

## Giurisprudenza

**Inammissibile il ricorso proposto avverso il diniego di autotutela**

2 Gennaio 2007

L'atto non rientra fra quelli tassativamente indicati all'articolo 19 del Dlgs n. 546/92

## Thumbnail

Il diniego di autotutela non rientra tra gli atti impugnabili, tassativamente indicati all'articolo 19 del Dlgs n. 546/92. Pertanto, il ricorso avverso l'atto di diniego è da dichiararsi inammissibile.

L'autotutela è una facoltà della Pubblica amministrazione che non fa sorgere in capo al contribuente alcun diritto azionabile con il ricorso.

E' quanto affermato dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia, nella decisione n. 47/3/06, depositata in data 21 giugno 2006.

Il caso sottoposto all'attenzione del Collegio bresciano scaturiva da un avviso di accertamento emesso dall'ufficio di Salò per l'anno d'imposta 1999. L'atto, regolarmente notificato alla società, diveniva definitivo per mancata impugnazione. Di conseguenza, veniva emessa la cartella di pagamento per il recupero del *quantum* dovuto. Contro la cartella, la società presentava un'istanza di autotutela volta all'annullamento dell'accertamento. Nell'istanza, il liquidatore della società evidenziava l'esistenza di perdite fiscali, relative a esercizi precedenti, che erano sufficienti ad azzerare la maggiore imposta accertata dall'ufficio. L'Amministrazione, nel riconoscere la legittimità dell'utilizzo delle perdite pregresse, rigettava l'istanza in relazione alle sole sanzioni.

Avverso tale provvedimento (in sostanza, un diniego parziale) la società proponeva ricorso, contestando nel merito il mancato accoglimento dell'istanza di autotutela, con riferimento alle sanzioni. L'ufficio eccepiva, in via pregiudiziale, l'inammissibilità del ricorso perché proposto avverso un atto di diniego di autotutela, atto non impugnabile dinanzi alla Commissione tributaria perché non inserito nell'elenco di cui all'articolo 19 del Dlgs n. 546/92.

La decisione della Commissione tributaria

In accoglimento dell'eccezione sollevata dall'ufficio, la Ctp di Brescia ha ritenuto di dover pronunciare l'inammissibilità del ricorso proposto avverso l'atto di diniego parziale di autotutela. Secondo la Commissione, infatti, l'atto non rientra tra quelli tassativamente indicati dall'articolo 19 del Dlgs n. 546/92 e, comunque, il rapporto tributario, nello specifico, si era già definito con l'emissione dell'avviso di accertamento non impugnato e quindi definitivo. La Commissione prosegue affermando che *"l'autotutela è una facoltà della pubblica amministrazione che non fa sorgere alcun diritto azionabile con il ricorso"*.

La pronuncia della Commissione di merito si presenta molto interessante poiché la motivazione, seppur concisa, contiene tre distinte affermazioni di grande rilevanza:

1. il primo principio affermato in sentenza riguarda la natura tassativa della elencazione contenuta nell'articolo 19, Dlgs n. 546/92. La Commissione ritiene, infatti, che l'elenco sia assolutamente tassativo; d'altronde, la stessa norma pare inequivocabile in tal senso, laddove precisa che *"Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente"*, ammettendone l'integrazione solo in forma esplicita, quando, cioè, leggi speciali prevedano l'autonoma impugnabilità di un atto davanti alla Commissione tributaria; a ben vedere, nelle norme che disciplinano l'istituto dell'autotutela manca qualsiasi riferimento a una possibile impugnazione dei provvedimenti emessi dall'Amministrazione. Nel caso in discussione, la Ctp mostra di aderire all'orientamento maggioritario della Suprema corte, secondo cui deve ritenersi esclusa la proponibilità della impugnazione di un atto non espressamente contemplato nel citato articolo 19. La Corte, testualmente, nella sentenza n. 22564/2004, ha affermato che *"La sussistenza di un provvedimento impositivo o di diniego dell'istanza di rimborso costituisce, quindi, il presupposto di ammissibilità del ricorso stesso, secondo le situazioni tassative elencate dall'art. 19 D.Lgs. 546/92. Conseguentemente, considerato che il giudizio tributario è caratterizzato dalla necessaria impugnazione di un atto amministrativo, la inesistenza di un atto impositivo o di un provvedimento negativo sull'istanza di rimborso comporta l'inammissibilità del ricorso per difetto dell'atto impugnabile e cioè per difetto di un presupposto processuale"*
2. la seconda affermazione contenuta in sentenza attiene alla qualificazione giuridica dell'autotutela: i giudici affermano che trattasi di una facoltà della Pubblica amministrazione, che non fa sorgere in capo al contribuente alcuna posizione tutelabile con il ricorso tributario. Anche in questo caso, la Commissione aderisce all'orientamento maggioritario emerso sia in dottrina che in giurisprudenza. L'esercizio dell'autotutela è assolutamente discrezionale nel senso che

