

L'autotutela e la compensazione delle spese di giudizio: il revirement della Corte costituzionale

di Maria Pia Nastro(*)

Sommario: 1. Premessa - 2. La cessata materia del contendere e l'autotutela - 3. I precedenti orientamenti giurisprudenziali - 4. La recente sentenza della Corte costituzionale: le ragioni del "revirement".

1. Premessa

La sentenza della Corte costituzionale del 12 luglio 2005, n. 274 ha, finalmente, dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 46, c. 3, del d.lgs. n. 546/92 con riferimento alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle liti tributarie previsti dalla legge. La questione esaminata dalla Corte concerneva l'impugnativa di una cartella di pagamento emessa nell'anno 1996 dall'ufficio Iva di Napoli nei confronti di una società in liquidazione. L'ufficio impositore, in pendenza di giudizio, disponeva lo sgravio dell'intero importo iscritto a ruolo con provvedimento di autotutela. La Commissione tributaria provinciale di Napoli rimetteva, pertanto, al vaglio della Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 46, c. 3, del d.lgs. n. 546/92, con riferimento agli articoli 3 e 24 cost., evidenziando come detta norma precludesse l'applicazione del principio processualciviltistico secondo cui, in caso di cessazione della materia del contendere, il regolamento delle spese dovesse seguire la valutazione della soccombenza virtuale rimessa al giudice della causa.

La questione di legittimità costituzionale dell'art. 46, c. 3, del d.lgs. n. 546/92 in tema di compensazione delle spese per cessazione della materia del contendere(1), era stata rimessa al vaglio della Corte costituzionale più volte negli ultimi anni e dichiarata sempre manifestamente infondata o inammissibile(2). La Consulta, con la recente sentenza, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disciplina contenuta nel citato art. 46 c. 3, sotto un diverso profilo esaminando la disposizione citata sotto l'aspetto dell'irragionevolezza. Il diverso orientamento della Corte, rispetto a quello delle precedenti sentenze e ordinanze, merita pertanto un approfondimento.

2. La cessata materia del contendere e l'autotutela

Preliminarmente è necessario analizzare l'istituto della cessata materia del contendere nell'ambito del processo tributario considerate le precise peculiarità in merito alla struttura e all'oggetto dello stesso(3).

L'art. 46 del d.lgs. n. 546/92, c. 1, dispone, infatti, l'estinzione del giudizio nei casi di definizione delle pendenze tributarie ed in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere ed al c. 3 disciplina che le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge(4). Il legislatore per definire la cessazione della materia del contendere ha, poi, ipotizzato una categoria astratta di situazioni che comportano i medesimi effetti, riconducendo nel novero sia fattispecie regolate da provvedimenti aventi contenuto particolare (ad es. i condoni), sia ipotesi di annullamento dell'atto da parte dell'amministrazione(5). Inoltre, anche quando sia sopravvenuto un fatto riconosciuto e ammesso da entrambe le parti tale da far venir meno le ragioni sostanziali della lite e da rendere inutile la pronuncia del giudice sulla controversia interviene la cessata materia del contendere o, ancora, quando una nuova disposizione normativa modifichi o elimini il tributo(6). Altre ipotesi possono configurarsi, anche, quando il contribuente, pur non rinunciando espressamente al ricorso, ma attraverso l'adempimento spontaneo, accetti attraverso fatti concludenti le richieste dell'amministrazione ponendo fine alla controversia ed in tutti i casi di acquiescenza da parte dell'amministrazione finanziaria, compreso il rimborso(7).

La norma pur avendo il pregio di aver tipizzato la cessazione della materia del contendere nell'ambito del diritto tributario ha, però, disciplinato la liquidazione delle spese in modo difforme rispetto al rito ordinario(8).

Nel processo tributario la cessazione della materia del contendere viene, quindi, distintamente disciplinata dall'estinzione del giudizio che invece viene regolata negli artt. 44 e 45 del d.lgs. n. 546/92, in modo analogo alle disposizioni civilistiche ed amministrative(9).

Prescindendo dai casi espressamente previsti dalla legge, possono quindi configurarsi alcune situazioni, quali ad es. l'autotutela, che generano la cessazione della materia del contendere(10). Detta cessazione si può verificare a seguito di un evento esterno e successivo all'istaurarsi del giudizio riconosciuto da entrambe le parti tale, da determinare il venir meno della controversia (11), ma anche nei casi in cui il fatto che determina l'annullamento risulti essere preesistente alla data dell'istaurarsi del giudizio(12).

Tuttavia, prima dell'annullamento dell'atto, il contribuente in costanza di un atto palesemente illegittimo si vedrà costretto a proporre ricorso assumendosi i costi della difesa tecnica. La disparità di trattamento tra le parti emerge quando l'amministrazione finanziaria, in caso di probabile esito negativo del giudizio, annulli il proprio atto impositivo, chiedendo ai giudici la compensazione delle spese del giudizio. E' evidente che, in siffatte ipotesi, il contribuente, già virtualmente vittorioso, dovrà sostenere le spese della difesa tecnica.

