

FRANCESCO TESAURO

RIESAME DEGLI ATTI IMPOSITIVI E TUTELA DEL CONTRIBUENTE

SOMMARIO: 1. I problemi. — 2. La giurisdizione in materia di autotutela tributaria — 3. Impugnabilità autonoma del diniego espresso. — 4. Impugnabilità differita del silenzio. — 5. Potere di riesame e annullamento di atti impositivi definitivi. — 6. Dovere di riesame. Tutela nei confronti del mancato riesame. — 7. Forme di tutela. — 8. L'obbligo di riesame derivante dal giudicato penale. — 9. L'obbligo di riesame derivante da atti comunitari.

1. *I problemi.*

1.1. In tema di tutela del cittadino nei confronti del rifiuto di riesame (e di annullamento) di un atto autoritativo, o nei confronti di un atteggiamento inerte dell'Amministrazione finanziaria, si presenta innanzitutto il problema della giurisdizione; si pongono poi problemi di impugnabilità del rifiuto espresso e del silenzio, e dei motivi di ricorso proponibili; ed infine problemi di fondatezza della domanda., che rinviano al diritto sostanziale.

Da quest'ultimo punto di vista occorre infatti verificare quali siano i poteri di intervento della pubblica amministrazione su un atto impositivo definitivo, e se l'esercizio di questo potere sia vincolato. Specularmente, vi è da vedere quale sia la posizione soggettiva del contribuente.

Infine, occorre precisare se e quale tipo di tutela possa essere assicurata alle situazioni giuridiche di chi aspira al riesame ed alla rimozione di un atto impositivo.

2. *La giurisdizione in materia di autotutela tributaria.*

2.1. Secondo l'opinione maggioritaria, le questioni di giurisdizione dipendono dalla natura della situazione soggettiva per cui

si chiede tutela. Di qui la questione se, di fronte al diniego di autotutela, il cittadino sia titolare di una situazione di interesse legittimo o di diritto soggettivo.

In realtà, la giurisdizione del giudice tributario non è connotata dalla posizione soggettiva tutelata. L'oggetto della giurisdizione tributaria è infatti individuato dal legislatore in base alla materia cui attiene la lite, come stabilito dall'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che attribuisce alla giurisdizione tributaria “*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*”, senza riferimento alcuno al tipo di situazione giuridica soggettiva oggetto di lesione e di tutela.

Inoltre, nel diritto positivo non vi sono norme che sottraggano alla giurisdizione delle Commissioni le controversie tributarie in ragione del tipo di situazione soggettiva da tutelare. Non è dunque accettabile l'orientamento — seguito da una nota, elaborata sentenza del Tar Toscana (1) e dal Consiglio di Stato (2) —, che, ravvisando nella istanza di autotutela l'esercizio di un interesse legittimo c.d. pretensivo, ha ritenuto giurisdizionalmente competente il giudice amministrativo.

Come ha osservato Cass., 27 marzo 2007, n. 7388 (3) (Rel. Altieri), “*la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, la cui giurisdizione è ora definita mediante una clausola generale, per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolati*”. Il giudice tributario ben può essere giudice di atti discrezionali e interessi legittimi, dato che “*L'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi non incontra un limite nell'art. 103 della Costituzione. Infatti, secondo una costante giurisprudenza costituzionale, non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del 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)*”.

In conclusione, affermare la natura discrezionale dell'autotutela e sostenere che il contribuente è in posizione di interesse le-

(1) T.a.r. Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in *Foro it.*, 2001, III, 27.

(2) Cons. Stato, Sez. IV, 9 novembre 2005, n. 6269, in *Boll. trib.*, 2005, 1829.

(3) In *Giur. it.*, 2007.

gittimo non sono premesse che giustificano l'attribuzione della giurisdizione al giudice amministrativo.

Resta invece ferma, in materia di autotutela tributaria, la giurisdizione del giudice tributario, per ragioni di materia.

2.2. La giurisdizione delle commissioni è stata affermata traendo argomento dall'ampliamento della giurisdizione, attuata dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, che ha riformulato l'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con effetto dal 1° gennaio 2002. Come è noto, prima di quell'ampliamento, la giurisdizione delle commissioni tributarie aveva per oggetto le liti relative ad un elenco di tributi. Le altre liti appartenevano alla giurisdizione del giudice ordinario. Dal 1° gennaio 2002, invece, la giurisdizione delle commissioni tributarie comprende *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie”*.

