APPROFONDIMENTO

**Cass., SS.UU., sent. n. 7388 del 27 marzo 2007**

# Diniego di autotutela e tutela giurisdizionale

**di Arnaldo Amatucci**

**Nell'articolo si commenta la sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 27 marzo 2007 n. 7388, relativa ai limiti del sindacato giudiziale sul provvedimento di diniego di autotutela. In particolare, in presenza di determinate circostanze, la Cassazione ammette il sindacato sul rifiuto, il che costituisce un "passo avanti" nella tutela dei diritti del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.**

## 1. Premessa

Il tema dell'autotutela è diventato interessante in particolar modo dopo la sentenza del Supremo Collegio n. 7388 del 27 marzo 2007 (in "*il fisco*" n. 14/2007, fascicolo n. 1, pag. 2058).
Precedentemente si è discusso in tema di giurisdizione a decidere sull'impugnazione del diniego dell'autotutela richiesta dal contribuente.
Dopo una lunga incertezza, caratterizzata dal contrasto fra la risposta del Supremo Collegio e quella del Consiglio di Stato, ambedue rivendicanti la titolarità a decidere, attraverso i provvedimenti normativi che hanno ampliato l'aria di spettanza della giurisdizione tributaria, tanto da ricomprendere in essa ogni controversia avente tale caratterizzazione, si è consolidata la tesi favorevole alla giurisdizione della Corte di Cassazione[1].

[1] Cfr. Cass., SS.UU., n. 16776 del 10 agosto 2005, in "Giurisprudenza tributaria" n. 11/2005, pag. 1005 e in "*il fisco*" n. 37/2005, fascicolo n. 1, pag. 3862.

## 2. La giurisdizione

Quest'ultimo organo, dopo aver affermato la propria giurisdizione, ha ogni volta ribadito che l'esercizio dell'autotutela rientra nell'ambito della discrezionalità amministrativa e, quindi, **non** può essere **sindacato** sul piano del **merito**.
Da qui la conseguenza che la sua impugnabilità presso la Commissione tributaria può riguardare semplicemente le **modalità** di quell'esercizio ed in particolare i termini della risposta al contribuente, ovverosia la **motivazione** in essa manifestata. Essendo quest'ultima un atto amministrativo, si rende necessario che siano ivi rappresentate in modo corretto le ragioni per cui si respinge la richiesta del contribuente, in tal modo negando validità al semplice silenzio (nell'ipotesi della grave inerzia) ovvero a risposte che si traducano in un semplice rifiuto.
Il contribuente, comunque, non può contestare la risposta dell'Agenzia sul merito non solo per l'accennata natura discrezionale di questo atto, ma perché, come accade quando a seguito dell'impugnazione dell'avviso ricevuto si è dato luogo a ricorso presso la Commissione tributaria, questo è già oggetto di accertamento giudiziale e non può, quindi, essere replicato dinanzi allo stesso organo.

La sentenza sopra richiamata esplicita al riguardo che "l'esercizio del potere in questione, che non richiede alcuna istanza di parte (art. 2 del regolamento), non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti, anche se lo stesso finisce con l'incidere sul rapporto tributa-

rio e quindi sulla posizione giuridica del contribuente".
Si ribadisce, in tal modo, che il compito della Commissione, investita attraverso il ricorso del contribuente contro la risposta ricevuta, dovrà essenzialmente riguardare la **correttezza formale**, contestando il potere discrezionale proprio dell'Amministrazione "nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali, né – per i limiti posti dall'art. 4 della L. 20 marzo 1865 n. 2248, allegato E – l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario".

Il ragionamento è preciso: il giudice dell'autotutela non può sindacare l'uso della discrezionalità da parte dell'Amministrazione finanziaria, sostituendosi ad essa con una diversa interpretazione, e non può esercitare in proprio il potere-dovere dell'autotutela.
Sennonché nella sentenza annotata vi sono due rilievi che assumono, rispetto al dettato sopra richiamato, aspetti di significativa novità.
Innanzitutto, il richiamo alla giurisprudenza costituzionale secondo la quale la tutela degli interessi legittimi non è esclusivamente riservata al giudice amministrativo, "potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici (da ultimo, ordinanze n. 165 e n. 414 del 2001 e sentenza n. 240 del 2006)" e, quindi, anche a quello tributario. La notazione è indubbiamente significativa in quanto attribuisce al contribuente l'interesse legittimo all'impugnativa, superando pregresse incertezze, e ne riferisce la tutela al giudice tributario.

