

## LA CASSAZIONE CHIUDE (APPARENTEMENTE) LE PORTE ALLA TUTELA GIURISDIZIONALE IN TEMA DI DINIEGO DI AUTOTUTELA

SOMMARIO: 1. *Considerazioni introduttive* – 2. *Fattispecie oggetto della sentenza n. 2870/2009* – 3. *Fattispecie oggetto della sentenza n. 3698/2009* – 4. *Cenni sulla casistica applicativa dei principi dettati dalla Cassazione con la sentenza n. 16776/2005* – 5. *Ulteriori ambiti della tutela in tema di diniego oltre gli angusti limiti tracciati dalla sentenza n. 16776/2005.*

### 1. *Considerazioni introduttive*

È inevitabile che le due più recenti sentenze delle sezioni unite<sup>1</sup>, perfettamente omologhe quanto all'applicazione dei principi di diritto, in tema di (non) impugnabilità dell'atto di diniego di autotutela, alimenteranno commenti nel senso del ridimensionamento (secondo taluni magari estremo)<sup>2</sup> della sfera operativa dell'istituto (*rectius*: della tutela del contribuente a fronte di comportamenti omissivi e/o ingiustamente denegatori delle ragioni sostanziali del contribuente).

È la nota partita (che si sta giocando da oltre un decennio con esiti incerti) tra il contribuente che in effetti non deve l'imposta e l'Amministrazione finanziaria che vanta un titolo sostanziale inoppugnabile (di una imposta per l'appunto non dovuta).

Partita spinosa operativamente e delicata sotto il profilo dogmatico che spesso si recita assumendo improbabili toni massimalistici: di sostanziale chiusura da parte dell'Amministrazione finanziaria che ha sempre sostenuto l'assoluta insindacabile discrezionalità del suo operato; ovvero, di contro, di ardite incursioni concettuali volte ad affermare l'assorbente prevalenza delle ragioni di merito sostanziale nonostante l'inopponibilità del provvedimento impositivo<sup>3</sup>.

Personalmente le sentenze mi sorprendono più per l'(apparente) assolutezza di taluni passaggi argomentativi, ma molto meno nella sostanza, attesi i precedenti del dibattito tuttora *in fieri* all'interno della giurisprudenza (che impegna, ovviamente, anche la migliore dottrina).

Sono convinto, peraltro, che esse rappresentino due ulteriori tasselli di un complessivo discorso faticosamente portato avanti all'interno del Supremo Collegio nel quale, verosimilmente, si agitano anime e concezioni non perfettamente allineate.

Innanzitutto giova rilevare che, successivamente alla fondamentale sentenza n. 16776/2005<sup>4</sup>, i cui contenuti, *in parte qua*, sono stati peraltro ribaditi in numerose occasioni, la (inizialmente) *vexata quaestio* della giurisdizione appare banale: per quanti dubbi possa aver sollevato circa i modi (non tanto nel merito)<sup>5</sup>, la devoluzione al giudice speciale della giurisdizione esclusiva in materia tributaria (realizzata non tanto per *factum principis* ma in base a opzione pretoria della giurisprudenza), è scelta ormai irreversibile sulla quale non conta indugiare ulteriormente.

Affermare la giurisdizione esclusiva non rappresenta, per altro verso, la soluzione della problematica ma, semmai, il prologo di un'indagine paradossalmente ancora più complessa.

Muoviamo, per comodità espositiva, dall'assunto centrale sul quale fanno perno entrambe le motivazioni: «*avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo ... non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo*».

La conclusione poggia su due distinti capisaldi argomentativi:

- a) mediante l'esercizio del potere di autotutela l'Amministrazione finanziaria esprime una "discrezionalità propria" (*id est* insindacabile);
- b) il contribuente, da parte sua, non può surrettiziamente sindacare nel merito<sup>6</sup> l'originario provvedimento impositivo una volta che non lo abbia ritualmente e tempestivamente impugnato dinanzi al giudice tributario.

Il primo assunto riecheggia originarie impostazioni della problematica da parte del giudice tributario<sup>7</sup> espresse, però, in un contesto ricostruttivo che ha subito radicali trasformazioni.

<sup>1</sup> Cass., sez. un., Pres. Carbone, Rel. Tirelli, 6 febbraio 2009, n. 2870, in *Boll. Trib.*, 2009, 474, ed ivi V. FICARI, *Diniego di autotutela negativa e Sezioni "disunite" della Cassazione*; Cass., sez. un., Pres. Carbone, Rel. D'alessandro, 16 febbraio 2009, n. 3698, *ibidem*, 549. Quest'ultima è stata richiamata (con riferimento solo alle parti della controversia "Spelzini/Ministero delle Finanze") dalla prima ancorché pubblicata successivamente.

<sup>2</sup> V. FUSCONI, *Il contenzioso tributario chiude all'autotutela*, in *Boll. Trib.*, 2009, 421; V. AZZONI, *L'ultima parola delle Sezioni Unite in materia di autotutela. Prime riflessioni, in il fisco*, 2009, fasc. 2, 1274; S. D'ANDREA, *L'autotutela perde potere*, in *il Sole 24 Ore*, 16 febbraio 2009, inserto Norme e Tributi, 4.

<sup>3</sup> Istituto di ricerca del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, circolare 10 novembre 2008, n. 7/IR – IRDCEC, secondo la quale il giudice tributario dovrebbe sempre entrare nel merito dei motivi fatti valere dal contribuente mediante l'istanza.