La giurisdizione delle commissioni in materia di autotutela è stata affermata dalle Sezioni Unite, con sentenza delle 10 agosto 2005, n. 16776 (4). La sentenza è motivata sulla base del rilievo che, con le modifiche introdotte dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, la giurisdizione tributaria è divenuta, nell'ambito suo proprio, una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si faccia questione di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari.

Pur condividendone la conclusione, non mi pare che la motivazione si sottragga a qualche rilievo critico. La giurisdizione è stata ampliata nel senso che sono aumentate le materie, cioè i tributi, le cui liti sono attribuite al giudice tributario. E l'autotutela non è un “tributo”, sulle cui liti sarebbe stata modificata la giurisdizione.

Ciò che ha rilievo è soltanto la circostanza che l'impugnazione del diniego di autotutela dia vita ad una lite tributaria. Se il diniego è diniego di annullamento di un atto tributario, se dunque l'atto che si impugna è un atto tributario, affermare la giurisdizione del giudice tributario è assolutamente inevitabile.

Si può solo aggiungere che le liti sull'autotutela appartenevano al giudice tributario prima della modifica dell'art. 2, se si trattava

(4) In *Finanza loc.*, 2005, fasc. 12, 116.

di liti relative al numero chiuso di tributi che erano oggetto della giurisdizione del giudice tributario.

La modifica, devolvendo al giudice tributario le controversie relative ai tributi di pertinenza della giurisdizione ordinaria, gli ha attribuito anche le controversie sull'autotutela relativa a tali tributi. È solo sotto questo aspetto che l'ampliamento della giurisdizione ha riguardato le liti sull'autotutela.

3. *Impugnabilità autonoma del diniego espresso.*

3.1. Affermata la giurisdizione del giudice tributario, occorre ora verificare se il diniego di autotutela sia compreso nel novero degli atti impugnabili. E quali motivi di ricorso siano ammissibili.

La già citata sentenza delle Sezioni unite 10 agosto 2005, n. 16776, afferma che *“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”*.

Anche qui, pur condividendone la conclusione, la sentenza si presta a qualche rilievo critico. Una nuova lettura dell’art. 19, alla luce della modifica legislativa, è forse possibile, ma solo con riguardo alle nuove materie (cioè ai nuovi tributi) investiti dalla riforma. Per il resto, l’art. 19 non è mutato.

3.2. Come è noto, l’art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede un numero chiuso di atti impugnabili autonomamente. Ogni altro atto potenzialmente lesivo, non compreso nell’elenco, è impugnabile congiuntamente all’atto successivo impugnabile autonomamente, rispetto al quale l’atto non impugnabile ha valore di atto presupposto o pregiudiziale (5).

(5) Cfr. Cons. Stato, sez. IV, 12 maggio 2006, n. 2797 (in tema di processo amministrativo).

L'art. 19 prevede l'impugnabilità

— del rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

— del diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

L'enumerazione degli atti impugnabili autonomamente, contenuta nell'art. 19, ammette letture estensive ma esclude integrazioni analogiche. Per tale motivo, il rifiuto di autotutela non è impugnabile in base a tali previsioni espresse di impugnabilità di atti negativi, salvo il caso in cui il contribuente richieda un rimborso, previa rimozione — in via di autotutela — dell'atto impositivo in base al quale è avvenuto il pagamento.

3.3. Il diniego espresso di annullamento è riconducibile all'elenco dell'art. 19 nei casi in cui è classificabile come *rinnovazione* dell'atto di cui è stata negata la rimozione. Il diniego di annullamento equivale, in linea di massima, alla conferma del precedente provvedimento. E, per regola generale, gli atti di conferma non sono impugnabili (*rectius*: non sono impugnabili per motivi che attengono all'atto confermato). L'impugnazione dell'atto confermativo è ammissibile se l'atto impugnato non è una mera conferma, ma una *rinnovazione* dell'atto precedente, conseguente ad una nuova istruttoria, e se l'impugnazione è sorretta da motivi diversi da quelli che erano proponibili contro l'atto confermato.