L'autotutela risulta essere, in tali ipotesi, l'unico rimedio per l'amministrazione per evitare la soccombenza delle spese della lite, configurandosi come un mero *escamotage* per non effettuare una rinuncia vera e propria con relativo obbligo di rimborso delle spese alla controparte(13).

L'art. 68 del d.p.r. n. 287/92 ha introdotto, come noto, l'autotutela nel nostro ordinamento disciplinando il suo esercizio senza limiti di tempo su atti per i quali pende giudizio e su atti divenuti inoppugnabili per decorso infruttuoso dei termini di impugnazione, detto articolo, tuttavia, è stato abrogato, senza conseguenze sul piano operativo, dall'art. 23, lett. m) punto 7 d.p.r. 26 marzo 2001, n. 107. Con successivo regolamento di cui al d.m. 11 febbraio 1997 n. 37, l'art. 2 c. 2 ha individuato quale limite all'esercizio dell'autotutela il giudicato favorevole limitatamente ai motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato. L'amministrazione può, infatti, in costanza di un giudicato di rito, riesaminare un proprio atto impositivo sia sulla base di circostanze non considerate nel primo atto di accertamento che su vizi rilevati nel ricorso, ma sui quali il giudice non si sia espresso. Prescindendo in questa sede dalle ricostruzioni sui profili sistematici(14) l'autotutela, costituisce, un potere-dovere(15), dell'amministrazione finanziaria di annullare un proprio atto impositivo in caso di palese illegittimità(16).

Esaminiamo, pertanto, detto istituto limitatamente agli effetti che produce facendo venir meno le ragioni della lite e quindi la pronuncia del giudice(17).

3. I precedenti orientamenti i giurisprudenziali

La questione relativa alla ripartizione delle spese a seguito di un provvedimento di autotutela emesso in corso di giudizio è stata sollevata dinanzi alla giurisprudenza di merito di molte commissioni tributarie trovando interpretazioni discordanti.

Una breve disamina degli orientamenti formati può essere utile al fine di evidenziare come i giudici di merito abbiano cercato di interpretare l'art. 46 cit. nel rispetto dei principi costituzionali.

La giurisprudenza di merito ha distinto cause di cessazione della materia del contendere di natura sostanziale e processuale limitando l'applicazione dell'art. 46, c. 3, a questi ultimi casi(18). Secondo altra parte della giurisprudenza i provvedimenti di autotutela possono essere distinti tra quelli che scaturiscono da una scelta discrezionale e quelli in cui sopravviene una fattispecie estintiva(19). Mentre però nel primo caso si è configurata una rinuncia processuale da parte dell'amministrazione finanziaria ex art. 44 d.lgs. n. 546/92; nel secondo caso, l'ufficio impositore ha emesso un provvedimento di autotutela a seguito di un fatto esterno modificativo che incide oggettivamente sul giudizio, con applicazione dell'art. 46, c. 3(20).

Diversamente altra giurisprudenza di merito ha ritenuto applicabile in caso di autotutela e conseguente cessata materia del contendere esclusivamente la compensazione delle spese ex art. 46, c. 3(21).

I giudici di secondo grado del Piemonte hanno, invece, ritenuto applicabile la soccombenza virtuale nell'ipotesi in cui l'ufficio riconosca il proprio errore o rinunci alla pretesa impositiva(22).

Più di recente, poi, le commissioni di merito campane hanno condannato l'amministrazione finanziaria alla soccombenza delle spese in applicazione del principio di soccombenza virtuale nei casi di temerarietà della lite(23).

I giudici di secondo grado della Campania, invece, si sono espressi

diversamente nei casi di rinuncia all'appello attraverso un provvedimento di autotutela(24). Infatti, nel caso in cui detto provvedimento sia stato posto in essere per rinunciare all'appello, la commissione tributaria regionale ha ritenuto applicabile l'art. 44, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 546/92, con relativa soccombenza delle spese del giudizio dell'amministrazione finanziaria.

Tuttavia, nel caso di annullamento dell'atto(25) e sua reiterazione(26) immune però dei vizi preesistenti, la giurisprudenza di merito non ha ritenuto applicabile la compensazione delle spese, ma ha invece condannato l'amministrazione finanziaria al pagamento delle spese processuali(27).

Appare evidente, alla luce di questa breve disamina giurisprudenziale, che i giudici di merito hanno interpretato in modo controverso l'art. 46, ammettendo o escludendo la soccombenza virtuale a seconda dei casi e valutando nel merito le fattispecie. Tali ricostruzioni, seppure talvolta attraverso una forzata interpretazione dell'art. 46, c. 3, hanno tuttavia favorito l'introduzione nell'ambito del processo tributario, limitatamente ai casi di autotutela, della soccombenza virtuale.

La soccombenza virtuale, contemplata in diritto civile, prevede, come noto, in caso di estinzione del giudizio per il venir meno della materia controversa, la valutazione da parte del giudice sul probabile esito del giudizio al fine di decidere sulle spese.

Il legislatore tributario nella stesura del d.lgs. n. 546/92(28), pur inserendo una espressa disposizione in merito alla soccombenza delle spese, ha invece escluso la soccombenza virtuale sulla base di presunte esigenze di celerità del processo(29).