<sup>4</sup> Cass., sez. un., Pres. Carbone, Rel. Cicala, 10 agosto 2005, n. 16776, in *Boll. Trib.*, 2005, 1828; e anche in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 29, ed ivi S. MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*.

<sup>5</sup> Osservavo, a tal riguardo, che la giurisdizione tributaria fosse probabilmente l'unica nella quale erano al contempo impegnati il giudice ordinario, il giudice amministrativo e quello speciale, con delicati problemi di (t)ripartizione della materia in ordine ai presupposti dell'accesso e al contenuto della tutela.

<sup>6</sup> La sentenza esclude genericamente il sindacato sulla "legittimità" del provvedimento impositivo definitivo ma giova rilevare che il divieto investe propriamente il merito dell'imposta dovuta, atteso che la rilevanza dei vizi c.d. formali viene automaticamente meno per effetto dell'omessa impugnazione del provvedimento: sul punto, *amplius*, S. MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 71 ss.

<sup>7</sup> Cass., sez. trib., 9 ottobre 2000, n. 13412, in *Boll. Trib.*, 2001, 295, e anche in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 464, ed ivi S. LA ROSA, *Definitività degli avvisi di liquidazione, autotutela tributaria e ripetibilità delle imposte "principali" nel sistema delle imposte sui trasferimenti*; Cass., sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, in *Boll. Trib.*, 2003, 141, e anche in *il fisco*, 2002, 4552, ed ivi P. RUSSO - G. FRANSONI, *La sindacabilità degli atti connessi al mancato esercizio dell'autotutela*; Cass., sez. trib., 28 gennaio 2005, n. 1791, in *Boll. Trib.*, 2005, 1655.

Sostenere la natura discrezionale dell'attività di autotutela in materia tributaria portava, in un primo approccio, ad escludere *tout court* la tutela dinanzi alle Commissioni tributarie impedendolo, in ogni caso, il disposto dell'art. 19 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Si evocava, in altri termini, il c.d. limite interno della giurisdizione delle Commissioni siccome limitata dalla tassativa elencazione degli atti impugnabili. E questi possedevano, a tutta evidenza, una matrice comune o, se si vuole, un comune denominatore rappresentato dalla natura di provvedimenti impositivi costitutivi della pretesa (volti, quindi, a determinare *l'an e/o il quantum debeatur*).

L'orientamento equivaleva a *denegatio iurisdictionis* a favore del giudice amministrativo quale giudice naturale dei provvedimenti autoritativi di carattere discrezionale (e, dunque, degli interessi legittimi vantati dal contribuente).

E i TAR, inizialmente, si assunsero, per intero, il carico della tutela del contribuente<sup>8</sup> non denegandola in ragione della natura del potere (di autotutela).

Tale scenario regge, però, sino a quando la Cassazione, con pronuncia a dir poco innovativa, sterza dai consueti binari (bruscamente, secondo autorevole dottrina)<sup>9</sup> facendo prevalere la giurisdizione per materia (in altri termini il disposto dell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992) sulla elencazione degli atti impugnabili (espressa, con evidenti intenti selettivi, dall'art. 19).

Con il risultato che, allo stato, non è più consentito discriminare la tutela in relazione alla natura (vincolata o discrezionale) dell'attività spiegata dall'Amministrazione finanziaria, ma essa è necessariamente incanalata nell'alveo del processo dinanzi alle Commissioni tributarie.

Dispiegandosi, pertanto, una giurisdizione sostanzialmente esclusiva non regge più, ai fini della *denegatio iurisdictionis*, l'assunto che l'Amministrazione finanziaria eserciti, nel caso concreto, un'attività discrezionale, atteso che qualsiasi provvedimento, sempreché lesivo della sfera giuridica del contribuente, rientra automaticamente nella giurisdizione piena delle Commissioni<sup>10</sup>.

Non vorrei che "*trasferita*" la tutela (per effetto della devoluzione alle Commissioni della giurisdizione esclusiva per materia, al fine di conseguire condivisibili obiettivi di concentrazione ed unità della giurisdizione) dal giudice amministrativo (il quale la realizzava, comunque, a livello di puro annullamento del provvedimento denegativo) a quello speciale, questo tipo di tutela si sia perso per strada.

Sarebbe inaccettabile che una forma di tutela garantita da un giudice, sia, poi, declinata da un giudice diverso (a giurisdizione piena) con esiti di sostanziale affievolimento della complessiva tutela.

Sostenere che si verte in una ipotesi di attività discrezionale assolutamente insindacabile (che è poi il comodo assunto espresso dalla stessa Amministrazione finanziaria sia pure parallelamente al contraddittorio riconoscimento dell'obbligo di emanare un provvedimento a fronte dell'istanza in autotutela del contribuente) equivale, concretamente, ad abbracciare la tesi dell'equiparazione, *in subiecta materia*, tra i principi dell'autotutela dettati nel diritto pubblico (di matrice giurisprudenziale, essenzialmente) e quelli applicabili in diritto tributario.

Tale (implicita) premessa non appare, a monte, condivisibile (e non è stata condivisa, si ricordava, né dalla stessa Amministrazione finanziaria, né, a suo tempo, dal giudice amministrativo).