Ciò è riconosciuto dalla giurisprudenza. Nel processo in cui è stata pronunciata la sentenza delle Sezioni Unite 10 agosto 2005, n. 16776 (rel. Cicala), è poi intervenuta la sentenza della Sezione tributaria 20 febbraio 2006, n. 3608 (rel. Cicala). Quest'ultima sentenza riconosce l'impugnabilità di un diniego di autotutela, opposto ad una domanda fondata su norme, o fatti, successivi al provvedimento di cui si chiede la rimozione. Deve trattarsi insomma di un caso in cui con il ricorso si alleghino vizi "propri" del diniego, impugnando non l'atto originario, ma il nuovo atto, frutto di un nuovo procedimento.

4. *Impugnabilità differita del silenzio.*

4.1. L'impugnabilità del silenzio, che abbia fatto seguito ad una domanda di autotutela, non è riconducibile ad alcuna previsione del-

l'art. 19. Bisogna, anzi, porsi il problema se il silenzio sia giuridicamente qualificato. Nelle norme tributarie non è previsto nulla. Deve perciò ritenersi applicabile l'art. 2 comma 3 della L. n. 241/1990, secondo cui un procedimento deve essere concluso nel termine di novanta giorni, decorso il quale si forma il silenzio-inadempimento.

4.2. L'art. 19 non menziona il silenzio in esame, che, quindi, non è impugnabile autonomamente. È impugnabile in via differita, insieme con un successivo atto lesivo (ad esempio, successiva iscrizione a ruolo o diniego di rimborso). Va da sé che, analogamente a ciò che si è detto per il rifiuto espresso, i motivi per cui si può impugnare il silenzio devono essere motivi che riguardano il comportamento inerte dell'amministrazione, e non già vizi dell'atto impositivo, di cui è stata chiesta la rimozione in via di autotutela.

In sintesi, il rifiuto espresso di autotutela è atto autonomamente impugnabile, in quanto atto impositivo. Il silenzio non è impugnabile di per sé, ma in via differita, con ricorso contro un atto successivo. Ad esempio, se si chiede l'annullamento di un avviso di accertamento e l'amministrazione non risponde ed iscrive a ruolo, si può impugnare il ruolo adducendo la violazione del dovere di rispondere alla domanda di autotutela.

5. *Potere di riesame e annullamento di atti impositivi definitivi.*

5.1. Occorre verificare se l'autorità fiscale possa annullare in autotutela un atto amministrativo definitivo e, in particolare, se possa farlo dopo un giudicato (cioè dopo un giudicato di rigetto dell'impugnazione del contribuente).

È pacifico, nel nostro ordinamento, che l'autorità fiscale può annullare un atto divenuto definitivo (6).

L'art. 2-*quater* della legge 30 novembre 1994, n. 656, disponeva che: “*Con decreti del Ministero delle Finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pen-*

(6) Cfr., *ex multis*, Cass., sez. V, 6 febbraio 2004, n. 2272, secondo cui, in difetto di rituale e tempestiva impugnazione, il rapporto tributario viene fissato, in modo definitivo e non più contestabile, dall'atto impositivo, salvo l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria.

denza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati”.

Questa norma ha risolto positivamente la questione se l'annullamento in autotutela sia impedito dalla definitività dell'atto di imposizione, non in quanto si riferisce agli atti non impugnabili (concetto diverso da atto definitivo), ma in quanto si riferisce “anche” agli atti *sub iudice* ed agli atti non impugnabili.

Il principio è ora ribadito dall'art. 2, comma 1°, del d.m. 11 febbraio 1997, n. 37 (“*Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria*”), che dispone: “*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*”.

Quell'*anche* dimostra positivamente che l'Amministrazione può annullare gli atti amministrativi impugnabili ma non impugnati o non più *sub iudice*.

5.2. Neppure il giudicato impedisce in assoluto l'autotutela. Il giudicato tributario, che respinge un ricorso, non accerta rapporti e non sostituisce, ma lascia in vita, l'atto impugnato. È quindi possibile che, pur dopo un giudicato, l'autorità amministrativa intervenga sull'atto (divenuto definitivo), purché il ritiro o la modifica dell'atto siano giustificati da motivi diversi da quelli esaminati dalla sentenza passata in giudicato. Ciò trova conferma nel regolamento dell'autotutela, ove si prevede che l'ufficio non può annullare il suo atto “*per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria*” (7). A contrario, può annullarlo per motivi diversi.

