

# **PROBLEMATICHE SULL'AUTOTUTELA**

**AVV. MAURIZIO VILLANI**  
**Avvocato Tributarista in Lecce**  
**componente del Consiglio dell'Unione Nazionale**  
**delle Camere degli Avvocati Tributaristi**  
**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

## **Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario**

**SOMMARIO:** 1. Premesse sull'istituto dell'autotutela - 2. Forme dell'autotutela - 3. Procedimento di attivazione dell'autotutela - 4. Il potere – dovere di annullamento degli atti illegittimi: considerazioni sulla discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria nell'esercizio dell'autotutela - 5. Evoluzione normativa dell'istituto - 6. La prassi avvicendatasi sull'argomento - 7. Differenze tra autotutela tributaria e autotutela amministrativa - 8. Limiti e modalità di esercizio della giurisdizione tributaria in generale: aspetti normativi e sviluppi giurisprudenziali - 8.1. L'art. 19 del D.P.R. 546/92: i limiti interni alla giurisdizione tributaria - 8.2. L'articolo 2 D.P.R. 546/92: i limiti esterni alla giurisdizione tributaria e la loro successiva abolizione - 8.3. Interpretazione estensiva della normativa: l'interpretazione teleologica alla luce della elaborazione giurisprudenziale - 9. Conflitti di giurisdizione tributaria ed amministrativa sull'autotutela - 9.1. Giurisprudenza anteriore al 2005 sullo specifico argomento della giurisdizione sull'autotutela - 9.2. I recenti sviluppi. L'orientamento del Consiglio di Stato favorevole alla giurisdizione del giudice amministrativo in tema di autotutela: la sentenza della Sezione IV, n. 6269 del 9/11/2005 - 9.3. I recenti sviluppi. L'orientamento della Cassazione favorevole alla giurisdizione del giudice tributario in tema di autotutela: la pronuncia a Sezioni Unite n. 16776 del 9 giugno 2005 - 10. Conclusioni.

### **RIFERIMENTI NORMATIVI:**

- Decreto del Presidente della Repubblica del 27 marzo 1992, n. 287, recante “Regolamento degli uffici e del personale del ministero delle finanze”;
- Decreto legge del 30 settembre 1994, n. 564 recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale”;

- Decreto del Ministero delle Finanze dell'11 febbraio 1997, n. 37 contenente “Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria”;
- Legge 212/2000 (Statuto del contribuente): art. 7, comma 2;
- Art. 2 della Legge 7 agosto 1990 n. 241;
- Circolare Ministero delle Finanze 5 agosto 1998, n. 198;
- Circolare del Ministero delle Finanze n. 143 del 11/07/2000 (integrata dalla successiva circolare n. 103 del 06/12/2001);
- D.Lgs. n. 99 del 2000;
- Circolare Ministero delle Finanze n. 195 del 1997;
- Circolare Ministero delle Finanze n. 195/E del 08/07/1997;
- Circolare dell'Agenzia del Territorio n. 11 del 26/10/2005;
- Art. 19 del D.P.R. 546/92;
- Art. 2 D.P.R. 546/92;
- Legge n. 448 del 28 dicembre 2001 (Finanziaria per il 2002);
- D.L. 30/9/2005, n. 203 collegato alla Legge Finanziaria 2006;
- Artt. 24 e 113 della Costituzione.

### **1. Premesse sull'istituto dell'autotutela**

L'istituto dell'autotutela, o *jus poenitendi*, consiste nel potere dell'Amministrazione Pubblica di annullare i propri atti che, in sede di riesame, siano riconosciuti illegittimi od infondati. Considerato che il potere di autotutela, proprio di tutta la P.A., viene esplicito in particolare dall'Amministrazione finanziaria secondo i principi enunciati dallo Statuto del contribuente ed in base ai principi generali di diritto amministrativo, occorre distinguere tra **annullamento** di un atto illegittimo e **revoca** di un atto inopportuno:

- nella prima ipotesi, l'Amministrazione, riscontrando vizi di legittimità dell'atto emanato ovvero l'illegittimità di quest'ultimo derivante da illegittimità del procedimento o di suoi precedenti atti, lo annulla

- nella seconda ipotesi, invece, l'Amministrazione, ritenendo mutati i presupposti di fatto o di diritto su cui si è fondato il provvedimento oggetto di riesame, esercita il potere di revoca<sup>1</sup>.

Tali iniziative possono essere adottate dall'Amministrazione indipendentemente dal fatto che gli atti siano divenuti definitivi, sia stato presentato ricorso a suo tempo respinto per motivi diversi dal merito, vi sia pendenza di giudizio, ovvero non sia stata prodotta alcuna istanza di parte.

Dal punto di vista dell'Amministrazione **l'utilità** dell'autotutela si manifesta nella possibilità di porre rimedio ad errori commessi (sia di diritto che di fatto) e quindi di evitare che la contestazione sia portata dal cittadino davanti agli Organi del Contenzioso Tributario, con conseguente risparmio di attività amministrativa e di spese. Dal punto di vista del contribuente, invece, rappresenta una garanzia in quanto l'Amministrazione, a fronte delle anzidette circostanze, è tenuta ad annullare i propri atti.

L'Amministrazione finanziaria esercita in qualsiasi istante il potere di procedere al riesame degli avvisi di accertamento, di liquidazione o di irrogazione delle sanzioni emessi, dal momento che l'attività di autotutela **non presenta limiti temporali di decadenza**. È bene ricordare che la presentazione dell'istanza in via di "autotutela" non ha effetto sulla decorrenza dei termini di decadenza; pertanto, il contribuente dovrà fare attenzione a non perdere (in attesa di un intervento dell'amministrazione che potrebbe anche non arrivare) la possibilità di rivolgersi al giudice tributario<sup>2</sup>. In tutti i casi l'Amministrazione agisce nell'esercizio di un potere e non di un obbligo giuridico e, di conseguenza, il contribuente non vanta alcun diritto soggettivo a che eserciti tale potere.

---

<sup>1</sup> CRISCONIO, *Circolare n. 11 del 26/10/2005 dell'Agenzia del Territorio. Retroattiva la rendita nuova per errore nel classamento. Se invece la revisione avviene per fatti o elementi nuovi, ha efficacia dall'adozione del provvedimento*, in [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)

<sup>2</sup> Fonte: Newsletter dell'Agenzia delle Entrate del 4 aprile 2002

## 2. Forme dell'autotutela

L'autotutela può realizzarsi in varie forme: come "**autotutela d'ufficio**", attraverso la rimozione dell'atto impositivo invalido, come "**autotutela su istanza di parte**", nella forma della c.d. "**autotutela preventiva**", oppure come "**autotutela sostitutiva**", attraverso la rinnovazione ex nunc dell'atto viziato<sup>3</sup>. A seconda della capacità dell'Amministrazione di reimpostare l'esercizio dei propri poteri, facendo tesoro dei precedenti casi di autotutela, distinguiamo, infine, "**l'autotutela dinamica**", ovvero il comportamento di un ufficio che, annullato o revocato un proprio atto impositivo e prendendo atto del proprio errore, si riattiva emettendo atti legittimi e fondati, dall' "**autotutela statica**", ovvero il comportamento dell'Ufficio che annulla il proprio atto senza farne seguire una nuova strategia impositiva tesa ad evitare inconvenienti futuri<sup>4</sup>.

In particolare, in relazione alla terza tipologia va premesso che, quando un ufficio locale dell'Agenzia riceve un processo verbale di contestazione da parte della Guardia di Finanza, questo contiene una serie di rilievi che spetta all'ufficio poi far confluire (integrando o meno l'istruttoria) o cadere (integralmente o parzialmente), nell'avviso di accertamento che rappresenta l'estrinsecazione della sua esclusiva potestà impositiva. Il contribuente, intanto, potrebbe aver presentato osservazioni o memorie in merito al verbale stesso, o istanza di accertamento con adesione. In questa fase, in caso di abbandono totale o parziale dei rilievi del verbale, c'è chi parla a proposito di una sorta di "autotutela preventiva"<sup>5</sup>. In relazione alla quarta fattispecie va, invece, osservato che essa è stata oggetto di contestazione. A fronte di numerosi dubbi in merito alla sua legittimità, tuttavia, la giurisprudenza ha in più occasioni tentato di giustificarne l'ammissibilità (Cass. 8 aprile 1992, n. 4303; cfr. anche Cass. n. 2576/1990 e Cassazione n. 2531/2001), fino alla risolutiva pronuncia della Corte di Cassazione - Sezione V, n. 11114 del 16/07/2003. Con tale Sentenza la Corte

<sup>3</sup> FAZZINI - CHIORAZZI, *L'amministrazione finanziaria può esercitare, entro certi limiti, il potere di autotutela sostitutiva*, in Fiscooggi del 26 agosto 2003.

<sup>4</sup> MANNI, *Il potere di autocritica della pubblica amministrazione in campo tributario*, in [www.misterfisco.it/saggi/Potere\\_autocritica\\_Pubblica\\_Ammministrazione.pdf](http://www.misterfisco.it/saggi/Potere_autocritica_Pubblica_Ammministrazione.pdf)

<sup>5</sup> CUGLIANDRO, *L'autotutela nell'Agenzia delle Entrate - 2. L'annullamento dell'atto può essere richiesto e ottenuto in tempo reale anche per telefono*, in Fiscooggi del 6 aprile 2004.