Il fatto è che, diversamente dal diritto pubblico, il legislatore tributario ha ricostruito quale "*doveroso*" il riscontro – necessariamente di natura provvedimentale, s'intende – dell'istanza in autotutela<sup>11</sup>, facendo così venir meno le premesse dell'insindacabilità degli atti di riesame, quantomeno a livello della verifica della legittimità del provvedimento emanato.

Espresso in altri termini, l'Amministrazione finanziaria, atteso che, per legge, ha l'obbligo di riscontrare l'istanza, non può provvedervi con i contenuti che più le aggradano ma deve motivare convenientemente i propri convincimenti che subiscono, per l'appunto, il vaglio giurisdizionale in termini, quantomeno, di congruità e ragionevolezza della motivazione addotta.

La conclusione si regge sul combinato disposto dell'art. 2, primo comma, della legge generale sul procedimento amministrativo<sup>12</sup> e sulla conseguente impugnabilità, *ex art.* 113, primo comma, Cost.<sup>13</sup>, del provvedimento emanato dall'Amministrazione finanziaria.

La Corte, inoltre, abbina a quello innanzi illustrato l'ulteriore rilievo che ammettere l'impugnabilità del provvedimento denegativo di autotutela «*darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo*».

L'improponibilità di siffatto risultato è ben presente, e fondamentalmente condiviso, da quanti si sforzano di conciliare il rispetto delle regole formali (che non possono essere travolte *d'ambly*) – quale quella della decadenza nella quale è incorso il contribuente che non ha impugnato il provvedimento impositivo – con le indiscutibili ragioni sostanziali vantate dallo stesso che lo portano ad invocare un agire amministrativo in ogni caso improntato a principi di correttezza, imparzialità e buon andamento (art. 97 Cost.), sollecitando, in tal modo, la respipienza dell'Amministrazione finanziaria in ipotesi di comportamenti palesemente *contra legem*.

I termini esatti del compromesso realizzato dal legislatore tra questi due valori è tutto da scoprire, ma resta innegabilmente valido il principio di non impugnabilità diretta nel merito del provvedimento impositivo definitivo.

Tale limite, peraltro, non esaurisce la dedotta problematica.

In realtà, contrariamente a quel che appare ad una prima lettura, la conclusione secondo la quale avverso «*il rifiuto di ritirare un atto impositivo divenuto definitivo non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale*», non è da recepire nei suoi termini assoluti (diversamente verrebbe meno la stessa problematica della tutela a fronte del rifiuto di annullamento); essa va opportunamente correlata (e, quindi, limitata) in forza del successivo inciso "*in questo caso*" che, convenientemente valorizzato, rimanda direttamente all'analisi delle fattispecie concrete.

## 2. Fattispecie oggetto della sentenza n. 2870/2009

Nella prima fattispecie, il contribuente, in sintesi, sottoponeva alla valutazione dell'Amministrazione finanziaria (l'accadimento di) un evento sopravvenuto rispetto all'emanazione del provvedimento impositivo definitivo (l'essersi formato un giudicato in sede penale di assoluzione "*perché il fatto non sussiste*") idoneo, a suo dire, a incidere sulla (originaria) pretesa in quanto fatto estintivo o modificativo della stessa.

<sup>8</sup> Anzi con punte applicative alquanto ardite: cfr. TAR Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in *Boll. Trib. On-line*, il quale ha deciso, sostitutivamente alle Commissioni, nel merito dell'imposta dovuta. I contributi, non univoci, del giudice amministrativo in materia di autotutela tributaria sono richiamati da S. MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, cit., 52-53.

<sup>9</sup> E. DE MITA, *La Cassazione inciampa sul rifiuto dell'autotutela*, in *il Sole 24 Ore*, 1° novembre 2005, 23.

<sup>10</sup> Sorprende, pertanto, l'indicazione di Equitalia S.p.A., contenuta nella direttiva di gruppo n. DSR/NC/2008/012 del 27 marzo 2008 e riportata anche nei provvedimenti di rigetto delle istanze di rateazione, secondo la quale il provvedimento denegativo della rateazione sia impugnabile dinanzi al giudice amministrativo (*contra*, Cass., sez. un., n. 16776/1995, cit., e TAR Friuli Venezia Giulia, sez. I, 28 agosto 2008, n. 452).

<sup>11</sup> Sul punto, *amplius*, S. MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, cit., 89 ss.

<sup>12</sup> Legge 7 agosto 1990, n. 241: «*Ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad una istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, la pubblica Amministrazione ha il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso*».

<sup>13</sup> «*Contro gli atti della pubblica Amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa*». In ordine all'applicabilità anche ai procedimenti tributari della legge n. 241/1990, cfr. Corte Cost. 5 novembre 2007, ord. n. 377, in *Boll. Trib.*, 2007, 1831.

E a tal proposito la Corte, entrando nel merito, osserva, condivisibilmente<sup>14</sup>, che il giudicato penale non interferisce, nella fattispecie, con il debito scaturente dal provvedimento impositivo poiché le due indagini (penale e fiscale) si pongono su piani diversi: gli accertamenti di tipo presuntivo possono non realizzare la fattispecie criminale ma fondare, per altro verso, la formazione (e il consolidamento) di un debito tributario<sup>15</sup>.

