
Il ricorso contro il diniego di autotutela

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 5 Luglio 2011

Quando è possibile il ricorso per mancata autotutela? analisi dei limiti al ricorso e gli effetti del riconoscimento di mancata autotutela a favore del contribuente... una rassegna della più aggiornata giurisprudenza di legittimità e di merito. A cura di Antonio Terlizzi

Diniego di autotutela - Pronuncia

Nel caso cui l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria il giudice potrà escluderla dichiarando la legittimità dell'istanza di autotutela e l'obbligo dell'ufficio di procedere all'annullamento in via di autotutela.

Tale interessante assunto, recentemente statuito dalla C.T.P. di Viterbo sez. 2 con la sentenza n. 37 del 7 febbraio 2011, offre l'occasione per una disamina dei contrasti del giudice di legittimità sui limiti e confini del sindacato del giudice tributario in tema di autotutela tributaria.

Pronuncia accertativa sugli elementi ed i criteri di giudizio che l'autorità avrebbe dovuto tenere in considerazione in sede di autotutela

Nell'ipotesi d'impugnativa del provvedimento di diniego d'autotutela l'oggetto del giudizio è costituito (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica) dall'accertamento del rapporto tributario e non solo dal controllo del corretto uso della discrezionalità amministrativa; trattasi ove possibile di un giudizio non funzionalmente differente rispetto a quello dell'atto impositivo presupposto, essendo diretto alla verifica della concreta attuazione di uno specifico rapporto tributario.

L'accoglimento della configurabilità della giurisdizione tributaria in tema di rifiuto esplicito d'autotutela non contrasta con i principi d'ordine pubblico in materia di prescrizione e decadenza; infatti, l'impugnazione del diniego d'autotutela mira a rimettere in discussione le situazioni "cristallizzate" per

effetto della definitività dell'atto d'accertamento o per effetto del giudicato di rito della C.T..

E' logico far giudicare la C.T. sulla fondatezza concreta della pretesa avanzata dal contribuente con l'istanza d'annullamento nonostante la presenza di discrezionalità nell'esercizio della facoltà d'annullamento in autotutela da parte del fisco.

Giova osservare che in caso di diniego motivato, sulla non sussistenza dei presupposti d'autotutela, la C.T. una volta accertata l'insussistenza dell'obbligazione tributaria provvede all'annullamento dell'atto stesso di diniego; l'azione, in tal caso, dinanzi alla C.T. è rivolta non solo all'annullamento dell'atto di diniego d'autotutela ma anche alla pronuncia accertativa che statuisca sugli elementi ed i criteri di giudizio che l'autorità avrebbe dovuto tenere in considerazione in sede di autotutela.

Tra gli atti impugnabili dinanzi alle C.T. l'articolo 19 , lettera g, del d.lgs. 546/92 indica il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti e, in effetti, la vertenza, sia pure attraverso la contestazione del diniego d'annullamento dell'atto impositivo ha quale oggetto sostanziale la persistente validità di quest'ultimo e cioè il diritto del fisco di riscuotere e ritenere la sanzione stessa.

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.

Le Sezioni unite, nella motivazione della sentenza n. 7388/2007, richiamando il proprio precedente (sentenza n. 16778/2005) hanno messo in evidenza che

"la natura discrezionale dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, la cui giurisdizione è ora definita mediante la clausola generale, per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolati".

Secondo la Corte, il sindacato del giudice dovrà riguardare l'esistenza dell'obbligazione tributaria solo qualora l'atto di autotutela contenga tale verifica, mentre, in caso di giudizio instaurato contro il mero ed esplicito rifiuto di esercizio dell'autotutela, il giudice tributario non potrà entrare nel merito della questione, visto che il provvedimento di autotutela è pur sempre discrezionale per i limiti posti dall'articolo 4 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E; in quest'ultima ipotesi, il giudice potrà

esercitare soltanto un sindacato sulla legittimità del rifiuto per la sua rispondenza o meno all'interesse pubblico. In caso contrario, ci sarebbe una indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa e un superamento dei limiti esterni della giurisdizione attribuita alle Commissioni tributarie. Sulla base dei principi sopra enunciati, la Corte ha concluso affermando che, nel caso cui l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, il giudice potrà escluderla.