6. *Dovere di riesame. Tutela nei confronti del mancato riesame.*

6.1. Il diniego espresso di autotutela, come già visto, non può essere impugnato allegando i vizi dell'atto originario di cui è

(7) D.m. 11 febbraio 1997, art. 1, comma 2.

stato chiesto l'annullamento, perché non sono vizi propri del diniego. Contro il diniego di autotutela possono essere adottati soltanto vizi che derivano dai doveri dell'ufficio attinenti al riesame, per cui l'impugnabilità può essere ipotizzata solo con riguardo a casi in cui la risposta alla domanda di autotutela sia sollecitata da un'istanza di nuova istruttoria o dal dovere di un nuovo esame.

Per il diritto amministrativo generale, è opinione condivisa che l'annullamento in autotutela di un precedente atto illegittimo non è un atto vincolato. Le pubbliche amministrazioni sono libere di riesaminare o non riesaminare i loro atti. Neppure l'istanza del privato determina un obbligo in questo senso, poiché il mancato esercizio del potere di riesame non è censurabile né in quanto silenzio-rifiuto, né in quanto silenzio-inadempimento (8).

Il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela, infatti, rende non applicabile la regola del silenzio-rifiuto (9). La giurisprudenza amministrativa afferma che *“non sussiste obbligo di provvedere in capo alla Pubblica Amministrazione, idoneo a generare una fattispecie di silenzio rifiuto o inadempimento, in caso di mera proposizione di istanza volta ad ottenere il riesame di una situazione inoppugnabile”* (10).

6.2. Anche con riguardo al diniego di autotutela in materia tributaria la giurisprudenza ha affermato che il potere degli uffici dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'annullamento (totale o parziale) dei propri atti riconosciuti illegittimi o privi di fondamento *“costituisce una facoltà discrezionale il cui mancato esercizio non può essere sindacato nel giudizio di impugnazione dell'atto”* (11).

(8) Cons. Stato, sez. V, 21 gennaio 1997, n. 74, in *Cons. Stato*, 1997, I, 62.

(9) Cass., 27 marzo 2007, n. 7388.

(10) Così Cons. Stato, Sez. IV, 12 maggio 2006, n. 2661, che aggiunge: “la pubblica amministrazione resta libera di verificare, nell'esercizio del discrezionale potere di autotutela spettantele, se l'inoppugnabilità dei propri atti meriti o no di essere superata da successive valutazioni, che tengano conto del decorso del tempo, delle esigenze di certezza dei rapporti giuridici e della necessità di improntare l'azione amministrativa al principio costituzionale del buon andamento, del quale costituiscono logici ed indefettibili corollari l'imparzialità, la trasparenza e la parità di trattamento di situazioni analoghe”.

(11) Cass., sez. trib., 4 febbraio 2005, n. 2305. Nello stesso senso, Cass., sez. trib., 9 ottobre 2000, n. 13412, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 464; Cass., sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, in *Finanza loc.*, 2002, 1369.

Sembra però plausibile una conclusione diversa. Il Tar Toscana, in materia tributaria, ha osservato che:

— accanto alla classica forma di autotutela spontanea (art. 1 d.m. 37/97) è stata prevista espressamente un'autotutela su istanza di parte (art. 5 d.m. 37/97);

— tali previsioni normative, unite al potere sostitutivo attribuito all'ufficio gerarchicamente sovraordinato, conducono a ritenere che, almeno in caso d'istanza di parte, l'amministrazione non goda dell'assoluta discrezionalità che può vantare quando procede in via spontanea, ma sia tenuta a concludere il procedimento pronunciandosi in modo espresso sull'istanza del privato.

In effetti, osserva il giudice toscano, sarebbe incoerente sul piano ermeneutico un sistema in cui sia previsto un atto formale di iniziativa, sia previsto che l'atto deve essere portato a conoscenza dell'organo competente a decidere, sia previsto infine che l'eventuale errore sulla competenza deve essere oggetto di rettifica d'ufficio comunicata al privato, e, nonostante tutto ciò, l'amministrazione possa — a suo insindacabile giudizio e al di fuori di ogni controllo giurisdizionale — astenersi dal prendere in considerazione l'istanza.