Suprema ha, infatti, sancito definitivamente che l'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella parte in cui consente modificazioni dell'avviso di accertamento soltanto in caso di sopravvenienza di nuovi elementi di conoscenza da parte dell'ufficio, non opera con riguardo ad avviso nullo (nella specie, per omessa indicazione dell'aliquota applicata), alla cui rinnovazione "ex nunc" l'Amministrazione è legittimata in virtù del potere, che le compete, di correggere gli errori dei propri provvedimenti nei termini di legge, salvo che l'atto rinnovato non costituisca elusione o violazione dell'eventuale giudicato formatosi sull'atto nullo. A ciò la Cassazione ha aggiunto una serie di indicazioni cui l'Amministrazione deve attenersi, chiarendo che l'autotutela va esercitata entro il termine accordato per il compimento dell'atto stesso, e, quindi, sempre che non si siano verificate decadenze per l'emissione dell'atto. Ulteriore condizione, infine, è ravvisata nella riconosciuta presenza di una causa di nullità esclusivamente formale dell'atto. Infine, l'emissione del nuovo atto impositivo, avente il medesimo contenuto e riferito agli stessi anni di imposta, deve essere preceduta dall'annullamento del precedente atto impositivo, ai fini della tutela delle ragioni di difesa del contribuente e del divieto della plurima imposizione in dipendenza dello stesso presupposto, ex art. 67 del D.P.R. n. 600/1973 (cfr. Cass. n. 3951/2002).

### **3. Procedimento di attivazione dell'autotutela**

Il procedimento di autotutela vero e proprio può essere avviato in quattro modi:

1. direttamente dal Garante del contribuente, di propria iniziativa;
2. dal Garante, sollecitato dal contribuente;
3. direttamente dal contribuente, che presenta istanza motivata all'Amministrazione finanziaria;
4. direttamente dall'ufficio.

In particolare, riguardo alla terza ipotesi, se il contribuente ritiene l'addebito infondato può presentare all'ufficio che ha reso esecutivo il ruolo (ente impositore) un'istanza di annullamento, totale o parziale, dell'addebito entro trenta giorni dal

ricevimento dell'atto, mediante nota scritta inviata per raccomandata a/r o depositata presso l'Ufficio Tributi, corredata dei documenti che si offrono in prova. L'istanza non è soggetta, in nessun caso, al rispetto di forme particolari. D'altra parte, l'ufficio non è obbligato a pronunciarsi sull'istanza di autotutela se non da una circolare, che non ha rilevanza esterna.

Tuttavia, se l'ufficio non risponde, il **contribuente può rivolgersi** alla competente direzione regionale, che se ritiene sussista una "grave inerzia" dell'Ufficio può sostituirlo nel procedere all'annullamento dell'atto illegittimo<sup>6</sup>. Si ha **inerzia** nel momento in cui l'ufficio competente, su istanza presentata dal contribuente che ha interesse all'annullamento dell'atto, ovvero dietro sollecitazione dell'Amministrazione stessa, non proceda ad alcun riesame dell'atto oppure non comunichi l'esito del riesame al contribuente istante. Affinché, tuttavia, si configurino i presupposti di un intervento gerarchico della Direzione Regionale, è necessaria la sussistenza della gravità dell'inerzia. Tale ipotesi si realizza in casi come quello in cui l'ammontare delle imposte, interessi e sanzioni, superi i 516.456,90 euro, ovvero nel caso in cui il lasso di tempo intercorso tra la presentazione dell'istanza e la denunciata grave inerzia sia irragionevolmente lungo, o, ancora, nel caso in cui sia ravvisabile un errore di persona, di presupposto dell'imposta o di duplicazione dell'imposta stessa<sup>7</sup>.

L'iniziativa all'esercizio dell'autotutela, può essere presa anche **direttamente dall'ufficio** che ha emesso l'atto al fine di correggere i propri errori. Il procedimento, infatti, è ad iniziativa d'ufficio, nel senso che l'eventuale segnalazione o richiesta fatta dal contribuente può al massimo configurarsi quale atto di impulso, ma non determina l'obbligo per l'Ufficio di provvedere. L'annullamento deve essere sempre comunicato al contribuente (senza forme tassative, come la notifica, la pubblicazione, eccetera); inoltre, quando ad annullare è la Direzione Regionale, in sostituzione dell'ufficio inadempiente, la comunicazione deve essere indirizzata anche a quest'ultimo ufficio. Infine, quando l'annullamento è effettuato in pendenza di ricorso, deve essere comunicato anche al giudice tributario.

<sup>6</sup> CUGLIANDRO, *L'autotutela nell'Agenzia delle Entrate – 2. L'annullamento dell'atto può essere richiesto e ottenuto in tempo reale anche per telefono*, in *Fiscooggi* del 6 aprile 2004.

<sup>7</sup> LONGHI, *L'autotutela. Intervento della Direzione Regionale*, in *Pmi - Ipsa Editore*, n. 3/2005

#### **4. Il potere – dovere di annullamento degli atti illegittimi: considerazioni sulla discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria nell'esercizio dell'autotutela**

Nell'attuale stato di diritto, il principio di legalità dell'agire della P.A. non comporta anche l'annullamento d'ufficio come obbligo per la stessa di riesaminare i propri atti illegittimi e ripristinare la legalità violata. Conseguentemente, l'annullamento d'ufficio è stato sempre ritenuto discrezionale (v. Cass. Sez. Un. 4.10.1996 n. 8685) e non obbligatorio e ciò non solo nel caso di autotutela spontanea, ma anche in presenza di apposite istanze di soggetti interessati, istanze che assumono in questo caso valore esclusivamente sollecitatorio. Tale orientamento è tuttora univoco ed anche le pronunce, che sembrano costituire eccezioni al principio, in realtà non sono tali, poiché le ipotesi in cui si ritiene che l'annullamento d'ufficio abbia carattere doveroso presuppongono la esistenza a monte di un atto, in precedenza discrezionalmente assunto, con cui l'Amministrazione si è autovincolata dichiarandosi disposta a rivedere ed annullare i propri atti illegittimi (v. da ultimo CdS Sez. IV 3.11.1998 n. 1417). Dalla istanza del privato non deriva poi alcun obbligo di pronunciarsi (Sez. VI, 23.9.1998 n. 1276) e neppure può esperirsi la procedura del silenzio rifiuto. In altri termini, il privato, in relazione al mancato esercizio della autotutela, non gode di una posizione sostanziale di interesse legittimo, che sorge soltanto nel caso in cui l'Amministrazione provveda spontaneamente in proposito. Esiste una netta demarcazione tra l'annullamento in autotutela e l'annullamento in sede giurisdizionale di un atto illegittimo o infondato. Infatti, non tutti i vizi di illegittimità dell'atto determinano la sua annullabilità in autotutela. La potestà di autoannullamento, infatti, in quanto espressione del potere di amministrazione attiva, è finalizzata alla cura dell'interesse pubblico alla corretta esazione delle imposte dovute in base alla legge, diverso dal mero interesse al ripristino della legalità violata. L'Amministrazione finanziaria, pertanto, non è tenuta a ritirare l'atto impositivo non appena constatati che lo stesso è affetto da un vizio, per quanto lieve esso sia. Ed anzi, in considerazione della gravità che è propria dell'atto



di annullamento di un provvedimento definitivo, l'esercizio di questa facoltà deve essere "circondato di ogni cautela"<sup>8</sup>.

Anche la Corte di Cassazione afferma che l'autotutela costituisce *"una facoltà discrezionale il cui mancato esercizio non può essere sindacato nel giudizio d'impugnazione"* (cfr. **Cassazione n. 13412/2000; n. 1547/2002; 13208/2002**).

Nella dottrina troviamo pareri orientati in tal senso in Russo, "Manuale di Diritto Tributario", 1996, pag. 149 e in Lo Giudice, L'autotutela tributaria: tutelabilità del contribuente di fronte al diniego, in "Il Fisco" n. 48/2002)<sup>9</sup>.

Un correttivo ad eventuali abusi nella detta discrezionalità, tuttavia, è costituito dalla **Circolare Ministeriale del 5 agosto 1998, n. 198**, ove si chiarisce che "se e' vero, a stretto rigore, che l'ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato (mentre e' certo che il contribuente, a sua volta, non ha un diritto soggettivo a che l'ufficio eserciti tale potere), è, tuttavia, indubbio che l'ufficio stesso non possiede un potere discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o meno i propri errori. Infatti, da un lato il mancato esercizio dell'autotutela nei confronti di un atto patentemente illegittimo (...) crea un conseguente danno erariale (la cui responsabilita' potrebbe essere fatta ricadere sul dirigente responsabile del mancato annullamento dell'atto); dall'altro, essendo previsto che, in caso di "grave inerzia" dell'ufficio che ha emanato l'atto, puo' intervenire, in via sostitutiva, l'organo sovraordinato, e' evidente che l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'Amministrazione non certo come una specie di "optional" che si puo' attuare o non attuare a propria discrezione ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici e, quindi, come un elemento di valutazione della loro attivita' dal punto di vista disciplinare e professionale".

---

<sup>8</sup> COMPAGNO, *I limiti all'autotutela tributaria su atti non impugnabili*, in *Diritto&Diritti*, settembre 2002. Cfr. STIPO, *Osservazioni in tema di autotutela dell'amministrazione finanziaria a favore del contribuente*, in: *Rass. Trib.* n. 3/1999.

<sup>9</sup> PLACIDO, *Il provvedimento non è impugnabile dinanzi alla commissione tributaria. L'autotutela e i rimedi giurisdizionali. Il potere di annullare atti illegittimi o infondati è assolutamente discrezionale*, in *Fiscooggi*.

