

GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E DINIEGO DI AUTOTUTELA

Sintesi: A partire dall'analisi della giurisprudenza delle Sezioni Unite in materia di diniego di annullamento d'ufficio e giurisdizione tributaria, il contributo si sofferma sulle differenti questioni che l'affermazione di tale giurisdizione coinvolge: la sussistenza di un interesse legittimo in capo al contribuente che abbia proposto istanza di autotutela, le conseguenze della sua tutela in sede giurisdizionale, la legittimazione della devoluzione delle relative controversie al giudice tributario alla luce dei limiti esterni ed interni della giurisdizione delle Commissioni, la natura discrezionale del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria.

1. – *Autotutela tributaria e sindacato giurisdizionale: profili di criticità*

La possibilità di ottenere tutela giurisdizionale avverso il diniego di annullamento d'ufficio, opposto al contribuente che abbia proposto specifica istanza ai sensi dell'art. 5, d.m. n. 37 del 1997, è recentemente tornata al centro del dibattito dottrinale (1), in considerazione di alcune decisioni rese sul punto dalle sezioni unite (2). Tale rinnovata attenzione offre l'occasione per alcune considerazioni di carattere generale, concernenti sia il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria (3), sia il processo tributario, e le concrete conseguenze che sulla sua disciplina ha avuto il recente ampliamento della giurisdizione del giudice speciale.

Come noto, la cassazione, intervenuta a dirimere i conflitti di giurisdizione venutisi a creare sul punto fra Commissioni tributarie e giudice amministrativo, ha infatti individuato nelle prime l'organo cui devono essere devolute le controversie originate dal rifiuto, parziale o totale, di annullamento in autotutela (4) di un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria.

In ragione del tipo di giudizio che è stata chiamata a rendere (5), la Suprema Corte ha affrontato solo parzialmente una serie di altre non meno rilevanti e connesse questioni, pur fornendo una serie di indicazioni utili – sebbene non sempre univoche – per la loro soluzione.

Il riferimento va, *in primis*, all'effettiva impugnabilità, ai sensi dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, del diniego – espresso o tacito – di autotutela.

Qualsiasi decisione circa la giurisdizione competente in materia di autotutela tributaria negativa, infatti, presuppone a priori il riconoscimento della possibilità di accordare tutela giurisdizionale al contribuente destinatario di un atto che egli assuma viziato (perché illegittimo o perché infondato (6)), il quale, a seguito della proposizione di un'istanza di riesame, si sia visto opporre un rifiuto da parte dell'organo competente, o non abbia ricevuto risposta alcuna (7).

Tale possibilità, tutt'altro che scontata (8), implica il riconoscimento della sussistenza, in capo al singolo, di una posizione giuridicamente rilevante, a fronte del potere di cui ha inteso promuovere l'esercizio mediante la presentazione della suddetta istanza (9).

Una volta acclarata, in astratto, tale rilevanza, e la conseguente possibilità di offrire all'istante tutela giurisdizionale, occorre affrontare la questione dell'organo cui essa è concretamente demandata, strettamente connessa a quella dell'oggetto del giudizio.

È appena il caso di precisare che qualsiasi soluzione sul punto deve potersi giustificare, a rigore, alla luce dei principi generali che presiedono al riparto di giurisdizione fra i differenti organi cui la relativa funzione è attribuita, nonché delle caratteristiche che connotano il processo tributario, prima fra tutte il suo carattere impugnatorio, ancora di recente ribadito dalla cassazione a sezioni unite (10); conseguentemente, la scelta della Suprema Corte, che ha demandato alle Commissioni tributarie la tutela del contribuente istante, deve essere necessariamente vagliata alla luce dei limiti, esterni ed interni, che caratterizzano la loro giurisdizione.

2. – *La tutela giurisdizionale del contribuente che abbia proposto istanza di riesame: il «diritto» all'esercizio dell'autotutela*

La sussistenza di un interesse giuridicamente rilevante, e come tale azionabile in sede giudiziale, in capo al singolo che abbia proposto istanza di riesame, è stata riconosciuta in maniera più o meno esplicita dalle sezioni unite in entrambe le sentenze richiamate.

In un primo momento, in particolare, tale interesse era stato affermato quasi implicitamente e in termini piuttosto generici, riconoscendo al contribuente, attraverso il riferimento all'art. 100 c.p.c. (11), la possibilità di rivolgersi al giudice (tributario) «ogni qualvolta l'amministrazione manifesti (...) la convinzione che il rapporto tributario (...) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare» (12). Più di recente, invece, le sezioni unite hanno precisato la natura di tale interesse quale interesse legittimo (13), pur senza individuare esplicitamente e compiutamente le conseguenze della sua tutela in sede giurisdizionale: la mera risposta, positiva o negativa, all'istanza proposta, il suo esame alla luce dei criteri indicati dalla normativa

che disciplina il potere di autotutela tributaria, o, ancora, l'effettiva adozione del provvedimento di 2° grado, in presenza dei presupposti individuati dal legislatore.

Qualunque sia il risultato concretamente perseguibile dal suo titolare, la posizione di interesse legittimo è stata riconosciuta a fronte dell'esercizio di un potere che la cassazione ha, ancora di recente, espressamente qualificato come discrezionale (14).

La questione, da tempo dibattuta in dottrina (15), appare però più complessa di quanto possa trasparire, quanto meno *prima facie*, dalla giurisprudenza qui richiamata.

Il riconoscimento di una situazione soggettiva giuridicamente rilevante, in quanto tale tutelabile in sede giurisdizionale, in capo al contribuente che abbia proposto istanza di annullamento d'ufficio, solleva infatti una serie di problematiche, la prima delle quali attiene alla possibilità di una inopportuna «doppia tutela» dello stesso contribuente che, rimasto inerte a seguito della notifica del provvedimento di 1° grado, o risultato soccombente nel giudizio di impugnazione dello stesso, sia irritualmente rimesso in termini proprio grazie alla notifica del diniego di annullamento d'ufficio sollecitato all'ente impositore (16).

Le sezioni unite avevano in un primo tempo individuato una possibile soluzione al problema, invitando le Commissioni a dare rilievo, ai fini della decisione circa la proponibilità della domanda di annullamento del provvedimento di 2° grado (17), alla circostanza che essa fosse fondata su vizi originari dell'atto divenuto definitivo, o su elementi sopravvenuti alla definitività dell'atto.

Successivamente tale distinguo (18), che, verosimilmente, avrebbe finito con il limitare in maniera considerevole la possibilità di sindacare in sede giurisdizionale l'esercizio dell'autotutela tributaria, circoscrivendola alle ipotesi in cui il suo esercizio risulti sostanzialmente dovuto (19), non è stato riproposto. Con la pronuncia n. 7388 del 2007 la Suprema Corte ha infatti adottato un differente approccio, e ha affrontato la questione attraverso il richiamo dei principi che presiedono al funzionamento dell'autotutela in diritto amministrativo e alla sindacabilità del suo esercizio (20), il che legittima – e rende anzi opportuna – la scelta di riferirvisi in questa sede.

2.1. – *Riesame dell'atto amministrativo e sindacabilità giurisdizionale del provvedimento di conferma*

Come noto, la principale espressione del potere di autotutela della pubblica amministrazione è costituita dal riesame dei propri atti sotto il profilo della loro validità (21); in concreto, tale riesame può dar luogo a differenti conseguenze con riguardo al provvedimento che ne è oggetto, e che può essere confermato, convalidato o annullato.

Comune a tutte le declinazioni del predetto potere, comunque, è la necessità che il suo esercizio sia giustificato, oltre che dalla presenza di un vizio, dalla sussistenza di un interesse pubblico in tal senso (22). In via di principio, tale interesse non può esaurirsi nel mero e generico ripristino della legalità violata (23), per quanto, in alcune circostanze, la giurisprudenza amministrativa si sia dimostrata meno rigorosa sul punto (24).

Appare in ogni caso evidente il carattere discrezionale del potere in questione (25), dal momento che il suo esercizio presuppone la consueta valutazione ponderata degli interessi in gioco (primari e secondari), nel rispetto dei principi di ragionevolezza e imparzialità che necessariamente devono conformare l'attività amministrativa (26).

Tale discrezionalità, che attiene in radice all'*an* (27), unitamente alla circostanza che la situazione sottostante sia già stata oggetto di un precedente intervento, determinano rilevanti conseguenze in ordine alla possibilità che il provvedimento di 2° grado sia oggetto di sindacato giurisdizionale (28).

E così, in primo luogo, è pacifico che nessuna tutela può essere accordata al singolo che abbia proposto istanza per il riesame di un atto lesivo non impugnato e divenuto definitivo, qualora non sia dato seguito alla sua istanza da parte dell'organo competente (29). Parimenti priva di tutela giurisdizionale è ritenuta la situazione del privato allorché, a fronte della predetta istanza di riesame, sia emesso un provvedimento che non possa propriamente configurarsi quale «atto emesso a seguito di riesame da parte dell'amministrazione degli elementi di fatto e di diritto posti alla base della precedente determinazione» (30), ma si sostanzia in un atto (*meramente*) confermativo, con il quale l'organo competente si limiti a confermare senz'altro il provvedimento di 1° grado, senza alcuna riconsiderazione della fattispecie; in tal caso l'impugnabilità è esclusa, anche al fine di evitare l'elusione della normativa che disciplina il regime di impugnazione degli atti amministrativi e le relative decadenze (31).

Per contro, a prescindere dalla proposizione di un'istanza di riesame, qualora il potere di 2° grado sia stato esercitato, e, quindi, l'organo competente abbia proceduto a riesaminare il proprio atto, rivalutando integralmente la situazione sottostante, la decisione scaturita da tale *iter* deve necessariamente «trovare un suo specifico riferimento in un determinato assetto di interessi in gioco, la cui sussistenza deve essere

puntualmente motivata» e, conseguentemente, *«può essere sempre oggetto, a sua volta, di sindacato, sotto il profilo dell'eccesso di potere»* (32). Laddove ne sia riconosciuta l'illegittimità sotto tale profilo, il provvedimento di 2° grado potrà andare incontro ad annullamento, ciò che comporterà la conseguente necessità, in capo all'amministrazione, di rideliberare (33).

Tali principi, occorre precisare, trovano applicazione indipendentemente dal contenuto della decisione assunta a seguito di riesame, e quindi anche nel caso di conferma della precedente posizione, purché sulla base di una motivazione nuova o comunque differente (34).

Ponendosi quindi nella prospettiva del privato che proponga istanza di autotutela, occorre concludere che soltanto nel caso in cui l'amministrazione si attivi per il riesame dell'atto asseritamente viziato, e concluda il procedimento con un provvedimento espresso e motivato in maniera differente rispetto al primo – vuoi per una differente valutazione degli interessi coinvolti, vuoi per la considerazione di nuovi elementi nel frattempo sopravvenuti –, a prescindere dal concreto contenuto di tale atto, può affermarsi la sussistenza di una situazione giuridicamente rilevante, in capo al singolo, non al conseguimento di un provvedimento a lui favorevole, ma al corretto esercizio della discrezionalità che connota il relativo potere.

Descritta in questi termini, e con i limiti che si sono precisati, la posizione dell'istante non può che configurarsi come interesse legittimo.

