità dell'atto impositivo originario, al provvedimento emesso a seguito di riesame non potrà negarsi la natura di atto non meramente confermativo del precedente, e pertanto considerarlo autonomamente impugnabile come “*nuova fonte di disciplina del rapporto*” e ricondurlo alla nozione di atto di accertamento di cui all'art. 19, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 546/1992⁴⁵.

Nel diverso caso in cui l'ufficio, invece di rigettare l'istanza di autotutela mediante provvedimento espresso, abbia sulla stessa omesso di pronunciarsi, secondo alcuni il provvedimento tacito (*rectius* il silenzio mantenuto sull'istanza) sarà impugnabile – anche in assenza di una espressa previsione normativa – dinanzi le Commissioni trascorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza (secondo la disposizione generale di cui all'art. 2 della L. n. 241/1990) e nel termine di prescrizione decennale del diritto vantato dal contribuente.

Secondo altri, invece, tale provvedimento dovrà esser qualificato come atto endoprocedimentale (e prodromico) del successivo atto impositivo autonomamente impugnabile in sede giurisdizionale⁴⁶.

In tal caso i profili di illegittimità della pretesa, nonché le contestazioni avverso l'inerzia dell'amministrazione, saranno portate alla cognizione del giudice tributario veicolandoli attraverso il giudizio instaurato con l'impugnazione del successivo atto (di liquidazione, esattivo o di rimborso⁴⁷).

⁴⁴ Nel diritto amministrativo generale, un provvedimento che abbia lo stesso contenuto di uno precedente ma sia stato emesso a seguito di riesame, di una nuova istruttoria, della valutazione di nuovi elementi, ovvero sulla base di una diversa motivazione, viene considerato come un vero e proprio nuovo provvedimento che assorbe il precedente e si sostituisce ad esso come fonte di disciplina del rapporto. Il provvedimento di conferma, in quanto nuovo esercizio del potere, può essere autonomamente impugnato ed il suo annullamento comporta la caducazione anche dell'atto confermato.

⁴⁵ Mentre in diritto amministrativo il principio dell'autonoma impugnabilità dell'atto confermativo è un principio forgiato dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato (*ex multis*, Cons. St., Sez. IV, 9 novembre 2005, n. 6270; Cons. St., Sez. VI, ord. n. 2954 del 7 giugno 2005; Cons. St., Sez. VI, 16 settembre 2004, n. 6002; Cons. St., Sez. VI, 10 ottobre 2003, n. 6817); in campo tributario, lo stesso ha avuto espressa conferma nell'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 (come modificato dalla L. 18 febbraio 1999, n. 28) che al comma 1-*quinqües* ha sancito l'impugnabilità contestuale dell'atto confermativo e di quello confermato (a seguito di riesame). Secondo tale disposizione, dunque, un provvedimento impositivo ogni qual volta sia stato fatto oggetto di riesame, dismette la sua natura provvedimentale per divenire atto prodromico al successivo atto impugnabile. Se è vero, infatti, che l'amministrazione deve necessariamente far seguire all'atto riesaminato e sospeso un nuovo atto (anche solo confermativo), ne conseguirà anche che l'atto impugnabile non sarà più quello emesso originariamente, ma quello (necessario e sostitutivo) che l'ufficio dovrà emanare. Sicché quello originario (sospeso o meno) sarà un atto spogliato per legge non solo di effetti esecutori, ma anche sostanziali (che saranno, in prosieguo, riversati nel nuovo atto, l'unico con il quale l'amministrazione provvede all'assetto degli interessi nella fattispecie concreta), e sempre al contenuto di questo secondo atto dovrà farsi riferimento per ciò che attiene la legittimità (formale) e la fondatezza (sostanziale) del prelievo.

⁴⁶ Così la Comm. trib. reg. di Roma, 23 febbraio 1998 in cui la Commissione ha ammesso che il contribuente possa, mediante l'impugnazione dell'atto successivo, denunciare l'illegittimità derivata dell'atto precedente per mancata motivazione circa il diniego di agire in autotutela in presenza di giudicato favorevole formatosi nei confronti di altro coobbligato.

