

Un passo indietro nella tutela del contribuente?

Rossella Lonetti *Avvocato in Roma*

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione intervengono su una fattispecie riguardante il diniego di annullamento in autotutela di provvedimenti impositivi, già oggetto di sentenze passate in giudicato

Cass. civ., sez. unite, 6 febbraio 2009, n. 2870

Giurisdizione in materia tributaria - Controversie relative agli atti di autotutela tributaria - Inammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela

Le controversie aventi ad oggetto il rifiuto di procedere ad autotutela rientrano nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie che, a seguito della riforma operata dall'art. 12 della legge n. 448/2001, ha acquisito carattere generale.

Avverso l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è esperibile una autonoma tutela giurisdizionale.

La sentenza della Cassazione

In fatto: la contribuente aveva impugnato separati avvisi di accertamento con distinti ricorsi, dichiarati inammissibili dalla Commissione provinciale. Successivamente al passaggio in giudicato delle relative sentenze, la contribuente aveva presentato istanza di riesame all'Amministrazione finanziaria, deducendo che la medesima vicenda oggetto di accertamento tributario era stata scrutinata dal Tribunale penale di Milano, che aveva ritenuto l'insussistenza del fatto contestato all'imputata. La Commissione tributaria provinciale, davanti alla quale è stato impugnato il diniego dell'Amministrazione finanziaria all'annullamento dei propri provvedimenti, ha dichiarato il ricorso inammissibile, ritenendo il rifiuto dell'autotutela fuori dal

novero degli atti impugnabili. Anche l'appello avverso tale pronuncia è stato respinto, ritenendo il giudice superiore la competenza giurisdizionale del giudice amministrativo sulla dedotta vicenda.

Le Sezioni Unite, investite della questione, riaffermano il carattere generale della giurisdizione tributaria, attribuita sull'intera materia delle imposte, deducendone che, nella stessa giurisdizione, rientra ogni controversia avente ad oggetto provvedimenti o comportamenti dell'amministrazione finanziaria che seguano ad istanze di autotutela in quanto, comunque, sostanzialmente afferenti al rapporto tributario sottostante.

La Corte di Cassazione esamina anche il merito della controversia, dichiarando l'inammissibilità del ricorso: esclude, infatti, la ricorribilità in giudizio avverso il diniego di riesame del provvedimento definitivo, asserendo che l'esercizio del potere di autotutela è, in questo caso, rimesso alla discrezionalità dell'ente e che l'ammissione della tutela giudiziaria darebbe ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto ormai inoppugnabile.

La sentenza in esame affronta due rilevanti profili problematici attinenti all'istituto dell'autotutela tributaria: in primo luogo, a quale plesso giudiziario spetti la giurisdizione; sotto altro profilo, se sia ammissibile e - in caso di risposta positiva al quesito - entro quali limiti, il sindacato giudiziario sull'esercizio di questo potere attribuito all'Amministrazione.

Per poter comprendere la portata delle statuizioni contenute nel recente arresto della Corte di Cassazione, occorre tratteggiare il quadro generale dei risultati cui sono giunte giurisprudenza e dottrina in ordine a tali questioni.

La giurisdizione sull'esercizio del potere di autotutela tributaria

Quanto al primo quesito, con la modifica dell'art. 2 del Dlgs 31 dicembre 1992, n. 546, introdotta dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448⁽¹⁾, si è consolidato l'orientamento secondo il quale la giu-

(1) Prima del quale, la generalità delle controversie tributarie era affidata al giudice civile; alle Commissioni tributarie era attribuita la giurisdizione esclusiva su una serie di imposte, nominativamente e tassativamente individuate.

risdizione speciale del giudice tributario riguarda l'intera materia delle entrate pubbliche⁽²⁾: la scelta è giustificata sia dal particolare tecnicismo del diritto tributario, che legittima la necessità di un giudice speciale, sia dall'esigenza di evitare la dispersione delle controversie tra giudici diversi.

Residui spazi di cognizione spettano al giudice amministrativo⁽³⁾, come normativamente confermato dall'art. 7, comma 4, della legge n. 212/2000, cd. Statuto dei diritti del contribuente, per il quale «la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi della giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti»⁽⁴⁾.

