

La Corte di cassazione amplia l'ambito applicativo e riduce la discrezionalità dell'amministrazione

# Autotutela con raggio allargato

## Il giudice tributario ha giurisdizione sulla materia dell'istanza

DI MASSIMILIANO TASINI

Il giudice tributario ha giurisdizione in materia di istanza di autotutela. Lo ha stabilito la Corte di cassazione con la sentenza n. 7388 del 27 marzo 2007 resa a sezioni unite.

**Il caso di specie.** Con ricorso notificato il 3 giugno 2003 una persona fisica impugnava dinanzi alla commissione tributaria di I grado di Trento un provvedimento, emesso dal direttore dell'Agenzia delle entrate di un ufficio locale col quale veniva negato l'annullamento in autotutela dell'avviso di liquidazione e della cartella di pagamento emessa dal concessionario della riscossione per omesso pagamento di tale avviso, divenuto definitivo; la questione riguarda l'imposta di registro, con la connessa irrogazione di sanzioni, a seguito della revoca dei benefici fiscali accordati sull'acquisto di terreni agricoli da parte di imprenditori agricoli.

A sostegno del ricorso il contribuente deduceva:

- violazione del dl n. 564 del 1994;
- violazione delle norme che regolavano l'agevolazione revocata;

- difetto di motivazione dell'atto.

Con sentenza dell'11 febbraio 2004 la commissione adita dichiarava il proprio difetto di giurisdizione, osservando che l'esercizio del potere di autotutela, secondo l'art. 68 del dpr 27 marzo 1992, n. 287, e il dm 11 febbraio 1997, n. 37, rientrava nell'ambito della discrezionalità amministrativa e non era ricompreso tra le ipotesi di atti impugnabili previste dall'art. 19 del dlgs n. 546 del 1992.

Il contribuente proponeva, altresì, ricorso al Tribunale di giustizia amministrativa del Trentino-Alto Adige, il quale, con sentenza del 25 ottobre 2004, dichiarava inammissibile il ricorso per difetto di giurisdizione.

Il Tribunale premetteva che il provvedimento di revoca dell'agevolazione, emesso con l'avviso di liquidazione, era fondato sul pa-

re negativo emesso dalla provincia autonoma di Trento in data 17 luglio 2002. Tale parere era stato tuttavia modificato dall'ufficio competente della provincia in senso favorevole al contribuente con un nuovo parere in data 19 febbraio 2003.

Essendo trascorso il termine per impugnare l'avviso di liquidazione, il contribuente presentava all'agenzia delle Entrate istanza di annullamento in via di autotutela, producendo il nuovo parere.

Secondo il Tribunale, a seguito dell'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, che modificando l'art. 2 del dlgs n. 546 del 1992, ha attribuito alle commissioni tributarie tutte le controversie relative a tributi di ogni genere e specie, la controversia doveva ritenersi devoluta al giudice tributario, in quanto la discussione verte sull'esistenza dei presuppo-

**Per le sezioni unite resiste la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria**

**LA REGOLA**

L'attribuzione al giudice tributario, da parte dell'art. 12, comma 2, della L. n. 448 del 2001, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia (in precedenza su alcuni tributi, attualmente su qualunque tributo), indipendentemente dalla specie di atto impugnato.

sti per l'imposizione tributaria, e in particolare sull'esistenza dei presupposti per beneficiare del regime agevolativo, e cioè dello status di coltivatore diretto.

In conseguenza di tale stato di cose, il contribuente proponeva allora ricorso per Cassazione ex art. 362, comma 2, del codice di procedura civile, denunciando un conflitto negativo di giurisdizione.

Le Amministrazioni finanziarie resistono con controricorso, sostenendo che la giurisdizione

appartiene al giudice tributario.

**La sentenza.** Le sezioni unite ritengono che la controversia debba essere devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie in adozione ai principi affermati dalle sezioni unite nella citata sentenza n. 16776/2005, nella quale è stato ritenuto che pertanto, la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale.

## Ma il silenzio-assenso spunta anche

DI MATTEO SANCES

**S**ilenzio-assenso sull'autotutela. Se l'amministrazione finanziaria non risponde entro 90 giorni all'istanza del contribuente che chiede l'annullamento di un atto ritenuto illegittimo, il provvedimento di autotutela si ha per concesso. È questa l'interessantissima quanto rivoluzionaria conseguenza che si può trarre dalla nuova formulazione dell'art. 20 legge n. 241/1990 come modificato dalla legge n. 80/2005.

