

Giurisprudenza

## Provvedimento di autotutela, il ricorso è inammissibile

31 Marzo 2005

La Cassazione conferma che sono impugnabili solo gli atti tassativamente elencati dalla norma



Con la sentenza n. 22564/2004, la suprema Corte di cassazione ha statuito<sup>(1)</sup> che presupposto di ammissibilità del ricorso alle commissioni tributarie è l'impugnazione di uno degli specifici atti tassativamente elencati nell'articolo 19 del Dlgs n. 546/1992, 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; in buona sostanza, non è ricorribile avanti alla giustizia tributaria il provvedimento di autotutela con cui l'ufficio, accogliendo solo in parte l'istanza del contribuente, provvede alla parziale rettifica di un precedente atto di rimborso di somme dovute al contribuente stesso (nel caso di specie riconoscendo il diritto agli interessi solo da una certa data e negando gli interessi anatocistici).

L'iter logico-giuridico, adottato dal giudice di legittimità può, in sintesi, così essere puntualizzato:

- a. ai sensi dell'articolo 19 del Dlgs 546/92 deve ritenersi esclusa la proponibilità della impugnazione di un atto non contemplato, quale la parziale rettifica in via di autotutela (sollecitata dal contribuente) degli ordinativi di pagamento emessi dall'ufficio finanziario per

la liquidazione delle somme richieste a rimborso

- b. il ricorso alle commissioni tributarie introduce sostanzialmente un giudizio di merito su una pretesa tributaria espressa dall'ufficio competente o su una pretesa di rimborso
- c. la sussistenza di un provvedimento impositivo o di diniego (esplicito o implicito in quanto desumibile dal silenzio della P.A.) dell'istanza di rimborso costituisce il presupposto di ammissibilità del ricorso stesso, secondo le situazioni tassative elencate(2) dall'articolo 19 del Dlgs n. 546/92; di conseguenza, considerato che il giudizio tributario è caratterizzato dalla necessaria impugnazione di un atto amministrativo, l'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
- d. nel caso di specie è chiaro che la rettifica parziale del rimborso operata dall'ufficio in via di autotutela, seppure su istanza del contribuente, non rientra in alcuna delle tassative ipotesi elencate dall'articolo 19 citato
- e. la situazione venutasi a creare a seguito della istanza di rettifica in via di autotutela del disposto rimborso non può essere equiparata alla fattispecie giuridica del silenzio-rigetto
- f. l'assenza di un provvedimento impugnabile, presupposto processuale ex articolo 19 citato, è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del giudizio, purché sul punto non si sia formato un giudicato esplicito o implicito.

Secondo(3) un diverso - minoritario - orientamento (vd. Tar per il Lazio, sezione II, sentenza n. 5026 del 04/06/2003; Tar Trentino Alto Adige, sentenza n. 273 del 14 luglio 2003; Tar Veneto sentenza n. 2401 del 27 maggio 2002), le controversie concernenti le imposte in generale sono soggette alla giurisdizione tributaria ai sensi degli articoli 2 e 19 del Dlgs 546/92 sul processo tributario; nell'ambito di tale giurisdizione, necessariamente confluiscono anche i dinieghi di autotutela emanati nelle medesime materie, tanto più nei casi in cui essi vengono impugnati per motivi attinenti alla sostanza della pretesa che sarebbe stato necessario dedurre nei confronti dell'atto.

La nuova formulazione dell'articolo 2 del Dlgs n. 546/92, introdotta dall'articolo 12, comma 2, della legge n. 448/2001, rimette al giudice tributario tutte le controversie aventi a oggetto i tributi d'ogni genere e specie, nonché le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, ed esclude dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata; la *ratio* della nuova formulazione dell'articolo 2 citato è quella di concentrare presso il giudice tributario la giurisdizione in materia di controversie con il fisco, senza le irrazionali frammentazioni della tutela, che deriverebbero dall'ammettere l'intervento del giudice amministrativo in tema d'autotutela tributaria.

E' evidente, alla luce di quanto sopra esposto, che l'individuazione della giurisdizione competente a conoscere l'impugnazione del rifiuto d'autotutela continua a essere uno dei più spinosi problemi dell'ordinamento processuale tributario. E' auspicabile, a tal proposito, l'impiego dell'istituto del regolamento preventivo di giurisdizione di cui all'articolo 3, comma 2, del Dlgs 546/92, che permette di ottenere una decisione definitiva sui limiti della giurisdizione tributaria.

NOTE:

(1) In relazione all'esercizio dell'autotutela il contribuente vanta un interesse di mero fatto ossia non vanta alcuna significativa posizione giuridica da far valere in giudizio (Cassazione sentenza n. 13412/2000; Cassazione n. 1547/2002). L'autotutela costituisce "una facoltà discrezionale il cui mancato esercizio non può essere sindacato nel giudizio d'impugnazione" (Cassazione n. 13412/2000; n. 1547/2002; 13208/2002).

Secondo una corrente di pensiero (M. Stipo, "Osservazioni in tema di autotutela dell'amministrazione finanziaria" in Rass. trib. 1999, pag. 713; A. Buscema, "Autotutela amministrativa e autotutela tributaria: profili comparativi e risvolti processuali" in Finanza & fisco 2001, pag. 4991; Falcone, "La giurisdizione del Tar in materia tributaria" in il Fisco 2002, pag. 3083; Porcaro, "Il diniego di autotutela è impugnabile davanti le CT? Una tesi che non convince" in Dialoghi di diritto tributario n. 5/2004, pag. 677), il legislatore tributario attribuisce all'istante una posizione giuridica rilevante quanto meno a livello di interesse legittimo a conoscere gli esiti motivati del procedimento di riesame formalmente attivato.

Vd. Salvo Muscarà, "Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria" in rivista di diritto tributario n. 1 /2005, pag. 1001, per il quale il controllo del giudice sull'esercizio dell'autotutela discende dal dettato costituzionale (articoli 24 e 113); Francesco D'Ayala Valva, "L'attivazione delle procedure di autotutela tributaria" in rivista di diritto tributario n. 2/2004, pag. 177, evidenzia aspetti disciplinari legati all'inadempimento dell'ufficio.

(2) L'avviso di pagamento bonario fatto pervenire dal Concessionario della riscossione (invito al pagamento) non è espressione di un potere pubblicistico autoritativo, ma è un atto riconducibile alla sfera privatistica di un creditore che rivolge un invito di pagamento al suo debitore, senza che a esso possano essere ricollegati effetti negativi, significativi e rilevanti, per il destinatario. Esso, pertanto, non è autonomamente impugnabile, non essendo ricompreso nell'elenco tassativo degli atti impugnabili ex articolo 19, Dlgs 546/1992 (Cassazione 28.1.2005, sentenza n. 1791). Vd. Cancedda-Cristallo, "**L'avviso bonario non è impugnabile**" in FISCOoggi del 18/02/2005.

(3) Per la commissione tributaria provinciale di Latina, sentenza n. 46/03/04 del 10/02/2004, la

revoca di autotutela è impugnabile innanzi alle Ct, a nulla rilevando che trattasi di atto non previsto dall'articolo 19 del Dlgs 546/92.

di

**Angelo Buscema**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/provvedimento-autotutela-ricorso-e-inammissibile>