Ma di già, reputo, non sarebbe stato possibile pervenire all'identica conclusione se il contribuente avesse dedotto un giudicato (di merito) conseguito da un obbligato solidale; ovvero un giudicato formatosi in ordine al diritto di godere dell'agevolazione decennale, ancorché sia divenuto inopponibile l'avviso di accertamento relativo ad un singolo periodo d'imposta; ovvero, ancora, il giudicato (di merito) favorevole formatosi relativamente a più periodi d'imposta tutti fondati su un unico presupposto omogeneo (ad es. un PVC) nonostante la inopponibilità del provvedimento concernente un singolo periodo d'imposta.

Tutte ipotesi nelle quali il giudicato (successivo) ben assurge ad elemento fondante il disconoscimento *a posteriori* della doverosità della pretesa basata sulla mera inopponibilità dell'originario provvedimento impositivo. È peraltro significativo, ai fini della problematica che ne occupa, al di là delle concrete fattispecie evocabili dall'interprete, che l'evento sopravvenuto sia idoneo, di per sé, a promuovere una doverosa valutazione (di merito) dell'Ufficio circa la dedotta interferenza sull'originaria fattispecie impositiva, e che, conseguenzialmente, il provvedimento emanato in esito al procedimento di riesame sia, a sua volta, eventuale oggetto di giudizio (anch'esso di merito) delle Commissioni tributarie.

### 3. Fattispecie oggetto della sentenza n. 3698/2009

La seconda fattispecie, a quel che è dato desumere dalla stringata esposizione in fatto, rappresenta un esempio di comportamento volto a forzare inammissibilmente i meccanismi della (corretta) attuazione del potere amministrativo di autotutela.

Non sembra, infatti, che sussistano (o, perlomeno, non sono espressi) motivi idonei a supportare convenientemente l'istanza di autotutela.

Si evince che il contribuente impugna direttamente la cartella di pagamento essendo divenuto definitivo, a monte, l'avviso di accertamento.

Parallelamente propone istanza di autotutela ai fini dell'annullamento dell'avviso di accertamento. Sopraggiunto l'inevitabile provvedimento di rifiuto di autotutela, il contribuente lo sottopone ad impugnazione. I ricorsi sono riuniti ed entrambi rigettati.

Il contribuente (pervicacemente) propone appello<sup>16</sup> che sfocia nel rigetto di tutte le domande proposte.

Il ricorso e, a ruota, l'istanza di autotutela appaiono, in realtà, non assistiti da significativi motivi (perlomeno in base a quello che è dato desumere dalla lettura della sentenza).

Il ricorso avverso la cartella di pagamento risulta *ab origine* inammissibile per effetto dell'omessa impugnazione dell'atto presupposto<sup>17</sup>. L'istanza di autotutela, a sua volta, non risulta supportata dall'accadimento di eventi sopravvenuti incidenti sulla pretesa originaria. In definitiva, la vicenda appare un classico esempio di strumentalizzazione dell'istituto dell'autotutela nel tentativo (implausibile) di ottenere ad ogni costo una decisione favorevole, giustamente sfociata, non a caso, in una esemplare condanna alle spese del giudizio<sup>18</sup>.

### 4. Cenni sulla casistica applicativa dei principi dettati dalla Cassazione con la sentenza n. 16776/2005

<sup>14</sup> *Contra*, V. FICARI, *Diniego di autotutela negativa e Sezioni "disunite" della Cassazione*, cit., 475, secondo cui, invece, dovrebbe procedersi a «un sindacato sulle ragioni (in fatto e in diritto) dell'irrelevanza dell'elemento sopravvenuto rispetto al mancato annullamento» (in ipotesi demandato, suppongo, alla insindacabile valutazione del giudice di merito).

<sup>15</sup> La Corte Suprema evoca la propria consolidata giurisprudenza in materia; ved., *ex multis*, Cass., sez. trib., Pres. Miani Canevari, 16 dicembre 2008, n. 29396, in *Boll. Trib. On-line*: «Il Collegio ritiene, in primo luogo, di dover censurare la proposizione con cui il giudice di merito "ritiene che la sentenza irrevocabile di assoluzione con la formula perché il fatto non sussiste, al contrario di pronunce con altre formule assolutorie come il fatto non costituisce reato ovvero il fatto non è previsto dalla legge come reato, preclude al Giudice tributario di valutare sotto il profilo fiscale i fatti ritenuti insussistenti dal Giudice penale". È infatti da escludere, in linea di principio, che il giudicato penale, qualunque giudicato penale, si rifletta automaticamente nel processo tributario (cfr. ex pluribus la sentenza di questa Corte n. 14953/28 giugno 2006). Nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa, in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente. La sentenza penale deve però essere presa in considerazione dal giudice tributario di merito come possibile fonte di elementi di prova» (cfr., inoltre, in *terminis*, Cass., sez. trib., Pres. Saccucci, Rel. Cicala, 12 marzo 2007, n. 5720, in *Boll. Trib. On-line*). Sulla irrilevanza delle presunzioni tributarie ai fini propriamente penali (in materia di presunzioni derivanti da indagini bancarie), ved., da ultimo, Cass., sez. trib., 6 febbraio 2009, n. 5490, in *Boll. Trib. On-line*.

<sup>16</sup> Nelle more del giudizio di appello, il contribuente propone, altresì, istanza di definizione della lite ai sensi dell'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, sicché il giudizio pendente si arricchisce dell'impugnazione dello scontato diniego di condono da parte dell'Ufficio.