Mentre all'Amministrazione finanziaria non resterà che adeguarsi alla pronuncia della Commissione tributaria.

In difetto, potrà essere utilizzato il rimedio del ricorso in ottemperanza, di cui all'articolo 70 del D.lgs. 546/1992. Il giudice tributario non può, quindi, sostituirsi all'organo amministrativo in sede di giudizio di ottemperanza nella ricostruzione della fattispecie tributaria o del regime giuridico (i.e. spetta al fisco a seguito dell'annullamento del diniego di autotutela da parte del giudice tributario la cosiddetta autotutela sostitutiva, ovvero il ritiro di un atto impositivo ed emanazione di un nuovo atto di identico contenuto ma emendato dai vizi formali come la motivazione; spetta al fisco a seguito dell'annullamento del diniego di autotutela da parte del giudice tributario l'autotutela non sostitutiva in cui si ha l'annullamento definitivo per la riscontrata illegittimità o l'infondatezza dell'atto).

Il sindacato del giudice non può mai comportare la sostituzione del giudice all'amministrazione in valutazioni discrezionali, né — per i limiti posti dall'art. 4 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E — l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario.

Tra i compiti del giudice tributario non vi è l'attività di tipo sostitutivo nemmeno in sede di giudizio di ottemperanza ; il giudice tributario sia nel processo di cognizione che nel processo di ottemperanza non può emettere atti di autotutela in sostituzione degli uffici .

I poteri assegnati al giudice tributario si fermano all'individuazione dei criteri che l'autorità avrebbe dovuto tenere in considerazione in sede di autotutela; la C.T. non può de iure condito sostituire l'ufficio legittimato all'autotutela. Di fronte al diniego espresso di autotutela, il giudice tributario può annullare il diniego, non può annullare l'atto impositivo originario.

Può annullare il diniego, come afferma la sentenza (citata) delle sezioni unite 27 marzo 2007, n. 7738, esercitando un sindacato — nelle forme ammesse sugli atti discrezionali — soltanto sulla legittimità del rifiuto; non può certo annullare l'atto originario. Può far rinascere il dovere di riesame e di pronuncia.

In conclusione, la tutela non è mai pienamente soddisfattiva, perché il contribuente è titolare di una situazione soggettiva di tipo solo procedimentale. Annullare o sostituire l'atto originario resta una prerogativa riservata alla discrezionalità dell'amministrazione.

Il giudice tributario, cui sia rivolto un ricorso contro la mancata autotutela, può annullare il diniego di autotutela, ma non può annullare l'atto originario, perché non può emettere, sostituendosi all'amministrazione, il provvedimento di autotutela.

Tra i compiti del giudice tributario in tema di autotutela non vi è l'attività di tipo sostitutivo nemmeno in sede di giudizio di ottemperanza; il giudice tributario sia nel processo di cognizione che nel processo di ottemperanza non può emettere atti di autotutela in sostituzione degli uffici.

Sindacato, nelle forme ammesse sugli atti discrezionali, soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria

In merito alle azioni giudiziarie inerenti il diniego di autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria sussiste la giurisdizione del giudice tributario, il quale dovrà valutare, da un lato, l'esistenza dell'obbligazione tributaria e, dall'altro, nei limiti e nei modi in cui ciò sia possibile, il corretto esercizio del potere discrezionale della P.A..

In relazione a tale ultimo aspetto è bene sottolineare che la valutazione operata in tale contesto dal giudice, comunque, non può, e non deve, sostituirsi a quella operata dall'amministrazione nell'esercizio del potere discrezionale che le compete e, in ogni caso, non può comportare l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario.

Il sindacato, in altre parole, può riguardare solo la legittimità del rifiuto e non la fondatezza della pretesa tributaria poichè, in tale ipotesi, il Giudice tributario verrebbe a sostituirsi indebitamente nell'attività amministrativa.

Deve essere esclusa l'impugnabilità del diniego di autotutela per ragioni attinenti non alla legittimità ma al merito (Cass. civ. Sez. V, 30-06-2010, n. 15451). 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,

sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa (Cassazione sentenza n. 15451/2010, v anche Cass. Civ., SS.UU., 6 febbraio 2009, n. 2870).

