

La giurisdizione sulle controversie in materia di autotutela

di D. Ardolino

Con due interessanti sentenze gli organi apicali della giurisdizione hanno riaperto il dibattito sulla questione del controllo giudiziario sull'operato dell'Amministrazione finanziaria in sede di autotutela. Le due sentenze sembrano porsi in contrasto perché, mentre il Consiglio di Stato afferma la propria competenza a giudicare sugli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria e non direttamente inerenti il rapporto tributario, le SS.UU., per la prima volta stabiliscono che rientrano nella giurisdizione del giudice tributario le controversie relative all'esercizio (o al mancato esercizio) da parte dell'A.f. del potere di autotutela.

1. La giurisdizione generale delle Commissioni Tributarie

L'innovativo orientamento delle SS.UU. parte da un dato di fatto, espresso come convinzione ragionevolmente pacifica: a seguito della riforma ex art. 12 legge n. 448/01,(1) la giurisdizione tributaria è divenuta di carattere generale, competente ogni qualvolta si controverta di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari.

È difficile contestare questa affermazione tanto più che, curiosamente, la sentenza è stata pubblicata e diffusa in contemporanea ad una ulteriore e repentina evoluzione legislativa, attuata in sede di conversione in legge del dl 30.09.05 n. 203,(2) il quale, all'art. 3 bis, modifica ancora l'art. 2 d.lgs. n. 546/92 specificando che la giurisdizione si estende ai tributi di ogni genere e specie *“comunque denominati”* e 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.”*

Le Commissioni Tributarie, nelle intenzioni del legislatore sono sempre più giudici generali in materia fiscale; tra l'altro l'ultima modifica ha meritoriamente attratto nella loro competenza anche quei canoni e tariffe che le evoluzioni legislative di questi ultimi anni avevano trasformato da entrate tributarie a corrispettivi simil-privatistici, facendo chiarezza su una questione che rischiava di impantanarsi tra contrastanti pronunce giurisprudenziali, a tutto discapito dei contribuenti e dell'effettività della tutela giurisdizionale.

Restano fuori dalla giurisdizione speciale solo le controversie avverso un atto di carattere generale(3) e quelle in cui non si controverta circa l'*an* ed il *quantum* dell'obbligazione tributaria; sotto quest'ultimo profilo la giurisprudenza(4) ha contribuito nettamente a chiarire il riparto di giurisdizione, ribadendo la competenza dell'A.g.o. in quelle controversie, tipicamente restitutorie, in cui l'Amministrazione abbia già riconosciuto il diritto al rimborso e la quantificazione della somma dovuta, sicché non residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria ed il *quantum* del rimborso

Se questo è l'attuale quadro normativo, bisogna interrogarsi sul perché il giudice tributario non possa conoscere della legittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria in sede di autotutela. Infatti, l'art. 68 dpr 27 marzo 1992 n. 287 e l'art. 2 *quater* dl 564/94(5) riconoscono all'A.f. un potere di annullare i propri atti, ancorché non impugnati e definitivi, nel caso in cui sussista l'illegittimità degli stessi o dell'imposizione;(6) i provvedimenti emessi in tali procedimenti (ivi compreso il diniego di autotutela) hanno allora una chiara attitudine ad incidere su quel rapporto tributario di cui le Commissioni Tributarie oggi sono il giudice naturale.

2. Il sistema duale

La questione era ed è chiaramente condizionata dall'art. 19 d.lgs. n. 546/92 il quale, notoriamente, definisce i limiti interni della giurisdizione tributaria con l'elencazione tassativa degli atti impugnabili. Per tale motivo, fino ad oggi si assisteva ad un curioso paradosso, a mio avviso non sufficientemente meditato, per cui un provvedimento emesso in autotutela dall'A.f. era impugnabile dinanzi le Commissioni Tributarie se favorevole al contribuente, evidentemente solo parzialmente

favorevole,(7) mentre, se negativo, ricadeva in un limbo variabile, a seconda degli orientamenti, dalla assoluta incontestabilità giudiziale alla impugnabilità dinanzi il TAR.