<sup>17</sup> Il contribuente rileva, facendo leva sulla sentenza n. 280/2005 della Corte Costituzionale, un "vizio proprio" del ruolo consistente nella decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di riscossione in base all'art. 25 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, eccezione facilmente disattesa dal Decidente in quanto con tale sentenza la Corte si riferisce all'ipotesi di liquidazione della dichiarazione *ex art. 36-bis*, mentre la fattispecie oggetto del giudizio riguarda un caso diverso.

<sup>18</sup> Semmai, dalla motivazione della sentenza, sembra opportuno isolare un passaggio argomentativo: «*va rilevato che il ricorrente non coglie la ratio decidendi allorché mostra di ritenere che il Giudice tributario abbia declinato la propria giurisdizione quanto alla impugnativa del rifiuto di autotutela. Giova al riguardo ricordare che queste Sezioni Unite, nella sentenza n. 7388/07, nel ribadire che l'art. 12, comma 2, della L. n. 448 del 2001, comporta la sicura attribuzione al Giudice tributario di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie e dunque anche di quelle relative agli atti di autotutela tributaria, hanno tuttavia chiarito che altra e diversa questione attinente non alla giurisdizione ma alla proponibilità della domanda - è quella, rimessa al Giudice tributario, circa la riconducibilità dell'atto in contestazione nell'ambito delle categorie individuate dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Nella specie il Giudice tributario - come appare palese soprattutto dalla sentenza di primo grado, espressamente richiamata sul punto dalla sentenza di appello - è giunto alla conclusione che l'atto di rifiuto di autotutela impugnato dal contribuente non fosse riconducibile ad alcuna delle categorie individuate dall'art. 19 citato, in quanto espressione di attività confinata nel campo amministrativo». L'assunto evoca una problematica divenuta estremamente delicata riguardante, in sintesi, il rapporto tra l'affermata giurisdizione esclusiva in materia tributaria e l'attuale valenza del principio c.d. di tassatività degli atti impugnabili. Si deve oggi necessariamente leggere il principio di tassatività nel contesto di una giurisdizione esclusiva (aperta, quindi, alla verifica di legittimità e di merito di tutti i provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria). A tal riguardo il richiamo operato a Cass., sez. un., Pres. Carbone, Rel. Altieri, 27 marzo 2007, n. 7388 (in *Boll. Trib.*, 2007, 1223, ed ivi F. CERIONI, *Il sindacato sulla legittimità del diniego di autotutela spetta sempre ai giudici tributari*) risulta parziale e in parte fuorviante dal momento che tale sentenza si fa carico della soluzione invitando, indirettamente, ad una inevitabile forzatura dell'elencazione: «Sarà, quindi, compito della commissione tributaria verificare se l'atto in contestazione possa ritenersi impugnabile nell'ambito delle categorie individuate dall'art. 19 del D.L.vo n. 546 del 1992. In proposito le Sezioni Unite non possono non rilevare che la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto in detto articolo comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli articoli 24 e 113 della Costituzione. Infatti, il carattere esclusivo della giurisdizione tributaria non consente che atti non impugnabili in tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione (sez. un., ord. n. 13793/04)». Il principio di tassatività, quindi, va oggi letto privilegiando l'effettività della tutela, tanto più che è la stessa Cassazione a introdurre, per altro verso, il discutibile principio della "facoltatività" dell'impugnazione che rappresenta la logica opposta a quella chiaramente espressa dall'art. 19 (Cass., sez. un., Pres. Nicastro, Rel. Cicala, 24 luglio 2007, n. 16293, in *Boll. Trib.*, 2007, 1810; Cass., sez. un., 26 luglio 2007, n. 16428, in *Boll. Trib. On-line*). In dottrina, G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TAR SU*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 12; D. COPPA, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2007, 3687; G. INGRAO, *Prime riflessioni sulla impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 1075, con postilla di L. FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, 1112).*

A ben vedere, allora, le sentenze commentate non si discostano, nella sostanza, dal solco tracciato dalla sentenza n. 16776/2005<sup>19</sup> la quale esclude la possibilità di contestare nel merito l'originaria fattispecie impositiva, definitivamente consolidatasi per effetto dell'inopponibilità del provvedimento, ma consente solo di far valere, per l'appunto, fatti impeditivi, estintivi o modificativi (*id est* eventi sopravvenuti) della pretesa stessa.

In tal modo la Corte Suprema ha tracciato un discrimine netto che, per quanto deludente e limitativo possa apparire<sup>20</sup>, possiede l'innegabile pregio della chiarezza e della facile applicabilità.

E tali principi hanno trovato, poi, coerente seguito da parte della sezione tributaria della Cassazione<sup>21</sup>, la quale ha ritenuto illegittimo il provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela del contribuente, e dunque, lo ha annullato, in quanto non ha preso nella debita considerazione eventi sopravvenuti estintivi dell'originaria pretesa<sup>22</sup>.

In particolare, l'evento sopravvenuto (rappresentato dall'esercizio da parte del contribuente del diritto alla definizione agevolata delle sanzioni) è stato ritenuto fatto idoneo a far venir meno gli effetti dell'inopponibilità degli originari provvedimenti impositivi, tanto è vero che il giudice tributario procede all'annullamento del provvedimento emesso in sede di autotutela proprio perché l'Amministrazione finanziaria ha illegittimamente disconosciuto l'efficacia novativa dell'evento sopravvenuto (condono) con impliciti effetti di accertamento, in positivo, della (non) debenza delle sanzioni originariamente pretese sulla base del provvedimento impositivo inopponibile.