Il contribuente non può procedere all'impugnazione del rifiuto dell'Agenzia delle Entrate di annullare per autotutela un atto amministrativo, questo in quanto, eventualmente, il giudice tributario può vigilare sulla legittimità formale del rifiuto.

Secondo tale orientamento il diniego di autotutela del Fisco è impugnabile innanzi alle C.T. anche se gli atti impositivi sono divenuti definitivi, ma solo se il contribuente si limita a contestare la legittimità del rifiuto (i.e. difetto di motivazione, omessa sottoscrizione, vizi della notifica o comunicazione del rifiuto) e non la fondatezza della pretesa tributaria (errore che cade sulla quantificazione dell'imponibile accertato).

Ciò per impedire un'indebita sostituzione e un'ingerenza del giudice tributario nell'attività amministrativa. Tale assunto è stato statuito dalle Sezioni unite della Cassazione, con la sentenza 9669 del 23 aprile 2009. La sentenza 9669 sottolinea che:

- a) l'esercizio del potere di autotutela “non costituisce un mezzo di tutela del contribuente”;
- b) nel giudizio instaurato contro il diniego può esercitarsi un sindacato, nelle forme ammesse sugli atti discrezionali, “soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria” ovvero sul merito dell'avviso di accertamento divenuto ormai definitivo;
- c) il giudice tributario ha il compito di valutare solamente la legittimità dell'uso del potere discrezionale del fisco.

Esclusione di qualsiasi forma di tutela giudiziale a fronte di pretese tributarie non più impugnabili

Il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa (Cass. civ. Sez. V, Sent., 21-04-2011, n. 9152 ;Cass. civ. Sez. V, 12-05-2010, n. 11457). Erra il giudice dell'appello che, ritenendo applicabile al caso in esame il principio di autotutela ne fa discendere un obbligo per la amministrazione, una volta verificata

l'infondatezza della pretesa tributaria, "di ritirarla" (Cass. civ. Sez. V, Sent., 20-01-2011, n. 1219).

E' inammissibile un'istanza di autotutela relativa ad un rapporto tributario ormai definitivo. Avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perchè, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cassazione sentenza n. 11457/2010).

Occorre escludere qualsiasi forma di tutela giudiziale a fronte di pretese tributarie non più impugnabili. Con la pronuncia 2870/2009, infatti le Sezioni unite hanno affermato che:

a) contro il rifiuto del Fisco non è mai esperibile un'autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria dell'attività di autotutela, sia perché, altrimenti, si darebbe "inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo";

b) l'amministrazione finanziaria non è tenuta ad adottare il provvedimento ed il contribuente non può pretendere il suo riesame nel caso in cui la pretesa tributaria sia divenuta definitiva.

Con la sentenza n. 2870 del 6 febbraio 2009 la Suprema Corte ha disposto che ai contribuenti non è consentito impugnare il provvedimento di rifiuto del fisco dell'istanza di autotutela ritirando un atto impositivo divenuto definitivo.

Secondo la sentenza n. 2870 del 6 febbraio 2009 della Corte Cass., SS.UU. civili è inammissibile il ricorso avverso il provvedimento di rigetto, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela promossa dal contribuente volta ad ottenere l'annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo (nella specie, per l'intervenuto giudicato formatosi sulla decisione di reiezione del ricorso davanti alla commissione tributaria provinciale), in conseguenza sia della discrezionalità nell'esercizio del potere di autotutela quanto dell'inammissibilità di un nuovo sindacato giurisdizionale sull'atto di accertamento munito del carattere di definitività.

Trattasi di un indirizzo di chiusura (pro fisco) che comporta l'impossibilità di impugnare il rifiuto espresso o tacito di ritirare, in via di autotutela un atto impositivo diventato definitivo, fermo restando la sussistenza della facoltà del fisco di procedere in autotutela per gli atti definitivi.

Le ragioni di questo rigoroso orientamento sono essenzialmente fondate sul principio del ne bis in idem, cioè dell'inammissibilità di una nuova controversia sulla legittimità di un atto impositivo divenuto definitivo, e cioè sul timore che il giudice possa sostituirsi al fisco.