*"l'amministrazione continua ad essere assolutamente libera di rivedere o meno i propri atti illegittimi senza che a ciò corrisponda alcuna posizione tutelabile del privato"* (Tar Toscana, 22/10/1999, n. 767). A riprova dell'assunto deve considerarsi il dettato normativo che utilizza espressioni del tipo *"gli uffici possono"*, oppure *"l'Amministrazione può procedere"*, evidenziando in modo netto la discrezionalità dell'esercizio dell'autotutela. Nello stesso senso anche la posizione assunta dalla Corte di cassazione, secondo la quale l'autotutela costituisce *"una facoltà discrezionale il cui mancato esercizio non può essere sindacato nel giudizio d'impugnazione"* (sentenze 13412/2000, 1547/2002, 13208/2002)

3. la terza e ultima affermazione della Commissione tributaria provinciale riguarda un aspetto particolare della vicenda in trattazione: il rapporto tributario si era già definito con un avviso di accertamento non impugnato dalla società. Il giudice, cioè, ritiene di non poter decidere sul rapporto tributario, perché quest'ultimo si era già definito con l'accertamento non impugnato. Tale affermazione, a ben vedere, risponde a una precisa esigenza di certezza del diritto. Infatti, ipotizzando l'impugnativa del provvedimento di autotutela, si produrrebbe inevitabilmente una duplicazione di giudizi, il primo avverso l'atto di accertamento, il secondo avverso il provvedimento di autotutela, con evidente aggiramento di tutti i termini decadenziali per attivare la tipica tutela giurisdizionale. Se fosse riconosciuta la cognizione delle Commissioni tributarie in ordine al provvedimento di autotutela, con la stessa ampiezza e con i medesimi giudici previsti per l'impugnazione dell'atto di accertamento, non sarebbe più configurabile l'inoppugnabilità dell'accertamento stesso per decorso dei termini di impugnazione; il contribuente, cioè, potrebbe in tal modo far rivivere il giudizio sull'obbligazione attraverso l'impugnazione del provvedimento di autotutela.

#### Autotutela e giurisdizione tributaria

La soluzione adottata dalla Commissione tributaria di Brescia appare sicuramente coerente con il sistema processuale tributario. Sul punto della impugnabilità del provvedimento di autotutela v'è, però, da registrare un importante contributo della Corte di cassazione a sezioni unite che, con la sentenza n. 16776 depositata il 10 agosto 2005, è intervenuta a precisare la sfera di applicazione dell'articolo 2 del Dlgs 546/92. Tale articolo, come noto, era stato oggetto di modifiche da parte dell'articolo 12, comma secondo, della legge n. 448/2001. Prima della modifica, l'articolo 2 elencava tassativamente le materie devolute alla giurisdizione del giudice tributario; dopo la modifica, l'articolo 2 afferma che *"appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie..."*. Si passa, cioè, da un sistema in cui solo le materie elencate nella norma erano devolute al giudice tributario, a un sistema in cui tutte le controversie aventi a oggetto tributi di ogni genere e specie appartengono alla giurisdizione della Commissioni tributarie.