Anche in tal caso la Corte Suprema si preoccupa di sottolineare che l'istanza di autotutela non investiva il merito dell'originario provvedimento impositivo ma esclusivamente la legittimità del provvedimento denegativo dell'Ufficio che disconosceva ingiustamente gli effetti del fatto sopravvenuto<sup>23</sup>.

Ed identica sorte favorevole al contribuente, reputo, discenderà dal giudizio (che attualmente pende dinanzi alle Commissioni tributarie di merito per effetto di rinvio dalle sezioni unite)<sup>24</sup> riguardante una vicenda nella quale il provvedimento impositivo (divenuto definitivo) si basava su un parere tecnico successivamente sottoposto a revoca dalla stessa Amministrazione. Il contribuente, mediante il procedimento di autotutela, chiedeva prendersi atto di quest'ultimo parere (sopraggiunto) che sconsigliava l'imponibilità della fattispecie<sup>25</sup>.

La vicenda risulta del tutto coerente con la concezione espressa dall'illustrata giurisprudenza, atteso che l'emissione del parere, in autotutela, di riconoscimento dello *status* di coltivatore diretto, è intervenuta successivamente all'inopponibilità del provvedimento impositivo con effetto estintivo di una pretesa fondata su presupposto erroneo.

È inevitabile che l'Ufficio debba assumere il secondo parere (l'unico giuridicamente efficiente) quale fonte decisionale in sede di autotutela facendo prevalere l'esatta ricostruzione della fattispecie derivante dall'acquisizione *a posteriori* di un elemento di fatto decisivo.

Un percorso coerente, dunque, sulla base, però, di una valutazione (evento sopravvenuto incidente sulla fattispecie impositiva) rispetto alla quale, probabilmente, non si può tanto parlare dell'applicazione dell'istituto dell'autotutela (atteso che l'originario provvedimento impositivo non è, in realtà, inficiato da vizio alcuno) quanto dell'obbligo di conformazione dell'Amministrazione ai fatti sopravvenuti incidenti variamente sulla pretesa.

##### 5. Ulteriori ambiti della tutela in tema di diniego oltre gli angusti limiti tracciati dalla sentenza n. 16776/2005

Esaurita la fase puramente ricostruttiva dei contenuti e dei principi ispiratori delle citate sentenze, non si può sostenere, per quel che mi riguarda, che le due decisioni siano sostanzialmente censurabili (perlomeno nelle conclusioni): la prima si esprime del tutto coerentemente ai contenuti (stavo per dire alla filosofia) della citata sentenza n. 16776/2005 ritenendo (a torto o a ragione poco importa) che l'evento sopravvenuto addotto dal contribuente non sia, in realtà, idoneo ad incidere costitutivamente sulla originaria fattispecie impositiva; la seconda rappresenta, si è detto, solo un maldestro tentativo di sottoporre al giudice tributario rilievi di merito impugnando direttamente la cartella di pagamento nonostante l'inopponibilità del provvedimento impositivo rispetto al quale, peraltro, il contribuente non fa valere eventi sopravvenuti e, neanche, vizi la cui gravità possa indurre l'Amministrazione finanziaria a desistere dalla pretesa per palese infondatezza della stessa (un riferimento classico è rappresentato, per esempio, dalla casistica enunciata dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37)<sup>26</sup>.

E non vedo quali altri esiti, in definitiva, avrebbero potuto sortire le due illustrate vicende. A questo punto, semmai, sarebbe interessante chiedersi se la problematica della tutela del contribuente, a fronte del diniego di autotutela frapposto dall'Amministrazione finanziaria, si debba necessariamente esaurire nella rigida dicotomia che informa la sentenza n. 16776/2005: evento nuovo che interferisce con la originaria pretesa = facoltà di accesso alla tutela giurisdizionale di accertamento del (nuovo) rapporto – esistenza di vizi (di qualsiasi natura) del provvedimento impositivo inopponibile = preclusione assoluta all'esercizio della tutela<sup>27</sup>.

<sup>19</sup> *Contra*, V. FUSCONI, *Il contenzioso tributario chiude all'autotutela*, cit., 421.

<sup>20</sup> Sul punto, S. MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni Tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, cit., 47 ss.

<sup>21</sup> Cass., sez. trib., Pres. Favara, Rel. Cicala, 20 febbraio 2006, n. 3608, in *Boll. Trib. On-line*, decisa in sede di rinvio dalle sez. un., n. 16776/2005, cit.