## 5. Evoluzione normativa dell'istituto

La prima disciplina sull'autotutela in ordine di tempo è individuabile nel **Decreto del Presidente della Repubblica del 27 marzo 1992, n. 287**, recante “Regolamento degli uffici e del personale del ministero delle finanze”. All’articolo 68, in merito alla tutela dei diritti dei contribuenti e alla trasparenza dell'azione amministrativa, il decreto recita “**Salvo che sia intervenuto giudicato**, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto. Oltre a quanto espressamente previsto dagli articoli 41, comma 7, 42, comma 10, e 45, comma 11 presso ciascuna Direzione Regionale delle entrate, ciascuna Direzione Compartimentale delle dogane e delle imposte indirette e ciascuna Direzione Compartimentale del territorio è istituito uno specifico ufficio, il cui livello è stabilito con decreto del Ministro delle finanze, da emanare sentiti le organizzazioni sindacali rappresentate nel consiglio di amministrazione e il Consiglio di Stato e da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, avente il compito di:

- a) analizzare l'andamento dell'attività e la qualità dei servizi forniti dagli uffici della direzione regionale o compartimentale o da quelli dipendenti;
- b) esaminare ed istruire le istanze, gli esposti e le segnalazioni inviate dai cittadini in merito alle materie di cui alla lettera a) o, comunque, ai loro rapporti con gli uffici dell'Amministrazione;
- c) esaminare le relazioni periodiche di cui ai predetti articoli 41, comma 7, e 42, comma 10, riferendo l'esito dell'analisi al direttore regionale o compartimentale e proponendo l'adozione delle iniziative o degli interventi ritenuti opportuni;
- d) individuare ed adottare le misure per lo snellimento e la semplificazione delle procedure amministrativo - contabili, in modo da assicurare l'economicità e l'efficienza dei servizi;
- e) vigilare sull'osservanza della disposizione di cui al comma 1.

L'organizzazione interna degli uffici deve tendere alla massima trasparenza dell'azione amministrativa anche attraverso la periodica rotazione degli impiegati preposti alla direzione degli uffici e delle relative strutture”.

Successivo è il **Decreto legge del 30 settembre 1994, n. 564** recante “Disposizioni urgenti in materia fiscale”. Rispetto alla precedente disciplina regolamentare, la disposizione ha previsto che l'autotutela può applicarsi non solo nell'ipotesi dell'annullamento, ma anche alla revoca dell'atto, e ciò anche quando vi sia pendenza del giudizio per impugnazione dell'atto o, addirittura, si sia prodotta la definitività del rapporto per non impugnabilità dell'atto. All'articolo 2 quater<sup>10</sup>, infatti, si stabilisce che con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, **anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità** degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione. Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato. Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1 bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza. La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato.

L'ambito di applicazione dell'autotutela trova, tuttavia, più precisa definizione con il **Decreto del Ministero delle Finanze dell'11 febbraio 1997, n. 37** contenente il Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte

---

<sup>10</sup> Con la legge n. 28/1999 sono stati aggiunti i commi da 1 bis a 1 quinquies all'art. 2 quater del D.L. n. 564/1994 che hanno completato il sistema, prevedendo la sospendibilità degli effetti dell'atto destinato ad essere annullato o revocato.

degli organi dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, l'art. 1 dispone che il potere di annullamento e di revoca dell'atto o di rinuncia all'imposizione spetta all'ufficio che lo ha emanato o che, comunque, è competente per l'accertamento. Solo in caso di «grave inerzia» di questo, il potere spetta alla Direzione regionale dalla quale dipende l'ufficio. All'articolo 2 vengono trattate le ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, stabilendosi che l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

- a) errore di persona;
- b) evidente errore logico o di calcolo;
- c) errore sul presupposto dell'imposta;
- d) doppia imposizione;
- e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Il decreto precisa, inoltre, che non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta **sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria**.

**Deve trattarsi, tuttavia,** solo di giudicato di merito, e solo per i motivi decisi con sentenza definitiva. Permane, invece, l'attivabilità dell'autotutela nei seguenti casi:

- quando il giudicato è solo formale (la sentenza ha deciso solo sul rito: inammissibilità, improcedibilità, ecc.);

- quando il giudicato è di merito, ma parziale (la sentenza ha deciso su più punti, ma alcuni vengono impugnati), per le parti non ancora in giudicato;
- anche in caso di giudicato di merito totale, se l'istanza di autotutela riguarda motivi di illegittimità del tutto diversi da quelli oggetto della sentenza, cioè esaminati e respinti dai giudici<sup>11</sup>.

Alla normativa finora elencata va aggiunto un doveroso riferimento alla notevole tutela offerta al contribuente **dall'art. 7, comma 2, della Legge 212/2000 (Statuto del contribuente)**, che recita: “Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui e' possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”. Trattasi di un principio di fondamentale importanza, in considerazione del fatto che viene attribuito ad un organo esterno all'Amministrazione Finanziaria, ovvero il Garante del Contribuente, il potere di attivare le procedure di autotutela<sup>12</sup>.

Da ricordare anche l'art. 2 della **Legge 7 agosto 1990 n. 241** che recita: “L'amministrazione competente, in caso di accertata carenza delle condizioni, modalità e fatti legittimanti, nel termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione di cui al comma 2, adotta motivati provvedimenti di divieto di prosecuzione dell'attività e di rimozione dei suoi effetti, salvo che, ove ciò sia possibile, l'interessato provveda a conformare alla normativa vigente detta attività ed i suoi effetti entro un termine fissato dall'amministrazione, in ogni caso non inferiore a trenta giorni. **E' fatto comunque salvo il potere dell'amministrazione competente di assumere determinazioni in via di autotutela, ai sensi degli articoli 21-quinquies (Revoca del provvedimento) e 21-nonies (Annullamento d'ufficio).**”

<sup>11</sup> CUGLIANDRO, L'autotutela nell'Agenzia delle Entrate – 2. L'annullamento dell'atto può essere richiesto e ottenuto in tempo reale anche per telefono, in Fiscooggi del 6 aprile 2004.

<sup>12</sup> Cfr. CERIONI, *Procedimenti di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributario*, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 11/2005, pag. 1010.

Nei casi in cui la legge prevede l'acquisizione di pareri di organi o enti appositi, il termine per l'adozione dei provvedimenti di divieto di prosecuzione dell'attività e di rimozione dei suoi effetti sono sospesi, fino all'acquisizione dei pareri, fino a un massimo di trenta giorni, scaduti i quali l'amministrazione può adottare i propri provvedimenti indipendentemente dall'acquisizione del parere. Della sospensione è data comunicazione all'interessato”.

## 6. La prassi avvicinata sull'argomento

Numerosissimi sono gli interventi mediante i quali l'Amministrazione ha tentato di fugare i dubbi in merito all'applicazione dell'istituto dell'autotutela<sup>13</sup>.

Particolare rilevanza assume, tuttavia, la **Circ. Min. 5 agosto 1998, n. 198**, che, in tema di applicazione delle disposizioni di cui al Regolamento approvato con D.M. 11.2.1997 n. 37, tenuto conto di numerosi casi in cui i contribuenti hanno lamentato la mancata applicazione dell'autotutela, richiama le disposizioni dettate al riguardo dal regolamento in oggetto, segnalandone l'importanza ai fini del corretto svolgimento del rapporto fisco-contribuente e invitando le Direzioni Regionali delle Entrate e le Direzioni Compartimentali del Territorio a sensibilizzare gli uffici dipendenti alla puntuale applicazione delle disposizioni stesse. Detta circolare, inoltre, **indica una casistica aggiuntiva a quella prevista nella disciplina legislativa**, contemplando tra le ipotesi di applicabilità dell'autotutela le seguenti:

- se l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere;
- se il ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità, ecc.);

<sup>13</sup> Tra i più importanti possiamo ricordare: C.M. n°195/E dell'08/07/97. - C.M. n°258/E del 04/11/98. - C.M. n°4079/94/SG del 18/07/94. - C.M. del 25/06/94 n°100/S/UCIP/1692. - Direttiva del 06/06/94 n°450/RD. - Direttiva del 09/03/94 n°10932. - Nota del 18/05/1994 n°067/SP. - C.M. del 23/05/97 n°142/E. - C.M. del 06/08/97 n°225/E. - C.M. del 17/07/97 n°206/E. - Lett.Cir 05/08/98 n°198/S/2822/98/GCF/AS. - Lett.Cir 22/06/93 n°4062/93. - C.M. del 23/04/96 n°98/E-(commento all'art.23 del Dlgs 546/92). - C.M. del 29/03/94 n°1093. - C.M. del 12/03/97 n°9282. - Ris.del 25/01/93 n°500311. - Ris. del 14/07/95 n°194/E. - Ris. Del 03/06/95 n°95O10089. - C.M. DRE Emilia Romagna del 07/10/1996 n°42242. - C.M. del 17/02/1997 n°42/E. - C.M. del 15/05/1997 n°13/E. - .Nota DRE Lombardia del 16/11/1999 n°3. - C.M. DRE Lombardia del 07/04/2000 n°11/28093. - C.M. Min del 09/06/1999 n°128/E/1/2/110785. - Ris Min del 13/05/1999 n°78/E/IV/9/67529. - C.M. del 12/03/1997 n°9282 Dir. Entrate prov di Trento. - Ris Min del 16/07/1997 n°160/E/II/3/6841. - Ris Min del 12/07/1996 n°121/E/IV/8/091. - Ris Min del 24/05/1996 n°1305. - Ris Min del 04/03/1996 n°1068. - C.M. 11/12/1995 n°445 DRE Lombardia. - CM prot. n°2000/22847 del 03/04/2000 DRE Sicilia - Circolare del 04/11/1998 n. 258 - Ministero delle Finanze.

- se vi è pendenza di giudizio;
- anche se non è stata prodotta in tal senso alcuna istanza da parte del contribuente.

In altri termini, secondo l'interpretazione del Ministero, “la **legge non considera rilevante**

- il comportamento (omissivo o non) tenuto dal contribuente
- il tempo trascorso dall'emanazione dell'atto
- e neppure (salvo il caso di giudicato sostanziale) le eventuali vicende processuali cui l'atto sia andato incontro,

ma solo l'esito del riesame svolto dall'ufficio che lo ha emanato; al quale è attribuito il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente da tali eventi o comportamenti, se l'atto è legittimo o meno. Se, a séguito di tale verifica, la pretesa tributaria risulta infondata, in tutto o in parte, essa va ritirata ovvero opportunamente ridotta in modo da ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge. È appena il caso di soggiungere, a tale proposito, che l'annullamento dell'atto travolge necessariamente ed automaticamente tutti gli altri atti ad esso consequenziali (ad esempio, il ritiro di un avviso di accertamento determina automaticamente la nullità delle cartelle di pagamento emesse in base all'avviso stesso) e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse. Sarebbe, infatti, del tutto contraddittorio che l'Amministrazione annullasse un atto in quanto lo riconosce illegittimo e infondato, e poi lasciasse che le procedure di riscossione proseguano indisturbate, ovvero trattenesse le somme riscosse in forza di esso”.

