

Impugnare il diniego di autotutela: considerazioni in parziale controtendenza da parte della Cassazione

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 24 Ottobre 2016

si parla spesso di autotutela e contenzioso contro un'eventuale autotutela negata: in questo articolo analizziamo (partendo da un reale caso giudiziario) il particolare caso dell'impugnazione davanti al giudice tributario del diniego di autotutela

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 7511 del 15.04.2016, è nuovamente intervenuta in tema di impugnazione del diniego di autotutela nel processo tributario, esprimendo peraltro alcune considerazioni in parziale controtendenza rispetto al precedente orientamento.



Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate ricorreva in cassazione avverso la sentenza con la quale la Commissione Tributaria Regionale del Lazio aveva confermato la decisione di primo grado, che, in accoglimento dei ricorsi rivolti, proposti dal contribuente, aveva rivisto in riduzione la determinazione sintetica dei redditi di quest'ultimo, operata dall'ufficio ai sensi dell'art. 38, c. 4, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sulla base dei beni posseduti e in particolare della proprietà di un immobile e di una barca a vela.

Disattesa l'eccezione di inammissibilità dei ricorsi introduttivi, reiterata in appello dall'Agenzia delle Entrate, in quanto proposti non avverso gli originari avvisi di accertamento bensì nei confronti di successivi provvedimenti di parziale annullamento degli stessi, emessi in autotutela su istanza del contribuente, il giudice di secondo grado riteneva nel merito che, come dedotto dal contribuente, i redditi della madre convivente dovessero concorrere alla quantificazione del reddito cui rapportare gli indici di maggiore capacità contributiva.

L'Amministrazione deduceva quindi violazione e falsa applicazione dell'art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 in relazione al rigetto della preliminare eccezione di inammissibilità dei ricorsi introduttivi in quanto proposti avverso provvedimento di rifiuto parziale di autotutela, atto non compreso nella tassativa elencazione degli atti impugnabili contenuta nella citata disposizione.

I giudici di legittimità ritenevano fondato il motivo di ricorso.

In punto di fatto, evidenzia la Corte, risultava infatti pacifico tra le parti che gli atti impugnati erano effettivamente non gli avvisi di accertamento originari, bensì il provvedimento reso sull'istanza di annullamento degli stessi in autotutela: istanza accolta solo in parte, essendo disattesa la tesi difensiva principale, poi costituente materia di lite nel giudizio, circa la necessità di computare tra le fonti di reddito idonee a giustificare gli indici di maggiore capacità contributiva anche il reddito percepito dalla madre convivente.

Emergeva inoltre pacificamente che gli atti originari non erano stati *ex se* impugnati ed erano pertanto divenuti definitivi, ancor prima della emissione del provvedimento reso in autotutela dalla amministrazione di annullamento parziale degli stessi.

La Corte richiamava allora il principio affermato da Cass., Sez. U, n. 3698 del 16/02/2009, secondo il quale *«in tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui all'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo»*.

La Suprema Corte sottolinea del resto di non ignorare che in senso difforme esiste una giurisprudenza, successiva alla sentenza richiamata, che ha ritenuto impugnabile l'annullamento parziale, adottato nell'esercizio del potere di autotutela, di un avviso impositivo già definitivo, trattandosi di un atto contenente la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria, rispetto a cui, pur se riduttivo dell'originaria pretesa, non può privarsi il contribuente della possibilità di difesa (Cass., Sez. 5, n. 14243 del 08/07/2015).

Tale precedente, ad avviso dei giudici, non offre però argomenti convincenti, apparendo di contro dirimente il rilievo che si trattava nel caso di specie di annullamento parziale, o comunque di provvedimento di autotutela di portata riduttiva rispetto alla pretesa impositiva contenuta negli atti divenuti definitivi, e che dunque non poteva comportare alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui già noto e consolidatosi in ragione della mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento.

Solo dunque se il nuovo atto fosse stato di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa, sarebbe stato possibile ammetterne una autonoma impugnabilità.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 22253 del 30.10.2015, aveva peraltro a dire il vero già affrontato l'argomento.

I giudici di legittimità, esaminando anche in quel caso l'asserita violazione dell'art. 19 Dlgs n. 546/1992, in ordine alla pronuncia di inammissibilità del ricorso proposto avverso il provvedimento di diniego dell'Agenzia delle Entrate, richiamando propri precedenti (Sez. 5, Sentenza n. 15220 del 12/09/2012), evidenziavano infatti che *"eventuali istanze stragiudiziali rivolte alla Amministrazione al fine di sollecitare una rimeditazione delle proprie determinazioni, introducono un autonomo procedimento amministrativo e si situano nel diverso ambito dell'esercizio dei poteri officiosi riservati alla Pubblica amministrazione, in ordine alla sindacabilità dei quali - pur dovendosi registrare la esistenza di contrasti giurisprudenziali in merito alla stessa impugnabilità, in considerazione della mancanza di una previsione espressa degli atti di autotutela nell'elenco tassativo di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. a) - cfr. Corte cass. 5 sez. 1.12.2004 n. 2264; id. SU 16.2.2009 n. 3698 - l'indirizzo che emerge dagli arresti giurisprudenziali più recenti, pur affermando la riconducibilità di tali atti (nonché dell'eventuale silenzio-rifiuto formatosi su istanza volta a sollecitare l'adozione di tali atti) nell'ambito della materia riservata alle Commissioni tributarie (cfr. Corte Cass. SU 10.8.2005 n. 16776; id. SU 27.3.2007 n. 7388) ha tuttavia chiaramente precisato che l'istanza del contribuente di adozione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un provvedimento di autotutela sulla base di eventi sopravvenuti all'atto impositivo, è cosa diversa dalla domanda di annullamento dell'atto stesso per suoi vizi originali, con la conseguenza che il ricorso proposto al giudice tributario avverso il diniego parziale o totale di autotutela non può mai risolversi in una inammissibile impugnazione di atti impositivi in ordine ai quali siano già decorsi i termini per esperire la tutela giurisdizionale (cfr. Corte Cass. 5 sez. 20.2.2006 n. 3608; id. 5 sez. 12.5.2010 n. 11457)..."*.