2.2. – *La trasposizione dei principi amministrativi in ambito tributario*

È sufficiente una rilettura della pronuncia n. 7388 del 2007 delle sezioni unite per avvedersi della non casualità del rimando, in quell'ambito, ai principi amministrativi appena illustrati (35).

In primo luogo, a differenza di quanto sostenuto nella pronuncia n. 16776 del 2005 (36), la Corte ha escluso la possibilità che il diniego tacito di autotutela sia oggetto di sindacato giurisdizionale; si è così di fatto negata, anche in ambito tributario, la possibilità di configurare una posizione giuridicamente rilevante in capo all'istante, avente ad oggetto l'attivazione dell'Amministrazione finanziaria, e l'emissione di un provvedimento espresso e motivato, a prescindere dal suo contenuto. In merito si potrebbe obiettare che, sotto questo particolare profilo, i giudici di legittimità avrebbero forse potuto valorizzare alcune specifiche indicazioni che provengono dalla disciplina normativa dell'autotutela tributaria, al fine di pervenire ad una soluzione differente, rispetto a quella pacificamente accolta in ambito amministrativo (37). Si tornerà comunque sul punto.

È solo a fronte di un diniego espresso (ossia di un provvedimento che si pone, tecnicamente, come conferma dell'atto precedente) asseritamente viziato, che le sezioni unite hanno invece ammesso la possibilità di ricorso, e ciò tanto nel caso in cui tale atto si configuri come mero rifiuto di annullamento d'ufficio, senza alcuna presa di posizione in ordine alla sussistenza della pretesa tributaria, quanto nell'ipotesi in cui esso contenga una conferma della sua fondatezza.

Nel primo caso, secondo quanto affermato dalla sentenza n. 7388 del 2007, dovrebbe essere preclusa al giudice speciale la possibilità di pronunciarsi in ordine all'obbligazione tributaria, restando il suo sindacato circoscritto alla legittimità del rifiuto, secondo gli schemi tipici del diritto amministrativo (38); nel secondo, invece, la cognizione dell'organo adito potrà estendersi al predetto fondamento, con il conseguente obbligo, per l'Amministrazione finanziaria, di adeguarsi alla relativa decisione, potendosi procedere, in caso contrario, all'attivazione del giudizio di ottemperanza (39).

Occorre ora domandarsi se il richiamo dei suesposti principi amministrativi, unitamente a tale distinguo, siano sufficienti a evitare il rischio di improprie remissioni in termini del contribuente, che intenda ottenere l'annullamento d'ufficio di un provvedimento viziato, ma ormai inoppugnabile: si ritiene che, per le ragioni che si illustreranno subito, la risposta possa essere positiva.

Si deve infatti rilevare, in primo luogo, che le sezioni unite ammettono la possibilità che il diniego di autotutela non contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria; dovendosi necessariamente escludere la possibilità che l'atto in questione non contenga alcuna motivazione (40), se ne evince che, in simili casi, nel motivare il proprio rifiuto l'ufficio faccia riferimento ad elementi differenti ed ulteriori, che, in concreto, legittimano la decisione adottata, restando impregiudicata la questione dell'effettivo fondamento della pretesa – e, eventualmente, anche a fronte dell'esplicito riconoscimento della sua infondatezza (41).

Ne consegue che, in tali ipotesi, il giudizio delle Commissioni atterrà alla correttezza della predetta valutazione, sotto il profilo della sua completezza (nel senso che tutti gli elementi rilevanti della fattispecie dovranno costituirne oggetto), della ragionevolezza e della imparzialità (42), ciò che potrebbe essere sufficiente ad escludere che il predetto giudizio si sostituisca a quello che avrebbe dovuto aver luogo avverso il provvedimento di 1° grado, o ne costituisca una indebita duplicazione; appare infatti evidente che i

provvedimenti di conferma che la Corte definisce «di mero rifiuto», non contenendo alcuna statuizione in merito all'esistenza dell'obbligazione tributaria, ovvero ammettendo la sua infondatezza, non possano che fondarsi su motivazioni differenti rispetto al provvedimento di 1° grado (43), di cui costituiscono non una «mera conferma», ma una conferma in senso proprio.

Quanto, poi, alla possibilità, parimenti ammessa dalla pronuncia n. 7388 del 2007, che il diniego contenga invece una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e, conseguentemente, la commissione adita possa entrare nel merito della questione (44), si può osservare quanto segue.

Secondo quanto si evince dalle parole delle stesse sezioni unite, al pari dell'annullamento del mero rifiuto di riesame, anche il riconoscimento dell'infondatezza della pretesa tributaria, confermata dal provvedimento di diniego impugnato, non comporterebbe comunque, *sic et simpliciter*, l'obbligo di annullamento del provvedimento di 1° grado in capo all'amministrazione, né ad esso potrebbe provvedere la commissione; all'ufficio sarebbe imposto unicamente di procedere ad una nuova valutazione della fattispecie, tenendo conto, se del caso, dell'infondatezza della pretesa tributaria eventualmente acclarata (45).

L'organo competente peraltro libero, a seguito della seconda valutazione, di rifiutare nuovamente l'annullamento d'ufficio, ma dovrebbe farlo sulla scorta di motivazioni differenti; in particolare, laddove il provvedimento di diniego annullato dal giudice speciale si giustificasse esclusivamente in ragione della fondatezza della pretesa fiscale, la sua eventuale reiterazione dovrebbe fondarsi sulla valutazione (anche) degli elementi differenti e ulteriori, che si sono in precedenza indicati come interessi secondari (46).

In ogni caso, quindi, l'accertamento da parte delle Commissioni della non debenza del tributo, confermata, invece, dal provvedimento di 2° grado, non garantirebbe sistematicamente al contribuente il risultato che avrebbe ottenuto, qualora tale debenza fosse stata esclusa nell'ambito del giudizio instauratosi a seguito della tempestiva proposizione di ricorso avverso l'atto impositivo, poi oggetto di riesame (47). Ciò che, quanto meno in astratto, contribuisce a ridimensionare in maniera significativa i timori di una – certo inopportuna e indesiderabile – «doppia tutela», o rimessione in termini del contribuente rimasto inerte (48).

3. – *I limiti esterni della giurisdizione tributaria: i criteri per il riparto di giurisdizione fra giudice amministrativo e giudice speciale*

Avendo affermato in termini più o meno generici la rilevanza giuridica della posizione del contribuente che abbia presentato istanza di autotutela – da ultimo qualificata quale interesse legittimo – le sezioni unite hanno devoluto le relative controversie alle Commissioni tributarie.

Si osserva preliminarmente che la questione, la cui soluzione implica una scelta nell'alternativa tra giudice amministrativo e giudice speciale, è evidentemente connessa a quella dei limiti esterni ed interni della giurisdizione del secondo; come noto, i primi sono individuati dall'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992, che circoscrive tale giurisdizione in ragione della materia controversa (49), mentre i secondi sono individuati dall'art. 19 dello stesso decreto.

A rigore, pertanto, l'analisi condotta dai giudici di legittimità avrebbe potuto – e forse dovuto – coinvolgere entrambi i profili. Se ciò è sostanzialmente avvenuto con la prima delle più volte richiamate pronunce, come si avrà modo di precisare, con la sentenza n. 7388 del 2007 si è al contrario affermata la giurisdizione delle Commissioni tributarie senza entrare espressamente nel merito dei suoi limiti interni, e lasciando pertanto sostanzialmente impregiudicata – salvo quanto si dirà in seguito – la questione della effettiva impugnabilità, *ex art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, del diniego di autotutela.*

Per quanto concerne nello specifico la questione dei limiti esterni della giurisdizione tributaria, il Supremo Collegio ha da ultimo affermato che, a seguito della già richiamata riforma del 2001, essa sussiste con riferimento a tutte le controversie «*comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario*», e indipendentemente dal tipo di atto impugnato. Tale regola, sempre secondo quanto si legge nella pronuncia n. 7388 del 2007, non soffre eccezioni né in considerazione della natura discrezionale del provvedimento avverso cui è proposto il ricorso, né in considerazione del disposto dell'articolo 103 della Costituzione, il quale, come noto, attribuisce al Consiglio di Stato e agli altri organi di giustizia amministrativa la tutela degli interessi legittimi.

Si è già evidenziato come tali affermazioni implicino il riconoscimento sia del carattere discrezionale del potere di autotutela tributaria, sia della sussistenza di un interesse legittimo in capo al contribuente che ne abbia promosso l'esercizio; in tal modo, le sezioni unite si allineano ad un orientamento già espresso dalla giurisprudenza amministrativa (50), ma ne traggono conclusioni diametralmente opposte in ordine al giudice legittimato a prestare tale tutela.

Di per sé, la scelta operata dalla cassazione appare condivisibile (51), nei limiti che si preciseranno. Ciò che appare in qualche misura criticabile è, invece, la motivazione posta a fondamento di tale decisione: non si tratta di una questione puramente formale, in quanto dalle argomentazioni – non sempre coerenti – della sentenza da ultimo resa dalle sezioni unite possono enuclearsi alcuni principi in materia di riparto di giurisdizione che non appaiono del tutto accettabili, anche nell’ottica di una loro futura applicazione con riferimento a provvedimenti dell’Amministrazione finanziaria diversi dal diniego di autotutela.

Occorre avere riguardo, pertanto, ai singoli passaggi della motivazione sul punto.

In prima battuta, la cassazione giustifica l’attribuzione delle controversie in materia di autotutela dell’Amministrazione finanziaria alle Commissioni «*in ragione della loro incidenza sul rapporto tributario*», e con ciò sostanzialmente si allinea all’orientamento già espresso con la sentenza n. 16776 del 2005.

Si può certo osservare che, con la devoluzione delle controversie in parola alle Commissioni, si sottopongono alla cognizione di tale giudice, come si è avuto modo di illustrare, anche questioni che non solo non attengono alla fondatezza della pretesa tributaria, ma riguardano il corretto svolgimento di un potere discrezionale, ciò che solitamente esula dalle sue competenze, per rientrare piuttosto, in via di principio, in quelle del giudice amministrativo *stricto sensu* inteso.

La scelta, lo si ripete, appare ciononostante apprezzabile; in particolare, essa consente di evitare che la determinazione del giudice legittimato a conoscere dei ricorsi avverso il diniego di autotutela tributaria dipenda, sostanzialmente, dal contenuto del relativo provvedimento, con tutte le implicazioni che ne deriverebbero in termini di incertezza, se non di incostituzionalità, visto che l’amministrazione potrebbe in astratto «scegliere» la giurisdizione legittimata a pronunciarsi.

Il capo della sentenza che ha affermato la giurisdizione tributaria può invece essere sottoposto a critica sotto un differente profilo. Come si è precisato, le sezioni unite, da ultimo, affermano tale giurisdizione *nonostante* il carattere discrezionale del potere amministrativo in questione, e, soprattutto, *nonostante* la posizione dell’istante sia da qualificarsi alla stregua di interesse legittimo.