Parlando di autotutela, è noto come il presente istituto rappresenti senza dubbio un'importante manifestazione del potere della pubblica amministrazione. Infatti, come previsto dai principi generali del diritto amministrativo, di cui la legge 7 agosto 1990 n. 241 costituisce sicuramente la fonte di ispirazione, l'amministrazione ha la possibilità di annullare un proprio provvedimento qualora riscontri uno o più vizi nel medesimo piuttosto che nel procedimento che ha portato alla sua formazione o in precedenti atti da cui quest'ultimo trova origine. Laddove, poi, si ritenga che mutamenti dei presupposti di fatto o di diritto impongano una diversa trattazione dell'interesse pubblico, viene riconosciuta all'amministrazione anche la facoltà di esercitare il proprio potere di revoca.

Alla luce di quanto illustrato, pur ritenendosi che il potere di disporre il riesame (finalizzato per l'appunto al ritiro dei propri atti illegittimi o infondati) sia insito nella stessa potestà conferita alla pubblica amministrazione dalla predetta legge, in materia tributaria l'autotutela ha seguito un suo personale percorso normativo.

Essa, infatti, trova la sua originaria fonte normativa nell'art. 68 del dpr 27 marzo 1992, n. 287, ora soppresso dall'art. 23 del dpr 26 marzo 2001, n. 107. Tale previsione, inoltre, è stata ampliata dall'art. 2-quater del dl 30 settembre 1994, n. 564, come introdotto dalla legge di conversione 30 novembre 1994, n. 656 e quindi successivamente modificato dall'art. 27 della legge 18 febbraio 1999, n. 28 il quale ha previsto la possibilità di sospensione degli effetti dell'atto destinato a essere annullato o revocato, tra l'altro, anche in pendenza di giudizio di impugnazione o nel caso sia divenuto definitivo. Proprio in attuazione della citata normativa, ancora, è stato

emanato il dm 11 febbraio 1997, n.37, che contiene una dettagliata disciplina dei casi (oltre che dei presupposti) di ricorso all'autotutela.

Inoltre, affrontando il tema dell'autotutela in campo tributario, è necessario considerare come anche lo Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000 n.212) assuma un rilievo non trascurabile. L'art. 7, infatti, prevede che tutti gli atti notificati al contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria (e dai concessionari della riscossione) rechino l'indicazione dell'organo ovvero dell'autorità amministrativa presso i quali «è possibile proporre un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela». Nel contempo, anche l'art. 13 si occupa della materia, affidando al garante del contribuente il compito di sollecitare l'attivazione delle «procedure di autotutela nei confronti degli atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente» di cui venga a conoscenza anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dagli stessi soggetti passivi.

Va da sé, quindi, che le linee direttrici della predetta normativa, sia di primo che di secondo grado, risultano chiaramente volte al perseguimento dell'eguaglianza sostanziale di ogni contribuente in modo che ognuno possa concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva e secondo criteri di progressività.

In questo quadro di riferimento, tralasciando ora il caso in cui l'ufficio provveda autonomamente a rettificare un atto illegittimo, la questione si pone in ordine alle possibili conseguenze derivanti dalla presentazione di apposita istanza di autotutela da parte del contribuente. Preliminarmente, però, al solo scopo di inquadrare nella giusta ottica le varie alternative, occorre chiarire un aspetto fondamentale ossia se successivamente all'impulso del contribuente derivi un qualche obbligo in capo all'amministrazione finanziaria.

In merito, osservando gli artt. 1 e 5 del dm 11 febbraio 1997, n. 37, emerge la possibilità per il contribuente di inoltrare all'ufficio apposita istanza e, in caso di grave inerzia, di poter chiedere l'esercizio dell'autotutela in via sostitutiva alla direzione regionale dal quale l'ufficio stesso dipende.

Ebbene, analizzando tali disposizioni insieme a quelle precedentemente elencate (e soprattutto alla luce dello Statuto dei diritti del contribuente) la situazione dovrebbe portare ad affermare che tale potere, conferito in via esclusiva all'ufficio competente, non consista in una mera possibilità ma comporti un vero e proprio dovere di riesame di un provvedimento precedentemente adottato. D'altronde, come già prima accennato, tali norme non rappresentano altro che l'applicazione di quei principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva (artt. 3 e 53 Cost.) nei cui confronti l'amministrazione è tenuta necessariamente a orientarsi.