Tuttavia, risulta palese che l'esame del giudice in merito all'attribuzione delle spese processuali discende direttamente e senza ulteriori fasi processuali dalla disamina dei motivi che hanno generato la cessazione della materia del contendere. Se detti motivi risultano interni(30) e quindi preesistenti all'istaurarsi del giudizio stesso, i giudici dovrebbero dichiarare soccombente l'amministrazione finanziaria, se invece i motivi sono esterni e quindi discendono da uno *ius superveniens*, la commissione adita dovrebbe valutare l'eventuale compensazione delle spese(31).

In entrambe le fattispecie il giudice dovrà motivare la propria scelta, pertanto l'introduzione della soccombenza virtuale non determinerebbe un effettivo e reale ostacolo alla celerità del processo tributario.

La questione, molto controversa, è stata, posta al vaglio dei giudici della Corte di cassazione più volte. I giudici della suprema Corte hanno, però, ritenuto applicabile la compensazione delle spese a tutte le fattispecie di cessata materia del contendere, indipendentemente dalla infondatezza della pretesa dell'amministrazione finanziaria(32).

La Suprema Corte, ha, inoltre, cassato la sentenza d'appello per non aver disposto sulle spese dell'intero giudizio, applicando quindi l'art. 46, c. 3(33).

I giudici di Cassazione, hanno, poi, ritenuto l'art. 46, c. 3, norma speciale applicabile solo ai processi pendenti dinanzi ai giudici tributari, non applicabile, invece, a seguito di un provvedimento di autotutela, in un giudizio dinanzi ad essa pendente(34).

Secondo la Corte, quindi, a tutti i casi di cessata materia del contendere per autotutela è applicabile la compensazione "sulla base di una scelta di politica legislativa."(35)

Come innanzi evidenziato, anche la Corte costituzionale è intervenuta più volte in merito all'incostituzionalità del regime delle spese in caso di cessazione della materia del contendere, ed ha esaminato l'art. 46, c. 3, sotto diversi profili non ravvisando, tuttavia, elementi lesivi di alcuno dei principi costituzionali.

La Corte già nel 1998 si era espressa in merito alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 15, c. 1, e dell'art. 46, c. 3, ritenendo le norme non confliggenti con gli artt. 3 e 24 cost. (36).

Detta sentenza è stata richiamata nelle successive ordinanze e sentenze della Corte costituzionale evidenziando che il processo tributario ha una sua spiccata specificità rispetto a quello civile e amministrativo, sia per l'organo decidente che per l'oggetto sostanziale del giudizio(37). Pertanto, la Corte ha precisato che in virtù della piena autonomia dei sistemi processuali ed in considerazione del fatto che le liti riguardano materie non omogenee, la previsione di norme che non sono del tutto analoghe non lede il principio di uguaglianza. E', quindi, pacifico l'orientamento della Corte costituzionale secondo cui "un modello processuale non può essere assunto a parametro per un rito

diverso”(38).

Secondo i giudici della Consulta non ricorre la necessità di una valutazione della soccombenza virtuale poiché il processo tributario, caratterizzato dalla snellezza e dalla semplicità, risulterebbe inutilmente rallentato da una valutazione del merito ai fini della determinazione dell’attribuzione delle spese. L’art. 46 è stato infatti interpretato come “il frutto di un bilanciamento” tra esigenze dei contribuenti, snellezza del processo ed esercizio da parte dello Stato delle sue funzioni attraverso l’amministrazione finanziaria.

In merito, poi, alla presunta lesione del diritto di difesa ex artt. 24 e 113 cost., è da sottolineare che nel previgente testo normativo, non essendo prevista la difesa tecnica, il contribuente non aveva un costo obbligatorio da sostenere(39), mentre con l’entrata in vigore del d.lgs. n. 546/92 l’introduzione della difesa tecnica pone sotto un diverso profilo il problema della soccombenza delle spese(40).

Il diritto di difesa del contribuente appare leso, come innanzi precisato, solo quando in pendenza di una lite temeraria posta in essere dall’amministrazione finanziaria, il contribuente virtualmente vittorioso è costretto a subire il costo della difesa.

Tuttavia, anche la limitazione della tutela giurisdizionale e la disparità di trattamento tra le parti, è stata superata dalla Corte costituzionale, che ha affermato che: “l’effettiva predisposizione delle difese in giudizio prescindesse dalla possibilità di conseguire (la eventuale) ripetizione delle spese processuali” (41).

La Corte, poi, con l’ordinanza n. 265 del 2005 ha ribadito l’applicazione letterale dell’art. 46, c. 3, pur sottolineando quale principio insuperabile che la parte vittoriosa non venga in tutto o in parte gravata delle spese della lite.

Anche il profilo di incostituzionalità con l’art. 97 cost., in tema di mancato rispetto dei principi di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione, è stato dichiarato dalla Corte manifestamente infondato. I giudici costituzionali hanno, infatti, sostenuto che il parametro dell’art. 97 cost. può essere specificamente richiamato solo per le leggi concernenti l’ordinamento ed il funzionamento degli uffici giudiziari sotto l’aspetto amministrativo(42).