⁴⁷ Da azionare una volta maturato il silenzio dell'amministrazione a norma dell'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.



Entrambi i provvedimenti⁴⁸ saranno impugnabili solo per vizi “propri” (art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992), ossia per motivi di censura in fatto o in diritto che è onere del contribuente istante allegare e del giudice tributario imparzialmente valutare.

Il giudizio dinanzi le Commissioni avrà quindi ad oggetto non soltanto la primigenia fattispecie impositiva, ma l'accertamento dell'idoneità degli eventi allegati dal contribuente a convincere dapprima l'ufficio ad aprire una nuova istruttoria, e poi la Commissione ad annullare la pretesa azionata.

La necessaria allegazione delle deduzioni in fatto o in diritto per l'accoglimento del ricorso avverso il diniego espresso o tacito di autotutela mentre è stata confermata nelle due successive pronunzie emesse sul tema dalla sezione tributaria della Corte⁴⁹, è stata nuovamente messa in discussione in una successiva sentenza, sempre delle SS.UU.⁵⁰.

7. La sentenza delle Sezioni Unite n. 7388/2007

⁴⁸ Per completezza non può non ricordarsi che tra le forme di autotutela l'art. 1 del Reg. n. 37/1997, oltre all'annullamento e alla revoca, ricomprende anche l'ipotesi della rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, che in realtà è una forma di eterotutela che si sostanzia nel non esercizio da parte dell'ufficio della funzione impositiva sulla dichiarazione presentata dal contribuente (autoaccertamento) quando da un suo errore non sia derivato alcun obbligo di versamento, ovvero, nel caso di versamento di imposte in misura superiore a quanto dovuto, nell'attivazione dei meccanismi del rimborso di ufficio (*ex* artt. 38 e 41 del D.P.R. n. 602/1973). Ciò vuol dire che, nel caso di mancata rinuncia, il contribuente avrà comunque un atto da impugnare costituito dalla cartella di pagamento (nel caso in cui l'ufficio abbia illegittimamente esercitato il potere di accertamento), ovvero la possibilità di presentare un'istanza di rimborso per ottenere dall'amministrazione una reintegrazione tardiva rispetto a quella che gli sarebbe spettata all'esito dell'attività di liquidazione.

⁴⁹ Con la prima sentenza (Cass., 20 febbraio 2006, n. 3608) di rimessione alla sezione tributaria della fattispecie che aveva dato origine alla pronunzia delle SS.UU. n. 16776/2005, la Corte ha accolto il ricorso del contribuente che non aveva impugnato gli originari avvisi di accertamento, ma gli atti con i quali erano state respinte le sue istanze di autotutela perché fondate su fatti nuovi e successivi quali l'applicazione di leggi sopravvenute (in particolare il condono *ex* L. n. 154/1991 e la modifica del sistema sanzionatorio D.Lgs. nn. 471 e 472/1997). Nella seconda (Cass., 26 gennaio 2007, n. 1710), la Corte, dopo aver utilizzato la solita formula di stile secondo cui il mancato esercizio del potere di autotutela da parte dell'amministrazione non sarebbe sindacabile in sede giurisdizionale, trattandosi di esercizio di un potere discrezionale, auspica che gli uffici, in casi come quelli sottoposti al suo esame (di duplicazione di imposizione), si sentano in dovere di verificare la veridicità delle affermazioni e degli elementi forniti dai contribuenti in ossequio ai principi statutari che dovrebbero sempre informare i rapporti con i contribuenti.