Si afferma, in particolare, che, poiché la giurisdizione tributaria investe atti inerenti i singoli rapporti di imposta, spetta al giudice amministrativo la cognizione sugli atti generali (in particolare i regolamenti), che dalle Commissioni tributarie possono essere conosciuti solo *incidenter tantum* e con poteri limitati alla disapplicazione⁽⁵⁾.

Ancora, sarebbero impugnabili davanti al giudice amministrativo gli atti istruttori (per esempio indagini illegittimamente effettuate)⁽⁶⁾ nonché gli atti che hanno come destinatari soggetti diversi dal contribuente (per esempio atti istruttori espletati nei confronti di soggetti diversi dal contribuente).

Infine, spetta al giudice amministrativo la competenza giurisdizionale sui dinieghi di accesso agli atti del procedimento tributario, di cui agli artt. 22 e ss. della legge n. 241/1990.

Quanto alla giurisdizione sugli atti di autotutela, che qui interessa, giova ricordare che, prima della modifica introdotta con l'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, la giurisprudenza non era univoca⁽⁷⁾.

L'ostacolo normativo all'impugnazione dei provvedimenti di riesame davanti alle Commissioni tributarie era costituito dalla mancata inclusione del diniego di autotutela tra gli atti ricorribili, di cui all'elenco - ritenuto tassativo - dell'art. 19 del Dlgs n. 546/1992: l'esigenza di evitare «vuoti di tutela», nel rispetto dell'art. 24 Cost., giustificava la giurisdizione amministrativa⁽⁸⁾.

L'impedimento costituito dalla norma richiamata è stato superato dalla sua rilettura ad opera delle S.U. della Cassazione, con la pronuncia n. 16776/2005⁽⁹⁾: alla luce dell'intervento della legge n. 448/2001, l'art. 19 del Dlgs n. 546/1992 deve ritenersi modificato⁽¹⁰⁾ ed il contribuente può adire il giudice tributario «ogni qual volta l'Amministrazione manifesti ... la convinzione che il rapporto tributario ... debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di

(2) Nella formulazione vigente, l'art. 12 della legge n. 448/2001 stabilisce appartenere alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi «di ogni ordine e specie».

(3) Limitatamente ai soli provvedimenti lesivi di posizioni di interesse legittimo, in quanto il giudice amministrativo è titolare di sola giurisdizione di legittimità.

(4) Lupi, *Sussidiarietà della giurisdizione amministrativa rispetto a quella tributaria*, in *Dialoghi di Diritto Tributario* n. 3/2006, p. 314 e ss., ritiene che tale previsione confermi il carattere «residuale» del processo amministrativo rispetto a quello tributario, che consentirebbe «la riemersione della giurisdizione amministrativa per fattispecie non coperte da quella tributaria».

(5) Art. 7, comma 5, Dlgs n. 546/1992; al riguardo, rileva Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, 2006, p. 358, che sono impugnabili davanti al giudice amministrativo i regolamenti governativi e ministeriali e degli enti locali che istituiscono o disciplinano tributi in quanto ne è fatta salva dalla legge «l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente». Nello stesso senso, C. di S., sez. IV, 15 febbraio 2002, n. 948: «La giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria può riguardare gli atti estranei all'elencazione di cui all'art. 19 del Dlgs 31.12.1992, n. 546, purché abbiano carattere di atti amministrativi e siano espressione di poteri discrezionali. Di regola, l'ambito si restringe ai regolamenti ed agli atti generali» ancora: C. di S., sez. VI, 30 settembre 2004, n. 6353.

(6) Osserva Lupi, *Diritto tributario, Parte generale*, Giuffrè 2005, pag. 142, che l'impugnazione degli atti istruttori davanti al giudice amministrativo è coerente con la posizione di interesse legittimo sacrificata dall'esercizio di poteri discrezionali dell'amministrazione nello svolgimento degli accertamenti tributari. Inoltre, per la stessa struttura del processo tributario, condizionato dalla emanazione degli specifici atti impositivi che possono essere oggetto di impugnazione, la reazione sarebbe necessariamente posticipata a tale momento e non verrebbe assicurata una tutela efficace ed immediata.

(7) Il giudice amministrativo rivendicava talvolta la propria competenza a conoscere delle controversie sull'esercizio dell'autotutela. Di particolare rilievo: Tar Toscana, Firenze, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767.