Con l’ordinanza n. 68 del 2005 della Corte costituzionale(43) viene affrontato, anche, il profilo d’incostituzionalità dell’art. 46, c. 3, con l’art. 111 cost.(44). La Corte, però, con tale ordinanza ha ritenuto che il riferimento del giudice *a quo* ai principi del “giusto processo” ed alla parità processuale in realtà ripropongono temi già esaminati e giudicati non fondati; anche in questo caso la Corte ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale poiché l’incostituzionalità così come prospettata dalla remittente con riferimento esclusivo all’ipotesi di cessazione della materia del contendere a seguito di un provvedimento di autotutela, determinerebbe una lesione del principio di uguaglianza tra le parti lasciando immutato il regime di compensazione delle spese negli altri casi, in particolare quando dal contribuente viene riconosciuta la fondatezza della pretesa tributaria.

4. La recente sentenza della Corte costituzionale: le ragioni del “revirement”.

In tutti i casi innanzi esaminati la Corte costituzionale ha affrontato l’incostituzionalità della norma limitatamente alla cessata materia del contendere per intervenuta autotutela(45), nella sentenza n. 274 del 2005, la questione viene, invece, esaminata sotto il più ampio profilo dell’irragionevolezza dell’art. 46, c. 3, “nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge”.

La sentenza pone quale premessa delle argomentazioni il principio di responsabilità per le spese del giudizio cui è ispirato il processo tributario, come disciplinato dagli artt. 15 e 44 del d.lgs. n. 546/92, analogamente a quanto disposto nel processo civile e amministrativo(46).

La Corte costituzionale contrariamente a quanto precedentemente affermato in tema di specificità del processo tributario, riconosce in tal modo un comune principio in tema di responsabilità delle spese in conformità con altre branche del diritto(47).

I giudici costituzionali, pertanto, abbandonano il precedente orientamento basato sulla specificità del processo tributario e sulla peculiarità delle sue disposizioni sostenendo, invece, l’applicazione di un generale principio di responsabilità anche al processo tributario(48).

L'irragionevolezza della norma in esame e la possibilità per il giudice tributario di disciplinare comunque la soccombenza virtuale nei casi di cessazione della materia del contendere non espressamente previsti dalla legge discende quindi da tale principio.

La compensazione delle spese in tutti i casi di cessazione della materia del contendere disattende tale principio di responsabilità favorendo ingiustamente l'amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente e determinando una funzione dissuasiva all'esercizio della tutela giurisdizionale(49).

L'applicazione dell'art. 46, c. 3, nel caso di cessazione della materia del contendere determinata sia dal ritiro dell'atto da parte dell'amministrazione, sia dall'acquiescenza del contribuente, produce, infatti, un ingiustificato privilegio per l'amministrazione finanziaria dovendo il contribuente sostenere le spese del difensore tecnico.

Il dubbio di incostituzionalità della norma, pertanto, solo apparentemente viola il principio di uguaglianza, infatti, la Corte esamina anche la possibilità che il contribuente con il proprio comportamento possa determinare la cessata materia del contendere.

I giudici costituzionali basano, quindi, il giudizio di ragionevolezza sul rilievo che la compensazione delle spese costituisce, sia in caso di ritiro dell'atto o di acquiescenza del contribuente, un vantaggio per la parte che, sostanzialmente, riconosce la fondatezza delle ragioni della parte avversa.

La problematica, pertanto, si pone non più limitatamente alla disparità di trattamento del contribuente a seguito di intervenuta autotutela, bensì in relazione a tutti i casi in cui una delle parti ponga in essere un comportamento, in corso di giudizio che riconosca la fondatezza delle motivazioni della controparte.

A fondamento del *revirement* si pone la questione sotto il più ampio profilo dell'irragionevolezza della norma riconducibile all'art. 3 cost., introducendo, pertanto, nel processo tributario, in tutti i casi di cessata materia del contendere determinati dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, l'applicabilità del principio della soccombenza virtuale.

Detto mutamento interpretativo non scaturisce da una differente prospettazione della questione da parte della commissione remittente, bensì da una diversa interpretazione dei giudici costituzionali della natura del processo tributario.

La Corte costituzionale ha, pertanto, rivisitato il proprio originario orientamento a favore della piena autonomia dei sistemi processuali affermando che il processo tributario è anch'esso informato al generale principio della responsabilità delle spese conformemente ad altre branche del diritto.

Infatti, equiparando quest'ultimo al processo civile ed amministrativo(50), i giudici costituzionali non hanno riconosciuto, seppure limitatamente al regime delle spese, la sua peculiarità, aprendo la strada ad interpretazioni che potrebbero anche giustificare l'applicazione di principi processuali generali anche al processo tributario(51).