Le affermazioni della Corte si giustificano, verosimilmente, in considerazione del fatto che la giurisprudenza maggioritaria, nonché una certa parte della dottrina (52), ritengono che il riparto di giurisdizione fra giudice amministrativo e Commissioni tributarie avvenga sulla base della situazione soggettiva oggetto di tutela: in tale prospettiva, sarebbe devoluta al primo la tutela degli interessi legittimi, mentre le seconde sarebbero chiamate a pronunciarsi in ordine a controversie che, in considerazione dell’oggetto del giudizio, riguarderebbero sistematicamente diritti soggettivi.

Occorre tuttavia considerare, in primo luogo, che le Commissioni tributarie sono sì giudici speciali, ma a tutti gli effetti amministrativi, ed è sufficiente pensare alla loro evoluzione storica per avvedersene (53); inoltre, e soprattutto, la loro cognizione riguarda provvedimenti che sono certo vincolati, ma pur sempre autoritativi, il che comporta, secondo la giurisprudenza più recente del Consiglio di Stato (54), che la posizione del singolo debba essere ricondotta piuttosto al novero degli interessi legittimi, che non a quello dei diritti soggettivi. In tale prospettiva, si comprende come, in realtà, non vi fosse necessità alcuna di giustificare, sotto il profilo della situazione giuridica oggetto di tutela, la scelta di devolvere le controversie in questione al giudice tributario.

In tal modo, le sezioni unite non contribuiscono, purtroppo, a fare chiarezza su un aspetto che sarebbe stato invece fondamentale evidenziare, anche al fine di fornire all’interprete un criterio di riferimento, che gli consenta di orientarsi più facilmente nell’individuazione del giudice legittimato a conoscere della singola controversia – esigenza che, sia detto per inciso, in considerazione dell’attuale estensione della giurisdizione tributaria, è destinata a presentarsi in futuro con una certa frequenza. Ci si riferisce qui alla circostanza che, con riguardo alle liti che oppongono il singolo all’Amministrazione finanziaria, il riparto di giurisdizione tra giudice amministrativo e Commissioni tributarie deve essere effettuato, in primo luogo, in considerazione del tipo di atto impugnato (55).

Tale affermazione, che si pone in maniera assolutamente coerente, a ben vedere, con la doppia limitazione che caratterizza la giurisdizione delle Commissioni, e che le sezioni unite paiono talvolta dimenticare, o tentano di forzare (56), introduce l’ulteriore questione che occorre ora affrontare: la necessità di conciliare l’affermazione della giurisdizione tributaria in materia di diniego di autotutela dell’Amministrazione finanziaria con il carattere tassativo dell’elenco degli atti impugnabili, di cui all’articolo 19, d.lgs. n. 546 del 1992.

4. – *Il carattere esclusivo della giurisdizione delle Commissioni e i suoi limiti interni: conseguenze in ordine all’impugnabilità del diniego di autotutela*

4.1. – *La posizione delle sezioni unite*

L'affermazione della giurisdizione delle Commissioni in materia di autotutela tributaria, per quanto condivisibile, nei termini che si sono precisati, impone comunque la necessità di superare l'*impasse* determinato dal fatto che il diniego di esercizio del relativo potere non rientra fra gli atti indicati dall'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992 come «*impugnabili*». Stante il più volte ribadito carattere impugnatorio del processo tributario, tale circostanza pone inevitabilmente un problema di più o meno complessa soluzione, che, come si è avuto modo di precisare, è stata demandata al giudice tributario, non senza alcune precisazioni che, in entrambi i casi, tendono a indicare le direzioni percorribili.

In particolare, la cassazione sembra propendere per la necessità di integrare per via interpretativa il contenuto dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, a seguito della riforma che ha interessato il solo art. 2 di tale provvedimento (57): talvolta tale orientamento è stato espresso in maniera più esplicita (è il caso della pronuncia n. 16776 del 2005), mentre, in altre occasioni, le sezioni unite hanno affrontato la questione in termini più generali (e meno espliciti), come è avvenuto nella decisione n. 7388 del 2007, in cui si è evidenziato il potenziale rischio di lacune di tutela giurisdizionale, e, conseguentemente, di incostituzionalità del sistema, ai sensi dell'art. 24 e 113 della Carta Fondamentale, che potrebbe derivare dalla negazione dell'*impugnabilità* del diniego di autotutela.

Vi è da dire che il pericolo si presenta tanto più reale, quanto più si accetta l'orientamento della cassazione – che appare al momento univoco, e che è ribadito dalla sentenza n. 7388 del 2007 – secondo cui, in ragione del carattere esclusivo della giurisdizione delle Commissioni, sarebbe preclusa la possibilità di devolvere ad altri giudici la cognizione di atti tributari, che siano stati ritenuti non *impugnabili* dinnanzi al giudice speciale.

Tale posizione, tuttavia, è difficilmente condivisibile (58), sia alla luce di quanto si è in precedenza affermato, circa la necessità di riferirsi al tipo di atto impugnato, al fine di individuare il giudice competente a pronunciarsi sulle relative controversie, sia, e soprattutto, in considerazione del disposto dell'art. 7, 4^o comma, dello Statuto del contribuente, che ammette la possibilità che siano impugnati dinnanzi al giudice amministrativo atti di natura tributaria «*quando ne ricorrano i presupposti*».

In altri termini, si ritiene che l'*impasse* cui si accennava all'inizio, determinato dalla mancata inclusione del diniego di autotutela fra gli atti autonomamente *impugnabili* di cui all'art. 19, e dalla contestuale affermazione della giurisdizione delle Commissioni sulle relative controversie, non possa essere affrontato alla luce della – pretesa – aprioristica impossibilità di adire il giudice amministrativo a fronte di atti di natura tributaria, ma debba trovare una positiva soluzione in applicazione sia delle regole che disciplinano la struttura del processo tributario, sia dei principi che presiedono al riparto di giurisdizione fra tale giudice e quello speciale.

4.2. – *L'integrazione per via ermeneutica dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992*

Al fine di affrontare la questione, occorre osservare, in primo luogo, che la necessità di coordinare l'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992, che ha subito, come noto, progressive e rilevanti modifiche nel corso degli ultimi anni, e il successivo art. 19, oggetto unicamente di interventi puntuali e circoscritti (59), si è proposta anche con riguardo a provvedimenti differenti dal diniego di autotutela.

In alcuni casi si è posto rimedio al problema per via giurisprudenziale, mediante una lettura estensiva della norma in parola: tale soluzione è stata adottata con riferimento ad atti che, pur non essendo compresi nell'elenco di cui all'art. 19, svolgono tuttavia una funzione analoga ai provvedimenti menzionati da tale norma (60).

Si è sostenuta da alcuni la possibilità di risolvere mediante l'applicazione della stessa *ratio* anche la questione dell'*impugnabilità* del diniego di autotutela, che, in quanto ribadisce il contenuto del provvedimento di 1^o grado, potrebbe essere assimilato, sotto il profilo della sua funzione, ad un diniego di rimborso (61).

Per quanto tale direzione appaia, per certi aspetti, percorribile, si ritiene, ciononostante, che la soluzione debba essere più correttamente ricercata altrove; non si può ignorare, infatti, che, laddove si sono inclusi per via ermeneutica nell'elenco degli atti *impugnabili* provvedimenti non espressamente menzionati dall'art. 19, in ragione della funzione loro propria, ciò è generalmente avvenuto con riferimento ad ipotesi in cui, a causa dell'intervenuta estensione dell'oggetto della giurisdizione delle Commissioni a «*tutti i tributi di ogni genere e specie*», era stato impugnato dinnanzi al giudice speciale un atto per il tramite del quale si provvede all'accertamento e alla riscossione di alcuni di tali tributi, originariamente non compresi fra quelli elencati all'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992 (62): in simili casi, quindi, la lacuna che si era venuta a creare era evidentemente di tipo tecnico, laddove, invece, appare difficile negare la natura ideologica della mancata menzione del diniego di annullamento d'ufficio fra gli atti *impugnabili* dinnanzi alle Commissioni tributarie (63).

4.3. – *L'impugnazione differita*

Le ulteriori opzioni per uscire dall'*impasse* creato dalla necessità di un raccordo fra l'art. 19 e l'intervenuta estensione dei limiti esterni della giurisdizione tributaria includono, in astratto, quella di ritenere implicitamente abrogati i limiti imposti da tale norma; la soluzione, suggerita, come si è visto, in maniera più o meno esplicita dalle sezioni unite, e recepita dalla sezione tributaria (64), non convince però sino in fondo, soprattutto in ragione del fatto che, se portata alle estreme conseguenze, essa potrebbe stravolgere del tutto la struttura del processo tributario.

Una differente soluzione può invece essere individuata grazie al richiamo di quella giurisprudenza amministrativa che si è preoccupata di individuare i (residui) limiti di applicazione del già richiamato art. 7, 4^o comma, dello Statuto del contribuente, nonostante l'ultimo orientamento delle sezioni unite sembri obliterarne l'esistenza; in particolare, secondo la predetta giurisprudenza amministrativa, il disposto della norma statutaria consentirebbe il ricorso al giudice amministrativo avverso atti infraprocedimentali (evidentemente non inclusi nell'elenco di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992) unicamente nei casi in cui il successivo ricorso al giudice tributario non sia possibile, in ragione dell'assenza di un provvedimento conclusivo del procedimento, sul quale la predetta illegittimità si rifletterebbe, determinandone l'illegittimità derivata (65).

Tale orientamento appare confermato anche dall'opinione di autorevole dottrina (66), che considera impugnabili dinnanzi al giudice amministrativo, oltre agli atti di carattere generale, gli atti individuali che non rientrano nell'elenco di cui all'art. 19, e non si inscrivono in una sequenza destinata a concludersi con l'emissione di un atto impugnabile.

La tesi in questione, a sua volta, trae fondamento e implicito conforto dalla struttura che il legislatore ha impresso al processo tributario mediante la formulazione dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, che, come noto, non si limita ad individuare gli atti autonomamente impugnabili – i.e. quelli espressamente menzionati da tale norma – ma ammette altresì, al 3^o comma, l'impugnazione di qualsiasi atto lesivo che sia seguito da un atto impugnabile, unitamente a quest'ultimo, per il tramite della cosiddetta impugnazione differita (67).

Ora, nel caso del diniego di autotutela, la soluzione rappresentata dalla sua impugnazione in via differita appare a ben vedere praticabile (68). Verosimilmente, infatti, al provvedimento di rigetto totale o parziale della relativa istanza farà seguito un atto con il quale l'amministrazione riafferma la propria pretesa, o si attiva per la riscossione del proprio credito; impugnando tale atto che, necessariamente, sarà compreso fra quelli di cui all'art. 19 (69), il contribuente potrà far valere, in conformità a quanto previsto dal 3^o comma della stessa disposizione, i vizi propri del precedente provvedimento di rigetto.

Tale soluzione, già più o meno velatamente ipotizzata dalle sezioni unite con riguardo alla revoca dell'accertamento con adesione (70), era stata peraltro già ventilata dalla dottrina con riguardo alla fattispecie che qui rileva; ciò è avvenuto in sede di commento ad una decisione (71) con la quale la commissione adita aveva rilevato l'inammissibilità del ricorso, in quanto diretto verso un parziale diniego di autotutela, ritenuto non impugnabile (72).