Da segnalare anche la **Circolare del Ministero delle Finanze n. 143 del 11/07/2000 (integrata dalla successiva circolare n. 103 del 06/12/2001)** istitutiva del Servizio di assistenza telefonica ai contribuenti relativamente agli inviti al pagamento (c.d. avvisi bonari) di cui all'art. 2, commi da 3-quater a 3-sexies, del D.Lgs. n. 99 del 2000 ed alle comunicazioni di cui all'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, fornisce chiarimenti ed istruzioni agli uffici in materia di

autotutela, definisce ambiti e modalità del servizio di assistenza telefonica (Call Center) e fornisce, inoltre, soluzioni operative ai quesiti posti dagli uffici in ordine alle comunicazioni e inviti al pagamento inviate ai contribuenti.

Con riferimento ai casi di definitività dell'atto per omessa impugnazione o per passaggio in giudicato della sentenza su questioni di rito, deve, tuttavia, ricordarsi che il potere di auto annullamento degli atti tributari incontra un ulteriore limite nelle situazioni tributarie cosiddette "acquisite", ossia quando, stante il tempo trascorso dall'emanazione dell'atto, si siano formati rapporti certi, stabili e non contestati. Con la circolare ministeriale n. **195/E del 08/07/1997**, è stato, sul punto, riaffermato il principio secondo il quale la possibilità riconosciuta all'Amministrazione finanziaria di annullare i propri atti illegittimi, con effetti retroattivi, non può spingersi sino all'eliminazione di situazioni ormai irrevocabili ed esauritesi nel tempo<sup>14</sup>.

Recentissima è la **Circolare dell'Agenzia del Territorio n. 11 del 26/10/2005**. La circolare, dopo aver inquadrato l'istituto dell'autotutela nel settore tributario, fornisce chiarimenti in merito all'esercizio dell'attività di autotutela nello specifico settore catastale, anche con riferimento all'efficacia temporale delle eventuali, conseguenti, variazioni catastali e alla luce dei recenti interventi giurisprudenziali in tema di spese di giudizio conseguenti a declaratorie di estinzione delle controversie per cessazione della materia del contendere. L'importante chiarimento contenuto nella circolare è in linea con l'orientamento della suprema **Corte di Cassazione, che, con sentenza n. 15862 del 17 marzo 2005**, ha sottolineato che *"quando la variazione dipende dalla correzione di un pregresso errore e non da modificazione dei parametri" non è applicabile il disposto di cui all' art. 5 comma 5 legge 504/92, secondo cui il valore catastale per l'ICI è quello vigente a 1° gennaio dell'anno di imposizione*"<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> D'ANGELO, *Dalla lettura della risoluzione n. 53/E del 3 marzo. Riflessioni sul potere di autotutela. L'ufficio non può esercitarlo quando l'istanza di rimborso è proposta a termini di prescrizione o decadenza già scaduti*, in *Fiscooggi* del 21/03/2003.

<sup>15</sup> CRISCONIO, *Circolare n. 11 del 26/10/2005 dell'Agenzia del Territorio. Retroattiva la rendita nuova per errore nel classamento. Se invece la revisione avviene per fatti o elementi nuovi, ha efficacia dall'adozione del provvedimento*, in [www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)



## 7. Differenze tra autotutela tributaria e autotutela amministrativa

Com'è noto, il potere di autotutela nell'ambito del diritto tributario presenta caratteristiche peculiari e, in parte, anche sostanzialmente differenti rispetto all'autotutela così come viene comunemente delineata nel più vasto ambito del diritto amministrativo. In quest'ultimo, invero, e limitando l'esame alla sola fattispecie dell'annullamento d'ufficio, l'autotutela si concreta in un procedimento di secondo grado attraverso il quale l'Amministrazione, rilevato un vizio di legittimità del provvedimento amministrativo, provvede a rimuoverlo dal mondo giuridico e con effetti *ex tunc*. L'autotutela tributaria, al pari dell'autotutela amministrativa, appartiene al più ampio contesto del diritto pubblico. La comune provenienza delle due tipologie di potere costituisce circostanza suscettibile di dar luogo a conflitti e dubbi nell'applicazione dei principi ad entrambi applicabili. Trae, infatti, origine dal diritto amministrativo in cui l'autotutela viene intesa come la capacità dell'ente di "farsi ragione da sé" in via amministrativa e, ovviamente, rispettando il principio di legalità<sup>16</sup>.

L'affinità con l'autotutela amministrativa emerge anche dal dettato stesso del D.M. n. 37/1997, che indica, quale ufficio competente per l'annullamento in autotutela, lo stesso ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o infondato<sup>17</sup>. Peraltro, anche la previsione dell'intervento sostitutivo, in caso di grave inerzia, della Direzione Regionale dalla quale l'ufficio stesso dipende coincide con l'analogo potere di vigilanza riconosciuto in diritto amministrativo al superiore gerarchico. Al più, nell'autotutela tributaria, si assiste ad una restrizione dei poteri sostitutivi del superiore gerarchico, potendo quest'ultimo intervenire solo in caso di "grave inerzia" dell'ufficio competente.

Infine, l'affinità tra i due istituti si manifesta nell'identità dei presupposti richiesti per l'esercizio del potere d'autotutela: 1) illegittimità dell'atto; 2) sussistenza di un

<sup>16</sup> SANDULLI, *Manuale*, 1989, 196. Vedi anche G. CORAGGIO, *Autotutela*, in *EG IV*, 1988, 1 e F. BENVENUTI, *Autotutela*, in *EdD IV*, 1959, 538.

<sup>17</sup> COMPAGNO, I limiti all'autotutela tributaria su atti non impugnabili, in [www.diritto.it](http://www.diritto.it). Cfr. BATTISTA, *L'Autotutela nel Diritto Tributario*, in *Diritto&Diritti*, ottobre 2001. GHETTI, voce: *Annulamento d'ufficio dell'atto amministrativo*, in: *Digesto – Disc. Pub.*; Vol. I (1987); VIRGA, *Il Provvedimento Amministrativo*, Giuffrè, 1972.

interesse pubblico concreto, specifico ed attuale alla eliminazione dell'atto, diverso dal generico interesse al ripristino della "legalità".

### **8. Limiti e modalità di esercizio della giurisdizione tributaria in generale: aspetti normativi e sviluppi giurisprudenziali**

Il rapporto giuridico d'imposta assume differenti caratteristiche a seconda dello specifico caso concreto nel quale s'inquadra. Talora, infatti, si manifesta come situazione di diritto soggettivo - per esempio nel momento della determinazione del tributo da parte dell'amministrazione (determinazione che è assolutamente vincolata alla legge stessa, non coinvolgendo valutazioni discrezionali); talora, invece, come situazione di interesse legittimo (tutte le volte che, invece, all'amministrazione è lasciata una valutazione di opportunità)<sup>18</sup>. Si pone, pertanto, il problema di individuare a quale organo giurisdizionale debba rivolgersi il contribuente che ritenga di essere stato leso da un diniego di autotutela. Al problema la dottrina ha tentato di fornire valide risposte. Ad un primo orientamento volto a considerare la giurisdizione tributaria come una *species* della più ampia giurisdizione amministrativa (tra gli altri, Lupi)<sup>19</sup> si è presto affiancato un opposto orientamento, alimentato e rafforzato dalla riforma della giurisdizione tributaria operata dalla Legge n. 448 del 28 dicembre 2001 (Finanziaria per il 2002). Onde comprendere bene i termini esatti della questione occorre, tuttavia, partire da un esame dello specifico argomento.

Secondo la Dottrina<sup>20</sup>, la giurisdizione tributaria è contenuta entro due tipi di limiti:

1) **un primo limite (cd. limite esterno, cfr. art. 2 Dlgs. 546/1992)** individua i tributi oggetto della giurisdizione, individua tassativamente le tipologie di tasse e imposte di competenza del giudice tributario, demandando, *a contrario*, ogni controversia relativa a tributi diversi ai giudici ordinari;

2) **un secondo limite (cd. limite interno, cfr. art. 19 Dlgs. 546/1992)**, che, una volta individuati i tributi oggetto della giurisdizione, detta le condizioni di proponibilità del

<sup>18</sup> GRECO, Giurisprudenza delle cartelle esattoriali, Consiglio di Stato, sezione IV, n. 6269 del 9/11/2005

<sup>19</sup> LUPI, La disciplina delle entrate, in AA. VV., Trattato di diritto amministrativo, a cura di Cassese, Milano 2000, Tomo Terzo, p. 1935 ss.

<sup>20</sup> DEL FEDERICO, *La giurisdizione in Giurisprudenza sistematica diretta*, da F. Tesaurò, Utet, Torino 1998)

ricorso in base ad elementi soggettivi (con riferimento, cioè, all'individuazione delle parti del processo) ed oggettivi (con riguardo, in particolare, alla individuazione degli atti che possono essere oggetto di ricorso dinanzi al giudice speciale). Ciò importa, come condizione necessaria del contenzioso tributario, che parte necessaria nel processo tributario sia l'Amministrazione finanziaria, l'Ente locale o il Concessionario della riscossione. Di conseguenza, sono escluse le controversie tra privati ancorché abbiano ad oggetto tributi, ad esempio azioni di rivalsa aventi ad oggetto l'Iva, ecc.. Occorre, inoltre, che il generico riferimento all'*an* ed al *quantum* dell'obbligazione tributaria si raccordi con gli atti impugnabili tassativamente indicati *ex art.* 19 Dlgs. 546/1992. Ad esempio, appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie sul regime legale e la quantificazione delle obbligazioni dei soggetti passivi del tributo, dei responsabili d'imposta e dei sostituti e le obbligazioni accessorie rispetto alle precedenti (interessi moratori e sanzioni)<sup>21</sup>.