In conclusione, ha ritenuto il Tar Toscana che, *“mentre per l'autotutela spontanea 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, per l'autotutela ad istanza di parte, il solo fatto di averla prevista e disciplinata conduce inevitabilmente alla conclusione che l'amministrazione in questo caso non possa esimersi dal decidere sulla medesima”*.

È stato così riconosciuto al privato un interesse legittimo di tipo c.d. pretensivo, e a contenuto procedimentale, a che l'istanza venga esaminata e decisa alla luce della sussistenza di quei presupposti che il legislatore, sia pure non tassativamente, ha elencato nella norma regolamentare (art. 2 d.m. 37/97). A ciò dev'essere aggiunto che la presa in considerazione dell'istanza è doverosa in tutte le ipotesi in cui l'autotutela è ammessa, e, quindi, anche in caso di autotutela relativa ad atti definitivi.

6.3. In sintesi. La domanda di autotutela genera il dovere di esaminare e rispondere. Il rifiuto espresso — come già notato *retro* — è atto autonomamente impugnabile, in quanto atto impositivo. Il silenzio non è impugnabile di per sé, ma solo impugnando

un atto successivo. Ad esempio, se si chiede l'annullamento di un avviso di accertamento e l'amministrazione non risponde ed iscrive a ruolo, si può impugnare il ruolo adducendo come motivo l'omessa risposta alla domanda di autotutela. La sentenza che accoglie il ricorso deve limitarsi ad accertare la violazione del dovere di riesame, senza nulla dire sulla legittimità dell'atto da rimuovere. Come afferma il Tar Toscana: *“in caso di rifiuto di provvedere o anche di semplice inerzia dell'amministrazione, il giudizio e la pronuncia avranno ad oggetto la declaratoria dell'obbligo di provvedere”*. E null'altro.

6.4. Con la sentenza 27 marzo 2007, n. 7738 (rel. Altieri), le Sezioni unite della Cassazione hanno riconosciuto al giudice tributario il potere di sindacare *“non solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica), ma prima di tutto il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale”*.

La Corte delinea tre ipotesi. La prima è quella di un diniego esplicito di annullamento, senza alcuna statuizione sulla fondatezza della pretesa tributaria: in tal caso il Giudice tributario (adito con impugnazione del rifiuto) può sindacare solo la legittimità del rifiuto di autotutela, senza indagare sull'atto impositivo, cui si riferisce l'istanza di autotutela. Scrive la Corte che *“nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato — nelle forme ammesse sugli atti discrezionali — soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza delle pretese tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione dal giudice nell'attività amministrativa”*.

6.5. La seconda ipotesi è quella di un rifiuto esplicito che si fonda sulla sussistenza del credito fiscale. In tale ipotesi il giudice tributario potrebbe pronunciarsi sul rapporto d'imposta, donde l'obbligo per l'Amministrazione (attivabile con giudizio di ottemperanza) di adeguarsi al deciso. Si legge nella sentenza:

“Ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia. In difetto potrà essere esperito il rime-

dio del ricorso in ottemperanza di cui all' art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, con l'avvertenza che tale norma, a differenza di quanto previsto per l'analogo rimedio dinanzi al giudice amministrativo ex art. 27, n. 4), del testo unico sul Consiglio di Stato (r.d. 26 giugno 1924, n. 1054), non attribuisce alle Commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito”.

Sorgono qui delle perplessità. L'atto di rifiuto, che confermi un precedente avviso di accertamento definitivo, non può essere impugnato per vizi che attengono all'atto confermato. Non può dunque essere ipotizzata una sentenza che, accogliendo l'impugnazione del rifiuto di autotutela, si pronunci sui vizi dell'atto impositivo definitivo (che è atto diverso da quello impugnato).

Se il giudice tributario, in sede di impugnazione del diniego di autotutela, dovesse pronunciarsi sul rapporto di imposta, la pronuncia potrebbe eliminare il diniego, ma non l'atto impositivo.

Oggetto di impugnazione non è l'atto originario, ma il nuovo atto, frutto di un nuovo procedimento; e il giudice può annullare l'atto impugnato, non l'atto originario.