⁵⁰ Anche dopo la pronunzia delle SS.UU., tra i giudici di merito permangono ancora incertezze circa l'impugnabilità del diniego di autotutela. Mentre la Comm. trib. prov. di Sondrio, 6 novembre 2006, n. 41 e la Comm. trib. prov. di La Spezia, 15 maggio 2006, n. 214 hanno affermato la giurisdizione della Commissioni in tema di ricorso proposto avverso un provvedimento di diniego di autotutela, la Comm. trib. prov. di Brescia, 15 novembre 2006, n. 47 e la Comm. trib. reg. di Roma, Sez. II, 7 gennaio 2007, n. 1 dopo aver riaffermato la natura discrezionale del potere di autotutela, hanno concluso che il mancato esercizio di tale potere non fa sorgere alcun diritto azionabile in sede di processo tributario. Hanno da ultimo affermato la giurisdizione della Commissioni, la Comm. trib. reg. di Roma, 27 febbraio 2007, n. 16 e Comm. trib. prov. di Bari, 1 giugno 2007, n. 90 che hanno esaminato il merito della controversia instaurata contro la mancata risposta all'istanza di annullamento, ma anche la Comm. trib. prov. di Pisa, 11 ottobre 2007, n. 139 e la Comm. trib. prov. di Brindisi, 18 marzo 2008, n. 40, che pur affermando la giurisdizione del giudice tributario, ritengono la cognizione di quest'ultimo limitata “*alla sola legittimità dell'azione dell'amministrazione e non suscettibile di estendersi alla fondatezza della pretesa fiscale?*”.



Chiamate nuovamente a pronunciarsi, le SS.UU.⁵¹, dopo aver (ri)affermato la giurisdizione tributaria in tutte le controversie in materia di tributi⁵² e, quindi, anche in quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela a prescindere dal tipo di atto/silenzio attraverso cui il giudizio è instaurato, attribuiscono nuovamente carattere discrezionale al potere di autotutela, con la conseguenza che il sindacato che il giudice tributario potrà esperire sui relativi atti avrà ad oggetto la verifica dell'esistenza e dell'ammontare del credito vantato dall'amministrazione solo nelle ipotesi in cui l'atto di rigetto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma motivata della fondatezza della pretesa tributaria⁵³, mentre sarà limitato al solo controllo della legittimità del rifiuto nel caso di giudizio instaurato contro il mero ed espresso rifiuto di agire in autotutela, pena un'indebita sostituzione del giudice in attività tipicamente amministrative.

Se si qualifica come discrezionale il potere di riesame degli atti tributari – così come fa la Corte – il sistema di tutela esperibile non potrà che essere quello dalla stessa delineato.

Dinanzi al silenzio mantenuto sull'istanza, infatti, il giudice amministrativo deve limitarsi alla mera declaratoria dell'obbligo dell'amministrazione di provvedere sull'istanza del privato, senza mai estendersi ad una verifica della pretesa sostanziale, in quanto il potere di annullare o sostituire l'atto resta una prerogativa riservata alla discrezionalità dell'amm.ne che non può mai essere privata della sua *potestas decidendi*.

Nel diverso caso di diniego espresso, invece, il giudice può scendere all'esame del merito della pretesa che, se ritenuta infondata, porta all'annullamento del diniego, da cui sorge poi l'obbligo dell'amministrazione (attivabile con giudizio di ottemperanza) di adeguarsi al deciso.

Le conclusioni cui pervengono in tal caso i giudici di legittimità, alla luce della ricostruzione operata in precedenza della natura del potere di autotutela e degli effetti che derivano dalla presentazione dell'istanza da parte del contribuente, risultano invero poco soddisfacenti. Se è vero, infatti, che l'amministrazione in sede di riesame di atti impositivi attiva solo poteri vincolati, non avendo altro interesse da perseguire se non quello alla corretta applicazione della norma impositrice⁵⁴, la distinzione di situazioni operata dalla Corte non ha ragion d'essere.

⁵¹ Cass. SS.UU., 27 marzo 2007, n 7388.

⁵² Il Collegio, richiamando i principi contenuti nella sentenza n. 16776/2005, afferma che, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 12 della L. n. 448/01, tutte le controversie incidenti sul rapporto obbligatorio tributario sono devolute alla cognizione delle Commissioni la cui giurisdizione è oramai radicata in base alla materia indipendentemente sia dal tipo di atto impugnato, sia dal tipo di potere esercitato (vincolato o discrezionale non esistendo una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo) (Corte cost., ord. nn. 165 e 414/2001 e sent. n. 240/2006).