Chiarito, quindi, il presente punto risulta evidente come la «discrezionalità» dell'ufficio riguardi ben altri aspetti. Infatti, come è stato puntualmente evidenziato in giurisprudenza (si veda sentenza Cons. stato, sez. V, 15 settembre 2003, n. 5167) l'esistenza di un margine di discrezionalità in capo alla pubblica amministrazione «non è incompatibile con una situazione di doverosità dell'azione amministrativa [...]». Ne deriva, pertanto, che la discrezionalità può concernere sia la tipologia che il contenuto del provvedimento ma si ritiene non possa risolversi nell'assoluta libertà di scelta da parte dell'amministrazione in merito all'esercizio o meno delle proprie funzioni.

A seguito, dunque, di tali dovute precisazioni non rimane che osservare cosa potrebbe accadere al contribuente dopo la presentazione di apposita istanza.

Sicuramente non si pone alcun problema nel caso in cui l'amministrazione consideri l'istanza pervenutagli e proceda alla rettifica del provvedimento. Differentemente, invece, il caso di diniego comunicato dall'amministrazione. In tale ipotesi, infatti, il contribuente potrà valutare se accettare le motivazioni fornitegli oppure tentare di impugnare il medesimo atto anche se, in quest'ultimo caso, dovrà essere consapevole che si troverà, purtroppo, di fronte a più di un problema applicativo. Infatti, se di recente la posizione della Corte di cassazione (si veda sent. n. 16776/2005 a sezioni unite) appare pacifica nel devolvere alla giurisdizione tributaria questi casi, i problemi più consistenti sorgono in riferimento all'impugnabilità del presente atto di diniego nel processo tributario.

Tale questione si pone concretamente in quanto il presente atto non risulta espressamente compreso in alcuna

# Interessi legittimi al giudice tributario

La Corte di pone il problema della possibilità per un giudice diverso da quello amministrativo di pronunciarsi in materia di interessi legittimi.

Per le Sezioni Unite, nemmeno questa circostanza è di ostacolo a far ritenere competente il giudice tributario, mancando un tale limite nell'art. 103 della Costituzione. Al riguardo, la Corte richiama la giurisprudenza costituzionale, secondo la quale non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici (da ultimo, ordinanze n. 165 e n. 414 del 2001 e sentenza n. 240 del 2006).

Quali le valutazioni del giudice. Così impostati i termini della questione, è evidente che il sindacato del giudice dovrà riguardare:

a) non solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica), ma anche (ed anzi a monte)

b) il corretto esercizio del po-

tete discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare

i. la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali,

ii. né - per i limiti posti dall'art. 4 della L. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E - l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario.

Quest'ultima affermazione è del tutto coerente con la natura stessa dell'autotutela: l'invasione, da parte del giudice, della sfera discrezionale propria dell'esercizio di tale attribuzione comporterebbe, infatti, un superamento dei limiti esterni della giurisdizione attribuita alle Commissioni tributarie.

Sulla delicata questione, la Corte si riporta alla giurisprudenza amministrativa (fra tutte, vedasi Consiglio di Stato, sentenze n. 6758 e n. 7287 del 2004), secondo cui, i poteri di annullamento d'ufficio e di revoca dell'Amministrazione finanziaria possono essere

esercitati soltanto nel perseguimento di interessi pubblici.

L'esercizio di tale potere, invero, non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti, e ciò sebbene lo stesso finisca con l'incidere sul rapporto tributario e, quindi, sulla posizione giuridica del contribuente.

Conclusioni. Tirando le fila del discorso, la Corte afferma che:

1. nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza delle pretese tributarie, atteso che diversamente si realizzerebbe un'indebita sostitu-

zione dal giudice nell'attività amministrativa

2. nel caso in cui l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia. In difetto potrà essere esperito il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del dlgs n. 546 del 1992, fermo restando che tale norma non attribuisce alle Commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito

**Secondo la giurisprudenza della corte costituzionale non esiste una riserva assoluta di giurisdizione**

3. il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela comporta l'inapplicabilità dell'istituto del silenzio-rifiuto, non esistendo, all'epoca dell'atto impugnato,

alcuna previsione normativa specifica in materia.