6.6. Il terzo caso è quello del silenzio. Scrive la Corte di Cassazione che *“Il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela comporta, altresì, l'inapplicabilità dell'istituto del silenzio-rifiuto, non esistendo, all'epoca dell'atto impugnato, alcuna previsione normativa specifica in materia”.*

In tema di silenzio, la conclusione negativa della Cassazione può essere disattesa, aderendo a quanto ritenuto dal Tar Toscana.

L'articolo 2 della legge 7 agosto 1990, n. 241, prevede che *“Ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad una istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, la pubblica amministrazione ha il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso”.*

Ne deriva che, decorso il termine entro cui il procedimento dev'essere obbligatoriamente concluso, si forma il silenzio previsto dall'art. 2 della legge n. 241 del 1990. E ciò giustifica la tesi secondo cui la posizione giuridica del contribuente è una posizione di interesse legittimo c.d. pretensivo.

L'interesse legittimo pretensivo è il riflesso delle norme che impongono all'amministrazione di esaminare la domanda di autotutela e di dare ad essa risposta motivata (sul punto vedi, *retro*, Tar Toscana).

7. *Tipi di tutela.*

7.1. Di fronte al diniego espresso di autotutela, il giudice tributario può annullare il diniego, non può annullare l'atto impositivo originario.

Può annullare il diniego, come afferma la sentenza (citata) delle Sezioni unite 27 marzo 2007, n. 7738, esercitando un sindacato — nelle forme ammesse sugli atti discrezionali — soltanto sulla legittimità del rifiuto; non può certo annullare l'atto originario. Può far rinascere il dovere di riesame e di pronuncia.

Di fronte ad silenzio, il giudice può solo accertare l'obbligo di riesame e di pronuncia e la violazione di tale obbligo.

In conclusione, la tutela non è mai pienamente soddisfattiva, perché il contribuente è titolare di una situazione soggettiva di tipo solo procedimentale.

7.2. Non è produttore neppure richiamare, per il rifiuto di autotutela — come norma applicabile in via analogica nel processo tributario — l'art. 2 della legge n. 241 del 1990, secondo cui, in caso di silenzio, “*Il giudice amministrativo può conoscere della fondatezza dell'istanza*”.

L'art. 2 della legge n. 241 del 1990 (nel testo novellato prima dall'art. 2, l. 11 febbraio 2005 n. 15 e successivamente dall'art. 3 comma 6-bis, l. 14 maggio 2005 n. 80, che ha convertito, con modificazioni, il d.l. 14 marzo 2005 n. 35), prevede che il giudice amministrativo possa pronunciarsi sulla fondatezza della domanda (una possibilità esclusa — in base alla legislazione previgente — dalla prevalente giurisprudenza, che riteneva il rito medesimo finalizzato alla mera declaratoria dell'obbligo per l'amministrazione di provvedere), ma — secondo la giurisprudenza dei Tar — questa facoltà può essere esercitata solo nei limiti consentiti dal principio della separazione dei poteri, ovvero limitatamente ad atti vincolati, cui non sia riconducibile alcun margine di discrezionalità, tanto amministrativa quanto tecnica (12).

Dato il carattere discrezionale del riesame degli atti tributari, anche definitivi, occorre ritenere che, a seguito di una istanza di

(12) T.A.R. Campania Napoli, sez. II, 31 gennaio 2007, n. 795; T.A.R. Sardegna Cagliari, sez. II, 24 novembre 2006, n. 2450.

autotutela e della impugnazione del contribuente, il giudizio possa condurre “*solo ad una declaratoria dell’obbligo di adempimento in termini di una definizione espressa della citata istanza, ma non può estendersi ad una verifica della fondatezza della pretesa sostanziale, cioè all’esame dell’atto originario ed all’annullamento dell’atto originario*” (13). Annullare o sostituire l’atto originario resta una prerogativa riservata alla discrezionalità dell’amministrazione.

7.3. Un risultato pienamente soddisfacente potrebbe essere conseguito solo se l’amministrazione fosse obbligata a rimuovere l’atto impositivo definitivo. Anche in tal caso, peraltro, il giudice tributario, cui sia rivolto un ricorso contro la mancata autotutela, può annullare il diniego di autotutela, o dichiarare illegittima l’inerzia, ma non può annullare l’atto originario, perché non può emettere, sostituendosi all’amministrazione, il provvedimento di autotutela.