Sul punto, si è osservato come, poiché nel caso di specie si era omissivo di impugnare una cartella di pagamento, cui avrebbe fatto seguito, secondo la disciplina all'epoca applicabile, un avviso di mora, il contribuente ben avrebbe potuto ricorrere avverso quest'ultimo, sollevando le questioni relative al parziale rifiuto opposto dall'ufficio all'istanza di sgravio: il giudizio che ne sarebbe seguito avrebbe potuto estendersi, infatti, alle illegittimità eventualmente verificatesi nel «*segmento di attività amministrativa*» collocabile fra l'iscrizione a ruolo e la notifica dell'avviso di mora (73).

In tale segmento dovrebbe potersi senz'altro ritenere compreso il mancato, incompleto o erroneo esercizio dell'autotutela; i relativi vizi potrebbero quindi costituire altrettanti motivi di ricorso avverso il successivo atto che, con il proprio contenuto, conferma e recepisce, a ben vedere, proprio il diniego opposto all'istanza del contribuente (74).

Da ultimo, occorre ancora segnalare che, con riguardo alle ipotesi in cui la soluzione prospettata non sia attuabile, per carenza di atti impugnabili successivi al rifiuto espresso di autotutela, un'autorevole fonte ha suggerito la possibilità di presentare istanza di rimborso di quanto versato in adempimento dell'obbligazione contenuta nell'atto asseritamente illegittimo, per poi impugnare il successivo probabile rifiuto di restituzione (75).

In ultima analisi, quindi, si ritiene che la soluzione rappresentata dall'impugnazione differita del diniego di autotutela, integrata dalla possibilità di provvedere al pagamento dell'imposta e alla successiva richiesta di rimborso, qualora non sia prevista la notifica di ulteriori atti impugnabili, sia forse la più convincente, nella misura in cui evita, attraverso il ricorso a strumenti non solo noti, ma collaudati, i vuoti di tutela da ultimo paventati dalle sezioni unite con la sentenza n. 7388 del 2007, e, al contempo, scongiura il rischio di interpretazioni eccessivamente estensive – per non dire audaci – dell'art. 19.

5. – Osservazioni conclusive: le questioni ancora aperte

L'orientamento delle sezioni unite in materia di sindacabilità giurisdizionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria appare, al momento, sufficientemente definito, e, come, si è osservato, esso sembra essere stato recepito dalla Sezione tributaria e dai giudici di merito.

La possibilità di tutelare la posizione del contribuente che abbia proposto istanza di riesame sussiste, si è detto, esclusivamente con riguardo alle ipotesi in cui l'amministrazione intraprenda e concluda il relativo procedimento con un provvedimento espresso. Tale provvedimento potrà essere oggetto di sindacato da parte della commissione adita, in primo luogo, sotto il profilo della sua legittimità, e, in particolare, del corretto utilizzo della discrezionalità attribuita all'organo amministrativo; il giudizio potrà invece estendersi alla fondatezza della pretesa tributaria unicamente qualora il provvedimento di 2° grado contenga una conferma della stessa.

In nessun caso, comunque, neppure in tale seconda ipotesi, si potrebbe ottenere coattivamente l'annullamento d'ufficio dell'atto divenuto definitivo, potendosi pervenire esclusivamente alla obbligatoria ridelibera da parte dell'organo competente, di contenuto diverso rispetto alla precedente, e conforme all'intervenuto giudicato favorevole al contribuente. Eventualmente, nell'ipotesi in cui il giudice speciale abbia escluso la fondatezza della pretesa tributaria, affermata dal provvedimento di 2° grado, la nuova decisione dovrà necessariamente adeguarsi al giudizio della commissione sul punto: è quindi evidente che un nuovo diniego di annullamento d'ufficio dovrà giustificarsi, necessariamente, in ragione di motivazioni ulteriori ed estranee rispetto alla fondatezza della pretesa contenuta nell'atto di cui si è promosso il riesame.

Così sintetizzate le indicazioni provenienti dalla Suprema Corte, non si possono ignorare le questioni che esse sollevano, in primo luogo, con riferimento all'affermata discrezionalità dell'autotutela tributaria.

5.1. – Discrezionalità dell'autotutela tributaria: la ponderazione degli interessi coinvolti

L'esplicito riconoscimento della natura discrezionale del potere dell'Amministrazione finanziaria che, come si è avuto modo di precisare, non era affatto pacifica in dottrina, pone inevitabilmente il problema di individuare quale interesse debba essere considerato primario, nell'ambito del suo esercizio – o, il che è lo stesso, quale sia la finalità ultima ad esso sottostante –, e con riferimento a quali elementi debba essere operata la valutazione ponderata che consente di stabilire, nel singolo caso, quale sia l'interesse pubblico concreto ed attuale da perseguire (76).

Tale questione non è di poco rilievo, non fosse altro perché, in ultima analisi, da essa dipende l'individuazione dei parametri che le Commissioni tributarie sono chiamate ad utilizzare nel rendere il proprio giudizio; sul punto, le sezioni unite rimandano alla normativa che regola l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, la cui analisi, in effetti, si rivela utile ai fini che qui interessano.

L'art. 2 del regolamento approvato con d.m. n. 37 del 1997 individua infatti alcune ipotesi in cui l'amministrazione può procedere all'annullamento d'ufficio. Sebbene tale elenco abbia verosimilmente natura esemplificativa, e non tassativa, come si evince dall'inciso «*tra l'altro*» al fondo dell'allinea, appare evidente la peculiarità che accomuna tutte le ipotesi considerate, e che può senz'altro fungere da criterio per individuarne di ulteriori; si tratta della evidente infondatezza, o, per meglio dire, della sostanziale ingiustizia della pretesa impositiva (77).

L'interesse necessariamente sotteso all'esercizio del potere di autotutela tributaria, pertanto, può identificarsi con l'esigenza, avvertita dall'ordinamento, che l'imposta sia applicata in maniera *sostanzialmente* corretta, ossia in modo conforme al fondamentale principio di capacità contributiva, e ai suoi differenti corollari (78); tale ipotesi trova peraltro un importante conforto nella posizione della stessa Amministrazione finanziaria, che, in più di un'occasione (79), ha individuato l'interesse pubblico sotteso all'autotutela nell'esigenza «*che al contribuente non sia richiesto di corrispondere al fisco più di quanto effettivamente dovuto in base alle norme in vigore*» e «*che il contribuente sia tassato in misura giusta e conforme alle regole dell'ordinamento*» (80).

Così individuato l'interesse primario di cui l'Amministrazione finanziaria è chiamata a tenere conto, occorre altresì determinare quali ulteriori interessi gli uffici debbano prendere in esame, ai fini della valutazione ponderata che precede il concreto esercizio del potere di autotutela.

A tale proposito, si deve in primo luogo necessariamente escludere la possibilità che possa venire in rilievo, nell'ambito di tale valutazione, la posizione di soggetti terzi rispetto al contribuente (81), ciò che di per sé riduce il novero degli interessi secondari astrattamente coinvolti; anche sul punto, appare poi utile richiamare la normativa di riferimento, che menziona, in via generale, i «*criteri di economicità sulla base dei quali si*

inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione » (82), nonché la rilevanza della questione controversa, e il rischio di un vasto contenzioso (83).

Accanto a tali parametri, si potrebbe altresì avere riguardo, si ritiene, al discredito che possa derivare all'Amministrazione finanziaria dalla vicenda (84), anche alla luce dei principi che, a seguito dell'approvazione dello Statuto del contribuente, devono ormai improntare le sue relazioni con i contribuenti, nonché, sul fronte opposto, all'interesse alla stabilità delle situazioni giuridiche, che, in astratto, può sempre opporsi alla rimozione di un atto definitivo, e il cui rilievo aumenta proporzionalmente al decorso del tempo (85).

Alla luce di tali premesse in ordine agli interessi primari e secondari coinvolti dall'esercizio dell'autotutela, appare evidente che la prima valutazione che l'ufficio sarà chiamato a compiere dovrà necessariamente attenersi alla fondatezza della pretesa tributaria contenuta nell'atto di cui si richiede il riesame (86).

In astratto, si potrebbe poi affermare che, qualunque sia l'esito di tale valutazione, l'organo amministrativo potrà in un momento logicamente successivo valutare ulteriori profili – interessi – coinvolti dalla situazione, al fine di decidere se procedere o meno all'annullamento dell'atto viziato; in concreto, tuttavia, soprattutto avuto riguardo all'interesse pubblico che deve giustificare l'esercizio dell'autotutela (qualificabile, come si è detto, in termini di sostanziale giustizia dell'imposizione), si ritiene di dover escludere che l'ufficio possa avvalersi del proprio potere al fine di rimuovere atti impositivi fondati, ma illegittimi da un punto di vista formale, salvo, ovviamente, ipotesi di autotutela sostitutiva, in cui all'annullamento dell'atto viziato segua la riemissione di un nuovo provvedimento, avente identico contenuto sostanziale (87).

Pertanto, si può affermare che, nel (solo) caso in cui riconosca l'infondatezza della propria pretesa, l'ufficio dovrà poi procedere ad una valutazione comparativa dell'interesse primario, rappresentato dalla corretta ripartizione dei carichi impositivi, e degli interessi ulteriori, precedentemente richiamati, al fine di determinare quale sia l'interesse pubblico concreto ed attuale nel caso di specie, così decidendo se procedere o meno all'annullamento dell'atto viziato.

L'insieme di tali valutazioni, qualunque ne sia l'esito, dovrà risultare dalla motivazione del provvedimento di 2° grado; è proprio sotto tale profilo che, si ritiene, esso potrà costituire oggetto di sindacato giurisdizionale da parte delle Commissioni tributarie, secondo le modalità e nel rispetto dei limiti già richiamati.

5.2. – *Il silenzio opposto all'istanza di riesame e le conseguenze in ordine alla tutela del contribuente*

In chiusura, si ritiene ancora opportuno formulare alcune considerazioni con riferimento alla circostanza che, come si è avuto modo di ricordare, le sezioni unite hanno da ultimo operato una esplicita distinzione tra le ipotesi di espresso diniego di autotutela e quelle di semplice inerzia, riconoscendo soltanto nel primo caso la possibilità di adire il giudice speciale (88).

La limitazione del sindacato giurisdizionale alle ipotesi di diniego espresso di autotutela, sostenuta nella sentenza n. 7388 del 2007, si allinea ai principi amministrativi già richiamati; come si è detto in precedenza, tuttavia, vi era forse la possibilità di adottare una soluzione differente, in considerazione di alcuni elementi contenuti nella disciplina tributaria dell'istituto.

Il riferimento va, in particolare, alla circostanza che, qualora il contribuente abbia proposto l'istanza di riesame ad un ufficio incompetente, quest'ultimo deve provvedere al suo inoltro all'organo competente (89), nonché alla esplicita previsione della possibilità che il potere di autotutela sia esercitato in via sostitutiva dall'organo gerarchicamente sovraordinato a quello competente «*in caso di grave inerzia*» di quest'ultimo (90); entrambe le disposizioni, a ben vedere, potrebbero essere interpretate nel senso della doverosità dell'attivazione del procedimento di riesame da parte dell'ufficio – che è altro, ovviamente, rispetto alla doverosità dell'annullamento in via di autotutela (91).