Tuttavia, l'interpretazione della Corte non ha trovato immediata applicazione nei processi pendenti, nonostante la natura processuale della disciplina delle spese: infatti, con una recente sentenza, i giudici di secondo grado del Lazio, hanno compensato le spese di entrambi i gradi di giudizio riformando la sentenza di primo grado che condannava al pagamento delle spese di giudizio l'amministrazione finanziaria virtualmente soccombente(52). Anche la Cassazione, con una recentissima ordinanza, ha compensato le spese di un giudizio pendente a seguito di un provvedimento di autotutela in conformità a precedenti sentenze della stessa Corte, senza tenere in alcuna considerazione l'innovativo intervento dei giudici costituzionali(53). Ci si domanda, quindi, se detto orientamento, tanto auspicato dalla dottrina, troverà un effettivo riconoscimento da parte della giurisprudenza o continuerà ad applicarsi la compensazione delle spese processuali sulla base dell'applicazione di un generale principio equitativo.

(*) Ricercatore di Diritto tributario presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università Suor Orsola Benincasa di Napoli

Note

(1) Si precisa che l'art. 46, comma 3, dispone che " le spese del giudizio

estinto restano a carico della parte che le ha anticipate”, comprese ad es. eventuali consulenze tecniche di parte. Naturalmente diversa è la fattispecie della compensazione delle spese, cui sovente viene assimilato il dettato dell’art. 46. Infatti, la compensazione prevede, analogamente al processo civile, la ripartizione delle spese processuali in capo ad entrambe le parti, ivi comprese le eventuali spese sostenute da una sola delle parti nel corso del giudizio (ad es. consulenze tecniche). Pur essendo evidente la differenza, è necessario evidenziare che nella prassi i giudici si sono spesso espressi equiparando il disposto dell’art. 46, comma 3, alla compensazione delle spese. Per chiarezza espositiva di seguito si farà quindi riferimento alla compensazione delle spese.

(2) La questione di legittimità costituzionale è stata affrontata ben sei volte dalla Corte costituzionale con sent. n. 53 del 1998, in *Fisco*, 1998, p. 5514, e ordinanze n. 368 del 1998, n. 77 del 1999, n. 265 del 1999, n. 465 del 2000 e n. 68 del 2005, tutte in Banca dati *Fisconline*.

(3) La cessata materia del contendere nel processo civile ordinario non è né prevista, né espressamente regolata, ma risulta dalla prassi giurisprudenziale. V. Cass., sez. un., sent. 28 settembre 2000, n. 1048, in Banca dati *Fisconline*. Tuttavia, la dottrina processualcivile si è interessata della fattispecie qualificandola come una pronuncia dichiarativa con cui il giudice conclude il processo per il venir meno della pretesa di diritto, senza esprimersi sulle domande delle parti. Si tratta, in sintesi, del riflesso processuale del venir meno delle ragioni di fatto o di diritto che hanno fatto sorgere la controversia. Cfr. c. mandrioli, *Corso di diritto processuale civile*, II, Giappichelli, Torino, 2002, p. 344 ss.

In diritto amministrativo, invece, l’art. 23 della l. n. 1034/71 prevede espressamente che in caso di cessazione della materia del contendere il giudice disponga in merito alle spese dopo aver valutato l’ammissibilità e la fondatezza del gravame. La norma impone che il giudice amministrativo provveda in merito alle spese, ma non esclude che le stesse possano essere compensate

(4) L’art. 39 del d.p.r. n. 636/72, previgente, escludeva l’applicabilità degli articoli da 90 a 97 del c.p.c. e la Corte costituzionale, negli anni, ha ritenuto legittima tale esclusione. In tal senso Corte cost., sent. n. 196 del 1982, in *Fisco*, 1983, p. 379 e ord. n. 79 del 1990, in *Fisco*, 1990, p. 1748.

(5) In tal senso a. finocchiaro, m. finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Giuffrè, Milano 1996, p. 647.

(6) Cfr. A. Finocchiaro, M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., p. 644 ss.

(7) Cfr. A. Finocchiaro, M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., p. 645; gli autori annoverano tra i casi di cessazione della materia del contendere anche i rimborsi. Tuttavia l’annullamento o la riforma dell’atto con il quale è stata respinta l’istanza di rimborso, non è rilevante ai fini della cassazione della materia del contendere, che si verificherà solo con l’effettiva restituzione, da parte dell’amministrazione finanziaria, delle somme in contestazione.

(8) Cfr. B. Belle’, *Le spese del giudizio*, in *Il processo tributario* a cura di F. Tesaurò, utet, Torino 1999, p. 316.

(9) La dottrina in materia tributaria, tuttavia, si è soffermata “sull’incoerenza sistematica” dell’art.46, c. 3, che disciplina la cessata materia del contendere equiparandola sostanzialmente all’estinzione del giudizio. Sulla intrinseca diversità tra l’estinzione del processo e la cessazione della materia del contendere v. p. russo, *Cessazione della materia del contendere*, III, *Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma 1988, p. 2.

(10) Nel processo amministrativo e in quello civile l’estinzione del processo scaturisce o dalla rinuncia agli atti del giudizio o dalla inattività delle parti.