### **8.1. L'art. 19 del D.P.R. 546/92: i limiti interni alla giurisdizione tributaria**

Il problema dell'individuazione della giurisdizione nell'autotutela nasce dal fatto che l'art. 19 del D.P.R. 546/92, che disciplina la casistica di atti soggetti ad impugnazione di fronte al giudice tributario e l'oggetto del ricorso, **non prevede espressamente il diniego di autotutela nel novero degli atti impugnabili**. Ciò ha creato notevoli dubbi interpretativi relativi alla tassatività o meno delle ipotesi di impugnabilità degli atti, di cui al citato articolo. Esaminiamone, pertanto, il contenuto. L'art. 19 D.P.R. 546/92 recita, infatti: “Il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell' art. 2 , comma 3;

<sup>21</sup> Fonte: ilSole24Ore, Codice Tributario (banca dati in cd-Rom).

- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

Gli atti espressi, di cui al comma 1, devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell' art. 20.

**Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente.** Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”.

La citata elencazione degli atti impugnabili di fronte al giudice tributario sembrerebbe, soprattutto in virtù della esplicita enunciazione di cui al terzo comma, potersi considerare esaustiva. Ed effettivamente per lungo tempo la si è intesa come tale, con conseguente limitazione della giurisdizione delle Commissioni Tributarie alle sole ipotesi previste dal citato articolo. Ciò non ha, tuttavia, impedito il progressivo evolversi di un acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale sull'argomento.

## **8.2. L'articolo 2 D.P.R. 546/92: i limiti esterni alla giurisdizione tributaria e la loro successiva abolizione**

A quanto detto si aggiunga la significativa evoluzione subita dall'**articolo 2 D.P.R. 546/92**, che, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2001, in merito all'oggetto della giurisdizione tributaria, recitava testualmente: “Sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti:

- a) le imposte sui redditi;

- b) l'imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed i casi in cui l'imposta è riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli;
- c) l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili;
- d) l'imposta di registro;
- e) l'imposta sulle successioni e donazioni;
- f) le imposte ipotecaria e catastale;
- g) l'imposta sulle assicurazioni;
- g bis) il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi; (1)
- h) i tributi comunali e locali;
- i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie. Sono, inoltre, soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovraimposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale”.

La norma ha subito una radicale riforma con la **Legge n. 448 del 28 dicembre 2001 (Finanziaria per il 2002)**, che, all'articolo 12, comma 2, recante “Interventi per l'ulteriore potenziamento della giustizia tributaria”, ha sostituito all'art. 2 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il seguente testo: “Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi **di ogni genere e specie**, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie

riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica. Appartengono, altresì, alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio". Come emerge dal confronto tra i due testi di legge, a séguito della modifica apportata dall'art. 12 legge 448/2001 all'art. 2 Dlgs. 546/1992 **permangono i cd. limiti interni, mentre vengono meno i cd. limiti esterni.** Infatti, nell'ottica di una giurisdizione tributaria unica ed esclusiva *per materia*, risultano ormai devolute alle commissioni tributarie tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali. Pertanto, la Legge 448/01 ha **generalizzato il ricorso alla giustizia tributaria**, relegando i casi di esclusione della medesima ad ipotesi puramente residuali ed eliminando il sistema del cosiddetto "doppio binario" in cui si articolava la tutela giurisdizionale in tema di tributi. In luogo della elencazione tassativa dei tributi di competenza del giudice tributario di cui al vecchio articolo 2, viene introdotta una clausola di carattere generale, che prende, finalmente, in seria considerazione la giurisdizione tributaria come esaustiva ed autonoma. Nell'individuare la linea di confine che separa la competenza del giudice tributario da quella degli altri giudici, non assume più rilievo né la specificità del tributo controverso (come in passato), né la posizione giuridica soggettiva da tutelare (diritto soggettivo o interesse legittimo, che, seppure in via di superamento, segna

tradizionalmente i confini tra giurisdizione ordinaria e giurisdizione amministrativa), bensì la **materia** oggetto della controversia<sup>22</sup>.

Ancor più significativa e indicativa della volontà di generalizzazione della giurisdizione tributaria è l'integrazione ulteriore apportata all'art. 2 D.P.R. 546/92 del **D.L. 30/9/2005, n. 203 collegato alla Legge Finanziaria 2006** che ha rafforzato la precedente impostazione aggiungendo, al primo comma, dopo le parole "tributi di ogni genere e specie" la locuzione "comunque denominati". Prescindendo, quindi, dal nomen iuris utilizzato, tutto ciò che è possibile ricomprendere nella nozione di tributi è da ricondursi alla giurisdizione tributaria. E' stato, altresì, modificato il secondo comma, in cui è stato aggiunto un periodo, precisando che "appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni".

### **8.3. Interpretazione estensiva della normativa: l'interpretazione teleologica alla luce della elaborazione giurisprudenziale**

Alla descritta evoluzione normativa, dalla quale traspare chiaramente la volontà di concepire quella tributaria come una giurisdizione tendenzialmente esclusiva, si somma un ampio movimento dottrinale e giurisprudenziale teso a superare gli angusti confini di una legislazione comunque insufficiente a fronteggiare le molteplici esigenze del contenzioso tributario. La vera rivoluzione, dottrinale e giurisprudenziale, riguarda il modo di intendere la tassatività delle ipotesi contemplate sia dall'art. 2 sia dall'art 19 D.P.R. 546/92; se, cioè, in senso rigorosamente letterale o, in modo più ampio, alla luce di **un'interpretazione**

<sup>22</sup> CAZZATO – CARBONE, Cassazione, sentenza n. 16776 del 9 giugno 2005. Un'occasione per meditare sui limiti interni ed esterni alla giurisdizione delle Commissioni tributarie e sull'autotutela. I limiti interni e le parti processuali, i limiti interni e gli atti impugnabili. Il potere di autotutela: cenni alle (poche) certezze e ai (tanti) dubbi della disciplina legislativa, in Fiscooggi.

**teleologica**<sup>23</sup> della normativa esistente. Tale interpretazione trova una prima teorizzazione nella giurisprudenza anteriore al 2005 sul generale argomento della giurisdizione delle Commissioni Tributarie. Infatti, la **Corte Costituzionale** ha creato un significativo precedente con la sentenza del **06/12/1985 n. 313**, in cui dichiarava ammissibile l'impugnazione dell'avviso di mora, nonostante esso non rientrasse nell'elencazione tassativa di cui all'art. 16 D.P.R. 636/1972 (ora sostituito dalla disciplina dell'art. 19 D.P.R. 546/92), ed altrettanto ammissibile l'impugnazione dell'atto di declaratoria di inammissibilità o di rigetto della domanda di condono, **poichè, anche se non compresa nell'elencazione tassativa di cui all'art. 7 dpr 739/1981, quest'ultima norma era sicuramente suscettibile di interpretazione estensiva**. Secondo il parere della Corte, la mancanza di una specifica previsione, sia pure giustificata e razionale, non può impedire all'interprete di ritenere un atto impugnabile in via giurisdizionale, proprio in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce. **L'interpretazione teleologica si adegua ai principi giuridici richiamati e, cioè, alla natura dell'obbligazione tributaria, che è ex lege, allo scopo e alla direzione degli atti del procedimento tributario in cui si inserisce anche l'atto, alla natura e alla finalità del giudizio tributario, non potendosi minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore**. Essi, siccome suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari.

Della ammissibilità di un'interpretazione estensiva di tipo teleologico, qual è quella enunciata dalla Corte Costituzionale, è possibile trovare conferme e sviluppi nella ragguardevole giurisprudenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite civili, che, con **sentenza del 26.03.1999, n. 185**, ha segnato un momento fondamentale nell'evoluzione del dibattito sulla giurisdizione tributaria. Secondo l'autorevole parere della Corte “il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione del

---

<sup>23</sup> Cfr. nota precedente.



contribuente ai fini delle imposte sul reddito e dell'I.V.A. è inerente al rapporto tributario e alla corretta applicazione dell'imposta, con la conseguenza che l'impugnazione dello stesso, in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce - quale atto necessariamente presupposto dell'avviso di accertamento - rientra nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie, dovendosi ritenere ricompreso, **con interpretazione estensiva**, nella nozione di avviso d'accertamento, l'atto impugnabile innanzi alle stesse". Più precisamente, la Corte chiarisce che l'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 indica, con elencazione tassativa, le controversie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie, mentre il successivo art. 19 reca l'elenco degli atti, provenienti dai vari uffici dell'Amministrazione finanziaria o dagli altri Enti territoriali aventi capacità impositiva ed emessi in una delle materie descritte al precedente art. 2, suscettibili d'impugnazione avanti le dette Commissioni. Il citato art. 19 prevede poi che "gli atti diversi da quelli indicati non sono autonomamente impugnabili" e da ciò, come già sotto il vigore dell'art. 16 del d.P.R. n. 636 del 1972 modificato dal d.P.R. n. 739 del 1981, deve ritenersi il carattere tassativo dell'elencazione, che, comunque, non ne impedisce l'interpretazione estensiva (Corte cost. 6 dicembre 1985 n. 313). Proprio quest'ultima sentenza - nel ritenere infondata la questione di legittimità costituzionale del citato art. 16 d.P.R. n. 636 del 1972 sotto il profilo che non comprende, nell'elencazione tassativa degli atti impugnabili innanzi alla Commissione Tributaria di I grado il provvedimento di declaratoria di inammissibilità o di rigetto della domanda di condono, ha motivato nel senso che la mancanza di una specifica previsione, sia pure giustificata e razionale, non può impedire all'interprete di ritenere il suddetto atto impugnabile in via giurisdizionale proprio in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce.