Il problema nasce, ovviamente, dal fatto che l'art. 19 cit. non prevede espressamente il diniego di autotutela come atto impugnabile; parte da questa considerazione la sentenza del Consiglio di Stato la cui chiave di lettura, a mio avviso, è da rintracciare laddove si esprime la preoccupazione che il cittadino resti privo di tutela nei confronti dei provvedimenti amministrativi che negano la richiesta di sospensione della riscossione: il ragionamento origina, evidentemente, dalla implicita convinzione che essi non possano essere impugnati dinanzi le Commissioni Tributarie.

La tesi dei giudici amministrativi è formalmente ineccepibile: poiché le impugnazioni avverso tale tipologia di atti non possono essere conosciute dai giudici tributari speciali né tantomeno da quelli ordinari, al fine di non negare l'effettività della tutela giurisdizionale ex artt. 24 e 113 Cost. bisogna concludere che i provvedimenti emessi dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito del suo potere di autotutela possono essere sindacati dal TAR/Consiglio di Stato quali giudici amministrativi ordinari, cioè preposti in via generalizzata alla tutela degli interessi legittimi, anche in materia tributaria.(8)

In tal modo si delinea una tutela giurisdizionale duale con le Commissioni Tributarie in un rapporto di specialità rispetto ai TAR: gli atti emessi dall'A.f sono sindacabili dalle prime se compresi nell'elenco dell'art. 19 d.lgs. n. 546/92 altrimenti sono conoscibili dai secondi, purché lesivi di una posizione giuridica rilevante ed autonomamente tutelabile giudizialmente. La ricostruzione, che pure presenta una sua coerenza e sistematicità, offre lo spunto per alcune critiche e riflessioni. Affermano i giudici amministrativi, a monte del loro ragionamento, che il diniego (in autotutela) di sospensione della riscossione non sarebbe un atto di imposizione tributaria ma un provvedimento amministrativo; forse il Consiglio di Stato cerca di puntualizzare che non è chiamato a giudicare su un rapporto di imposta e così evita di dover affrontare la questione nei termini in cui le SS.UU. hanno impostato il problema del riparto di giurisdizione.(9)

Eppure, la distinzione appare molto labile. Infatti, i provvedimenti cautelari sono strumentali cioè immancabilmente preordinati all'emanazione di un ulteriore atto definitivo, per cui, volendo usare le parole del Calamandrei, “*vivono in attesa*” di un successivo provvedimento a cognizione piena.

A questo punto bisognerebbe chiedersi se è razionale un ordinamento che consente di impugnare un atto amministrativo dinanzi un giudice ed il provvedimento cautelare, accessorio al primo, dinanzi un altro; ma tale argomentazione, da sola, non sarebbe sufficiente a confutare il risultato raggiunto dal Consiglio di Stato giacché è costituzionalmente tutelata l'effettività della tutela giurisdizionale, non certamente la coerenza dell'ordinamento, ed il grande merito della sentenza è proprio quello di approdare ad una soluzione che in ogni caso garantisce al cittadino il diritto a ricorrere dinanzi ad un giudice.

Ma la distinzione non convince sotto un altro aspetto: invero, il sindacato sulla legittimità di un provvedimento cautelare passa attraverso il controllo della motivazione circa l'esistenza o meno del *fumus boni iuris* e ciò inevitabilmente comporta una valutazione del rapporto originario. La differenza tra il controllo del TAR sul provvedimento cautelare e quello della Commissione Tributaria sull'atto principale appare allora semplicemente quantitativa, rappresentata dalla diversa intensità della cognizione (sommatoria o piena) sul rapporto tributario sottostante.

Allora, il sindacato sull'operato dell'Amministrazione finanziaria in sede di autotutela inevitabilmente comporta un giudizio di merito sulla originaria obbligazione tributaria.

3. La modifica “*pretoria*” dell'art. 19 d.lgs. n. 546/92

Così ragionando si torna all'assunto di partenza: con le modifiche apportate dal 2001 ad oggi all'art. 2 d.lgs. n. 546/92, il legislatore ha trasformato le Commissioni Tributarie in giudici generali in materia fiscale e contrasta con tale volontà l'attribuzione ad altro giudice di controversie che presuppongono un giudizio sulla legittimità del rapporto tributario.