In ogni caso, qualunque sia il valore che si vuole attribuire a tali previsioni normative, è comunque evidente che la negazione della tutela giurisdizionale avverso il diniego tacito di annullamento d'ufficio, operata dalla Suprema Corte con la decisione n. 7388 del 2007, apre la strada a comportamenti opportunistici – per non dire scorretti – dell'Amministrazione finanziaria, cui potrebbe d'ora innanzi essere sufficiente rimanere inerte, a fronte delle istanze proposte dai contribuenti, per sfuggire, *sic et simpliciter*, a qualsivoglia valutazione del proprio operato (92).

Un simile atteggiamento potrebbe certo essere oggetto di censura alla luce dello Statuto dei diritti del contribuente, e dei principi di buona fede e collaborazione che, secondo le sue norme devono permeare i rapporti tra il fisco e i privati, benché non sia agevole determinare, soprattutto alla luce dell'ultima pronuncia resa dalle sezioni unite, in quale sede potrebbe essere fatta valere una simile censura.

Si può richiamare, sul punto, la posizione di quella dottrina che ipotizzava la possibilità di ricorrere al t.a.r. avverso il mero silenzio dell'Amministrazione finanziaria, con un'azione diretta alla dichiarazione di illegittimità di tale silenzio, e alla condanna dell'ufficio all'adozione di un provvedimento espresso (93).

Eventuali perplessità in merito alla concreta utilità di un simile ricorso possono essere oggi superate in considerazione dell'orientamento della Suprema Corte, che, legittimando il sindacato giurisdizionale, nei limiti che si sono precisati, sui soli provvedimenti espressi, fornisce a tale soluzione un rilievo differente.

In assenza di questo o di altri correttivi, il rischio è che l'affermazione della possibilità di ricorso alla Commissione tributaria avverso il diniego di autotutela opposto dall'amministrazione, e il contestuale riconoscimento, in capo a quest'ultima, della facoltà di vanificare tale diritto semplicemente restando inerte a fronte dell'istanza proposta ex art. 5, d.m. n. 37 del 1997, privino la prima di buona parte del suo rilievo.

dott. STEFANIA GIANONCELLI

(1) Si vedano, da ultimo (oltre ai commenti richiamati alla nt. 2), Cantillo, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in *Rass. trib.*, 2008, 303 ss.; Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti «itinerari» della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, 1715 ss.; Lovisolo, *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario, retro*, 2006, I, 1074; Tesauro, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, I, 9, nonché, Id., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, I, 3. In genere, comunque, la tematica è stata oggetto di numerosi interventi da parte della dottrina: senza alcuna pretesa di completezza, si vedano, *ex multis*, Basilavecchia, *In tema di autotutela su atti inoppugnabili: su una richiesta di chiarimenti avanzata dal contribuente*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, 1033; Ficari, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999; Stevanato, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 1996; Tassani, *L'annullamento d'ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria e applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, 1189, oltre ai contributi che saranno di seguito citati.

(2) V. Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 29, con nota di Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, e Id., 27 marzo 2007, n. 7388, in *Giur. it.*, 2007, 2884 ss., con nota di Turchi, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela, in materia tributaria, nuovamente all'esame delle Sezioni Unite*.

(3) Come noto, l'autotutela è l'attività per mezzo della quale la pubblica amministrazione riesamina i propri atti sotto il profilo della loro validità, e, eventualmente, interviene sui relativi effetti, in forza dello stesso potere sottostante alla loro adozione (sul punto, Casetta, *Compendio di diritto amministrativo*, Milano, 2005, 40). L'annullamento d'ufficio, che configura una tipica e specifica manifestazione del potere di autotutela, è oggi oggetto di una esplicita previsione contenuta nella Legge generale sul procedimento amministrativo, che riconosce all'organo emanante la possibilità di annullare d'ufficio, per ragioni di interesse pubblico, il provvedimento illegittimo, «entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati» (cfr. art. 21-nonies, l. 1990, n. 241). Anche in ambito tributario l'autotutela comunemente indicata come «negativa» ha trovato espressa regolamentazione in epoca relativamente recente, dapprima con l'art. 68, d.p.r. 27 marzo 1992, n. 287, e successivamente con l'art. 2-quater, d.l. 30 settembre 1994, n. 564, conv., con modif., dalla l. 30 novembre 1994, n. 656, poi seguito dal regolamento di attuazione contenuto nel d.m. n. 37 del 1997 (come giustamente rilevato da La Rosa, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 85, comunque, tali norme hanno «dato un espresso fondamento normativo» alla possibilità di annullamento d'ufficio dei provvedimenti tributari, che già si poteva dedurre dai principi generali). Alla luce di tali norme, l'autotutela tributaria si sostanzia nel potere dell'Amministrazione finanziaria di annullare d'ufficio o di revocare, anche in pendenza di giudizio e in caso di non impugnabilità, gli atti illegittimi o infondati, nonché di disporre la sospensione degli effetti degli atti che appaiano tali; l'esercizio di detto potere spetta, senza limiti di tempo, all'ufficio che abbia emesso l'atto, nonché in via sostitutiva, «in caso di grave inerzia» all'organo gerarchicamente sovraordinato.

(4) Per brevità, nel prosieguo ci si riferirà talvolta al diniego (o rifiuto) «di autotutela», anziché «di annullamento d'ufficio» o «di annullamento in autotutela», pur consapevoli che è a quest'ultimo che, correttamente, devono ritenersi dirette le osservazioni che si formuleranno.

(5) Diretto ad individuare (unicamente) la giurisdizione designata alla soluzione delle predette controversie.

(6) La distinzione tra invalidità e infondatezza si rinviene nella normativa tributaria precedentemente citata (cfr. nota 3); a tale proposito rileva Marellò, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 380, che appare legittimo il dubbio circa la reale autonomia delle due figure, la cui distinzione non si comprende se sia frutto di una consapevole scelta del legislatore, o, al contrario, di una mera «sovraabbondanza del lessico legislativo». Volendo comunque dare rilievo alla predetta distinzione, si può richiamare quella dottrina che qualifica come illegittimi i provvedimenti affetti da vizi che attengono agli aspetti procedurali dell'attività istruttoria o, comunque, ai profili formali, e come infondati quelli inficiati da errori su fatti oggetto dell'imposizione, o sulla quantificazione dell'imponibile (Ferlazzo Natoli, *Corso di diritto tributario*, Milano, 1999, 189 ss.).

(7) Come si vedrà, alla luce dell'ultima pronuncia delle sezioni unite in materia, le due situazioni sembrerebbero non equivalersi sotto il profilo della possibilità di accordarvi tutela.

(8) La dottrina sul punto appare profondamente divisa, come si preciserà nel prosieguo (cfr. par. 2). La stessa sezione tributaria della cassazione aveva, ancora di recente, negato la possibilità di sindacare, in sede giurisdizionale, il mancato esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, in particolare in ragione della discrezionalità di tale potere (cfr. Cass., sez. trib., 26 gennaio 2007, n. 1710, in *Banca dati fisconline*).

(9) È infatti innegabile che, dal punto di vista dei soggetti nella cui sfera giuridica l'atto amministrativo abbia prodotto o sia destinato a produrre effetti, l'autotutela presenti particolare interesse, soprattutto nel caso in cui il provvedimento che ne è oggetto abbia carattere, *lato sensu*, ablativo (secondo la terminologia adottata, nella classificazione dei provvedimenti amministrativi, da Cerulli Irelli, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 1997, 538 ss.), e l'amministrazione, procedendo al suo annullamento d'ufficio, ne rimuova gli effetti pregiudizievoli per il singolo. È pacifico, tuttavia, che tale attività non può rappresentare uno strumento di tutela del privato (o, in ambito tributario, del contribuente), ulteriore rispetto agli ordinari mezzi di cui egli può avvalersi avverso un atto amministrativo che ritiene lesivo della propria posizione. Tale esclusione si giustifica, in primo luogo, alla luce dei principi generali, secondo cui l'autotutela si sostanzia nella realizzazione coattiva delle proprie pretese, attraverso la soluzione dei conflitti, attuali o potenziali, che sorgano con altri soggetti relativamente alle stesse, senza l'intervento dell'autorità giudiziaria (in merito all'autotutela quale concetto appartenente alla teoria generale dell'ordinamento, e alle sue declinazioni nell'ambito dei rapporti tra privati, si rinvia all'approfondimento di P. Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento – contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, 11 ss.); inoltre, essa trae fondamento dalla circostanza che, essendo l'autotutela esercizio di funzione di amministrazione attiva, trovano applicazione anche in quest'ambito le regole generali che tale esercizio disciplinano (Casetta, *Compendio*, cit., 41 e 349). Il fine ultimo del relativo potere attribuito dall'ordinamento alla pubblica amministrazione, pertanto, anche allorché esso si manifesti nella particolare forma dell'annullamento d'ufficio, deve essere individuato nella realizzazione di un interesse pubblico, e non già nell'accordare tutela al privato leso dal provvedimento di 1° grado (tale ricostruzione è del resto confermata anche dall'ultima pronuncia delle sezioni unite sul punto: si veda, in particolare, il par. 3.2. della già richiamata sentenza n. 7388 del 2007). Come noto, ciò non preclude comunque al soggetto interessato da un atto amministrativo che egli assuma viziato la possibilità di promuoverne l'annullamento in autotutela, attraverso la presentazione di un'apposita istanza all'organo emanante (in ambito tributario tale facoltà è anzi esplicitamente riconosciuta dal già menzionato art. 5, d.m. n. 37 del 1997); altra e diversa questione, di cui qui ci si occupa, è invece quella della possibilità che lo stesso soggetto solleciti un controllo giurisdizionale sull'esercizio del potere in parola, in particolare allorché esso si sostanzi nel mancato esercizio di autotutela negativa; altra e diversa questione, in altri termini, è quella dell'impugnabilità del diniego (tacito o espresso) di annullamento d'ufficio.

(10) Cass., sez. un., 18 gennaio 2007, n. 1052, in *Guida al diritto*, 2007, 7, 52.

(11) L'art. 100 c.p.c., come noto, subordina l'esercizio dell'azione alla presenza del cosiddetto «*interesse ad agire*»; tale interesse si sostanzia nell'esigenza di ottenere tutela in sede giurisdizionale, in quanto la situazione giuridica soggettiva di cui si è titolari è stata pregiudicata o lesa. Il richiamo di tale norma, quindi, implica il previo riconoscimento della sussistenza di una situazione giuridica soggettiva in capo al contribuente, pur senza fornire indicazioni circa la sua natura.

(12) Cass., sez. un., n. 16776 del 2005, *cit.*; sulla estrema latitudine di tale definizione, in senso parzialmente critico, Muscarà, *La giurisdizione*, cit., 42.