⁵³ Anzi, nel caso in cui l'amministrazione non si sia adeguata alla pronuncia di merito del giudice tributario, il contribuente potrà esperire il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992.

⁵⁴ Che un provvedimento amministrativo, anche se definitivo, debba esser riesaminato dalle autorità amministrative – nel caso di specie degli Stati membri – per adeguare il relativo contenuto al disposto della norma comunitaria “*così come deve ed avrebbe dovuto essere intesa ed applicata al momento della sua entrata in vigore*”, si è espressa la stessa Corte di Giustizia in materia di pagamento di restituzioni all'esportazioni (dirette a compensare il maggior prezzo di determinati prodotti nel mercato comunitario rispetto al mercato mondiale) (*Kubme & Heitz NV/Productschap voor Pluimvee en Eieren*, sentenza 13 gennaio 2004, causa C 453/00). Dalla citata giurisprudenza sembra emergere, anche a livello comunitario, la preferenza accordata alla corretta interpretazione ed applicazione di una norma rispetto all'intervenuta definitività di un provvedimento amministrativo e, quindi, come corollario anche il dovere dell'organo amministrativo competente di attivare le procedure di riesame in via di autotutela ogni qualvolta il



Trattandosi di attività vincolata, infatti, in caso di diniego tanto espresso quanto tacito, il giudice deve sostituirsi all'amministrazione e verificare la legittimità della pretesa tributaria alla luce degli elementi (in fatto e in diritto) fatti valere dal contribuente in sede di impugnativa del diniego.

Diversamente un controllo limitato alla sola legittimità del rifiuto di agire in autotutela, finirebbe per tradire la natura stessa del giudizio davanti le Commissioni – le uniche in grado di accertare la non debenza del tributo – e dunque l'essenza stessa dell'istituto dell'autotutela.

Un controllo così limitato non sarebbe peraltro conforme alle disposizioni del Reg. n. 37/1997 che hanno disciplinato le fattispecie (sostanziali) meritevoli di intervento in autotutela da parte degli uffici.

In particolare nell'art. 2 del Regolamento, destinato ad indirizzare il comportamento degli uffici proprio rispetto a decisioni da assumere nel caso di provvedimenti definitivi, sono incluse solo ipotesi di vizi "sostanziali", accomunati dall'identità del principio ispiratore che è quello della "*evidente non debenza del tributo*", di errore sul presupposto dell'imposta, così da evitare di rendere l'autotutela un mezzo di riesame generalizzato in tutto e per tutto alternativo alle ordinarie istanze giurisdizionali, ma privo delle rigide scadenze che costellano tutta la disciplina del processo tributario.

La descritta tendenza alla "dequotazione" dei vizi formali trova conferma nell'evoluzione (anche normativa)⁵⁵ che da anni ha investito il diritto amministrativo generale, in cui il sindacato sull'azione amministrativa non è più limitato alla misurazione dell'eventuale difformità del provvedimento posto in essere dallo schema legale ma è volto principalmente a valutare l'adeguatezza/inadeguatezza dell'atto rispetto alla funzione da assolvere, ed alla conseguente aspettativa di risultato a quello stesso atto correlata.

A questa tendenza non può rimanere estranea la materia tributaria, in quanto in questo settore si tratterebbe di annullare pretese nella sostanza fondate, ma formatesi secondo modalità procedurali illegittime, il tutto in danno alla corretta applicazione della legge di imposta, quale norma di giusto riparto e, quindi, quale strumento diretto di attuazione dei principi costituzionali.

provvedimento adottato non sia conforme al modello fissato normativamente in ottemperanza al principio di certezza del diritto (e, in campo comunitario, a quello di cooperazione).

⁵⁵ Cfr. art. 21-*octies* della L. n. 241/1990.