Può però, affermando l’obbligo dell’annullamento del provvedimento impositivo definitivo, annullare il diniego, o dichiarare illegittima l’inerzia, dando così fondamento ad un giudizio di ottemperanza.

In conclusione, dunque all’amministrazione annullare l’atto impositivo originario; in caso di inadempimento, lo strumento possibile di tutela è il giudizio di ottemperanza, dopo che è stata ottenuta una sentenza che dichiara l’obbligo dell’amministrazione di rimuovere l’atto impositivo. Di fronte all’obbligo dell’amministrazione di riesaminare e, se del caso, rimuovere un atto, la posizione del contribuente è una posizione di interesse legittimo pretensivo, a contenuto sostanziale, tutelabile dinanzi al giudice tributario.

8. *L’obbligo di riesame derivante dal giudicato penale.*

8.1. Il giudicato penale non vincola il giudice tributario. Vincola invece l’amministrazione finanziaria, che deve osservarlo ed eseguirlo, pur quando gli effetti del giudicato ricadano su un provvedimento impositivo definitivo. Le pubbliche amministrazioni de-

(13) T.A.R. Lazio Latina, 27 ottobre 2006, n. 1379.

vono conformarsi al giudicato dei tribunali, in forza del precetto generale desumibile dall'art. 5 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E.

Che l'amministrazione finanziaria debba ottemperare al giudicato penale è affermato con nettezza dalla Corte costituzionale nella sentenza 23 marzo 1992, n. 120 (14) e nella sentenza 23 luglio 1997, n. 264 (15).

In quest'ultima sentenza la Consulta riafferma il principio di ordine generale secondo cui l'Amministrazione finanziaria, in presenza di un giudicato penale, *“deve comunque uniformarsi, in sede di autotutela, nell'adozione dei provvedimenti ivi previsti”*.

Soggiunge la Corte che *“l'adeguamento della fattispecie tributaria all'accertamento dei fatti operato dal giudice penale va compiuto, dietro eventuale sollecitazione del contribuente, senza soggiacere al limite temporale della scadenza del termine per l'accertamento tributario”*.

>Ritiene il giudice costituzionale che il limite temporale, secondo una lettura della norma conforme a Costituzione, *«è da ritenersi vincolante in modo assoluto soltanto con riguardo all'attività degli organi fiscali diretta a modificare “in peius” la posizione del contribuente. Sicché lo svolgimento di tale attività conformativa avviene a prescindere dal momento in cui si forma il giudicato. Né assume rilevanza la mancata partecipazione dell'amministrazione al giudizio penale, stante il diverso ambito decisionale di questo rispetto al procedimento amministrativo»*.

9. L'obbligo di riesame derivante da atti comunitari.

9.1. L'obbligo di riesaminare (e rimuovere) un atto impositivo definitivo, non impugnato, o impugnato con ricorso respinto con sentenza passata in giudicato, può derivare da atti giuridici di diritto comunitario.

In linea di principio, nella giurisprudenza comunitaria, il giudicato è considerato intangibile.

(14) Foro it., 1993, I, 1060.

(15) Foro it., 1998, I, 3684.

Nel caso *Eco Swiss* (16), la Corte di giustizia ha affermato che le norme comunitarie non impongono al giudice nazionale di disapplicare le norme interne in tema di giudicato.

La stabilità del giudicato come principio generale degli ordinamenti nazionali e del diritto comunitario è ribadita nella sentenza *Köbler* (17), nella quale si afferma che « *al fine di garantire sia la stabilità del diritto e dei rapporti giuridici, sia una buona amministrazione della giustizia, è importante che le decisioni giurisdizionali divenute definitive dopo l'esaurimento delle vie di ricorso disponibili o dopo la scadenza dei termini previsti per questi ricorsi non possano più essere rimesse in discussione* » (punto 38).

Anche nel caso *Kapferer* (18) la Corte, ribadendo l'importanza che il principio dell'autorità di cosa giudicata riveste nell'ordinamento giuridico comunitario e negli ordinamenti nazionali, ha escluso che i giudici nazionali debbano disapplicare le norme processuali interne allo scopo di riesaminare ed annullare una sentenza passata in giudicato, pur se risulti che la sentenza viola il diritto comunitario.