Con la detta sentenza, si viene a creare un filone giurisprudenziale che trova successiva e autorevole conferma nella sentenza della **Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, n. 361 del 18/05/2000.**

## **9. Conflitti di giurisdizione tributaria ed amministrativa sull'autotutela**

Alla luce dell'esame dei testi normativi citati e della relativa evoluzione legislativa, tuttavia, emerge in tutta la sua evidenza il problema di definire con esattezza la giurisdizione in tema di autotutela. Considerando le disposizioni del Decreto del Ministero delle Finanze dell'11 febbraio 1997, n. 37, che esclude il ricorso all'autotutela nel caso in cui sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria, fino ad oggi si è creata una situazione assai equivoca, nella quale un provvedimento emesso in autotutela dall'A.f. era impugnabile dinanzi le Commissioni Tributarie solo se parzialmente favorevole al contribuente<sup>24</sup>. Se, tuttavia, lo stesso provvedimento era negativo, si veniva a creare una situazione di assoluta incertezza giurisdizionale, risolta dalla dottrina con esiti del tutto opposti. A chi sosteneva l'assoluta incontestabilità giudiziale del provvedimento si contrapponeva chi ne affermava l'impugnabilità dinanzi il TAR.

Effettivamente, il contrasto di opinioni viene alimentato da un duplice ordine di considerazioni. Da un lato, infatti, si pone il problema di garantire un'adeguata tutela al contribuente, rispettosa dei sommi principi dell'ordinamento dettati dagli artt. 24 e 113 della Costituzione, ossia il diritto alla difesa e il diritto alla tutela giurisdizionale dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa sia dei diritti sia degli interessi legittimi, senza alcuna esclusione o limitazione a particolari mezzi di impugnazione o a determinate categorie di atti. D'altro canto, la tendenza legislativa a generalizzare la giurisdizione tributaria non trova ausilio nella limitatezza delle tipologie contemplate dall'art. 19 D.P.R. 546/92. Di qui la necessità di ricorrere ad un'interpretazione estensiva del testo di legge, operazione che, dapprima proposta dalla dottrina e dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Cassazione, ha trovato successivo e definitivo suggello nella sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione, n. 16776 del 9 giugno 2005, come vedremo in seguito.

Fino a tale sentenza, in realtà, gli interventi della giurisprudenza erano stati assai contraddittori sia sull'argomento dei limiti della giurisdizione tributaria in generale, sia sul più specifico tema della impugnabilità degli atti di autotutela di fronte alle

---

<sup>24</sup> ARDOLINO, *La giurisdizione sulle controversie in materia di autotutela*, in [www.innovazionediritto.unina.it](http://www.innovazionediritto.unina.it)

Commissioni tributarie. A seguire, esaminiamo alcune tipologie di pronunce utili a comprendere come le difficoltà interpretative abbiano influenzato la giurisprudenza fino a questo momento.

### **9.1. Giurisprudenza anteriore al 2005 sullo specifico argomento della giurisdizione sull'autotutela**

Nello specifico settore del diniego dell'autotutela è possibile registrare un consistente numero di pronunce giudiziarie non sempre uniformi. Tra le tante, è il caso di citare, a titolo puramente semplificativo, la **sentenza del 23/04/2002 n. 455 della Comm.Trib. Prov. Lecce - Sezione III**, secondo la quale appartiene alla competenza delle Commissioni Tributarie la cognizione dei ricorsi contro il silenzio-rifiuto su istanze di autotutela presentate dal contribuente, trattandosi di fattispecie che rientra nel procedimento tributario. Tale conclusione non è contraddetta dalla recente giurisprudenza della Corte Suprema (**Cass. civile, sez. V, 9 ottobre 2000, n. 13412**) che, sia pure incidentalmente, ha affermato la assoluta discrezionalità del mancato esercizio del potere di autotutela. La decisione si riferisce, infatti, al comportamento dell'ufficio tributario che, in assenza di qualsiasi istanza di parte, non ha ritenuto di procedere di ufficio alla valutazione della opportunità di procedere eventualmente in autotutela. In tale situazione di fatto è, infatti, evidente che non sussiste alcun obbligo giuridico dell'ufficio tributario di procedere, di propria iniziativa e senza alcuna sollecitazione, all'esame della sussistenza di eventuali elementi che giustifichino l'esercizio della autotutela. Diversa è, invece, l'ipotesi in cui il contribuente, ritenendo leso un proprio diritto per effetto della definitività dell'atto di imposizione tributaria, chieda espressamente all'ufficio l'esercizio del potere di autotutela ed indichi gli elementi in base ai quali ritiene ingiusta o errata la pretesa tributaria. In questa ipotesi, è evidente che l'ufficio tributario ha l'obbligo giuridico, previsto dalla legge che disciplina le modalità di esercizio del potere di autotutela, di valutare se la richiesta del contribuente sia o meno fondata ed idonea a provocare l'annullamento dell'atto definitivo di imposizione.

In direzione opposta, **la Comm.Trib. Prov. Milano - Sezione VII, con sentenza del 25/03/2004 n. 33** ha precisato che un ricorso volto ad impugnare un atto di revoca emanato dall'Amministrazione finanziaria (riguardante un precedente atto di annullamento), presentato davanti ad una Commissione Tributaria, deve essere dichiarato inammissibile, in quanto la materia del contendere non rientra nella previsione dell'art. 2 del DLG n. 546/1992, né direttamente, come stabilito dai commi 1, 2 e 3, né indirettamente nella formulazione generica del punto i), comma 1 dello stesso articolo e tenuto, altresì, conto che l'atto impugnato non rientra fra quelli impugnabili ai sensi dell'art. 19 dello stesso decreto.

Parimenti la sentenza della **Corte di Cassazione - Sezione V del 05/02/2002 n. 1547**, secondo cui il potere, attribuito dall'art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287 agli uffici dell'Amministrazione finanziaria, di procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati, costituisce una facoltà discrezionale, il cui mancato esercizio non può essere sindacato nel giudizio di impugnazione dell'atto, poiché in tale sede rilevano soltanto i vizi propri di quest'ultimo e l'indagine sulla sua legittimità assorbe l'aspetto relativo all'operato successivo dell'ufficio, che potrebbe eventualmente venire in considerazione soltanto ai fini della regolamentazione delle spese di lite.

Ancora, **la Comm. Trib. Reg. Liguria - Sezione XV, con sentenza del 05/05/2004 n. 10**, asseriva che gli atti impugnabili davanti alle Commissioni Tributarie sono annoverati tassativamente nell'art. 19 del D.lgs n. 546 del 1992, il quale, con tutto ciò, può essere integrato, a ragion veduta, alla luce della normativa in materia di autotutela, talché il diniego all'istanza di autotutela può essere legittimamente opposto davanti alla giurisdizione tributaria competente.

Contrario ad ogni tipo di interpretazione estensiva della normativa vigente in tema di giurisdizione si è dichiarato il **Consiglio di Stato nella Decisione del 17/04/2003 n. 2083**, ove ha affermato che gli artt. 2 e 19 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 individuano la giurisdizione tributaria con il metodo dell'enumerazione e, quindi,

mediante norme che, comportando deroghe alla giurisdizione ordinaria, sono di stretta interpretazione.

Più datata è la sentenza della **Cassazione a Sezioni Unite, n. 496 del 22 luglio 1999**, ove si riconosceva che l'art. 2 del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546 (nella versione precedente alla riforma del 2001), con riguardo alle imposte espressamente elencate, stabiliva la giurisdizione delle Commissioni Tributarie per le cause concernenti le imposte medesime e, dunque, fissava come criterio di collegamento la natura del rapporto investito dal dibattito giudiziale (Cass. Sez. Un. 7 novembre 2000, n. 1146). Infatti, tale norma individuava l'oggetto della giurisdizione tributaria con il metodo dell'enumerazione imposto dal legislatore delegante, che ha sicuramente ampliato l'ambito di tale giurisdizione, senza pervenire, soprattutto per contingenti ragioni di ordine pratico, all'attribuzione generalizzata al giudice tributario di tutte le controversie in materia tributaria. Da ciò la conseguenza che la giurisdizione delle Commissioni, in quanto derogativa di quella ordinaria, fosse limitata alle materie espressamente indicate in norme aventi forza di legge, che, per la loro eccezionalità, sono di stretta interpretazione (Cass. 30 ottobre 1998 n. 10905).