(11) L’art. 46 non prevede alcunché in merito al cd. riconoscimento della cessata materia del contendere da parte del contribuente. Tale consenso è requisito indispensabile, sia esso espresso o tacito, per la cessazione della lite; tuttavia, in caso di mancata accettazione sembrerebbe che il ritiro del provvedimento impugnato determini in ogni caso il venir meno del contendere e pertanto il giudice tributario potrebbe ugualmente dichiarare la cessazione della materia del contendere. Non vi sarebbe d’altronde motivo per proseguire il giudizio se non relativamente al profilo della condanna alle spese.

(12) E’ sovente il caso di annullamento per vizio preesistente alla data di

emissione dell'atto stesso, piuttosto che per vizio sopravvenuto, pertanto l'autotutela e la conseguente applicazione del citato art. 46, si configurano nella prassi come strumenti per evitare la soccombenza delle spese.

(13) Il suddetto regolamento che disciplina gli aspetti procedurali dell'istituto è stato pubblicato anche in *Riv. dir. trib.*, 1997, III, p. 342 ss.

(14) Cfr. R. Lupi, *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva cosa può fare il contribuente?*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 750, d. stevanato, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Cedam, Padova 1996, p. 39, secondo i quali si ravvede in tale istituto un dovere dell'amministrazione finanziaria all'annullamento. L'interpretazione prevalente, tuttavia, ravvedeva un interesse legittimo del contribuente, in tal senso cfr. v. ficari, *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Giuffrè, Milano 1999, p. 29; p. russo, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 552 ss.; mentre altra parte della dottrina ravvede nel potere di annullamento il mero ripristino della legalità ex art. 97 cost., in tal senso cfr. m. a. galeotti fiori, *Il principio dell'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 657 ss.; f. moschetti, *La capacità contributiva*, Cedam, Padova 1993, p. 13 ss. e f. tesauero, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet, Torino 2002, p. 136 ss. Di particolare rilievo è Cass., sez. un., sent. 10 agosto 2005, n. 16776, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1732, con commento di s. donatelli; la sentenza ha attribuito alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie relative al diniego espresso o tacito dell'autotutela. L'art. 19 d.lgs. n. 546/92, non avrebbe, alla luce di detta interpretazione, più natura tassativa. L'ampliamento della giurisdizione, secondo i giudici della cassazione, scaturisce dal dettato dell'art. 12, comma 2, come modificato dalla l. 28 dicembre 2001, n. 448, che ha reso la giurisdizione tributaria pur nella sua specialità, una giurisdizione a carattere generale. In senso difforme Cons. st., 9 novembre 2005, n. 6269, in Banca dati *Fisconline*.

(15) Prescindendo, in questa sede, dalla questione relativa al configurarsi in capo al contribuente di un interesse legittimo o di un diritto soggettivo e della mancata previsione di una tutela giurisdizionale in caso di diniego di autotutela, cui sono riconducibili gli orientamenti dottrinari citati nelle precedenti note, la più recente giurisprudenza del T.A.R. appare orientata verso un riconoscimento della propria giurisdizione nei suddetti casi, cfr. T.A.R. Emilia Romagna, 28 gennaio 2005, n. 114, in *Boll. trib.*, 2005, p. 553.

(16) In caso di intervenuta autotutela e conseguente cessata materia del contendere ed eventuale inammissibilità del ricorso, la giurisprudenza ha ritenuto che prevalga la prima causa di estinzione rispetto all'inammissibilità che farebbe "rivivere" l'atto illegittimo con effetti distortivi del sistema. In tal senso l. castaldi, *Estinzione del processo per rinuncia al ricorso*, in *Il nuovo processo tributario*, in t. baglione, s. menchini, m. miccinesi (a cura di), Giuffrè, Milano 2004, p. 468.

(17) Tralasciando per brevità di materia gli aspetti interpretativi è necessario evidenziare che negli ultimi anni si è manifestato sempre più l'interesse del legislatore ad incentivare l'applicazione di istituti quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale ed in particolare l'autotutela per evitare l'insorgere e risolvere le liti pendenti. Nel caso di annullamento attraverso un provvedimento di autotutela la compensazione delle spese è stata concepita come un incentivo nei confronti dell'amministrazione finanziaria per dirimere il contenzioso. Per ulteriori approfondimenti cfr. s. muscarà, *Autotutela, IV, Diritto Tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma 1996, p. 1. e dello stesso autore *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 70,

(18) In tal senso Comm. trib. prov. Pisa, sent. 11 marzo 2001, n. 43, in *Riv. dir. trib.*, II, 2003, p. 761, nella sentenza viene considerata causa di natura sostanziale l'ammissione di erroneità della pretesa da parte dell'ufficio.

(19) V. Comm. trib. prov. Macerata, sent. 24 maggio 2001, n. 53 in *Boll. trib.*, 2001, p. 1099; in detta sentenza per fatto modificativo esterno s'intende una sentenza assorbente in un diverso giudizio, il pagamento del debito in pendenza della lite, la revoca e la sostituzione della delibera impugnata, l'abrogazione di una sanzione, un condono e la successione di leggi.