(8) Ardolino, *Sussidiarietà della giurisdizione amministrativa rispetto a quella tributaria*, in *Dialoghi di Diritto Tributario* n. 3/2006, p. 307 e ss., segnala la contraddittoria dualità della tutela giurisdizionale che conseguirebbe a tale interpretazione del sistema: il provvedimento emesso in autotutela sarebbe impugnabile davanti alle Commissioni tributarie se parzialmente favorevole (potendo essere ricondotto nel novero degli atti di cui all'art. 19) e davanti al Tar in caso di diniego totale (ove non se ne escluda addirittura la contestabilità in giudizio, come pure ritenuto).

(9) ribadita Cass., sez. trib., 20 febbraio 2006, n. 3608; Comm. trib. prov.le Salerno, sez. XVIII, 23 ottobre 2006, n. 231, annotata da Cerioni, *Le liti sull'autotutela appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Bollettino tributario di informazioni* n. 9/2007, p. 803 e ss.; Comm. trib. prov.le La Spezia, sez. I, 15 maggio 2006, n. 214; in ultimo confermata da Cass., S.U., n. 7388/2007; ma già in questo senso: Comm. trib. prov.le Lecce, sez. III, 23 aprile 2002, n. 455; Comm. trib. prov.le Lecce, sez. VIII, 7 novembre 2001, n. 159.

(10) Sottolinea la contraddizione con il principio di tassatività degli atti impugnabili, tra i molti: Cerioni, *Ancora dubbi sulla giurisdizione in tema di autotutela tributaria*, in *Boll. Trib.* n. 11/2006, p. 917.

contestare»: quindi, anche per impugnare il rifiuto espresso o tacito dell'amministrazione a procedere in autotutela⁽¹¹⁾.

La giurisprudenza amministrativa⁽¹²⁾ pare essersi conformata alla lettura offerta dalla Cassazione alla questione, oggi nuovamente confermata dalla pronuncia delle Sezioni Unite in esame: queste controversie appartengono quindi alla giurisdizione tributaria, perché essa conosce di ogni aspetto del rapporto di imposta⁽¹³⁾.

Il sindacato sull'esercizio del potere di autotutela tributaria

La nozione generale di autotutela si presenta di particolare ampiezza, ricomprendendo al suo interno l'autotutela esecutiva (l'attività dell'amministrazione diretta all'esecuzione coattiva dei propri atti), l'autotutela contenziosa (esplicazione del potere decisorio dell'amministrazione, in funzione giustiziale) e l'autotutela decisoria, a sua volta distinta in necessaria (esercitata da autorità diversa da quello che ha emanato l'atto, nell'ambito della funzione di controllo) e spontanea⁽¹⁴⁾.

Quest'ultima, che qui interessa, consiste nell'attivi-

tà di riesame del provvedimento, a seguito della rivalutazione delle situazioni di fatto e di diritto che ne sono alla base.

L'istituto ha trovato solo di recente regolamentazione normativa, con l'inserzione nella legge sul procedimento amministrativo degli artt. 21-*quinquies* e 21-*nonies*, ad opera della legge n. 15/2005 con la quale si sono, peraltro, recepite molte delle acquisizioni giurisprudenziali in materia. Entrambe le disposizioni basano il potere di riesame sulla sussistenza di «ragioni di interesse pubblico» atte a giustificare l'intervento su relazioni giuridiche stabilizzate, ancorché fondate su provvedimenti illegittimi. Lo strumento del riesame non è infatti funzionale al solo ripristino della legalità dell'azione amministrativa, ma è, piuttosto, caratterizzato dall'obiettivo della composizione dei diversi interessi coinvolti dall'azione amministrativa⁽¹⁵⁾.

Anche l'Amministrazione finanziaria ha il potere di rivedere i propri atti, essendo ormai pacifico che nel diritto tributario non sussiste alcuna esigenza di deroga in ordine all'esercizio di tale strumento di potere amministrativo.

