



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI CATANIA

**FACOLTÀ DI ECONOMIA**

**DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO**

**XXIII CICLO**

---

DOTT. CALOGERO SERGIO MARTELLINO

**L'IMPUGNABILITA' DEGLI ATTI DI  
DINIEGO DI AUTOTUTELA**

---

TESI DI DOTTORATO DI RICERCA

---

*Coordinatore*

Chiar.mo prof. Gaetano Sciuto

*Tutor*

Chiar.mo Prof. Salvatore Muscarà

## **Indice**

### **CAPITOLO I**

#### **IL POTERE DI RIESAME DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE**

1. Delimitazione del campo di indagine.
2. Cenni sul potere di autotutela della Pubblica Amministrazione
3. Inquadramento dogmatico del potere di riesame secondo il prevalente orientamento dottrinario e giurisprudenziale.
4. La più recente tesi per la quale, il potere di riesame costituisce espressione della funzione di amministrazione attiva.
5. Attività discrezionale, merito e attività vincolata della Pubblica Amministrazione.
6. Natura giuridica del potere di riesame della Pubblica Amministrazione.
7. I possibili esiti dell'attività di riesame e gli atti consequenziali.
8. la Revoca e l'annullamento d'ufficio.
  - 8.1. L'annullamento d'ufficio.
    - 8.1.1. *I presupposti legittimanti l'annullamento in sede di riesame: l'elemento temporale e la rilevanza dell'interesse pubblico concreto.*
    - 8.1.2. *L'interesse pubblico in re ipsa.*
  - 8.2. La revoca
9. L'atto confermativo: distinzione tra atto confermativo proprio e improprio.

## CAPITOLO II

### IL POTERE DI RIESAME IN SEDE DI AUTOTUTELA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA. PRINCIPI GENERALI, FONDAMENTO E FUNZIONE

1. Il potere di riesame dell'amministrazione finanziaria: la codificazione di una potestà singolare ed immanente.
  - 1.1. L'articolo 68, comma 1, DPR n. 287/1992.
    - 1.1.1. *La distinzione tra illegittimità e infondatezza.*
  - 1.2. L'articolo 2 *quater*, legge n. 656/1994 ed il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.
2. Inquadramento dogmatico del potere di riesame nella materia tributaria: la finalità specifica del potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria quale strumento per l'assolvimento della sua funzione di organo di giustizia tributaria.
3. La controversa questione della natura giuridica del potere di riesame in sede di autotutela: il "falso" problema della sua natura discrezionale piuttosto che vincolata.
4. La posizione giuridica soggettiva del contribuente destinatario di un atto illegittimo o infondato.
  - 4.1. Discrezionalità o doverosità del potere di annullamento in sede di riesame su atti definitivi o non definitivi in funzione degli interessi pubblici primari e secondari coinvolti oltre che della natura formale o sostanziale del vizio invalidante: un ipotesi ricostruttiva.
    - 4.1.1. *Il potere di riesame sugli atti non definitivi.*
    - 4.1.2. *Il potere di riesame sugli atti definitivi*

*4.1.2.1. Considerazioni sul profilo sostanziale del vizio  
in caso di atti divenuti definitivi.*

## **CAPITOLO III**

### **OGGETTO, LIMITI E MODALITA' DI ESERCIZIO**

#### **DEL POTERE DI AUTOTUTELA**

#### **DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA**

1. esercizio del potere di autotutela alla luce del decreto ministeriale n. 37/1997.
  - 1.1. L'attribuzione del potere di autotutela.
  - 1.2. Gli atti riesaminabili.
  - 1.3. La motivazione degli atti di secondo grado dell'Amministrazione finanziaria.
  - 1.4. Le ipotesi contemplate.
  - 1.5. Gli adempimenti degli uffici e il monitoraggio dell'attività di riesame in sede di autotutela.
2. I limiti all'esercizio del potere di annullamento in autotutela tra definitività e giudicato.
3. L'esercizio del potere di riesame su istanza di parte.
  - 3.1. Efficacia vincolante dell'istanza del contribuente e natura del silenzio dell'Amministrazione finanziaria.
  - 3.2. Natura giuridica del provvedimento di conferma della pretesa in funzione dell'attività svolta e/o della motivazione del provvedimento di secondo grado: la distinzione tra atto confermativo proprio ed atto meramente confermativo.