Anche in sede di giustizia amministrativa non mancano pronunce fondamentali, come la sentenza del **11/03/2004 n. 2839 del Trib.Amm. Reg. per la Campania** che, coerentemente con la precedente **sentenza dello stesso Tribunale n. 12816 del 16/10/2003**, affermava quanto segue. Ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs 31 dicembre 1992 n. 546 - come sostituito dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001 n. 448 (finanziaria 2002) - tutte le questioni attinenti all'esistenza ed all'entità dell'obbligazione tributaria involgono ogni aspetto del rapporto d'imposta, compreso il sindacato sugli atti interni del procedimento e senza che si possa distinguere tra atti emessi in carenza di potere o costituenti illegittimo esercizio del potere. La giurisdizione in materia spetta, dunque, al giudice tributario, atteso che, come si legge nella sentenza citata, "in concreto il giudice amministrativo non si potrebbe... intromettere in una sfera riservata alle Commissioni Tributarie e dovrebbe limitarsi a stabilire se l'Amministrazione sia illegittimamente rimasta inerte o abbia motivato in modo

inadeguato la propria decisione, il che condurrebbe ad una nuova decisione piu' congruamente motivata che non assicurerebbe, comunque, la diretta realizzazione della pretesa del contribuente e che se, parimenti, negativa costituisce presupposto del successivo atto tributario". Ne' argomenti dirimenti in senso contrario possono desumersi dalla l. 27.7.2000 n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, la' dove la norma non esclude la (astratta) configurabilita' di ambiti di giurisdizione amministrativa (IV comma dell'art. 7); essa infatti, nella sua genericita', non puo' costituire una solida base argomentativa per alterare un riparto di giurisdizione chiaramente delineato. Ritiene inoltre il Collegio che la nuova formulazione dell'art. 2 del D.lgs. 31.12.1992, n. 546 introdotta dall'art. 12, comma 2, della l. 28.12.2001 n. 448 rimuova ogni dubbio sull'appartenenza della materia alla giurisdizione tributaria. Sono infatti rimesse al giudice tributario "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie (...) nonché (...)... le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari.... Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti di esecuzione forzata...". Non si spiegherebbe, dunque, come solo questo potere, innegabilmente appartenente alla materia tributaria, oggettivamente e soggettivamente, sfugga all'area giurisdizionale che gli e' propria. In senso contrario non puo' non rilevarsi, d'altra parte, che una diversa interpretazione metterebbe inevitabilmente in crisi tutto il sistema delle decadenze cui sono soggette le azioni in materia tributaria. All'affermazione dell'obbligo di provvedere non potrebbe che seguire un nuovo atto dell'amministrazione tributaria - eventualmente tramite commissario ad acta - che riaprirebbe i termini per impugnare. Si introdurrebbe cosi' una rottura del sistema voluto dal legislatore e cio' in ossequio ad una disposizione non certo centrale del sistema stesso. Ma una rottura sarebbe introdotta anche nel sistema amministrativo che a sua volta ha sempre ritenuto l'esercizio del potere di autotutela totalmente discrezionale e non suscettibile di costituire oggetto di un obbligo sanzionabile attraverso azione avverso il silenzio rifiuto. Da cio' si evince che, anche nel caso in cui il contribuente insorga contro la semplice inerzia dell'Amministrazione

finanziaria, **il giudice amministrativo deve egualmente negare la propria giurisdizione.**

Si consideri, inoltre, la **sentenza del 25/02/2003 n. 86 del Trib.Amm. Reg. Friuli Venezia Giulia**, che asseriva rientrare nella giurisdizione del giudice tributario la controversia volta ad ottenere, in via alternativa o cumulativa, i benefici della parziale esenzione o della sospensione o rateizzazione della riscossione di somme iscritte a ruolo, avendo ad oggetto imposte sui redditi.

In senso contrario il **Tribunale Amministrativo Regionale della Toscana che, con sentenza del 22.10.1999, n. 767**, affermava 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".

Come è dato desumere dagli esempi sopraccitati, la diatriba sulla giurisdizione in tema di autotutela è stata finora assai tormentata. Ed, invero, il dibattito si è protratto fino a tempi recentissimi, nei quali è possibile registrare una contrapposizione netta tra due orientamenti giurisprudenziali, ognuno dei quali sarà qui di seguito oggetto di esame.

## **9.2. I recenti sviluppi. L'orientamento del Consiglio di Stato favorevole alla giurisdizione del giudice amministrativo in tema di autotutela: la sentenza, sezione IV, n. 6269 del 9/11/2005**

Il già contrastato panorama giurisprudenziale si è ulteriormente complicato con la decisione n. 6269 del 9/11/2005 del Consiglio di Stato, il quale ha recentemente affermato che, ai sensi dell'art. 19 D.L.vo 31.12.1992 n. 546, rientra nella giurisdizione del giudice amministrativo il ricorso proposto dal contribuente avverso il provvedimento con il quale la Direzione Regionale delle Entrate ha respinto la sua istanza di sospensione della riscossione delle somme iscritte a ruolo con la cartella esattoriale.

La vicenda prospettata vede un contribuente contestare la fondatezza di una pretesa impositiva in sede tributaria e, al contempo, adire il giudice amministrativo per

quanto attiene il solo aspetto della sospensione dell'atto impositivo. La questione, dunque, attiene alla tutela di un interesse legittimo, essendo stata richiesta in altra sede la valutazione della legittimità sull'an e sul quantum della pretesa. Secondo il Consiglio, la sospensione di una cartella esattoriale, diversamente da quanto ritenuto dai primi giudici, è espressione non già del potere cautelare in senso stretto, che accede alla tutela giurisdizionale completandola, bensì del potere amministrativo di autotutela proprio della pubblica amministrazione: insomma, mentre il primo appartiene effettivamente alla giurisdizione tributaria, si sostanzia in una sommaria delibazione circa la fondatezza o meno della contestazione del contribuente sulla pretesa creditoria dell'amministrazione finanziaria e si manifesta nella sospensione del provvedimento impositivo (ovverosia di quegli atti espressamente individuati ora dall'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546), il secondo è atto che proviene dalla stessa amministrazione finanziaria e mira ad evitare una riscossione che sia sostanzialmente ingiusta o inopportuna, per la esistenza di fatti o circostanze che sono oggetto di esclusiva valutazione, tipicamente discrezionale, dell'amministrazione. A nulla rileva che, eventualmente, tali fatti e circostanze possano in qualche modo coincidere con gli stessi motivi di doglianza sul corretto esercizio del potere di imposizione tributaria. La diversità della natura del potere esercitato (giurisdizionale, nel primo caso, tipicamente amministrativo, nel secondo) esclude che l'attribuzione del potere cautelare alla giurisdizione tributaria abbia inciso, eliminandolo, su quello amministrativo, originariamente facente capo all'Intendenza di Finanza e poi alla Direzione Regionale delle Entrate. D'altra parte, i principi costituzionali sanciti dagli articoli 24 e 113 della Costituzione non possono ammettere che il cittadino resti privo di tutela nei confronti dei provvedimenti amministrativi che negano la chiesta sospensione della riscossione: poichè si è in presenza di interessi legittimi, il sindacato sui predetti provvedimenti non può che spettare al giudice amministrativo (C.d.S., sez. IV, 6 agosto 1997, n. 770; 18 novembre 1989, n. 792; Cass. SS.UU. 25 gennaio 1989, n. 439).



La pronuncia trae origine dall'ormai radicato filone di pensiero che considera tradizionalmente la giurisdizione tributaria una species della più ampia giurisdizione amministrativa, sul presupposto che parte necessaria del contenzioso tributario debba essere un soggetto di natura pubblicistica e sul presupposto di una necessaria tutela degli interessi legittimi di fronte all'organo giudicante più adeguato. A ciò si aggiunga la non infrequente ambiguità degli atti della Pubblica Amministrazione, spesso oscillanti tra la natura di atti impositivi e quella di atti amministrativi emanati nell'esercizio di una pubblica funzione. La decisione del Consiglio di Stato si fonda sulla diversa considerazione dei due giudizi: quello cautelare tributario e quello amministrativo, ritenuti l'uno non escludente l'altro, in quanto attinenti a momenti ed aspetti diversi dell'impugnazione di un atto impositivo.

Secondo il Consiglio di Stato, la giurisdizione amministrativa, lungi dal contrastare la giurisdizione tributaria, deve convivere con essa, in quanto negarne l'esercizio, pur se in una limitata fase del contenzioso, contribuirebbe a privare il cittadino della irrinunciabile tutela dei propri interessi legittimi. Trattasi di una tesi astrattamente condivisibile, che, tuttavia, entra in contrasto con la realtà processuale, atteso che, pur essendo il processo amministrativo incentrato sul solo esame degli aspetti inerenti gli interessi legittimi, finisce per coinvolgere anche un giudizio di fondatezza della pretesa tributaria<sup>25</sup>. Riaffiora, così, quella considerazione, già accennata, se non sia più logico e coerente che si preveda, a seguito di riordino legislativo della materia, che sia uno stesso giudice a doversi occupare delle varie questioni inerenti uno stesso rapporto ed uno stesso atto<sup>26</sup>.

### **9.3. I recenti sviluppi. L'orientamento della Cassazione favorevole alla giurisdizione del giudice tributario in tema di autotutela: la pronuncia a Sezioni Unite n. 16776 del 9 giugno 2005**

Al citato orientamento della giurisprudenza amministrativa, espressa nella sentenza del Consiglio di Stato n. 6269 del 9/11/2005, si contrappone **una pronuncia della**

---

<sup>25</sup> GRECO, Giurisprudenza delle cartelle esattoriali, Consiglio di Stato, sezione IV, n. 6269 del 9/11/2005

<sup>26</sup> STEVANATO, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria, Padova, 1996, p. 119

**Cassazione a Sezioni Unite** che, offrendo una soluzione definitiva ai precedenti innumerevoli scontri di opinioni, costituisce un autentico punto di riferimento sull'argomento della giurisdizione in tema di autotutela.

Nella fattispecie rappresentata dinanzi alla Corte il contribuente non aveva provveduto al calcolo della percentuale di indetraibilità riferita a una serie di operazioni esenti. Conseguentemente, l'ufficio emetteva avvisi di rettifica per il recupero dell'imposta indebitamente detratta. Poichè gli avvisi non venivano impugnati, il competente Concessionario del servizio riscossione tributi emetteva quattro cartelle esattoriali. Mentre erano in corso due giudizi, il contribuente presentava due istanze volte ad ottenere l'annullamento delle due cartelle esattoriali, per avere la società rinunciato al credito di imposta e per essere le sanzioni estinte a seguito di condono. L'Amministrazione provvedeva ad annullare, in via di autotutela, una cartella esattoriale, constatando la rinuncia del contribuente al credito esposto in dichiarazione. L'atto impositivo veniva, invece, confermato nella parte relativa alla irrogazione delle sanzioni; in particolare, a fronte dell'eccezione del contribuente, che riteneva aver sanato le violazioni aderendo al condono di cui all'articolo 8 della legge 154 del 1991, l'ufficio sosteneva l'inefficacia della sanatoria in quanto riconduceva le violazioni tra quelle di natura sostanziale, per le quali la procedura di definizione concordata non era ammissibile. Chiamata a pronunciarsi preliminarmente sulla questione del difetto di giurisdizione, la Cassazione ha respinto l'eccezione dell'Amministrazione e si è pronunciata a favore della competenza del giudice speciale<sup>27</sup>, in modo, secondo me, molto corretto.