Ogni perplessità al riguardo⁽¹⁶⁾ è stata superata

(11) Esprimono perplessità in ordine alla riconduzione di tali controversie nella giurisdizione delle Commissioni tributarie anziché in quella del Giudice amministrativo: Donatelli, *Osservazioni critiche in tema di inammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni Tributarie*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2005, p. 1737 e ss.; Pirrello e Stevanato, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi di diritto tributario* n. 2/2006, p. 168 e pp. 170 e 171; Brighenti, *Impugnazione del rifiuto di annullare gli atti impositivi in autotutela: alla ricerca di un giudice*, in *Boll. Trib.* 7/2005, p. 554, la quale esclude la giurisdizione del giudice tributario in considerazione del riferimento dell'art. 7, c. 4, dello Statuto del contribuente al possibile ricorso al giudice amministrativo, in quanto il diniego di autotutela o il silenzio rifiuto alla relativa istanza non rientrano nell'elenco tassativo dell'art. 19, comma 3, del Dlgs n. 546/1992. Le replica Azzoni, *Autotutela e giurisdizione* (in appendice ad un commento), in *Boll. Trib.* n. 17/2005, p. 1280.

Lupi, *Sussidiarietà della giurisdizione amministrativa rispetto a quella tributaria*, in *Dialoghi di Diritto Tributario* n. 3/2006, p. 316, replica ai numerosi rilievi critici mossi alla decisione (che pure riconosce frutto della forzatura del dato testuale), sottolineandone il pregio di aver evitato «di spezzare in due» la giurisdizione.

(12) In tal senso, numerosissime le pronunce dei giudici amministrativi, che confermano la considerazione di Lupi, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi di diritto tributario* n. 2/2006, p. 175, sul carattere di estraneità alle sue ordinarie attribuzioni, ascrivito dai giudici amministrativi alle questioni tributarie: C. di S., sez. IV, 30 settembre 2008, n. 4714; C. di S., sez. IV, 21 maggio 2008, n. 2396; Tar Umbria, Perugia, 29 settembre 2006, n. 490; Tar Toscana, Firenze, sez. I, 13 aprile 2006, n. 1256; Tar Sicilia, Palermo, sez. I, 28 febbraio 2006, n. 471; Tar Emilia Romagna, Bologna, sez. I, 3 ottobre 2005, n. 1542; Tar Campania, Napoli, sez. I, 8 aprile 2005, n. 519; Tar Campania, Napoli, sez. I, 11 marzo 2004, n. 2839; Tar Sicilia, Palermo, sez. I, 13 gennaio 2004, n. 93; Tar Friuli Venezia Giulia, Trieste, 25 febbraio 2003, n. 86; Tar Trentino Alto Adige, Trento, 14 luglio 2003, n. 273; Tar Veneto, Venezia, sez. I, 27 maggio 2002, n. 2401; Tar Lombardia, sez. I, 27 marzo 2001, n. 2681. In senso contrario, successivamente alla pronuncia delle S.U. che afferma la giurisdizione del giudice tributario: C. di S., sez. IV, 9 novembre 2005, n. 6269; Cga Sicilia, sez. giurisd., 17 marzo 2005, n. 254.

(13) Anche Lupi, *Diritto tributario*, Parte generale, Giuffrè, 2005, p. 74, ritiene che, con la generalizzazione della giurisdizione attribuita per la materia tributaria, spetta alle Commissioni tributarie il giudizio sul corretto esercizio del potere di autotutela.

(14) Per l'inquadramento generale dell'istituto: Garofoli e Ferrari, *Manuale di diritto amministrativo*, Nel diritto, 2008, p. 847 e ss.

(15) L'annullamento d'ufficio sarà giustificato solo ove l'illegittimità dell'atto sia di tale gravità ed evidenza da prevalere sull'esigenza di garantire la certezza delle situazioni giuridiche. V. ancora, sul punto: Garofoli e Ferrari, *Manuale di diritto amministrativo*, Nel diritto, 2008, p. 860.

(16) In passato sono stati sollevati dubbi in dottrina e giurisprudenza sulla possibilità di riesame degli atti impositivi, ritenendosi che il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria impedisse l'ammissibilità dell'istituto. Anche l'eliminazione dello strumento del concordato, con la riforma tributaria degli anni 1971-1973, venne intesa da alcuni come «implicita sottrazione all'amministrazione del potere di autotutela», come riferisce Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Cedam, 2008, p. 335.

con la regolamentazione normativa dell'istituto, progressivamente attuata con l'art. 68 del regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze (approvato con Dpr n. 287/1992 e in seguito abrogato), successivamente con l'art. 2-*quater* della legge 30 novembre 1994, n. 656 (di conversione in legge, con modificazioni, del Dl 30 settembre 1994, n. 564, recante disposizioni urgenti in materia fiscale) e, in ultimo, con il regolamento di attuazione (approvato con Dm 11 febbraio 1997, n. 37).