Autotutela impugnabile? Per quanto attiene alla problematica della riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dall'art. 19 del D.Lgs.

31 dicembre 1992, n. 546, la Corte rileva come tale problematica non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda. Dunque, è sul giudice tributario che grava l'onere di verificare se l'atto in contestazione possa ritenersi impugnabile nell'ambito delle categorie individuate dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Restando tuttavia tale principio generico, la Corte si preoccupa immediatamente di precisare come la mancata inclusione degli atti con cui l'Amministrazione Finanziaria nega l'autotutela di un atto in precedenza emesso comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, con conseguente violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 della Costituzione. 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.

In conclusione, i giudici risolvono il conflitto dichiarando la giurisdizione del giudice tributario, con la conseguente cassazione della sentenza della Commissione tributaria di I grado di Trento, alla quale rimettono la causa. "

## in ambito tributario

delle categorie di atti tributari impugnabili prevista dall'art. 19 del dlgs 31 dicembre 1992, n. 546.

D'altronde, nella stessa pronuncia n. 16776/2005, la Cassazione aveva già rilevato come, rispetto all'affermata giurisdizione tributaria, «altra e diversa questione [...] è stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile».

Ebbene, con la recente sentenza n. 7388/2007, depositata lo scorso 27 marzo, la Corte di cassazione in sezioni unite, pur rimettendo alle Commissioni tributarie il compito di verificare se l'atto di diniego di autotutela possa ritenersi impugnabile nell'ambito delle categorie indicate dall'art. 19 del dlgs n. 546/1992, ha tuttavia sottolineato 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 artt. 24 e 113 della Costituzione».

Ne deriva, pertanto, che pur rimanendo questi chiari problemi applicativi (cui la giurisprudenza di merito è inesorabilmente tenuta ad affrontare) appare evidente come sia stata delineata un'inequivocabile direzione verso il riconoscimento in concreto all'impugnabilità degli atti di diniego di autotutela.

Infine, l'ultima situazione in cui potrebbe incorrere il malcapitato istante è rappresentata dalla totale mancanza di risposte da parte dell'amministrazione. Nonostante quanto detto prima, infatti, non risulta raro un comportamento del genere e forse non è neanche detto che sia un male per il contribuente. Per comprendere quest'ultima affermazione è necessario analizzare la «nuova» formulazione dell'art. 20 della legge 7 agosto 1990 n. 241 così come sostituito dalla legge 14 maggio 2005, n. 80.

Dal 15 maggio 2005, infatti, tale articolo, al comma 1, prevede espressamente che «[...] nei procedimenti ad istanza di parte per il rilascio dei provvedimenti amministrativi il silenzio dell'amministrazione competente equivale a provvedimento di accoglimento della domanda, senza necessità di

ulteriori istanze o diffide, se la medesima amministrazione non comunica all'interessato, nei termini di cui all'articolo 2, commi 2 o 3, il provvedimento di diniego, [...]».

Norma, quella attuale, completamente rivoluzionata rispetto al passato dove era previsto che:

«Con regolamento adottato ai sensi del comma 2 dell'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, [...], sono determinati i casi in cui la domanda di rilascio di una autorizzazione, licenza, [...] si considera accolta qualora non venga comunicato all'interessato il provvedimento di diniego entro il termine fissato [...]».

Si può facilmente comprendere, quindi, come si sia radicalmente modificata la struttura dell'istituto del silenzio-assenso nel diritto amministrativo in generale e di come ciò, conseguentemente, abbia cambiato i rapporti del cittadino nei confronti dell'amministrazione pubblica, anche in materia tributaria.

Inutile dire che in questo caso potrebbero esserci dei risvolti non indifferenti. Si ipotizzi, infatti, che il contribuente non proponga ricorso nei termini prescritti avverso un avviso di accertamento che diviene, pertanto, definitivo ma si supponga però che tale atto sia per una serie di motivi palesemente illegittimo. Il contribuente, allora, potrebbe ancora tentare di proporre istanza di autotutela e sperare o nel riesame dell'atto da parte dell'ufficio oppure nella sua mancata risposta. In quest'ultima ipotesi, infatti, al contribuente non resterebbe altro che attendere la notifica del successivo atto (presumibilmente una cartella di pagamento) e contestare quindi il medesimo in virtù del sopravvenuto annullamento dell'atto presupposto per silenzio-assenso. Da tenere presente, infine, il termine necessario per il verificarsi del seguente istituto che in questo caso dovrebbe essere di 90 giorni; tale affermazione deriva dal fatto che non essendoci una previsione regolamentare specifica, il termine residuale è indicato dallo stesso comma 1 dell'art. 20 della legge (attraverso il riferimento al comma 3 dell'art. 2 della stessa legge).