<sup>22</sup> Più nel dettaglio, l'Ufficio aveva notificato ad una società diversi avvisi di rettifica con i quali procedeva al recupero di indebite detrazioni IVA, irrogando le relative sanzioni. La società ometteva di impugnarli ma proponeva ricorso avverso le conseguenti cartelle esattoriali. Nelle more del giudizio, la società presentava due autonome istanze di autotutela: con la prima chiedeva l'annullamento delle cartelle (*rectius*: degli avvisi di rettifica) in quanto aveva rinunciato al credito d'imposta (non avendone usufruito negli anni successivi), mentre, con la seconda, assumeva di non dovere le pene pecuniarie per effetto della intervenuta sanatoria delle violazioni formali prevista dall'art. 8 della legge 15 maggio 1991, n. 154. L'Ufficio accoglieva l'istanza relativa all'imposta, ma riteneva, purtuttavia, dovute le sanzioni in quanto conseguenti a violazioni di natura sostanziale (e, pertanto, escluse dalla sfera operativa della sanatoria). Il giudizio conseguente all'impugnazione del provvedimento denegativo di autotutela ha avuto ad oggetto, quindi, l'efficacia estintiva della sanatoria *ex* legge n. 154/1991, secondo che la violazione contestata fosse di natura formale o sostanziale, questione del tutto originale (e sopravvenuta) rispetto alla pretesa originaria.

<sup>23</sup> «Con la istanza di autotutela il contribuente non ha chiesto l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto; ha invece invocato eventi sopravvenuti (il condono, la modifica del sistema sanzionatorio) ... sicché ... parte contribuente non ha impugnato gli avvisi di accertamento (anzi ne ha riconosciuta la validità); ha impugnato invece gli atti con cui venivano respinte istanze fondate su nuovi fatti produttivi di effetti giuridici in cui si invocava l'applicazione di leggi successive, in particolare della legge sul condono» (Cass. n. 3608/2006, cit.).

<sup>24</sup> Cass. n. 7388/2007, cit.

<sup>25</sup> In sede di registrazione dell'atto di acquisto di terreno agricolo il contribuente usufruiva delle agevolazioni concesse ai coltivatori diretti. L'Ufficio aveva successivamente provveduto alla revoca delle agevolazioni mediante avviso di liquidazione (divenuto definitivo) in quanto la Provincia Regionale non aveva riconosciuto al contribuente lo *status* di coltivatore diretto. La stessa Provincia, quindi, procedeva alla revoca del precedente parere certificando, in esito a ulteriore attività istruttoria, che il contribuente possedeva, in realtà, i requisiti per essere riconosciuto coltivatore diretto.

<sup>26</sup> Cfr. art. 2 del citato Regolamento – in *Boll. Trib.*, 1997, 386 – a tenore del quale: «L'Amministrazione finanziaria può procedere ... all'annullamento ... nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro: a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione».

<sup>27</sup> Con la concreta prospettiva, quindi, che l'Amministrazione finanziaria debba necessariamente prendere in considerazione i fatti nuovi che fanno venir meno, in tutto o in parte, l'originaria pretesa ma possa tranquillamente disattendere ipotesi di doppia imposizione, omonimia e quant'altro che pure la inficiano *ab origine*.

Se, in altri termini, l'intera normativa (compreso, s'intende, il regolamento ministeriale) dedicata in materia tributaria all'autotutela sortisca, sul piano della tutela giurisdizionale del contribuente, solo quelle asfittiche prospettive delineate dalla richiamata sentenza (i cui assunti, a ben vedere, da quella normativa prescindono del tutto)<sup>28</sup>.

Reputo che la risposta debba essere decisamente negativa, ancorché l'indagine non possa essere affrontata in modo esauriente in occasione dell'attuale commento.

Alcuni cenni, però, possono essere formulati (magari a mo' di traccia di una futura ricerca).

Si possono prospettare, quantomeno, tre distinte vicende ciascuna sorretta, peraltro, da specifici orientamenti giurisprudenziali:

a) accadimento di eventi sopravvenuti dei quali il giudice tributario accerta l'idoneità ad incidere con efficacia novativa sulla originaria pretesa siccome costituita da provvedimenti impositivi inopponibili<sup>29</sup>;

b) elementi nuovi (in fatto e in diritto) fatti valere dal contribuente non valutati dall'Amministrazione finanziaria in occasione della confezione del provvedimento impositivo che formano oggetto di apposita attività istruttoria all'esito della quale l'Ufficio emana un provvedimento impositivo sostitutivo del precedente (divenuto definitivo)<sup>30</sup>;

c) vizi di merito del provvedimento impositivo inopponibile dedotti dal contribuente mediante l'istanza di autotutela che, nonostante la loro gravità e rilevanza, non inducono l'Amministrazione finanziaria a rinnovare l'istruttoria e danno luogo a provvedimenti di mero rigetto (o di silenzio-rigetto), variamente motivati (o nient'affatto motivati)<sup>31</sup>.

Nelle prime due fattispecie, l'ufficio applica, a tutta evidenza, moduli impositivi veri e propri (adottando, quindi, gli schemi dell'attività vincolata); le proiezioni processuali di tali vicende danno luogo, in sede giurisdizionale, ad azioni di accertamento del rapporto in ordine alla esistenza e/o consistenza della pretesa<sup>32</sup>. Nella sostanza l'Ufficio opera in base agli identici schemi valutativi della funzione impositiva dal momento che procede alla "rinnovazione" della stessa in base agli eventi sopravvenuti, nel primo caso, o agli elementi anteriormente non valutati, nel secondo.

Nella terza, senza dubbio la più problematica, l'Ufficio, invece, si esprime in base a principi di convenienza (in ordine alla valutazione dell'attualità dell'interesse pubblico) ed opportunità (anche allo scopo di preservare una corretta immagine della stessa Amministrazione finanziaria); il potere di autotutela, quindi, si realizza secondo i tipici criteri decisionali dell'attività discrezionale con prospettive di tutela solo in termini di azione di annullamento del diniego per vizi di legittimità (essenzialmente in ordine alla logicità e coerenza della motivazione addotta dall'Amministrazione finanziaria).