(20) Diversi sono i casi di rinuncia al ricorso ex art. 44 e di inattività delle parti ex art. 45 i cui effetti sono da un punto di vista sostanziale

equiparabili al caso di cessazione della materia del contendere, ma solo sotto il profilo dell'estinzione del giudizio; infatti, il regime delle spese viene diversamente disciplinato: nel primo caso queste ultime dovranno essere rimborsate dalla parte rinunciataria, mentre nel secondo caso verranno sempre compensate.

(21) V. Comm. trib. reg. Lazio, sent. 14 maggio 2001, n. 272, in *Il Sole 24 ore, Guida normativa*, 28 giugno 2001, p. 29. Detta sentenza è sostenuta dai molteplici richiami alle citate sentenze e ordinanze emesse dalla Corte costituzionale sul tema.

(22) In tal senso Comm. trib. reg. Piemonte, sent. 16 maggio 2000, n. 15, in Banca dati *Fisconline*.

(23) Cfr. Comm. trib. prov. Avellino, sent. 9 aprile 2003, n. 207 e Comm. trib. reg. Campania, sent. 21 gennaio 2004, n. 254, entrambe in *Fisco* 2004, p. 2963.

(24) V. Comm. trib. reg. Campania, sez. staccata Salerno, sent. 10 febbraio 2003, n. 87, in *Il Sole 24 ore, Guida normativa*, 18 settembre 2003, p. 20.

(25) L'amministrazione finanziaria fino a quando non sia intervenuto un giudicato, può sempre integrare o rinnovare i propri atti di accertamento entro il termine di decadenza di cui all'art. 43 del d.p.r. n. 600/73 non essendo venuto meno il potere di amministrazione attiva. Detto termine di decadenza può intendersi quale unico limite all'autotutela in caso di integrazione in aumento o diminuzione. Resta tuttavia aperta la riflessione in merito al dato normativo che dispone l'esercizio dell'autotutela senza limiti di tempo e la certezza e la stabilità del rapporto giuridico tributario quale interesse prioritario da tutelare.

(26) L'autotutela non si configura in caso di integrazione in aumento o in diminuzione. In tali fattispecie, infatti, la sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi, diversi da quelli esaminati nel precedente accertamento, determina l'integrazione del primo avviso che pertanto continua ad esistere e non viene sostituito dal nuovo, conservando ciascun atto la propria autonomia con tutte le conseguenze anche processuali. Nel caso invece di rinnovazione o sostituzione dell'atto, il presupposto è l'illegittimità dell'atto e la conseguente eliminazione con effetti *ex tunc*. In tale ipotesi l'autotutela non esclude tuttavia il potere da parte dell'amministrazione finanziaria di emettere, entro i termini decadenziali, un nuovo accertamento sostitutivo avente efficacia *ex nunc*. Per ulteriori approfondimenti, v. Cass., sez. trib., sent. 22 febbraio 2002, n. 2531, in *Fisco* 2002, p. 6908, con commento di p. russo e g. fransoni, che individuano quale limite alla rinnovazione degli atti l'art. 10 della l. n. 212/2000 sulla tutela del legittimo affidamento.

(27) Così si è espressa la Comm. trib. reg. Puglia, sent. 15 marzo 1999, n. 20, in Banca dati *Fisconline* e Comm. trib. prov. Vicenza, 23 agosto 2002, n. 907, in *Giur. It.*, 2003, p. 2408, in Banca dati *Fisconline*.

(28) La dottrina, tuttavia, aveva già prima dell'introduzione del nuovo processo tributario rilevato come la limitazione alla soccombenza delle spese processuali rappresentasse un'ingiusta limitazione della tutela in palese violazione dell'art. 24 cost. In tal senso f. tesauero, *Parità delle armi e del processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, p. 134.

(29) Il principio della soccombenza delle spese, introdotto, con l'art. 15 del d.lgs n. 546/92, ha segnato, come noto, un cambiamento decisivo nell'ambito del processo tributario. Nel vigore del vecchio rito, le cosiddette controversie dilatorie si moltiplicavano anche in considerazione dell'assenza di una specifica norma in tema di spese processuali. Il fenomeno non può dirsi tuttavia eliminato, sia per la prassi invalsa presso molte commissioni di compensare le spese del giudizio, tranne che nei casi conclamati di totale soccombenza, sia per il continuo proliferare di condoni.

(30) In merito alla definizione di "causa di definizione interna ed esterna" si veda v. azzoni, *Processo tributario: autotutela e spese di lite. Un nuovo intervento non risolutivo della Corte Costituzionale*, in Banca dati *Fisconline*.

(31) In tal senso Corte cost. n. 53 del 1998, cit.

(32) Cfr. Cass., sez. trib., sent. 11 giugno 2001, n. 7833, in *Giur. trib.*, 2002, p. 556. e sent. 12 novembre 2003, n. 16987, in *Fisco*, 2004, p. 5849.

(33) Cfr. Cass., sez. trib., sent. 1 ottobre 2004, n. 19695, in Banca dati *Fisconline*.

(34) Cfr. Cass., sez. trib., sent. 29 aprile 2002, n. 11224, in *Giur. trib.*, 2003, p. 165 ss., con commento di m. bruzzone.