L'antinomia tra questo dato di fatto ed il risultato formalmente corretto del sistema duale, imperniato sul catalogo chiuso dell'art. 19 d.lgs. n. 546/92, è risolto dalle SS.UU. della Cassazione con una decisione

coraggiosa, che aggira l'ostacolo, affermando che la riforma del 2001 ha necessariamente comportato una modifica dell'art. 19: *"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 la convinzione che il rapporto tributario ... 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 cpc)"* ... *"è stato conseguentemente modificato l'art. 19 del d.lgs. n. 546/92 dato che il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qualvolta abbia interesse a contestare la convinzione espressa dall'Amministrazione (anche attraverso la procedura del silenzio-rifiuto) in ordine alla disciplina del rapporto tributario"*.

È incontestabile che la decisione in commento sia *"una sentenza politica nel senso corretto in cui si può parlare di una giurisprudenza politica, preordinata cioè al perseguimento di risultati pratici con evidenti forzature della legge"* mentre è più opinabile che la Corte avrebbe *"risolto un problema pratico con un'argomentazione giuridica difficilmente condivisibile"*.(10)

Infatti, le SS.UU. centrano il problema laddove si interrogano sull'utilità ed attualità dell'art. 19; questione rilevata dalla totalità della dottrina(11) che, in commento alla riforma ex art. 12 legge n. 448/01, ha rilevato come l'elenco tassativo degli atti impugnabili mal si coniughi con l'attuale limite esterno della giurisdizione tributaria.

In verità molti si dicono contrari alla tesi secondo cui la modifica dell'art. 2 avrebbe trasformato quella delle Commissioni Tributarie in una giurisdizione sul rapporto correlata alla mera controversia tributaria ma tutti auspicano una modifica legislativa dell'art. 19, suggerendo nel frattempo una sua interpretazione estensiva, attraverso una qualificazione degli atti impugnabili non sulla base di parametri logico-formali ma in chiave funzionale, basata sull'intrinseca finalità del provvedimento e non sul suo *nomen*.

La sentenza in commento sicuramente è andata oltre tale semplice interpretazione estensiva e per questo è innegabile che si tratti di una giurisprudenza pretoria, surrogatasi ad un legislatore rimasto inerte. Eppure non può considerarsi un precedente isolato giacché la Corte di Cassazione affermò qualcosa di simile a proposito dell'impugnabilità dell'atto di revoca di un accertamento con adesione, sottolineando che tale provvedimento 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 ... rientra nella giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie"*.(12) Seguendo questa strada, è evidente che anche un atto emesso (o negato) in autotutela ha attitudine ad incidere sul rapporto e sul prelievo di imposta.

4. L'impugnabilità dell'atto (o diniego) emesso in autotutela

Le SS.UU., pur affermando la competenza del giudice tributario per le controversie in materia di autotutela, non entrano nella questione dell'impugnabilità o meno di tali atti o silenzi/rifiuti, chiarendo che la decisione sul punto spetta allo stesso giudice tributario.

A questo punto, in assenza di interventi legislativi volti a raccordare l'art. 19 d.lgs. n. 546/92 con il nuovo art. 2, diventerà importante la posizione che prenderà sul punto la V sez. della Cassazione nel decidere in quali casi gli atti o i rifiuti di autotutela siano autonomamente impugnabili.

È fondata la preoccupazione di chi teme rilevanti complicazioni pratiche, accennando ad esempio alle possibili duplicazioni tra i giudizi avverso gli atti di imposizione e quelli sull'autotutela, oppure alla richiesta di autotutela per atti divenuti definitivi.

La stessa sentenza delle SS.UU. sembra indicare una soluzione laddove sottolinea che è compito del giudice tributario valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto(13) o per eventi sopravvenuti, come sembrerebbe nel caso *de quo*. I giudici sembrano così suggerire che il diniego di autotutela sarebbe autonomamente impugnabile qualora il contribuente faccia valere un motivo basato su fatti successivi all'emanazione dell'atto originario.

L'indicazione è condivisibile; ritengo infatti che i problemi paventati possano essere agevolmente risolti con un sapiente utilizzo dei principi

e degli strumenti generali del nostro sistema processuale quali, ad es., il *ne bis in idem*, il principio dell'impugnabilità solo per vizi propri, il concreto interesse a ricorrere, l'istituto della riunione dei ricorsi.

In ogni caso appare sempre più improcrastinabile un intervento legislativo sull'art. 19 d.lgs. n. 546/92 e forse i tempi sono maturi per abolire il catalogo tassativo, lasciando viceversa immutata la specificazione che ciascun atto è impugnabile solo per vizi propri. Così si rimetterebbe alla sensibilità della giurisprudenza e della dottrina la decisione di quali provvedimenti siano autonomamente lesivi di una posizione soggettiva nell'ambito di un rapporto d'imposta e dunque impugnabili.