E non mi pare, gettando uno sguardo d'insieme, che l'orientamento giurisprudenziale *sub a*), per i termini assoluti con i quali si esprime, possa concettualmente conciliarsi con i due successivi, a riprova di orientamenti ancora in via di assestamento.

E il richiamo alle due forme classiche dell'agire amministrativo (che si dispiegano anche in materia tributaria, s'intende) non è casuale, atteso che si registra, specie in seno alla dottrina, una diversità di prospettive ricostruttive a seconda che l'attività di autotutela si ritenga espressione di attività discrezionale o vincolata<sup>33</sup>.

Non sono convinto, però, che in materia tributaria tale opzione si possa assumere aprioristicamente e in termini assoluti; essa finisce concretamente col dipendere, come si evince anche dalla sintetica casistica dianzi proposta, e dal contenuto dell'istanza del contribuente (vale a dire dai motivi di annullamento fatti valere) e, anche, dalle concrete scelte decisionali adottate dall'Amministrazione finanziaria. Le prospettive della tutela, a loro volta, non possono che dipendere dalle scelte comportamentali operate in sede sostanziale (nell'ambito del procedimento di riesame) articolandosi secondo gli attuali assetti del processo tributario (nel quale devono necessariamente confluire tutte le possibili forme della tutela del contribuente secondo le regole della giurisdizione esclusiva).

Ma su tali ulteriori scenari il discorso rimane tuttora aperto e, in buona parte, ancora da elaborare.

**Prof. Avv. Salvo Muscarà**

*Università di Catania*

<sup>28</sup> La citata giurisprudenza, in realtà, non fa minimamente leva sulla normativa dell'autotutela che, di per sé, concerne i poteri di riesame dell'Ufficio a fronte di provvedimenti illegittimi e/o infondati *ab origine*, trascurando del tutto l'ipotesi che la pretesa risulti *a posteriori* non dovuta per effetto dell'accadimento di eventi sopravvenuti. La valutazione postuma degli eventi sopravvenuti rappresenta un obbligo comportamentale di conformazione al quale l'Amministrazione finanziaria è tenuta anche in totale assenza, in ipotesi, di specifica normativa in tema di autotutela.

<sup>29</sup> Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776, cit., e le due sentenze in rassegna, segnatamente Cass., sez. un., 6 febbraio 2009, n. 2870, cit., 474.

<sup>30</sup> Cass., sez. trib., Pres. Altieri, Rel. Scuffi, 15 ottobre 2007, n. 21530 in *Boll. Trib. On-line*, secondo la quale «Il provvedimento con cui l'Amministrazione esamina il reclamo proposto dal contribuente avverso un atto impositivo confermando l'atto contestato con autonome considerazioni e valutazioni (rigetto confermativo proprio), sostituisce l'atto investito dal reclamo e può formare oggetto di autonoma impugnazione, che consente al giudice l'esame del rapporto sostanziale sottostante ancorché siano eventualmente decorsi i termini per l'impugnazione dell'atto confermato; di conseguenza, l'eliminazione in via di autotutela del provvedimento di "rigetto confermativo proprio" determina il venir meno della pretesa sostanziale dell'Amministrazione e non la reviviscenza dell'atto sostituito». Il giudice tributario, in tal modo, recepisce un pacifico orientamento del giudice amministrativo: cfr. Cons. Stato, sez. VI, 20 luglio 1993, n. 550, in *Cons. Stato*, 1993, I, 975; Cons. Stato, sez. IV, 29 ottobre 2002, n. 5947, *ivi*, 2002, 2397; da ultimo, Cons. Stato, sez. V, 25 febbraio 2009, n. 1115.

<sup>31</sup> A tal riguardo si veda, essenzialmente, Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, cit., 1223: «il sindacato del giudice dovrà riguardare, non solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica), ma prima di tutto il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione ... nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria ...». Ritengo che la portata innovativa di questa sentenza che mira a garantire la tutela di accertamento del rapporto (da parte delle Commissioni tributarie) in ipotesi di rinnovazione della funzione impositiva e quella di annullamento del mero diniego di autotutela (una volta attribuita ai TAR in quanto attività discrezionale, oggi alle stesse Commissioni nel contesto della giurisdizione esclusiva) non sia stata convenientemente apprezzata (i commenti spesso ne fanno una coerente appendice della sentenza n. 16776/2005, senza rendersi conto che essa amplia, in realtà, notevolmente la tutela del contribuente: in questo senso ved. A. VOZZA, *Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo*, in *Riv. giust. trib.*, 2007, 482).

<sup>32</sup> Come sempre accade, peraltro, in ipotesi di (pseudo)impugnazione di provvedimenti puramente negativi dell'Amministrazione finanziaria (procedura di rimborso, in tema di agevolazioni ed esenzioni, di definizione agevolata di rapporti tributari) nei quali il giudizio è volto essenzialmente all'accertamento del rapporto sostanziale mentre risultano ininfluenti i vizi formali del provvedimento.

<sup>33</sup> Da ultimo, in questa prospettiva, ved. M. CANTILLO, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in *Rass. trib.*, 2008, 303.