**CAPITOLO IV**  
**LA TUTELA GIURISDIZIONALE ESPERIBILE**  
**AVVERSO IL DINIEGO DI ANNULLAMENTO IN**  
**AUTOTUTELA**  
**E OGGETTO DEL PROCESSO TRIBUTARIO**

1. Impugnabilità del diniego di annullamento in sede di riesame: considerazioni introduttive.
2. La questione inerente la giurisdizione.
3. Inquadramento dogmatico del diniego espresso o tacito di annullamento in autotutela nell'ambito della elencazione di cui all'art. 19 D.lgs. 546/1992 e oggetto del giudizio del processo tributario in caso di sua impugnazione.
4. La tutela del contribuente esperibile dinanzi all'inerzia dell'Amministrazione Finanziaria.
  - 4.1. La sentenza Cass. Sez. Trib. 24 novembre 2010, n. 26313.
5. La tutela giurisdizionale esperibile avverso l'espresso diniego di annullamento in autotutela.

***Bibliografia***

# Capitolo Primo

## IL POTERE DI RIESAME DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

1. Delimitazione del campo di indagine. 2. Cenni sul potere di autotutela della Pubblica Amministrazione. 3. Inquadramento dogmatico del potere di riesame secondo il prevalente orientamento dottrinario e giurisprudenziale. 4. La più recente tesi per la quale, il potere di riesame costituisce espressione della funzione di amministrazione attiva. 5. Attività discrezionale, merito e attività vincolata della Pubblica Amministrazione. 6. Natura giuridica del potere di riesame della Pubblica Amministrazione. 7. I possibili esiti dell'attività di riesame e gli atti consequenziali. 8. la Revoca e l'annullamento d'ufficio. 8.1 L'annullamento d'ufficio. 8.1.1. I presupposti legittimanti l'annullamento in sede di riesame: l'elemento temporale e la rilevanza dell'interesse pubblico concreto. 8.1.2. L'interesse pubblico *in re ipsa*. 8.2 La revoca. 9. L'atto confermativo: distinzione tra atto confermativo proprio e improprio.

### 1. Delimitazione del campo di indagine

L'uomo non patisce solo la fame, il freddo e la malattia, ma anche l'ingiustizia<sup>1</sup>, laddove l'ingiustizia si traduce nella lesione di un interesse giuridico protetto è possibile, di regola, rimediare il torto subito mediante forme di tutela etero-giustiziali ad opera di soggetti predeterminati e diversi da quelli che vantano la titolarità dell'interesse leso. Forme di tutela auto-giustiziali costituiscono, invece, l'espressione di un potere eccezionale<sup>2</sup> in forza del quale è

---

<sup>1</sup> A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, GIUFFRÈ, 1967.

<sup>2</sup> Il divieto di autodifesa e la imprescindibile necessità del ricorso ad una giustizia statale è sancito dall'art. 2907, comma 1° c.c. e nell'art. 99 c.p.c., laddove si prevede rispettivamente che “*Alla tutela giurisdizionale dei diritti provvede l'autorità*

<sup>2</sup> Il divieto di autodifesa e la imprescindibile necessità del ricorso ad una giustizia statale è sancito dall'art. 2907, comma 1° c.c. e nell'art. 99 c.p.c., laddove si prevede rispettivamente che “*Alla tutela giurisdizionale dei diritti provvede l'autorità giudiziaria su domanda di parte e, quando la legge lo dispone, anche su istanza del pubblico ministero*” e che “*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve proporre domanda al giudice competente*”. Inoltre gli art. 392 e 393 c.p. puniscono per esercizio

possibile soddisfare da se il proprio interesse senza il ricorso ad alcuna autorità giurisdizionale<sup>3</sup>.

Quando l'ingiustizia deriva dalla illegittimità o infondatezza dell'imposizione il nostro ordinamento garantisce la possibilità di sottoporre al vaglio di un giudice la validità dell'atto impositivo salvo che questo non sia divenuto definitivo.

Oggetto di studio del presente lavoro è dunque il potere della Pubblica Amministrazione in generale e di quella Finanziaria in particolare di riesaminare i propri atti con finalità di sanatoria e/o di rimozione totale o parziale dei medesimi che, secondo l'opinione maggioritaria<sup>4</sup>, è espressione del potere di autotutela decisoria e si concreta in una attività di secondo grado<sup>5</sup> con esiti che possono essere demolitori, confermativi o conservativi<sup>6</sup> dell'atto scrutinato.

Ancora più nello specifico si intende indagare la natura della posizione giuridica dei soggetti coinvolti nel rapporto d'imposta in

---

arbitrario delle proprie ragioni coloro i quali, pur potendo ricorrere al giudice, reagiscono contro il torto subito facendosi giustizia da sé.

<sup>3</sup> La discriminazione fra etero-giustizialismo e auto-giustizialismo è stata evidenziata da **V. FICARI**, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, p.2.