In particolare, il richiamato Regolamento definisce termini e modalità dell'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, disponendo che l'Amministrazione finanziaria può annullare d'ufficio i propri atti viziati per illegittimità ed infondatezza⁽¹⁷⁾, anche nelle ipotesi di pendenza del giudizio⁽¹⁸⁾ o di non impugnabilità dell'atto⁽¹⁹⁾.

Il giudicato preclude l'annullamento in autotutela per motivi sui quali sia intervenuta sentenza definitiva favorevole all'Amministrazione finanziaria⁽²⁰⁾.

Delineato in termini generali lo strumento, bisogna soffermarsi sulla complessa questione dell'ammissibilità del sindacato giudiziario sul suo esercizio.

La soluzione del quesito presuppone l'identifica-

zione dell'interesse tutelato attraverso l'istituto dell'autotutela nel diritto tributario; dall'esito di tale indagine discende l'individuazione della natura della sottostante posizione soggettiva del contribuente⁽²¹⁾.

Al riguardo, autorevole dottrina⁽²²⁾ rileva che l'esercizio del potere di autotutela è espressione della funzione dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, la quale non dovrebbe essere diretta alla massimizzazione del gettito ma alla giusta ripartizione dei tributi: l'obiettivo giustifica la rimozione di atti, seppure intangibili, anche con effetti restitutori⁽²³⁾.

Altro insigne studioso⁽²⁴⁾ sottolinea che le autorità fiscali «non hanno solo il compito di salvaguardare un limitato vantaggio patrimoniale»: la loro funzione è quella «di mantenere un rapporto di correttezza con i contribuenti».

Correlare l'esercizio dell'attività di autotutela all'esercizio della funzione attribuita dall'art. 53 Cost. dovrebbe comportare la conseguenza che il sottostante interesse dell'istante ad ottenere un provvedimento di riesame in suo favore non possa essere configurato come di mero fatto (quindi privo di tutela giudiziaria)⁽²⁵⁾ ma, piuttosto, come posizione giuridica protetta⁽²⁶⁾, qualificabile - quanto meno - come interesse legittimo⁽²⁷⁾.

Tale conclusione è altresì confortata dalla rego-

(17) Indicando, in via meramente esemplificativa, alcuni casi in cui l'atto è affetto da gravi patologie.

(18) Nell'ipotesi di pendenza di giudizio, il «ravvedimento» dell'amministrazione si giustifica evidentemente per il principio di economicità dell'azione amministrativa. Osserva Lupi, *Diritto tributario*, Parte generale, Giuffrè, 2005, pp. 71-72, che l'esito negativo dell'istanza di autotutela, proposta in pendenza di ricorso, si risolve comunque con la pronuncia giudiziale.

(19) Se la richiesta di riesame, in pendenza di giudizio, è proposta per motivi diversi da quelli fatti valere in tale sede e non più proponibili per intervenuta decadenza, la fattispecie è più correttamente riconducibile all'autotutela sugli atti definitivi.

(20) In evidente applicazione dell'intangibilità del giudicato, corollario al principio della separazione dei poteri.

(21) Sottolinea la priorità dell'esigenza di chiarire la posizione soggettiva attivabile dal contribuente, anche al fine della determinazione della giurisdizione, Pirrello, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi di diritto tributario* n. 2/2006, p. 163.

(22) Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Cedam, 2008, p. 336.

(23) Anche Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, 2006, p. 166, sottolinea con fermezza che, nel diritto tributario, l'esercizio dei poteri di autotutela non presuppone valutazioni di convenienza ma è giustificato dal dovere di ogni amministrazione di ripristinare la legalità, diversamente che nel diritto amministrativo, ove l'annullamento d'ufficio deve essere giustificato, oltre che dalla sua illegittimità, anche da un interesse dell'amministrazione. Altra evidente differenza con il diritto amministrativo è la normale partecipazione di soli due soggetti alla relazione tributaria, mentre il rapporto amministrativo vede spesso il coinvolgimento di tre o più parti.