(13) V. Cass., sez. un., n. 7388 del 2007, *cit.*

(14) La stessa valutazione circa la discrezionalità del potere di autotutela tributaria era stata fatta propria dalla Sezione tributaria in passato (Cass., sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 548, con nota di Bonavitacola e Id., 4 febbraio 2005, n. 2305, in *Mass. Giur. it.*, 2005), che vi aveva ricollegato l'impossibilità di sindacarne in sede giurisdizionale il mancato esercizio. In dottrina non vi è identità di vedute sul punto: in passato la predetta discrezionalità era stata negata da Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 18, nt. 16, nonché, più di recente, da Moschetti, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 13, che la esclude in applicazione del fondamentale principio di cui all'art. 53 Cost., in forza del quale non è ammesso che permanga «*una situazione di concorso alle spese pubbliche non conforme alla capacità contributiva*». Affermano oggi la natura discrezionale dell'autotutela tributaria, fra gli altri, La Rosa, *Amministrazione finanziaria*, cit., 86; Porcaro, «*Diniego*» di autotutela e giurisdizione delle commissioni tributarie, in *Dialoghi*, 2004, 668; Russo, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1997, 553; Tesauo, *Gli atti impugnabili*, cit., *ibid.*

(15) Negano la titolarità di una posizione giuridicamente rilevante, in capo al contribuente che abbia sollecitato il riesame di un atto dell'Amministrazione finanziaria, Basilavecchia, *In tema di autotutela*, cit., 1032; Giovannini, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in *Il processo tributario*, a cura di Tesauo, Torino, 1999, 390 ss.; La Rosa, *Amministrazione finanziaria*, cit., *ibid.*, il quale ritiene di mero fatto l'interesse del contribuente all'annullamento in autotutela dell'atto impositivo asseritamente illegittimo, in quanto il pregiudizio gli deriva comunque dal provvedimento di 1° grado, e non dall'eventuale diniego di annullamento d'ufficio; Russo, *Riflessioni*, cit., 554, che pure considera di mero fatto l'interesse del contribuente, contrapponendo la sua situazione a quella dei controinteressati al ritiro dell'atto amministrativo (titolari, questi ultimi, di una situazione di interesse legittimo); Tesauo, *Gli atti impugnabili*, cit., 17, sulla scorta di considerazioni attinenti, in particolare, alla non impugnabilità degli atti di mera conferma. In senso opposto si sono espressi Fantozzi, *Nuove forme di tutela delle*

situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 3, e Stevanato, *L'autotutela, cit., passim*; possibilista sul punto appare anche Porcaro, «*Diniago*», *cit.*, 676.

(16) Il rischio è stato da ultimo paventato da Turchi, *La problematica impugnabilità, cit.*, 2890; sul punto si veda anche Porcaro, «*Diniago*», *cit.*, 676, che individua un possibile rimedio nella devoluzione della controversia alla giurisdizione amministrativa, anziché alle Commissioni tributarie.

(17) Secondo un orientamento ormai consolidato, la Corte riconduce non alla giurisdizione ma alla proponibilità della domanda la questione dell'effettiva impugnabilità dell'atto: si vedano, in tal senso, Cass., sez. un., 17 giugno 1988, n. 4120, in *Boll. trib.*, 1988, 1711, nonché 17 ottobre 2006, n. 22245, in *Giur. it., Mass.*, 2006.

(18) Cui si è attenuta la Sezione tributaria alla quale è stata rinviata la decisione a seguito della pronuncia n. 16776 del 2005: cfr. Cass., 20 febbraio 2006, n. 3608, in *Giur. it.*, 2007, 1295.

(19) Sul punto si rinvia a Muscarà, *La giurisdizione, cit.*, 49 ss., nonché Id., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 88. Maggiormente incline ad apprezzare l'utilità della richiamata distinzione, Ficari, *L'autotutela, cit.*, 1721 ss., che ne evidenzia l'efficacia quanto alla limitazione del rischio di un *bis in idem*.

(20) A tali principi accenna anche Turchi, *La problematica impugnabilità, cit.*, 2888, il quale, tuttavia, si ritiene non ne tragga tutte le possibili conseguenze.

(21) L'invalidità del provvedimento che può determinarne un riesame in sede di autotutela deve essere intesa, secondo l'orientamento maggiormente estensivo, come comprensiva dei vizi di merito; cfr., sul punto, Stipo, *Osservazioni in tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria a tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1999, 706.

(22) Unanimità la giurisprudenza e la dottrina sul punto, anche prima dell'inserzione, nella Legge generale sul procedimento amministrativo, del già richiamato art. 21-*nonies*, che tale sussistenza impone; sul punto, *ex multis*, Casetta, *Compendio, cit.*, 41 e 348; Cassese, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Vol. 1, Milano, 2006, 302, e Cerulli Irelli, *Corso, cit.*, 638 ss.

(23) In tal senso, da ultimo, Cons. Stato, sez. V, 11 maggio 2007, n. 2346, in *Foro amm., C.d.S.*, 2007, 1510; sul punto cfr. Casetta, *Compendio, cit.*, 349. Il principio è stato affermato anche in ambito tributario: v. Cass., sez. un., 19 aprile 1996, n. 8685, in *Rass. trib.*, 1997, 1589, con nota di Nocerino.

(24) In materia di concessioni edilizie illegittime, ad esempio, il Consiglio di Stato ha a più riprese riconosciuto che il solo obiettivo di evitare la permanenza di una situazione *contra ius* legittima l'annullamento d'ufficio del provvedimento concessorio (v., ad esempio, Cons. Stato, sez. IV, 5 febbraio 1998, n. 198, in *Urbanistica e appalti*, 1998, 1008, con nota di Camero), soprattutto allorché sia accertata la malafede del privato destinatario della concessione (e, dunque, non si pongano sostanziali problemi di tutela dell'affidamento, Cons. Stato, sez. V, 9 maggio 2000, n. 2648, in *Studium juris*, 2000, 912), e il lasso di tempo decorso tra il rilascio della stessa e il suo annullamento sia breve (Cons. Stato, sez. IV, 26 ottobre 2007, n. 5601, in *Foro amm., C.d.S.*, 2007, 2787). In altre occasioni, la giurisprudenza amministrativa ha considerato *in re ipsa* l'interesse all'annullamento di un atto da cui scaturisca un illegittimo esborso di risorse pubbliche (escludendo l'obbligo di una esplicita motivazione sul punto da parte dell'organo che vi procede: cfr., da ultimo, Cons. Stato, sez. V, 6 settembre 2007, n. 4665, in *Foro amm., C.d.S.*, 2007, 2464 e 28 dicembre 2007, n. 6734, *ivi*, 12, 3459).

(25) Cassese, *Istituzioni, cit.*, 302.

(26) Come noto, la discrezionalità dell'agire amministrativo si manifesta in ciò, che, nell'esercitare il potere che le è attribuito dalla legge, necessariamente vincolato alla realizzazione di specifici fini, la pubblica amministrazione, nel rispetto della normativa vigente, compie una valutazione diretta ad individuare quale sia, nel caso di specie, il concreto ed attuale interesse pubblico che deve essere perseguito, e che si configura «come un'entità dinamica e dialettica che viene determinata attraverso un confronto e uno scontro di molteplici interessi che emergono nella situazione reale(, definibile quale) assetto degli interessi in gioco» (così Cerulli Irelli, *Corso, cit.*, 402, che richiama sul punto M.S. Giannini). La valutazione cui è chiamata l'amministrazione si sostanzia quindi nella ponderazione di differenti interessi, e, in particolare, dell'interesse primario (ossia del fine ultimo in vista del quale il potere deve essere esercitato) e degli interessi secondari coinvolti nella situazione sottostante, che possono rivestire natura pubblica, collettiva o privata (cfr. Casetta, *Compendio, cit.*, 224 e 240 e Cassese, *Istituzioni, cit.*, 210).

(27) Stipo, *Osservazioni, cit.*, 707.

(28) Possibilità che, comunque (è bene precisarlo sin d'ora) non può essere a priori esclusa; sul punto, cfr. Casetta, *Compendio, cit.*, 41.

(29) Unanimità, sul punto, dottrina e giurisprudenza amministrativa (si veda, da ultimo, Cons. Stato, sez. IV, 10 maggio 2007, n. 2272, in *Foro amm., C.d.S.*, 2007, 1442). Si veda, sul punto, Virga, *Diritto amministrativo - atti e ricorsi*, Vol. II, Milano, 1995, 140, nonché Cassese, *Istituzioni, cit.*, 214 e 300.

(30) In questi termini il Consiglio di Stato (Cons. Stato, sez. VI, 24 ottobre 1980, n. 967, in *Foro amm.*, 1980, I, 1752) ha definito il provvedimento di conferma.

(31) Galateria - Stipo, *Manuale di diritto amministrativo – principi generali*, Torino, 1998, 419 e Cerulli Irelli, *Corso, cit., ibid.* In una prospettiva parzialmente differente, ma che conduce allo stesso risultato pratico, v. C.E. Gallo, *Manuale di giustizia amministrativa*, Torino, 2005, 147, il quale evidenzia l'assenza di utilità che avrebbe l'annullamento del provvedimento di 2° grado (meramente confermativo) per il ricorrente, la cui posizione è stata lesa già dal primo atto, nonché Cassese, *Istituzioni, cit.*, 301, che definisce l'atto in questione come «*semplice dichiarazione che il potere è già stato esercitato*» e nega la sua «*autonoma impugnabilità*».

(32) Cerulli Irelli, *Corso, cit.*, 639. Consolidata, peraltro, la giurisprudenza sul punto: v., da ultimo, Cons. Stato, sez. V, 6 febbraio 2007, n. 484, in *Foro amm.*, 2007, 527. In merito, v. anche Cassese, *Istituzioni, cit.*, 301, le cui osservazioni sono riportate nella successiva nota 34. Il concetto di «*eccesso di potere*» è stato poi sintetizzato dallo stesso Cerulli Irelli come «*(...), figura nell'ambito della quale ricadono tutti i casi in cui l'autorità amministrativa non abbia "bene esercitato" il potere discrezionale, nei limiti in cui ciò possa essere ascritto all'ambito della legittimità*»; nello stesso senso, Galateria Stipo, *Manuale, cit.*, 462, che riconducono l'eccesso di potere ad un «*vizio della funzione*», ossia ad un non corretto esercizio del potere discrezionale.

(33) C.E. Gallo, *Manuale, cit.*, 149.

(34) Sul punto C.E. Gallo, *Manuale, cit.*, 149, nonché Cassese, *Istituzioni, cit.*, 301, il quale rileva come la conferma scaturisca da «*un nuovo esercizio del potere*» costituendo «*un autonomo provvedimento che assorbe il precedente e si sostituisce ad esso come fonte di disciplina del rapporto: essa è adottata a seguito di un nuovo procedimento e di una nuova valutazione degli interessi ed è autonomamente impugnabile*».

(35) Peraltro in buona misura richiamati da una successiva pronuncia della sezione tributaria: v. Cass., sez. trib., 27 giugno 2007, n. 21530, in *Banca dati fisconline*, che espressamente distingue, nell'ambito dei provvedimenti di 2° grado dell'Amministrazione finanziaria, tra atto meramente confermativo e conferma in senso proprio, limitando a tale seconda ipotesi la possibilità di (autonoma) impugnazione.

(36) Allorché la Corte aveva dato per assodato l'eguale trattamento, ai fini dell'accesso alla tutela giurisdizionale, delle ipotesi di rifiuto tacito o espresso di annullamento d'ufficio.