**È in edicola**  
**Gentleman di novembre**

**Gentleman** IL PRIMO MENSILE PER GLI UOMINI CHE AMANO LA VITA.

## CHE COSA HANNO DETTO I GIUDICI

L'ORIENTAMENTO PRECEDENTE	GIURISPRUDENZA DI MERITO		
	Adeguamento alla tesi della Cassazione...	... e tesi precedente	
<p><b>Cassazione</b> <b>Sezione V</b> <b>Sentenza 01-12-2004, n. 22564</b> In tema di contenzioso tributario, presupposto di ammissibilità del ricorso alle commissioni tributarie è la impugnazione di uno degli specifici atti tassativamente elencati nell'art.19 D. Lgs. n.546 del 1992 tra i quali l'atto impositivo e il provvedimento di diniego (esplicito o implicito) dell'istanza di rimborso. Deve, pertanto, ritenersi inammissibile per difetto di un presupposto processuale il ricorso proposto avverso un atto non contemplato tra quelli impugnabili dalla disposizione su richiamata, quale il provvedimento di parziale rettifica di un rimborso adottato dall'amministrazione finanziaria in via di autotutela a seguito di istanza del contribuente.</p>	<p><b>Comm. Trib. Prov. Salerno</b> <b>Sezione XVIII</b> <b>Sentenza del 23/10/2006 n. 231</b> Il diniego del provvedimento di autotutela, espresso o tacito, è impugnabile davanti al giudice tributario ancorché l'art. 19 D. Lgs 546/92 non ne faccia menzione. Si deve infatti ritenere che, non essendo tassativo l'elenco di cui alla detta norma, la giurisdizione tributaria debba essere affermata alla luce delle innovazioni normative di cui all'art. 12, co.2, della L. 28/12/2001 n. 448, dalle quali si delinea la sistemazione istituzionale di tale giurisdizione come propria di una giurisdizione a carattere generale ogni volta che si controverte di rapporto tributario comunque inteso tempestivamente impugnato un atto lesivo non può essere rimesso surrettiziamente in termini mediante il sollecito del potere di autotutela dell'Amministrazione e la successiva.</p>	<p><b>Comm. Trib. Prov. Como</b> <b>Sezione IX</b> <b>Sentenza del 16/01/2007 n. 76</b> Ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. f, del D. Lgs. n. 546/92, può essere impugnato l'atto attributivo o modificativo di rendita catastale, ma non già la risposta, anche se negativa, ad una richiesta avanzata in sede di autotutela.</p> <p><b>Comm. Trib. Prov. Brescia</b> <b>Sezione III</b> <b>Sentenza del 30/06/2006 n. 47</b> Il ricorso presso le Commissioni tributarie avverso la comunicazione del diniego dell'esercizio dell'autotutela è inammissibile, in quanto tale atto non rientra tra quelli tassativamente indicati dall'art. 19 del DLG 31 dicembre 1992, n. 546 e tenuto altresì conto che l'autotutela è una facoltà discrezionale della pubblica amministrazione, la quale non fa sorgere alcun diritto azionabile mediante il ricorso de quo.</p>	<p><b>Comm. Trib. Reg. Lazio</b> <b>Sezione XXVI</b> <b>Sentenza del 22/06/2004 n. 14</b> La reiezione di un'istanza di annullamento d'ufficio dell'imposta non rientra nel novero degli atti impugnabili di fronte al giudice tributario, in quanto tali atti non possono essere classificati come atti d'imposizione tributaria o fiscale.</p> <p><b>Comm. Trib. Reg. Liguria</b> <b>Sezione XV</b> <b>Sentenza del 05/05/2004 n. 10</b> Gli atti impugnabili davanti alle Commissioni tributarie sono annoverati tassativamente nell'art. 19 del D. Lgs n. 546 del 1992, il quale, con tutto ciò, può essere integrato, a ragion veduta, alla luce della normativa in materia di autotutela, talché il diniego all'istanza di autotutela può essere legittimamente opposto davanti alla giurisdizione tributaria competente.</p>