9.2. Vi sono però due pronunce che hanno introdotto dei *distinguo*. Si è ritenuto cioè che vi sono casi in cui può essere necessario riesaminare e rimuovere atti amministrativi definitivi, per tener conto di obblighi derivanti dal diritto comunitario. Il caso concreto esaminato dalla Corte è così sintetizzato nella sentenza *Kühne* (19):

“In primo luogo, il diritto nazionale riconosce all'organo amministrativo la possibilità di ritornare sulla decisione in discussione nella causa principale, divenuta definitiva. In secondo luogo, tale decisione ha acquisito il suo carattere definitivo solo in seguito alla sentenza di un giudice nazionale le cui decisioni non sono suscettibili di un ricorso giurisdizionale. In terzo luogo, tale sentenza era fondata su un'interpretazione del diritto comunitario che, alla luce di una sentenza successiva della Corte, si rive-

(16) Sentenza 1° giugno 1999, causa C-126/97.

(17) Corte di Giustizia, 30 settembre 2003, causa C-224/01, in *Revue trimestrielle de droit européen*, 2004, 283 e segg.

(18) Sentenza 16 marzo 2006, causa C-234/04, in *Giur. it.*, 2007, 1089.

(19) Punto 26 della sentenza 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kühne & Heitz NV e Productschap voor Pluimvee en Eieren*.

lava errata ed era stata adottata senza che la Corte stessa fosse adita in via pregiudiziale, alle condizioni previste all'art. 234, n. 3, CE. In quarto luogo, l'interessata si è rivolta all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stata informata di tale sentenza della Corte".

Data tale situazione, la sentenza conclude enunciando il seguente dispositivo: *"Il principio di cooperazione derivante dall'art. 10 CE impone ad un organo amministrativo, investito di una richiesta in tal senso, di riesaminare una decisione amministrativa definitiva per tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente nel frattempo accolta dalla Corte qualora*

— disponga, secondo il diritto nazionale, del potere di ritornare su tale decisione;

— la decisione in questione sia diventata definitiva in seguito ad una sentenza di un giudice nazionale che statuisce in ultima istanza;

— tale sentenza, alla luce di una giurisprudenza della Corte successiva alla medesima, risulti fondata su un'interpretazione errata del diritto comunitario adottata senza che la Corte fosse adita a titolo pregiudiziale alle condizioni previste all'art. 234, n. 3, CE, e

— l'interessato si sia rivolto all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stato informato della detta giurisprudenza".

Infine, la disapplicabilità del giudicato per contrasto con atti o norme di diritto comunitario (al pari di ogni altra norma interna) è stata enunciata in modo aperto nella recente sentenza *Lucchini* (20), il cui dispositivo recita:

"Il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione delle Comunità europee divenuta definitiva".

(20) Corte di giustizia, Grande Sezione, 18 luglio 2007, in causa C-119/05, *Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato contro Lucchini S.p.A.*

Era accaduto che una società italiana (Lucchini) aveva ottenuto una sentenza, passata in giudicato, che riconosceva il suo diritto a certi contributi; la sentenza della Corte di giustizia afferma in sostanza che il giudicato di diritto interno non impedisce il recupero dell'aiuto di Stato.

9.3. Si trae dalle ultime due sentenze, in tema di autotutela tributaria, il principio secondo cui, se un atto d'imposizione è contrario al diritto comunitario, l'autorità fiscale ha il dovere di annullarlo, anche se si tratta di atto amministrativo divenuto definitivo per mancata impugnazione o perché il giudice si è pronunciato su di esso rigettando il ricorso con sentenza passata in giudicato.

Nel caso in cui un ricorso contro un atto impositivo sia stato respinto, l'autorità finanziaria conserva il potere di riesaminare l'atto divenuto definitivo. Secondo il diritto interno, può rimuoverlo per motivi non esaminati nella sentenza. La Corte di giustizia, nel caso *Lucchini*, va oltre, perché ritiene necessaria la rimozione anche in contrasto con motivi esaminati dalla sentenza, se si tratti di motivi che hanno accolto una interpretazione di norme comunitarie non compatibile con quanto stabilito in via definitiva dalla Commissione europea (o dai giudici comunitari).