(37) Dal momento che, come si è avuto modo di precisare, il legislatore fiscale è espressamente intervenuto a disciplinare il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, in via di principio il suo esercizio può sottostare a principi e regole anche differenti rispetto a quelli che presidono al suo funzionamento in diritto amministrativo; è noto, infatti, che, sebbene il diritto tributario, secondo la concezione tradizionale, costituisca una branca del diritto finanziario, il quale, a sua volta, si iscrive all'interno del diritto amministrativo, le norme a quest'ultimo ascrivibili trovano applicazione con riferimento all'attività dell'Amministrazione finanziaria e ai suoi rapporti con i privati – contribuenti, unicamente laddove non siano applicabili specifiche norme tributarie (sul punto, Tesouro, *Istituzioni di diritto tributario – parte generale*, Vol. I, Torino, 9ª ed., 2006, 55).

(38) Sul punto, si rinvia a Cassese, *Istituzioni, cit.*, 212, che individua il nucleo del giudizio di legittimità del provvedimento amministrativo nell'apprezzamento della corretta formazione della valutazione da esso espressa (cui il giudice non può, comunque, sostituire la propria), alla luce di regole non previste dalla norma, ma elaborate dalla stessa giurisprudenza (quali la parità di trattamento, la completezza dell'istruttoria, il principio di proporzionalità e di razionalità).

(39) Cass., sez. un., n. 7388 del 2007. Individua nel giudizio di ottemperanza il possibile rimedio per i casi in cui l'Amministrazione finanziaria non si adegui all'annullamento del diniego di ritiro dell'atto in autotutela anche Stevanato, *L'autotutela, cit.*, 120 ss., che ricorda come la giurisprudenza amministrativa si sia da tempo dimostrata incline all'attivazione di tale tipo di giudizio anche nei casi di violazione ed elusione del giudicato da parte della pubblica amministrazione (sul punto, con specifico riferimento al giudizio tributario, cfr. Basilavecchia, *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica*, diretta da Tesouro, Torino, 1991, 945; per le possibili conseguenze che, in materia, potrebbero derivare dall'introduzione dell'art. 21-septies all'interno della Legge generale sul provvedimento amministrativo si rinvia a Ragucci, *La giurisdizione delle commissioni tributarie in materia di violazione del giudicato*, in *Giust. trib.*, 2007, 2, 201 ss.). Non è questa la sede per affrontare la dibattuta questione della possibilità di attivare il giudizio di ottemperanza a fronte di giudicati di mero accertamento (per la quale si rinvia a Suraci, *Sull'esperibilità del giudizio di ottemperanza per l'esecuzione di giudizi di mero accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, II, 789 ss.); occorre tuttavia ricordare che, secondo la più accreditata dottrina amministrativista, tale giudizio può essere promosso anche nel caso di mancata esecuzione di sentenze che annullino provvedimenti di rigetto di istanze, o il silenzio diniego opposto dalla pubblica amministrazione (così Caianiello, *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 1988, 789 ss.).

(40) Del resto, tale obbligo era imposto dall'art. 68, d.p.r. n. 287 del 1992; si noti poi che, configurandosi il provvedimento di diniego di annullamento di ufficio come discrezionale, come si dirà a breve, nella sua motivazione si dovrà necessariamente dar

conto, in particolare, dell'avvenuta ponderazione degli interessi coinvolti nel caso di specie, secondo criteri di ragionevolezza e imparzialità.

(41) La predetta ricostruzione appare peraltro confermata dalla natura discrezionale del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, il cui esercizio presuppone, secondo i principi generali in precedenza illustrati, la valutazione ponderata dell'interesse primario (che, nel caso di autotutela tributaria, si ritiene debba essere individuato nella sostanziale giustizia dell'imposizione: cfr. par. 5.1) e di interessi secondari eventualmente coinvolti nella situazione sottostante (sui quali pure si rinvia al successivo par. 5.1).

(42) V. nota 39.

(43) Ciò consegue alla natura vincolata del potere impositivo (*stricto sensu* inteso: è infatti noto che, in taluni casi, l'Amministrazione finanziaria può fare uso di discrezionalità anche al di fuori dell'esercizio dell'autotutela; si pensi a talune decisioni assunte nell'ambito della fase istruttoria, o della riscossione), e al carattere eminentemente discrezionale dell'autotutela tributaria: nel primo caso ogni ponderazione di interessi è da escludersi in radice, mentre nel secondo, lo si è detto, tale ponderazione ben può costituire la stessa motivazione dell'atto.

(44) Sia detto per inciso, tale precisazione delle sezioni unite può essere letta quale conferma del carattere impugnatorio del processo tributario; in considerazione di tale natura, infatti, il giudizio delle Commissioni necessariamente «è circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso atto indicati» (così Cass., 18 giugno 2003, n. 9754, in *Giur. it., Mass.*, 2003).

(45) Lo si può dedurre dal rimando della Corte (cfr. par. 3.1. della pronuncia n. 7388 del 2007) ai limiti e ai modi in cui l'esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione può costituire oggetto del sindacato giurisdizionale «che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'amministrazione in valutazioni discrezionali, né – per i limiti posti dalla l. 20 marzo 1865, n. 2248, art. 4, All. E – l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario».

(46) Sia detto per inciso, richiamando il distinguo operato dalla sentenza n. 16776 del 2005, laddove la fondatezza della pretesa tributaria fosse da escludersi sulla base di elementi sopravvenuti alla definitività dell'atto, dovendo dare conto nella motivazione del provvedimento di 2° grado, a pena di illegittimità, della loro sussistenza, sarebbe verosimilmente più difficile per l'Amministrazione finanziaria fondare il proprio rifiuto, e l'annullamento d'ufficio si configurerebbe verosimilmente come dovuto.

(47) Sul punto, osserva Tesaurò, *Riesame, cit.*, 13, che «la tutela non è mai pienamente satisfattiva, perché il contribuente è titolare di una situazione soggettiva di tipo solo procedimentale».

(48) Si veda, in proposito, una decisione recentemente resa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Pisa (sent. 11 ottobre 2007, n. 139, in *Banca dati fisconline*, con nota di Turis, *Giurisdizione tributaria, pretesa fiscale ed esercizio del potere di autotutela*), in cui i giudici provinciali hanno dichiarato illegittimo il rifiuto di annullamento d'ufficio di un'ingiunzione di pagamento I.c.i., in una fattispecie in cui, a fronte dell'evidente infondatezza della pretesa, il contribuente era rimasto inerte a seguito della notifica dell'avviso di liquidazione, e hanno invitato l'ente locale ad una nuova valutazione della fattispecie oggetto di imposizione.

(49) Sul punto, appare doveroso il richiamo di una recente decisione della Corte costituzionale, che ha dichiarato la incostituzionalità dello stesso art. 2, nella parte in cui devolve alla cognizione delle Commissioni tributarie (anziché a quella del giudice ordinario) le controversie in materia di debenza del canone per l'occupazione di spazi e aree e pubbliche, per contrasto con l'art. 102 della Costituzione, in ragione della natura non tributaria di tale canone, pacificamente tale alla luce della giurisprudenza di legittimità sul punto (v. Corte cost., 14 marzo 2008, n. 64, in *Banca dati fisconline*).

(50) Si veda, in questo senso, la posizione del t.a.r. Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 49, con nota di Agostinelli.

(51) Del resto, come si è osservato in dottrina «Il diniego di autotutela si pone di solito come atto di conferma di un atto precedente. La giurisdizione non può essere diversa» (Tesaurò, *Gli atti impugnabili, cit.*, 15).

(52) Si vedano, ad esempio, Fantozzi, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 3, e Id., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 242 ss. (e dottrina *ivi* citata); F. Gallo, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, I, 11; Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, 126 e 131.

(53) Per un'illustrazione della quale si veda, per tutti, Marongiu, *Le commissioni tributarie tra la consacrazione ufficiale e un ricordo dei loro grandi «conditores»*, *retro*, 2004, I, 49 ss.

(54) Sulla quale si rinvia alle osservazioni di Tesaurò, *Gli atti impugnabili, cit.*, 13; le stesse sezioni unite hanno avuto occasione di smentire, peraltro, l'esistenza di una necessaria corrispondenza tra natura vincolata del potere, e titolarità di un diritto

soggettivo in capo ai soggetti nei cui confronti il suo esercizio produce effetti (cfr. Cass., sez. un., 9 agosto 1991, n. 8697, in *Giust. Civ., Mass.*, 1991).

(55) Queste le conclusioni, che si condividono, di Tesauro, *Gli atti impugnabili*, cit., 12, nonché Id., *Riesame*, cit., 6.

(56) Come è avvenuto, in particolare, con la più volte richiamata sentenza n. 16775 del 2005.

(57) Si legge infatti nella pronuncia n. 16776 del 2005 che «*La riforma del 2001 ha poi necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992*». L'orientamento sembra essere stato recepito anche dalla sezione tributaria: si veda la già richiamata Cass., n. 21530 del 2007, in cui si afferma che una lettura dell'art. 19 «*incentrata sull'elencazione tassativa degli atti che consentono l'accesso al controllo giudiziario è ormai stata superata alla luce dell'evoluzione legislativa e dell'orientamento di questa stessa Corte, che ha annoverato nella nozione ogni atto – anche di natura provvedimentale – che esprima – in via definitiva – la volontà autoritativa dell'ente pubblico nelle materie previste dall'art. 2 del decreto legislativo citato*».

(58) Critico sul punto, da ultimo, anche Turchi, *La problematica impugnabilità*, cit., 2890.

(59) Con il d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, all'elenco degli atti impugnabili di cui al 1° comma della norma in commento sono stati aggiunti l'iscrizione di ipoteca immobiliare prevista dall'art. 77, d.p.r. n. 602 del 1973 e il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del medesimo decreto.

(60) Si è così affermata la possibilità di impugnare, dinnanzi al giudice tributario, l'ingiunzione fiscale prevista dall'art. 3, r.d. n. 639 del 1910 (v. Cass., sez. trib., 20 gennaio 2005, n. 10958, in *Giur. it., Mass.*, 2005). Sul punto, occorre ricordare l'insegnamento della Corte costituzionale, secondo cui è ammissibile il ricorso all'interpretazione estensiva con riferimento a ciascuna delle categorie di atti contemplate dall'art. 19, avuto riguardo alla finalità e agli effetti prodotti da provvedimenti non menzionata da tale norma (Corte cost., 6 dicembre 1985, n. 313, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 1593).

(61) Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1718. Tale assimilazione è stata occasionalmente sostenuta anche dalla giurisprudenza amministrativa: cfr. t.a.r. Trentino Alto Adige, 14 luglio 2003, n. 273, in *Foro amm., T.A.R.*, 2003, 2189.

(62) Nella sua prima formulazione, con riferimento alla quale l'art. 19 è stato concepito. Si veda, tuttavia, Cass., sez. un., 26 marzo 1999, n. 185, in *Giur. imp.*, 1999, 560, con riguardo alla impugnabilità di un provvedimento di revoca di accertamento con adesione, sulla quale si tornerà.

(63) La distinzione fra lacune normative tecniche e ideologiche è richiamata da Tesauro, *Istituzioni*, cit., 57, che si rifà a Bobbio, *Lacune del diritto*, in *Noviss. dig. it.*, IX, Torino, 1963, 423. Contrario all'assimilazione tra diniego di annullamento d'ufficio e rifiuto di rimborso anche Porcaro, «*Diniego*», cit., 674, sebbene sulla scorta di motivazioni differenti. Esclude espressamente la possibilità di ricomprendere il predetto diniego fra gli atti impugnabili attraverso un'interpretazione estensiva dell'art. 19 anche Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 121. Sul punto, si vedano, da ultimo, le riflessioni di Tesauro, *Riesame*, cit., 8.