- (35) Cfr. Cass. sez. trib. ord. 4 ottobre 2002, n. 12276, in Banca dati *Fisconline*
- (36) Cfr. Corte cost., sent. n. 53 del 1998 cit. I giudici costituzionali hanno, inoltre, ritenuto l'art. 15, comma 1, conforme a quanto disposto nel codice di procedura civile in merito alla soccombenza delle spese del giudizio e conforme anche all'art. 12 del d.lgs. n. 546/92 che ha introdotto l'obbligatorietà dell'assistenza tecnica.
- (37) V. Corte cost., ord. n. 77 del 1999 cit.
- (38) In tal senso Corte cost., sent. n. 53 del 1998, cit.
- (39) M. Cantillo, *Il nuovo processo tributario all'esame della Consulta*, in *Rass. Trib.*, 1998, p. 645 ss.
- (40) L'art. 12 del d.lgs. n. 546/92 ha previsto l'obbligo della difesa tecnica per liti di valore superiore a euro 2582,28. Sul punto per ulteriori approfondimenti si veda Corte cost., ord. n. 158 del 2003, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 1351, e n. 189 del 2000, in *Fisco*, 2000, p. 9087 e Cass., sez. un., sent. 2 dicembre 2004, n. 22601, con commento di m. cantillo, *Una sentenza non persuasiva delle Sezioni Unite: nel processo tributario, nelle controversie diverse da quelle cosiddette minori, la difesa tecnica diviene obbligatoria dopo la presentazione del ricorso*, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 219.
- (41) In tal senso Corte cost., sent. n. 53 del 1998 cit. e successiva ord., n. 265 del 1999, cit.
- (42) Cfr. Corte cost., ord. n. 368 del 1998, cit. e ord. n. 77 del 1999, cit.
- (43) V. Corte cost., ord., n. 68 del 2005, cit.
- (44) L'art. 111 cost. nella sua nuova stesura evidenzia il principio di parità processuale, pertanto risulta evidente la disparità tra le parti nel caso in cui l'amministrazione annulli un proprio provvedimento infondato o illegittimo lasciando a carico del contribuente le spese processuali da esso anticipate. Sui poteri processuali delle parti si veda per ulteriori approfondimenti a. turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Giappichelli, Torino 2003.
- (45) La Corte costituzionale aveva nelle più volte citate ordinanze e sentenze evidenziato che il legislatore, nella stesura degli istituti del processo tributario conformemente a quanto disciplinato nel processo civile, non aveva mai travalicato con la sua discrezionalità il limite della razionalità.
- (46) Nelle citate ordinanze precedenti alla sentenza in commento la Corte ha utilizzato quale *tertium comparationis* il processo civile al fine di determinare se la differente norma introdotta nel processo tributario e d'oggetto del sindacato di legittimità potesse essere lesiva del principio di uguaglianza, senza però trovare un canone di raffronto sostenibile adducendo la diversità delle discipline e la peculiarità del processo tributario, Corte cost., ord. n. 465 del 2000 cit., ord. n. 77 del 1999 cit., ord. n. 368 del 1998 e ord. n. 265 del 1999.
- (47) Cfr. v. azzoni, *Le spese di lite nel processo tributario dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 274/2005*, in *Fisco*, 2005, p. 5612.
- (48) Cfr. c. glendi, *La Consulta boccia la norma sulle spese compensate per cessata materia del contendere*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 2693 ss.
- (49) Sulla sostanziale ingiustizia della norma in esame cfr. p. russo, *Spetta al legislatore cambiare le norme sulla soccombenza*, in *Il Sole 24 ore, Guida normativa*, 2001, p. 31ss.
- (50) La sentenza precisa altresì, ad ulteriore sostegno, del principio di responsabilità delle spese che anche nel giudizio amministrativo, avente analoga natura impugnatoria, la soccombenza virtuale è esplicitamente prevista dall'art. 23, comma 7, della l. n. 1034 del 1971. Detto articolo testualmente dispone: "Il tribunale amministrativo regionale dà atto della cessata materia del contendere e provvede sulle spese", dichiarando la compensazione quando ne ricorrano i presupposti.
- (51) Cfr. c. glendi, *La Consulta boccia la norma sulle spese compensate per cessata materia del contendere*, cit. p. 2697, pur ravvisando in detta sentenza elementi di novità non ritiene che la Corte costituzionale abbia mutato orientamento in relazione alla specificità del processo tributario rispetto ad altri processi. La Corte, infatti, secondo l'autore, ha "implicitamente ribadito quanto affermato in precedenza circa l'inesistenza di una violazione del principio di uguaglianza rispetto a l'*tertium comparationis* rappresentato dalla disciplina del processo civile" spostando il giudizio d'incostituzionalità sull'intrinseca

irragionevolezza della norma con il principio di responsabilità delle spese cui è generalmente informato il processo tributario sulla base di specifici riferimenti e non attraverso “il suo appiattimento ad altri modelli processuali”.

(52) Cfr. Comm. trib. reg. Lazio, sent. 26 ottobre 2005, n. 252, in *Fisco* 2006, p. 451.

(53) Cfr. Corte cass., sez. trib., ord. 1 marzo 2006, n. 4558, in Banca dati *Fisconline*