(24) Lupi, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi di diritto tributario* n. 2/2006, pp. 173 e 174.

(25) Contrario a tale ricostruzione Donatelli, *Osservazioni critiche in tema di inammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni Tributarie*, in *Rassegna tributaria* n. 5/2005, p. 1749, che qualifica la posizione del contribuente come di mero fatto, non meritevole di tutela giudiziaria. L'autore aggiunge che l'ammissione della natura di interesse legittimo della posizione del contribuente sarebbe anche contraddittoria rispetto alla giurisdizione del giudice tributario avrebbe cognizione solo sui diritti soggettivi. Questa affermazione pare smentita da Cass., S.U., n. 7388/2007, secondo la quale l'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi non incontra un limite nell'art. 103 Cost. e, pertanto, la giurisdizione del giudice tributario può ritenersi esclusiva.

(26) In questo senso Scarpa, *L'autotutela tributaria*, in *Rivista di diritto tributario* n. 3/2001, p. 441 e ss.; Cerioni, *Ancora dubbi sulla giurisdizione in tema di autotutela tributaria*, in *Boll. Trib.* n. 11/2006, p. 914. V. anche, sulla qualificazione della posizione come interesse legittimo, limitatamente all'autotutela sollecitata dall'istanza del contribuente, Tar Toscana 22 ottobre 1999, n. 767.

(27) Questa la posizione giuridica sottostante per Ficari e Stevanato, secondo quanto riferisce Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, 2006, p. 167, nota 30; segue quest'orientamento anche Pirrello, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi di diritto tributario* n. 2/2006, p. 164.

lamentazione positiva e puntuale del procedimento di autotutela, che conferma la tesi dell'esercizio dovuto del potere⁽²⁸⁾.

La tesi espressa implica l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di esercitare in modo razionale e non arbitrario il potere di riesame; allo stesso tempo, l'ordinamento deve approntare strumenti efficaci di reazione allo scorretto o inadeguato esercizio dell'autotutela, lasciando altrimenti carente di garanzia la posizione giuridica dell'istante leso⁽²⁹⁾.

Gli assunti esposti devono essere verificati con riferimento alle situazioni più complesse⁽³⁰⁾ di impugnazione del diniego di autotutela nelle fattispecie di provvedimenti divenuti inoppugnabili per decorso dei termini di impugnazione o per l'intervenuto giudicato nel contenzioso sul provvedimento impositivo.

L'esercizio del potere di riesame degli atti impositivi, quando ha ad oggetto tali atti, deve essere temperato con le ragioni di stabilità e certezza delle situazioni giuridiche sottese all'istituto della decadenza e al principio dell'intangibilità del giudicato.

Pur essendo normativamente prevista l'autotutela anche nei confronti degli atti definitivi, alcuni autori hanno paventato il rischio che l'ammissione del sindacato sull'autotutela in tali ipotesi potrebbe comportare il surrettizio aggiramento della perentorietà dei termini stabiliti per l'impugnazione degli atti impositivi, in quanto il giudice tributario, scrutinando il provvedimento di secondo grado, conoscerebbe indirettamente anche del rapporto tributario sottostante⁽³¹⁾.

Per i provvedimenti coperti dal giudicato, consentito⁽³²⁾ purché il ritiro avvenga per motivi diversi da quelli oggetto dell'accertamento giurisdizionale⁽³³⁾, si è segnalato il pericolo di una tutela giurisdizionale duplicata avverso gli atti impositivi⁽³⁴⁾, con la surrettizia riproposizione all'autorità giudiziaria dell'esame della fondatezza della pretesa tributaria, ormai intangibile.

A tali assunti, si è replicato precisando che l'azione giudiziaria avverso l'esercizio scorretto del potere di autotutela non darebbe luogo ad un giudizio sulla pretesa tributaria: si tratterebbe, diversamente, di sindacato di legittimità limitato al solo diniego di autotutela, ammissibile in quanto l'oggetto del giudizio sarebbe limitato entro i confini della sola verifica del corretto esercizio del potere e non riguarderebbe la pretesa fiscale sottostante⁽³⁵⁾.