La Corte evidenziava inoltre in quell'occasione che non può escludersi in questi casi che, trattandosi di attività procedimentalizzata, anche il provvedimento emesso in autotutela possa essere affetto dai vizi di legittimità propri degli atti amministrativi, non essendovi ragioni per precludere al privato la possibilità di esperire i mezzi di tutela per far valere tali vizi di legittimità, ma, da un lato, il vizio di violazione di legge e quello di eccesso di potere non possono evidentemente sovrapporsi agli stessi vizi di validità o di merito fatti valere con i motivi del ricorso introduttivo proposto avverso l'atto impositivo (ove tempestivamente

impugnato), venendosi altrimenti a determinare un'inammissibile duplicazione di tutele, in palese contrasto con i principi di efficienza dell'amministrazione della giustizia, di speditezza e ragionevole durata dei processi e di economia dei giudizi e dall'altro l'impugnazione del diniego di autotutela, espresso o tacito, non si sottrae comunque alla condizione necessaria dell'interesse ad agire, che non può che essere riferito all'interesse sostanziale che il privato intende "indirettamente" soddisfare attraverso il provvedimento che chiede di adottare alla PA nell'esercizio dei poteri di autotutela.

Il senso dunque su cui la Corte sta ormai orientando in maniera consolidata il suo indirizzo è che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria, dato che, diversamente, attraverso l'impugnazione del diniego di esercizio di autotutela si consentirebbe l'aggiramento del termine di decadenza previsto, a garanzia del principio di certezza del diritto e di tendenziale stabilità dei rapporti giuridici, per la impugnazione degli atti impositivi, che rimarrebbero quindi esposti a riesame a tempo indeterminato tutte le volte che il contribuente, pur divenuto definitivo l'avviso di accertamento o rettifica, presenti istanza di revisione in autotutela e ritenga di impugnare il provvedimento espresso o tacito non soddisfattivo del proprio interesse rivolto alla rimozione dell'atto impositivo definitivo.

L'impugnabilità o meno del provvedimento di diniego di autotutela davanti al giudice tributario deve dunque fare i conti, seppur nell'ambito di un ragionamento "indiretto", con la tassatività dell'elenco degli atti impugnabili ex art. 19, c. 1 del d.lgs. n. 546/1992.

E questo nonostante che con la sentenza n. 7388/2007, le Sezioni Unite della suprema Corte, pur rimettendo alle Commissioni tributarie il compito di verificare se l'atto di diniego di autotutela possa concretamente ritenersi impugnabile nell'ambito delle categorie indicate dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, abbiano 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»*, aprendo così la strada al riconoscimento dell'impugnabilità da parte del contribuente degli atti di diniego di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria.

Il fatto però che, come evidenziato nella sentenza in commento, contro il rifiuto di autotutela possa comunque esercitarsi solo un sindacato sulla legittimità del rifiuto stesso e non anche sulla fondatezza

della pretesa tributaria, unito all'interesse a ricorrere può essere la chiave di lettura della pronuncia.

Ancora più chiara se si fa riferimento a quanto già detto con l'Ordinanza n. 10020 del 18 giugno 2012, in base alla quale il contribuente, che richiede all'Amministrazione Finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, deve prospettare comunque, affinché il ricorso possa essere considerato ammissibile, l'esistenza di *"un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione"* alla rimozione dell'atto: *"ne consegue che contro il diniego dell'amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (cfr. Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009). Giacchè fuori dalla ridetta situazione, l'atto con il quale l'amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo - stante la relativa discrezionalità - non è suscettibile di essere impugnato innanzi alle commissioni tributarie (v. sez. un. n. 3698/2009)"*.

Quale interesse a ripensare la pretesa può dunque esserci in caso di rideterminazione della stessa, già avvenuta in melius verso il contribuente (nonostante che l'atto fosse già divenuto definitivo) e senza che siano nel frattempo intervenuti fatti sopravvenuti che abbiano cambiato il quadro della fattispecie?

[blox_button text="ABBIAMO A DISPOSIZIONE UN OTTIMO FORMULARIO PER LA CORRETTA ISTANZA DI AUTOTUTELA" link="https://www.commercialistatelematico.com/ecommerce/facsimile-di-istanza-di-autotutela.html" target="_self" button_type="btn-default" icon="" size="btn-md" /]

24 ottobre 2016

Giovambattista Palumbo