Note

(1) Il quale ha modificato l'art. 2 d.lgs. n. 546/92 specificando che *"appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie"*

(2) Con legge n. 248/05.

(3) Perché unanimemente si ritiene che l'interesse ad adire le Commissioni Tributarie debba derivare da uno specifico ed attuale rapporto tributario e ciò esclude azioni di accertamento preventivo.

(4) Cfr. Cass. SS.UU., ordd. n. 10725/02 e n. 14332/05 e sent. n. 18120/05.

(5) Convertito in l. n. 656/94, ed attuato con regolamento approvato con dm 11.02.97 n. 37

(6) Art. 2 del dm n. 37/97: *"L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto-accertamento, 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 ..."*

(7) È ipotesi abbastanza frequente nella prassi che il contribuente, in sede di autotutela, riesce a convincere l'Amministrazione finanziaria circa l'illegittimità di un suo atto solo in parte (ad es. una o più delle contestazioni e delle riprese a tassazione contenute in un avviso di accertamento); in tale caso, sempre se non si proceda con un accertamento con adesione, l'A.f. rimuove il suo atto illegittimo sostituendolo con un secondo che riproduce le contestazioni non annullate. In altri termini, l'attività in autotutela si estrinseca in un annullamento e contestuale emanazione di un ulteriore atto che, in quanto ricompreso nell'elenco dell'art. 19 d.lgs. n. 546/92, è autonomamente impugnabile dal contribuente: in questo caso è di tutta evidenza che, ancorché formalmente si ricorra avverso questo secondo provvedimento, il giudice conosce il rapporto tributario così come modificato dall'A.f. in autotutela.

(8) Cfr. art. 7 legge n. 212/00: *"la natura dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa quando ne ricorrano i presupposti."*

(9) *"la giurisdizione tributaria è divenuta – nell'ambito suo proprio – una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qualvolta si controverta di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari"*; la sentenza delle SS.UU. è anteriore di alcuni mesi rispetto a quella del Consiglio di Stato

(10) Entrambe i virgolettati sono affermazioni di E. De Mita, *"La Cassazione inciampa sul rifiuto dell'autotutela"* su *Il Sole 24 Ore* dell'1.11.05

(11) P. Russo, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, su *Rassegna Tributaria*, 2/2002, 420: *la tipologia (degli atti impugnabili) va rivista alla luce delle modifiche apportate ...senza indugiare più di tanto sui rimedi esperibili per colmare simili lacune facendo ricorso al canone dell'interpretazione adeguatrice, riteniamo preferibile ribadire il nostro convincimento che i tempi sono ormai maturi per interventi più radicali...*; M. Cantillo, *L'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, su *Rassegna Tributaria*, 3/2002, 811: *"sono problemi che vanno approfonditi con specifico riferimento alla disciplina dei singoli tributi ma un intervento legislativo al riguardo sembra necessario, trattandosi di un aspetto che condiziona lo stesso accesso alla giurisdizione"*; G.M. Cipolla, *Nuove materie attribuite alla*

giurisdizione tributaria, su *Rassegna Tributaria*, 2/2003, 482: “anche la modifica dell’art. 19 risulta, a ben vedere, improcrastinabile”; si vedano anche G. Marongiu, *Rinnovata giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, su *Rassegna Tributaria*, 1/2003, 127 ss.; P. Rossi, *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed un’ipotesi ricostruttiva*, su *Rivista di diritto tributario*, I 2002, 499; A. Turchi, *Considerazioni in merito all’unificazione della giurisdizione in materia tributaria*, su *Rivista di diritto tributario*, I 2003, 513; S. Micali, *Riflessi sull’estensione della giustizia tributaria*, su *Rivista di diritto tributario*, I 2003, 676 ss.

(12) Cass., SS.UU., 29.03.99, n. 185

(13) I giudici fanno riferimento ai casi già affrontati con sentt. 9.10.00 n. 13412, 5.02.02 n. 1547 e 1.12.04 n. 22564 in cui si è affermato che: “il potere, attribuito dall’art. 68 del dpr 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 mandato esercizio non può essere sindacato nel giudizio di impugnazione dell’atto...”.