Da questa premessa la Corte trae una importante conseguenza, non limitandosi ad affermare che il giudice tributario è titolato a sindacare l'esercizio del potere discrezionale da parte dell'Amministrazione finanziaria, ma affermando che detto sindacato ricomprende l'**esistenza** dell'**obbligazione** tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica).
La significatività di questa frase è palmare, consentendosi, in essa, alla Commissione tributaria, seppure condizionatamente, di accertare se l'obbligazione a carico del contribuente, riemersa in sede di autotutela attraverso la risposta dell'Agenzia, sussista o meno. La condizione, espressa nella richiamata parentesi, è quella che l'atto con cui si manifesta la risposta da parte dell'Amministrazione contenga "una tale verifica".
Si presuppone cioè che, rispondendo al contribuente, l'Agenzia abbia reintrodotto il tema del merito nell'aspetto fondamentale dell'esistenza dell'obbligazione tributaria, evidentemente riaffermandola.

Questo tratto della sentenza va collegato ad una successiva parte della stessa, nella quale la Corte approfondisce e chiarisce questo dettato.
Si premette innanzitutto che, laddove la risposta dell'Amministrazione sia consistita nel "mero ed esplicito rifiuto dell'esercizio dell'autotutela", la Commissione tributaria adita può esercitare solo il sindacato "sulla legittimità del rifiuto", secondo quanto è consentito fare sugli atti discrezionali.
Non potrà, invece, esaminare la fondatezza di quella pretesa tributaria e quindi assumere nella propria indagine le eventuali ragioni di merito che il contribuente/ricorrente possa avere formulato nel suo ricorso contro il diniego. Se così facesse, si darebbe luogo ad una "indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa".
Sin qui la pronuncia della Corte si conforma alle precedenti decisioni, riaffermando che il ricorso del contribuente non può riguardare il merito della pretesa tributaria e non può quindi riproporne l'esame dinanzi alla Commissione da lui adita, la quale, se così è stato fatto, dovrà respingere il ricorso dichiarandone la improponibilità.

Precisato questo, la sentenza espone una diversa fattispecie, così precisandola: "Ove l'atto di rifiuto dell'annullamento di ufficio contenga una **conferma** della fondatezza della pretesa tributaria e tale fondatezza sia **esclusa** dal **giudice**, l'Amministrazione finanziaria dovrà **adeguarsi** a tale pronuncia".
Evidente è il collegamento con la parte precedentemente commentata, nella quale la Corte consentiva il sindacato del giudice tributario sull'esistenza dell'obbligazione a carico del contribuente, condizionandola alla presenza di questo tema nella risposta dell'Amministrazione.
Orbene, la fattispecie richiamata in questo secondo tratto, altro non è che l'esplicitazione di quel primo dettato: il caso concreto è quello in cui l'Amministrazione, respingendo l'istanza del contribuente, non si sia limitata ad esprimere la propria discrezionalità, ma, introducendo il tema del merito, abbia confermato il buon fondamento della propria pretesa. In questo caso il giudice tributario torna ad essere investito di quest'ultimo argomento e, quindi, è indotto a pronunciarsi al riguardo a seguito del ricorso del contribuente.

È da domandarsi, a questo punto, come si concili la pronuncia della Commissione tributaria sull'obbligazione tributaria con la regola affermata dalla Corte poche righe prima, secondo cui l'autotutela non può costituire un sostitutivo dei rimedi giurisdizionali o quella secondo la quale la Commissione non può pronunciare sulla fondatezza della pretesa tributaria, pena la sua indebita sostituzione nell'attività amministrativa.
Il ragionamento della Corte è comprensibile solo se si considera che, nell'ipotesi da essa formulata, il tema della fondatezza della pretesa tributaria è introdotto dalla stessa Amministrazione finanziaria, la quale avrebbe ben potuto escluderlo dalla sua risposta in forza del suo potere discrezionale. Non avendolo fatto, ed avendo ribadito la fondatezza della propria pretesa, detta Amministrazione ha riproposto *sua sponte* il tema del merito al contribuente, riabilitandolo al ricorso sullo stesso e, di conseguenza, consentendo alla Commissione tributaria di pronunciarsi al riguardo.
Sembra di capire, pertanto, che le limitazioni derivanti dalla discrezionalità dell'esercizio dell'autotutela nei confronti della Commissione tributaria siano connesse ai contenuti che sostanziano la risposta sulla responsabilità dell'Amministrazione: se la questione del merito è oggetto di questa risposta, la stessa non può essere trascurata qualora il contribuente, mediante ricorso alla Commissione tributaria, ne eccepisca la infondatezza.