Secondo quanto asserito dalla Suprema Corte, con l'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448, la giurisdizione tributaria è divenuta - nell'ambito suo proprio - **una giurisdizione a carattere generale**, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari. Restano al di fuori di tale giurisdizione solo controversie in cui non è direttamente coinvolto un

---

<sup>27</sup> CAZZATO – CARBONE, Cassazione, sentenza n. 16776 del 9 giugno 2005. Un'occasione per meditare sui limiti interni ed esterni alla giurisdizione delle Commissioni tributarie e sull'autotutela. I limiti interni e le parti processuali, i limiti interni e gli atti impugnabili. Il potere di autotutela: cenni alle (poche) certezze e ai (tanti) dubbi della disciplina legislativa, in Fiscooggi.

rapporto tributario, ma viene impugnato un atto di carattere generale (art. 7, comma 5, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 546/1992), o si chiede il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo, e di cui la amministrazione riconosce pacificamente la spettanza al contribuente (cfr. le sentenze di queste Sezioni Unite n. 10725 del 22 luglio 2002; 26 gennaio 2001, n. 8; 4 settembre 2001, n. 11403; n. 7395 del 28 luglio 1998). **La riforma del 2001 ha, poi, necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992:** 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 la Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 del codice di procedura civile). Si può in proposito ricordare che le stesse **Sezioni Unite con sentenza n. 14332 dell'8 luglio 2005**, hanno ritenuto che ove l'ente impositore, dopo una sentenza non passata in giudicato ad esso sfavorevole, rifiuti di procedere al rimborso delle somme percepite, il relativo contenzioso ricade nella giurisdizione del giudice tributario, senza che possa ravvisarsi - nel caso di specie - una competenza del giudice ordinario (che, come già accennato, subentra solo ove l'ente impositore abbia inequivocabilmente riconosciuto la fondatezza della pretesa del contribuente). Dunque, sussiste nella materia in esame la giurisdizione tributaria anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito della Amministrazione a procedere ad autotutela; così come ripetutamente riconosciuto dalla giustizia amministrativa (**ord. n. 114 del 28 gennaio 2005 del Tar dell'Emilia-Romagna; sent. n. 519 dell'8 aprile 2005 del Tar della Campania**).

In sostanza, la Corte di Cassazione, offre una coraggiosa e importantissima interpretazione autentica e quasi abrogatrice dell'art. 19 D.P.R. 546/92, dichiarandone l'avvenuta modifica e la non assoluta vincolatività. Ma, soprattutto,

lancia un eloquente monito ad un legislatore che, di fronte all'evolversi della materia e delle esigenze processuali ad essa connesse, fatica ad apportare le necessarie modifiche alla normativa in vigore, rendendosi, così, latitante e alimentando i contrasti e i problemi applicativi della medesima.

L'azione intrapresa dalla Suprema Corte trova, tra l'altro, consenso nella giurisprudenza di merito, come dimostra, ed esempio, la **sentenza del 21/10/2005 n. 171 della Comm.Trib. Prov. Bari - Sezione V**, secondo cui “ A seguito della riforma del 2001 (l'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, che ha modificato l'art. 19 del DLG 31 dicembre 1992, n. 546) la giurisdizione delle Commissioni Tributarie è divenuta una giurisdizione a carattere generale, comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria. Ne consegue che è impugnabile dinanzi alle suddette Commissioni la "comunicazione del diniego di contributo" con cui l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero di un credito d'imposta indebitamente utilizzato, in quanto tale comunicazione costituisce esercizio di potere impositivo. Inoltre, può ritenersi operante l'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie disposta dalla L. n. 448/2001 "a tutti i tributi di ogni genere e specie", che pure ha tolto rilievo tassativo all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, **per la cui natura esemplificativa si è già espressa la Suprema Corte** (Cass., Sez. trib., 12 gennaio 2004, n. 243)”.

## **10. Conclusioni**

Molteplici sono gli argomenti che ci inducono a propendere decisamente per l'interpretazione della giurisdizione in tema di autotutela offerta dalla Corte di Cassazione nella sentenza a Sezioni Unite n. 16776 del 9 giugno 2005. Innanzitutto, va considerato che, pur in assenza di un'azione di tempestivo adeguamento da parte del legislatore della disciplina di cui all'art. 19 D.P.R. 546/92, la notevole portata della riforma operata dalla Legge Finanziaria per il 2002 nei riguardi dell'art. 2 D.P.R. 546/92, ma, soprattutto, l'integrazione ulteriore apportata all'art. 2 D.P.R. 546/92 dal D.L. 30/9/2005, n. 203 collegato alla Legge Finanziaria 2006, induce a

riflettere sulla già avvenuta, anche se parziale, presa di coscienza del problema da parte del legislatore stesso. Inoltre, la scelta della generalizzazione della giurisdizione tributaria costituisce un elemento fortemente indicativo della volontà legislativa e, in ogni caso, della direzione da seguire per una definitiva risoluzione di qualsiasi dubbio sull'argomento. Resta il fatto che l'iniziativa di un tentativo chiarificatore della materia sia lasciata tuttora al coraggio di una giurisprudenza che si rivela più lungimirante ed efficiente della invano invocata ed elefantiaca attività del legislatore. Si auspica, pertanto, un pronto intervento normativo, che ponga fine al perdurante e controproducente binomio di interpretazioni giurisprudenziali.

Lecce, 16 febbraio 2006

**AVV. MAURIZIO VILLANI**  
**Avvocato Tributarista in Lecce**  
**componente del Consiglio dell'Unione Nazionale**  
**delle Camere degli Avvocati Tributaristi**  
**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**

## **BIBLIOGRAFIA**

CRISCONIO, *Circolare n. 11 del 26/10/2005 dell'Agenzia del Territorio. Retroattiva la rendita nuova per errore nel classamento. Se invece la revisione avviene per fatti o elementi nuovi, ha efficacia dall'adozione del provvedimento*, in **[www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)**

Fonte: Newsletter dell'Agenzia delle Entrate del 4 aprile 2002

FAZZINI - CHIORAZZI, *L'amministrazione finanziaria può esercitare, entro certi limiti, il potere di autotutela sostitutiva*, in Fiscooggi del 26 agosto 2003.

MANNI, *Il potere di autocritica della pubblica amministrazione in campo tributario*, in **[www.misterfisco.it/saggi/Potere\\_autocritica\\_Pubblica\\_Amministrazione.pdf](http://www.misterfisco.it/saggi/Potere_autocritica_Pubblica_Amministrazione.pdf)**

CUGLIANDRO, *L'autotutela nell'Agenzia delle Entrate – 2. L'annullamento dell'atto può essere richiesto e ottenuto in tempo reale anche per telefono*, in *Fiscooggi* del 6 aprile 2004.

LONGHI, *L'autotutela. Intervento della Direzione Regionale*, in *Pmi - Ipsoa Editore*, n. 3/2005

COMPAGNO, *I limiti all'autotutela tributaria su atti non impugnabili*, in *Diritto&Diritti*, settembre 2002.

STIPO, *Osservazioni in tema di autotutela dell'amministrazione finanziaria a favore del contribuente*, in: *Rass. Trib.* n. 3/1999.

PLACIDO, *Il provvedimento non è impugnabile dinanzi alla commissione tributaria. L'autotutela e i rimedi giurisdizionali. Il potere di annullare atti illegittimi o infondati è assolutamente discrezionale*, in *Fiscooggi*.

CERIONI, *Procedimenti di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributario*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 11/2005, pag. 1010.

D'ANGELO, *Dalla lettura della risoluzione n. 53/E del 3 marzo. Riflessioni sul potere di autotutela. L'ufficio non può esercitarlo quando l'istanza di rimborso è proposta a termini di prescrizione o decadenza già scaduti*, in *Fiscooggi* del 21/03/2003.

SANDULLI, *Manuale*, 1989, 196.

CORAGGIO, *Autotutela*, in *EG IV*, 1988.

BENVENUTI, *Autotutela*, in *EdD IV*, 1959, 538.

BATTISTA, *L'Autotutela nel Diritto Tributario*, in *Diritto&Diritti*, ottobre 2001.

GHETTI, voce: *Annullamento d'ufficio dell'atto amministrativo*, in: *Digesto – Disc. Pub.*; Vol. I (1987).

VIRGA, *Il Provvedimento Amministrativo*, Giuffrè, 1972.

GRECO, Giurisprudenza delle cartelle esattoriali, Consiglio di Stato, sezione IV, n. 6269 del 9/11/2005.

LUPI, La disciplina delle entrate, in AA. VV., *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese, Milano 2000, Tomo Terzo, p. 1935 ss.

DEL FEDERICO, *La giurisdizione in Giurisprudenza sistematica diretta*, da F. Tesauro, Utet, Torino 1998)

Fonte: ilSole24Ore, Codice Tributario (banca dati in cd-Rom).

CAZZATO – CARBONE, Cassazione, sentenza n. 16776 del 9 giugno 2005. Un'occasione per meditare sui limiti interni ed esterni alla giurisdizione delle Commissioni tributarie e sull'autotutela. I limiti interni e le parti processuali, i limiti interni e gli atti impugnabili. Il potere di autotutela: cenni alle (poche) certezze e ai (tanti) dubbi della disciplina legislativa, in *Fiscooggi*.

ARDOLINO, *La giurisdizione sulle controversie in materia di autotutela*, in [www.innovazionediritto.unina.it](http://www.innovazionediritto.unina.it)

STEVANATO, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria, Padova, 1996, p. 119

Lecce, 16 febbraio 2006

**AVV. MAURIZIO VILLANI**  
**Avvocato Tributarista in Lecce**  
**componente del Consiglio dell'Unione Nazionale**  
**delle Camere degli Avvocati Tributaristi**  
**[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)**