La giurisprudenza tributaria è parsa, negli ultimi arresti, orientata verso questa soluzione: in questo senso si sono pronunciate, infatti, le S.U. con la sentenza n. 7388/2007, circoscrivendo il sindacato esperibile ai soli vizi propri del provvedimento di diniego, di cui il giudice può verificare la legittimità, senza poter spingersi ad indagare la fondatezza della pretesa tributaria: ammettendo, quindi, uno scrutinio limitato nell'oggetto al modo di esercizio del potere di autotutela, ma comunque esperibile⁽³⁶⁾.

Qualche breve notazione è infine necessaria con riguardo all'ipotesi, pure rilevante per l'analisi della pronuncia della Cassazione, in cui la richiesta di riesame sia basata sull'accertamento, ad opera di sentenza penale passata in giudica-

(28) Cerioni, *Le liti sull'autotutela appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Bollettino tributario di informazioni* n. 9/2007, pp. 805-806, individua i riferimenti normativi che fondano tale suo assunto: l'art. 7, comma 2, lett. b) prescrive la menzione dell'organo o dell'Autorità amministrativa presso cui è possibile promuovere il riesame in sede di autotutela su tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione; che, per l'art. 1 del Dm n. 37/1997, le Direzioni regionali devono sostituirsi agli Uffici nei casi di grave inerzia di questi ultimi nell'esame delle istanze di autotutela; ancora il Garante del Contribuente sollecita l'attivazione delle procedure di autotutela nei confronti degli atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati ai contribuenti, ai sensi dell'art. 13 della legge n. 212/2000.

(29) In violazione dell'art. 24 Cost.

(30) Mentre è condivisibile la soluzione dell'inammissibilità del ricorso avverso il diniego di annullamento in autotutela proposto in pendenza dei termini per ricorrere avverso l'atto impositivo, per l'obbligo del contribuente di impugnare il provvedimento impositivo, piuttosto che l'atto di secondo grado (Comm. trib. prov. La Spezia, sez. I, 15 maggio 2006, n. 214).

(31) Pirrello, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi di diritto tributario* n. 2/2006, p. 164.

(32) Diversamente l'art. 68 del Dpr n. 287/1992 (poi abrogato) escludeva tout court l'autotutela a giudicato intervenuto.

(33) Tanto più non è preclusa la revisione del provvedimento da un giudicato «in rito», come osserva Cerioni, *Le liti sull'autotutela appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Bollettino tributario di informazioni* n. 9/2007, p. 805.

(34) Voza, *GT Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 6/2007, p. 485.

(35) Stevanato, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in *Dialoghi di diritto tributario* n. 2/2006, p. 170.

(36) In questo senso già Cass., sez. trib., 20 febbraio 2006, n. 3608 e Comm. trib. prov.le Salerno, sez. XVIII, 23 ottobre 2006, n. 231. Anche Comm.trib. prov.le Bari, sez. VIII, 1° giugno 2007, n. 90, ammetteva l'impugnabilità del diniego di autotutela relativa alla richiesta di annullamento di un provvedimento impositivo, ancorché fosse decorso il termine di impugnazione dell'atto impositivo. Nello stesso senso, anche se risalente, Comm. trib. reg. Roma, sez. V, 23 febbraio 1998 Uff. registro Roma c. Atb.

to, dell'insussistenza dei fatti assunti a fondamento dell'atto impositivo.

In questi casi, la giurisprudenza tributaria ha ritenuto che l'Amministrazione sia tenuta alla rimozione del provvedimento, non potendo definire diversamente fatti già qualificati nel giudicato penale: il principio posto dall'art. 654 c.p.p., con riguardo all'efficacia della sentenza penale in altri giudizi, va infatti coordinato con l'obbligo generale della pubblica amministrazione di conformarsi al giudicato dei tribunali, desumibile dall'art. 4, legge n. 2248/1865, All. E; di conseguenza, l'eventuale diniego di annullamento è impugnabile presso la commissione tributaria⁽³⁷⁾.

L'esposto orientamento deve però essere rivisitato alla luce dell'art. 20 del Dlgs 10 marzo 2000, n. 74, che ha sancito il principio dell'indipendenza del processo tributario da quello penale: si è escluso un rapporto di pregiudizialità necessaria tra processo penale e processo tributario⁽³⁸⁾, anche se è consentito al giudice tributario di tener conto delle risultanze del processo penale, con la necessità di apprezzamento autonomo di quelle risultanze⁽³⁹⁾.