## 3. Ricorso contro il diniego e litispendenza

È però necessario un ulteriore approfondimento, tenendo conto che la predetta Commissione o la stessa Corte di Cassazione possono essere a quel momento già investite della medesima questione, essendo chiamate a pronunciarsi sulla esistenza dell'obbligazione tributaria.
L'ipotesi tracciata dalla Corte nella sentenza annotata sembrerebbe, infatti, rappresentare un **doppio** binario giurisdizionale sulla medesima materia, quindi una situazione giuridicamente inaccettabile.
Si dovrebbe ritenere, allora, che la questione della obbligazione tributaria proposta nella risposta dell'Amministrazione contenga un'implicita rinuncia al precedente avviso di accertamento e, in caso di ricorso, alla posizione di resistenza assunta in sede processuale.
In tal modo, mentre il contenzioso sul merito che ha preso avvio dal ricorso del contribuente contro il diniego dell'autotutela prosegue il suo *iter*, verrebbe a decadere quello preesistente, quale ne sia la sua sede, evitando quella duplicazione e, quindi, le relative conseguenze. Non vi sono altri modi per spiegare il ragionamento della Corte e per accettare la sua conclusione.
*A latere*, parrebbe sostenibile una diversa interpretazione sulla sindacabilità del merito riproposto in sede di autotutela.

La risposta dell'Amministrazione può esprimersi in contenuti non corretti nella riaffermazione della propria pretesa.
Si pensi all'ipotesi in cui il contribuente abbia avanzato nella richiesta di autotutela circostanze di fatto o rilievi **diversi** da quelli oggetto del contenzioso già instaurato e che, pur affrontando il tema del merito, la risposta dell'Amministrazione abbia **trascurato** questi *nova*, ovvero li abbia contestati e denegati, provocando in tal modo il riscorso di quest'ultimo alla Commissione tributaria[2].
In questo caso, la condizione di non incidere nel procedimento giudiziale, già pendente in ordine all'obbligazione tributaria esposta nell'avviso di accertamento, non può ritenersi pregiudicata se la predetta Commissione limiti la sua pronuncia al disconoscimento delle ragioni contenute nella risposta dell'Amministrazione, ovviamente invalidando il suo atto.
La rilevanza di questa pronuncia verrebbe, infatti, ad esprimersi nei confronti dell'esercizio dell'autotutela, segnalando la sua non corretta applicazione, con la conseguenza di porre l'Amministrazione nella condizione di formulare il proprio atto.
L'effetto obbligante **non** riguarderebbe, invece, né la libertà di quest'ultima di atteggiarsi liberamente, né la scelta dei contenuti da attribuire alla nuova risposta.

In tal modo, pur determinandosi un doppio binario giudiziario, verrebbe ad escludersi ogni interferenza oggettiva delle rispettive pronunce, poiché mentre il procedimento già in atto decide sull'obbligazione tributaria, quello oppositivo del diniego dell'autotutela resta limitato ai contenuti della risposta dell'Amministrazione e quindi si esprime in ambito nettamente diverso.

---

[2] Cfr. Cass., n. 3608 del 20 febbraio 2006, in banca dati "I Quattro Codici Big" Ipsoa e in banca dati "fisco*nline*", che affronta il tema dell'impugnabilità del diniego di autotutela basato su eventi sopravvenuti anziché su vizi originari dell'atto impositivo.

## 4. Conclusioni

Se questa interpretazione può assumere significato convincente, è da ritenere che essa si ponga nella scia delle ormai numerose sentenze del Supremo Collegio all'interno delle quali, in presenza di forti ragioni del contribuente, non ci si è limitati a prendere atto che, essendo le questioni di merito improponibili dinanzi al giudice di legittimità, la Corte non può pronunciarsi, ma si sono espresse rigorose **rimostranze** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per la sua **inerzia** o indolenza ad esercitare il potere-dovere dell'autotutela, malamente interpretandolo come esercizio arbitrario[3].

È vero che, ai fini della soluzione del problema, la sede più corretta è quella legislativa, come traspare dalle sentenze dianzi richiamate, ma la sentenza commentata, consentendo alla Commissione tributaria il nuovo esame del merito, seppur in presenza della condizione precedentemente richiamata, pare voler soddisfare l'esigenza di giustizia sostanziale che quelle sentenze hanno decisamente rappresentato.

Con la sent. n. 7388 del 2007, la Corte ha dunque compiuto un passo in avanti nella tutela dei diritti del contribuente.

La compatibilità di questo doppio binario è data dal fatto che questa seconda pronuncia si ripercuote nell'ambito dell'autotutela, senza produrre effetti in quello del contenzioso, attinente la pretesa tributaria oggetto dell'avviso di accertamento impugnato.

[3] Cfr. da ultimo Cass., Sez. trib., n. 1710 del 26 gennaio 2007, in banca dati "I Quattro Codici Big" Ipsoa e in "*il fisco*" n. 8/2007, fascicolo n. 1, pag. 1183.