(64) Cfr. nota 57.

(65) T.a.r. Campania, sez. I, 9 marzo 2004, n. 2806, in *Rass. trib.*, 2005, 1290, con nota di Di Siena, *Illegittimità istruttorie, tutela del contribuente e giurisdizione amministrativa: un primo tentativo di inquadramento sistematico alla luce dell'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente*. Nello stesso senso si è successivamente espresso il t.a.r. Sicilia (sez. I, 19 ottobre 2006, n. 2282, in *Foro amm., TAR*, 2006, 3340).

(66) Tesauro, *Gli atti impugnabili*, cit., 11.

(67) Secondo l'ultimo periodo del citato 3° comma, «*la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*». Tale previsione consente, in buona misura, di evitare vuoti di tutela; nei casi in cui, tuttavia, essa non sia applicabile, sopperisce il disposto dell'art. 7, 4° comma, dello Statuto del contribuente.

(68) Dissente sul punto Turchi, *La problematica impugnabilità*, cit., *passim*, sul presupposto della mancanza di (autonoma) lesività del diniego di annullamento d'ufficio.

(69) Nota Tassani, *L'annullamento*, cit., 1191, che, in una simile prospettiva, «*il diniego di autotutela potrebbe definirsi come atto prodromico al successivo atto impositivo*». Occorre peraltro evidenziare che l'Autore dubita del reale fondamento di una simile qualificazione.

(70) Cass., sez. un., 26 marzo 1999, *cit.* Per alcuni rilievi critici in ordine a tale sentenza che, in effetti, sovrappone i due piani dell'impugnazione autonoma (con contestuale e dubbia lettura estensiva dell'art. 19) e differita si veda Tassani, *L'annullamento*, *cit.*, 1193.

(71) Il riferimento è a Comm. trib. prov. Salerno, sez. IV, 27 dicembre 1999, n. 200, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, 1031, con nota di Basilavecchia, *In tema di autotutela*, *cit.*

(72) La vicenda può essere sintetizzata nei seguenti termini. Un contribuente cui era stata notificata una cartella di pagamento, in luogo di procedere alla sua impugnazione in sede giurisdizionale, presentava istanza di sgravio, accolta solo in parte dall'ufficio. Inutilmente decorso, nel frattempo, il termine per l'impugnazione dell'atto, il contribuente richiedeva chiarimenti circa la parziale negazione dello sgravio, nonché il riesame della propria posizione; a seguito della risposta dell'ufficio, che non modificava il proprio orientamento, il contribuente si rivolgeva al giudice tributario impugnando tale ultimo atto.

(73) Basilavecchia, *In tema di autotutela*, *cit.*, 1034.

(74) In questo senso Basilavecchia, *In tema di autotutela*, *cit.*, *ibid.* Sembra concordare sulla possibilità di impugnazione differita anche Lovisolo, *Osservazioni*, *cit.*, *passim*. Si segnala sul punto la già richiamata sentenza della Commissione Provinciale di Pisa (n. 139 del 2007), nella quale si afferma «una volta affermata la giurisdizione di questo giudice circa il corretto esercizio del potere di autotutela, il rifiuto dell'ente a procedere nel senso ritenuto legittimo può correttamente essere devoluto alla cognizione del giudice tributario mediante l'impugnativa di quell'atto che si ritiene essere emanazione di un ingiustificato rifiuto a procedere all'annullamento dell'atto contestato in sede di autotutela»; occorre precisare tuttavia, che, in quella particolare fattispecie, non solo non vi era stato alcun provvedimento espresso di diniego ma, paradossalmente, neppure un'istanza di riesame da parte del contribuente.

(75) Corte cost., 23 luglio 1997, n. 264, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 101 con nota di Ficari, in una pronuncia avente ad oggetto la possibilità che l'amministrazione rifiuti di annullare l'atto impositivo il cui fondamento sia stato escluso, successivamente al perfezionamento della sua definitività, da un giudicato penale. Appare superfluo evidenziare la differenza tra tale soluzione e quella rappresentata dall'assimilazione, sotto il profilo della funzione, fra diniego di annullamento d'ufficio e diniego di rimborso; nella ricostruzione qui prospettata, infatti, i motivi di ricorso avverso il rifiuto di restituzione atterrebbero ai vizi riguardanti il segmento di attività amministrativa, cui si accennava in precedenza, compreso tra la definitività dell'ultimo atto notificato al contribuente e lo stesso diniego di rimborso.

(76) Cfr. la definizione di discrezionalità cui alla precedente nota 26.

(77) In questo senso, osserva Tassani, *L'annullamento*, *cit.*, 1192, l'interesse pubblico sotteso agli interventi in autotutela può essere individuato nell'interesse alla «giustizia sostanziale».

(78) Si noti come tale ricostruzione riecheggi la tesi, già richiamata, che ritiene doverosa l'autotutela negativa in ambito tributario, in ragione dell'applicazione del principio costituzionale della capacità contributiva (cfr. Moschetti, *La capacità contributiva*, *cit.*, *ibid.*); in una prospettiva parzialmente differente (e idonea a giustificare in generale il potere di annullamento d'ufficio attribuito a tutti gli organi della pubblica amministrazione) cfr. La Rosa, *Amministrazione finanziaria*, *cit.*, *ibid.*, che individua il fondamento di tale potere nell'art. 97 della Carta Costituzionale.

(79) V. circ. 8 luglio 1997, n. 195 e 5 agosto 1998, n. 198, nonché la risoluzione citata nella nota seguente.

(80) Risoluzione 18 luglio 1994, n. 4079. La stessa fonte prosegue individuando alcune ipotesi in cui tale esigenza sicuramente legittimerebbe l'intervento in autotutela: «ad esempio, in relazione ai casi accertati di incompetenza dell'ufficio impositore, di errori materiali che abbiano determinato la duplicazione del pagamento dei tributi, di duplicazioni di imposta da qualsiasi causa derivanti, di riconoscimento pacifico della inesistenza del presupposto per la legittima imposizione fiscale».

(81) Sul punto, Muscarà, voce *Autotutela: VI) diritto tributario*, *Enc. giur.*, IV, Roma, 1996. Nello stesso modo, è da escludere che possa assumere rilevanza l'interesse dell'Amministrazione finanziaria a ritenere somme già incamerate, a prescindere dalla effettiva sussistenza dell'obbligazione tributaria (la possibilità era stata negata già da Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 19; in questo senso, da ultimo, P. Rossi, *Il riesame*, *cit.*, 229).

(82) V. art. 2-*quater*, 1° comma, ultimo periodo, d.l. n. 564 del 1994. Alcuni dei criteri in parola sono poi individuati dal regolamento di attuazione nella «probabilità della soccombenza e della conseguente condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio», oltre che nella «esiguità delle pretese tributarie in rapporto ai costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese stesse» (art. 7, d.m. n. 37 del 1997).

(83) Art. 3, d.m. n. 37 del 1997.

(84) Sul punto si vedano le osservazioni di Lupi, *Il mito della doppia tutela*, in Pirrello - Stevanato - Lupi, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi*, 2006, 172 ss. Si noti che, anche in ambito amministrativo, l'orientamento più recente

evidenzia la necessità di tener conto di tale elemento anche nel caso di riesame del provvedimento ablativo viziato (in merito v. Stipo, *Osservazioni, cit.*, 710).

(85) Sul punto, osserva Porcaro, «*Diniego*», *cit.*, 670, che, al pari di quanto avviene in diritto amministrativo nei casi di autotutela «doverosa», in ambito tributario l'interesse pubblico da valutare in concreto, ai fini della decisione circa l'autoannullamento, è piuttosto di segno negativo che positivo.

(86) È appena il caso di osservare che il carattere viziato dell'atto, che si configura come *conditio sine qua non* dell'annullamento d'ufficio, non implica in alcun modo tale infondatezza; l'atto potrebbe essere viziato, ad esempio, in ragione del mancato rispetto dei termini per l'esercizio del potere impositivo, o in considerazione di illegittimità verificatesi nella fase istruttoria che si siano riflesse sul provvedimento conclusivo.

(87) È in questo senso che, si ritiene, occorre interpretare l'orientamento ormai pacifico della cassazione, secondo cui, nel rispetto dei termini di decadenza imposti all'Amministrazione finanziaria, e del diritto di difesa del contribuente, l'ufficio può procedere alla correzione di vizi formali che inficiano il provvedimento fondato (così Cass., sez. trib., 20 novembre 2006, n. 24620, in *Giust. civ., Mass.*, 11, 2006; sul punto, si veda altresì Comm. trib. prov. Ravenna, 18 aprile 2008, n. 241, in *Banca dati fisconline*); nella diversa ipotesi, cui ci si riferisce nel testo, in cui l'ufficio annullasse il provvedimento formalmente illegittimo (ormai inoppugnabile), ma fondato, senza procedere alla riemissione di un nuovo atto (eventualmente anche in considerazione dell'intervenuto decorso del termine per esercitare tale potestà), tenuto conto dell'interesse primario che caratterizza il potere di autotutela, l'annullamento d'ufficio potrebbe quasi, per certi aspetti, costituire uno sviamento di potere, figura sintomatica del vizio di eccesso di potere (sull'evoluzione della nozione di sviamento di potere, poi confluita in quella di eccesso di potere, si rinvia a Galateria - Stipo, *Manuale, cit.*, 481).

(88) Tale differenza trova la propria giustificazione, secondo le sezioni unite, nel carattere discrezionale del ricorso all'autotutela, che comporta l'inapplicabilità in materia dell'istituto del silenzio rifiuto, non esistendo, all'epoca dei fatti controversi, alcuna specifica previsione normativa in materia. Secondo un'opinione che appare sostanzialmente condivisibile (A. Rossi, *Autotutela: sì al contenzioso tributario in caso di diniego da parte dell'Amministrazione finanziaria, Fisco*, 2007, 1, 2295), le modifiche successivamente apportate alla legge sul procedimento amministrativo nel 2005 (con l. 11 febbraio 2005, n. 15), non appaiono decisive ai fini di un mutamento nell'orientamento fatto proprio dalla cassazione; sul punto si veda altresì Cassese, *Istituzioni, cit.*, 214, le cui considerazioni sembrano legittimare una tale conclusione con riferimento alla fattispecie che qui interessa.

(89) Art. 5, d.m. n. 37 del 1997.

(90) Art. 1, d.m. n. 37 del 1997.

(91) In questo senso, si veda anche Tesauro, *Riesame, cit.*, 11.

(92) La stessa considerazione è stata espressa anche da Turchi, *La problematica impugnabilità, cit.*, 2891. Il distinguo operato dalle Sezioni Unite nel 2007 è stato comunque recepito dalla giurisprudenza di merito: cfr. Comm. trib. prov. Brindisi, 18 marzo 2008, n. 40, in *Bancadati fisconline*.

(93) Ficari, *Autotutela e riesame, cit.*, 256 ss.