In effetti non è dato al giudice tributario di invadere la sfera discrezionale collegata ed esercitata dalla Pubblica Amministrazione nell'esercizio del potere di annullamento dell'atto amministrativo in autotutela, pena il superamento dei limiti esterni della giurisdizione medesima.

E tanto spiega perchè non possa ritenersi che tale potere di annullamento dell'atto in autotutela costituisca un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti, anche se lo stesso finisce con l'incidere sul rapporto tributario e, quindi, sulla posizione giuridica del contribuente (Cass. civ. Sez. V, Sent., 20-01-2011, n. 1219).

Eventi sopravvenuti

Un'affermazione di particolare rilievo è quella contenuta nella sentenza della Sezione tributaria [n. 3608](#) del 20 febbraio 2006, emessa sulla base del rinvio ad essa operata dalle Sezioni Unite con la citata sent. n. 14332/2005. Con tale sentenza, la Sezione tributaria ha affermato la doverosità dell'esercizio del predetto potere e, quindi, l'ammissibilità del ricorso contro il mancato esame della domanda volta ad ottenere l'annullamento dell'atto impositivo, soltanto laddove la domanda stessa sia giustificata da eventi sopravvenuti. Il nodo relativo alla impugnabilità del diniego di autotutela, per vizi originari dell'atto impositivo o per eventi sopravvenuti, è stato, sciolto con la sentenza della Sez. civ. [n. 3608](#) del 20 febbraio 2006, che, con motivazione, invero, estremamente sintetica, ha ribadito la rilevanza, ai fini dell'adozione del provvedimento di autotutela, soltanto di eventi sopravvenuti. Il diniego espresso di annullamento è riconducibile all'elenco dell'art. 19 nei casi in cui è classificabile come "rinnovazione" dell'atto di cui è stata negata la rimozione.

Il diniego di annullamento equivale, in linea di massima, alla conferma del precedente provvedimento. E, per regola generale, gli atti di conferma non sono impugnabili (rectius: non sono impugnabili per motivi che attengono all'atto confermato). L'impugnazione dell'atto confermativo è ammissibile se l'atto impugnato non è una mera conferma, ma una "rinnovazione" dell'atto precedente, conseguente ad una nuova istruttoria, e se l'impugnazione è sorretta da motivi diversi da quelli che erano proponibili contro l'atto confermato). Occorre riconoscere l'impugnabilità di un diniego di autotutela, opposto ad una

domanda fondata su norme, o fatti, successivi al provvedimento di cui si chiede la rimozione. Deve trattarsi insomma di un caso in cui con il ricorso si alleghino vizi propri del diniego, impugnando non l'atto originario, ma il nuovo atto, frutto di un nuovo procedimento.

Il rigetto manifestato dall'Amministrazione finanziaria in ordine all'istanza di autotutela formulata dal contribuente costituisce atto impugnabile la cui controversia è devoluta alla cognizione del giudice tributario.

Qualora siano dedotti fatti e circostanze nuovi e sopravvenuti (i.e. condono, modifica del sistema sanzionatorio; assoluzione penale) essi devono essere valutati al fine di accertare se siano idonei a costituire vizi propri del provvedimento di rigetto. In carenza deve disconoscersi natura di atto impugnabile al menzionato provvedimento (Sent. n. 146 del 16 settembre 2008 dep. il 17 settembre 2008 della C.t.p. di Reggio nell'Emilia, Sez. I).

Si ha un atto meramente confermativo o conferma impropria quando il fisco di fronte ad una istanza si limita a dichiarare l'esistenza di un suo precedente provvedimento senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione. Si ha conferma in senso proprio quando il fisco entra nel merito dell'istanza e dopo aver riconsiderato i fatti e i motivi prospettati dal richiedente si esprime in senso negativo.

La conferma in senso proprio è un atto che sostituisce il precedente come fonte di disciplina del rapporto.