Le sezioni unite, prendendo le mosse proprio dall'articolo 12 della legge 448/2001, affermavano che la giurisdizione tributaria *"è così divenuta una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari. Restano così al di fuori di tale giurisdizione solo controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario, ma viene impugnato un atto di carattere generale o si chiede il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo, e di cui l'Amministrazione riconosce pacificamente la spettanza al contribuente"*. A giudizio della Corte, il nuovo articolo 2 del Dlgs n. 546/92 *ha poi necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 D.Lgs. 546/92; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta l'Amministrazione manifesti la convinzione che il rapporto tributario debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare"*.

In sostanza, conclude la Corte, *"sussiste la giurisdizione tributaria anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito dell'amministrazione a procedere ad autotutela"*.

La decisione delle sezioni unite veniva salutata con favore dagli operatori del diritto tributario, poiché in passato i contribuenti erano costretti, nell'incertezza, a impugnare gli atti di autotutela sia dinanzi al giudice amministrativo che dinanzi al giudice tributario. Detto questo, permangono però una serie di dubbi, che la Corte non aiuta a sciogliere: quest'ultima infatti afferma che *"altra e diversa questione, di competenza del giudice tributario, è stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto...o per eventi sopravvenuti (come sembrerebbe nel caso di specie)"*.

La Cassazione, pertanto, dopo avere affermato la giurisdizione del giudice tributario in caso di impugnazione del diniego (espresso o tacito) di autotutela, non entra nel vivo della questione dell'impugnabilità dell'atto stesso (che rappresenta, evidentemente, il nocciolo della questione), lasciando alla sezione tributaria della Corte il compito di decidere in merito. I giudici lasciano intendere, però, che detta impugnabilità dovrebbe essere ammessa nel caso in cui l'istanza di autotutela facesse emergere fatti o eventi sopravvenuti all'atto accertativo originario e, al contrario, negata nel caso in cui facesse emergere vizi originari dell'atto. Tale ultima parte della decisione sembra voler anticipare, in qualche modo, la decisione della sezione tributaria: traspare netta la sensazione di voler ancorare il giudizio sulla impugnabilità del diniego di autotutela alle ragioni che si fanno valere nell'istanza stessa.

In questo modo, le sezioni unite cercano di non sconfessare il precedente orientamento della sezione tributaria fermo sull'inammissibilità (da ultimo, Cassazione, sentenza n. 22564/2004) dell'impugnazione dei dinieghi di autotutela. Sino a oggi, infatti, la sezione tributaria aveva mantenuto un orientamento molto rigoroso nel sostenere la non impugnabilità di atti

diversi da quelli tassativamente elencati nell'articolo 19, Dlgs n. 546/92. E' chiaro che tale orientamento prescinde dalle ragioni addotte nell'istanza di autotutela e costringe il giudice tributario a verificare, prima di entrare nel merito delle questioni sollevate, se l'atto impugnato è uno di quelli inseriti dal legislatore nel citato articolo 19.

Seguendo, invece, l'impostazione delle sezioni unite, sembra di capire che, affermata la giurisdizione del giudice tributario, questi debba verificare di volta in volta l'impugnabilità del diniego sulla base di valutazioni di merito, relative cioè ai motivi adottati nell'istanza di autotutela e nella successiva impugnazione. Ma così facendo, crediamo, il giudizio sulla impugnabilità si snatura, per divenire un giudizio sulle ragioni sostenute nell'impugnazione stessa.

I dubbi sulla materia, pertanto, restano insoluti, e si attende che la sezione tributaria, cui la causa è stata rinviata, faccia definitivamente chiarezza sul punto. Si ritiene, comunque, che un eventuale giudizio favorevole all'impugnabilità del diniego di autotutela si porrebbe in contrasto insanabile con numerosi (anche recentissimi) precedenti e che, pertanto, produrrebbe un contrasto di orientamento in seno alla stessa sezione tributaria, tale da giustificare un nuovo pronunciamento a sezioni unite, questa volta sul contrasto interno alla sezione tributaria relativo alla impugnabilità o meno del diniego (espresso o tacito) di autotutela.

di

**Domenico Placido**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/inammissibile-ricorso-proposto-avverso-diniego-autotutela>