Risulta pertanto significativamente ridimensionata l'efficacia vincolante del giudicato penale nel processo tributario.

La pronuncia della Cassazione

Poste le coordinate generali delle questioni rilevanti nella fattispecie sulla quale la Cassazione si è pronunciata, occorre verificare se ed in che termini la Corte abbia espresso principi nuovi nella materia.

Come già osservato, la pronuncia non ha portata innovativa in punto di giurisdizione delle Commissioni tributarie sull'esercizio del potere di autotutela, confermando quanto già affermato dalla stessa Corte con la pronuncia n. 16778/2005.

Più attenta riflessione merita la soluzione data alla questione dell'esperibilità di un'autonoma tutela giurisdizionale avverso il diniego di rimo-

zione dell'atto impositivo in autotutela.

In particolare, non pare che la Corte abbia preso in alcuna considerazione, per addivenire alla sua statuizione, le circostanze dell'intervenuto passaggio in giudicato, in sede penale, dell'accertamento sull'insussistenza del fatto, e della definizione con mera dichiarazione di rito, del giudizio instaurato sugli accertamenti. Tali aspetti potevano essere rilevanti, ai fini di un diverso esito della pronuncia: secondo gli orientamenti finora espressi dalla stessa giurisprudenza tributaria, dei quali si è dato conto, avrebbe potuto essere ammesso il sindacato sul diniego di autotutela, in quanto il giudicato sui provvedimenti impositivi era stato di mero rito; nel merito, avrebbe potuto essere verificata la valutazione, nella fase istruttoria del procedimento di autotutela, dell'accertamento compiuto nel giudizio penale.

Diversamente, la pronuncia riconduce la questione alla categoria dei provvedimenti definitivi: la dichiarazione di inammissibilità è motivata con il rilievo della natura discrezionale dell'attività e del rischio di aggiramento del principio di stabilizzazione dell'atto inoppugnabile.

Le posizioni espresse dalla Corte parevano essere state superate con la pronuncia n. 7388/2007, con la quale si era riconosciuta la possibilità del sindacato giudiziario sull'autotutela, sia pure nei limiti del controllo in sede giudiziale dell'esercizio del potere di riesame da parte dell'Amministrazione.

La decisione compie un passo indietro, ritornando al più risalente orientamento dei giudici tributari, che negava la sindacabilità della reiezione delle istanze di tutela⁽⁴⁰⁾.

Tale esito, che libera dal controllo giudiziario l'Amministrazione finanziaria, tuttavia non convince, soprattutto in considerazione dell'attuale tendenza dell'ordinamento ad offrire al singolo le più ampie tutele di fronte alle pubbliche amministrazioni, confermata dalle recenti innovazioni alla legge sul procedimento amministrativo e dall'influenza, sempre più penetrante, dei principi comunitari nel nostro sistema⁽⁴¹⁾.

(37) L'amministrazione non può non tener conto in vista dell'esercizio dei suoi poteri-doveri di autotutela, della sentenza penale di assoluzione perché il fatto non sussiste, divenuta definitiva: Comm. trib. reg. Milano, sez. XXXVII, 13 settembre 2001, n. 279; conformi: Comm. trib. prov.le Lecce, sez. VIII, 7 novembre 2001, n. 159; Comm. trib. prov.le Bari, sez. V, 9 giugno 2000, n. 149.

(38) Cass. sez. trib., 31 gennaio 2007, n. 2108.

(39) Cass., sez. trib., 23 ottobre 2001, n. 13006.

(40) Cass., sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547; Cass., sez. trib., 9 ottobre 2000, n. 13412; Comm. trib. prov.le Salerno, sez. IV, 27 dicembre 1999, n. 200; Comm. trib. prov. distr. Venezia, sez. VII, 27 gennaio 1995, n. 884.

(41) Sottolinea Cerioni, *GT Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 11/2007, pp. 1013 e 1014, che ulteriori argomenti favorevoli alla sindacabilità dell'esercizio del potere in esame possono trarsi, oltre che dalle innovazioni apportate dalla legge n. 241/1990, anche dai principi del diritto comunitario, peraltro ora richiamati dalla stessa legge.