Il provvedimento espresso di diniego, atto non meramente confermativo dell'atto originariamente emanato (in quanto emesso all'esito di una nuova istruttoria nella quale saranno vagliati gli ulteriori elementi raccolti dall'amministrazione o alla stessa forniti dal contribuente istante), può essere equiparato ad un nuovo atto di accertamento, contenente l'atto confermato, e come tale essere impugnato dinanzi al giudice tributario.

Se, infatti, l'obiettivo della richiesta di riesame è quello di mettere in discussione, attraverso un'adeguata istruttoria, la validità dell'atto impositivo originario, al provvedimento emesso a seguito di riesame non potrà negarsi la natura di atto non meramente confermativo del precedente, e pertanto considerarlo autonomamente impugnabile come "nuova fonte di disciplina del rapporto" e ricondurlo alla nozione di atto di accertamento di cui all'[art. 19](#), c. 1, lett. a, del D.Lgs. n. 546/1992 (Circ. n. 7/IR del 10 novembre 2008 Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili).

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 (Sent. n. 21530 del 27 giugno 2007 dep. il 15 ottobre 2007 della Corte Cass., Sez. tributaria) legittimino il riesame, e possano formare oggetto del provvedimento di secondo grado, elementi prima non considerati, che operano, per così dire, dall'esterno rispetto all'atto e pongono in crisi l'obbligazione risultante dal titolo.

Deve trattarsi, cioè, di fatti od atti giuridici che siano sopravvenuti o che, pur essendo precedenti, abbiano acquistato rilievo proprio in conseguenza dell'efficacia dell'atto, i quali nell'uno e nell'altro caso siano tali da comportare l'inesistenza dell'obbligazione o una diversa configurazione più favorevole al contribuente.

Esemplificativamente si possono annoverare tra tali fattispecie: l'errore di persona acclarato successivamente al consolidamento dell'atto impositivo, che risulti emesso, quindi, nei confronti di un soggetto diverso da quello cui si riferisce il presupposto del tributo; la duplicazione di una precedente imposizione, del pari riscontrata successivamente all'atto impugnato (caso che, come il precedente, è espressamente previsto dalla disposizione); le ipotesi di obbligazione solidale, quando, ai sensi dell'art. 1306 del codice civile, il giudicato favorevole conseguito da uno dei contribuenti obbligati si estende agli altri nei cui confronti l'atto impositivo è divenuto definitivo; l'analoga vicenda concernente il fideiussore, quando venga esclusa l'obbligazione tributaria nei confronti dell'obbligato principale; il caso che, divenuto definitivo l'avviso di accertamento relativo ad un'annualità del tributo, intervenga un giudicato che riconosca la spettanza di un'agevolazione di durata pluriennale comprendente anche il detto periodo d'imposta; la sopravvenienza di giudicato favorevole al contribuente contrastante con altro precedente contrario, quando sia precluso il giudizio di revocazione; la sopravvenienza di sentenza della Corte di Giustizia che contraddica e superi un giudicato di diritto interno (Michele Cantillo, Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela, in "Rassegna tributaria" n. 2 di marzo-aprile 2008, pag. 303).

Silenzio-rifiuto

Giova ricordare che secondo l'orientamento prevalente (sent. n. 7388 del 6 febbraio 2007 dep. il 27 marzo 2007 della Corte Cass., SS.UU. civ) il silenzio-rifiuto non è impugnabile nell'ambito delle categorie individuate dall'[art. 19](#) del D.lgs. n. 546 del 1992. In relazione al rifiuto tacito dell'autotutela si sostiene che la mancata risposta non determina un'ipotesi di silenzio rifiuto impugnabile di fronte alla C.T.: nell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19, D.lgs. n. 546/92, non compare il silenzio dell'ufficio per il procedimento di riesame.

Differentemente dall'istanza di rimborso dei tributi, sull'istanza di autotutela - promossa dal contribuente al fine di ottenere l'annullamento di atti impositivi al medesimo notificati - non può formarsi provvedimento di silenzio-rifiuto laddove l'Amministrazione finanziaria sia rimasta inerte. Conseguentemente, il contribuente non è ammesso a dedurre tale fatto giuridico davanti al giudice tributario (Sent. n. 40 del 18 marzo 2008 della C.t.p. di Brindisi, sez. I)

5 luglio 2011

Antonio Terlizzi