<sup>4</sup> L'inclusione è dovuta a **F. CAMMEO**, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1914, III rist. Padova, 1992, 1443, secondo il quale, annullando gli atti illegittimi, la P.A. può "surrogare un atto proprio a quelle sentenze di accertamento e costitutive che nel sistema del diritto positivo occorrerebbero in ugual caso"; con l'esecuzione coattiva la P.A. può "surrogare il giudizio di cognizione diretto ad ottenere una sentenza di condanna, come il giudizio di esecuzione, che altrimenti occorrerebbero secondo il sistema procedurale privato".

<sup>5</sup> Tale definizione è dovuta a **M.S. GIANNINI**, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, II, p. 989.

<sup>6</sup> Inserire distinzione di Caringella di pag. 1242.



presenza di atti impositivi i quali, ancorché resisi definitivi, manifestano una pretesa insussistente e, di conseguenza, la eventuale sindacabilità, in sede giurisdizionale, del diniego di annullamento in autotutela da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

## **2. Cenni sul potere di autotutela della Pubblica**

### **Amministrazione.**

Negli ordinamenti moderni il potere auto-giustiziale, cui si è fatto cenno, è riconosciuto alla Pubblica Amministrazione che può intervenire unilateralmente ed autoritativamente sulle questioni di propria competenza tutelando autonomamente i propri interessi e la propria sfera di azione.

La varietà di posizioni ed orientamenti dottrinali sussistenti circa i presupposti, la natura ed i limiti di tale potere è dovuta al fatto che, in assenza di una compiuta definizione normativa, esso è stato governato da principi non scritti i quali, ancorché risalenti allo

Stato assoluto sono stati comunque recepiti nel nostro attuale ordinamento<sup>7</sup>.

Secondo la nota definizione di Benvenuti suddetta capacità, quale estrinsecazione del più generale potere di autotutela, consente alla Pubblica Amministrazione di “*farsi giustizia da se*”<sup>8</sup> al fine di risolvere i conflitti, attuali o potenziali, eventualmente insorgenti con altri soggetti in relazione ai suoi provvedimenti o alle sue pretese, senza necessità di un previo intervento del potere

---

<sup>7</sup> Nel diritto amministrativo, in assenza di una compiuta definizione normativa, la disciplina del potere in argomento si sostanzia in principi non scritti che affondano le loro radici nello Stato assoluto comunque recepiti nel nostro attuale ordinamento. Nonostante la divisione dei poteri conseguente al passaggio allo Stato moderno l'Amministrazione gode, ancorché in via residuale, di funzioni legislative e giurisdizionali. Si evidenzia infatti che l'autotutela è, senza dubbio, attività amministrativa, ma con contenuto giurisdizionale, laddove si manifesta in provvedimenti di secondo grado, volti all'assicurazione della giustizia e dell'efficienza dell'azione amministrativa.

Il fenomeno, di conseguenza, non è affatto marginale, e rappresenta uno dei principi portanti di questa branca del diritto, cioè il perseguimento dell'interesse pubblico, che trova, a sua volta, fondamento nel rispetto dei principi costituzionali ‘del buon andamento e dell'imparzialità dell'amministrazione’<sup>4</sup>, tale potestà della pubblica amministrazione di rimuovere gli atti invalidi per vizi di legittimità o di merito è irrinunciabile e non incontra un limite nella circostanza che l'atto originario sia stato impugnato, ma solo nella circostanza che l'atto da rimuovere abbia dato luogo alla costituzione di un diritto soggettivo perfetto.

In particolare, nella nostra fase storica c'è stata una rivalutazione di tale istituto, soprattutto a livello giurisprudenziale, tale per cui l'autotutela costituisce un valido banco di prova per misurare le prospettive del diverso rapporto che la mano pubblica intende impostare con i soggetti privati, cioè con i fruitori dei suoi preziosi servizi.

<sup>8</sup> **F. BENVENUTI**, Autotutela, in Enc. dir., 1959, 537; Id., Appunti di diritto amministrativo, Padova, 1959, 122. Sul tema v. anche G. GIULIANI, Diritto Tributario, terza edizione, Giuffrè, 2002, pag. 25, per il quale “*Nel suo significato più ampio, l'autotutela equivale a farsi giustizia da sé nei rapporti con i terzi. Infatti, essa presenta due aspetti complementari: il primo è costituito dall'esecutorietà dell'atto amministrativo; il secondo è costituito dalla possibilità del suo autoannullamento. Il diritto amministrativo, che ha la stessa età dell'amministrazione, ha registrato fin dall'inizio la possibilità o di imporre la propria volontà oppure di modificarla o anche di cancellarla manifestando in pieno la sua competenza fino alla più totale realizzazione. Il diritto tributario, scaturito per partenogenesi dal primo, ma tra mille difficoltà concettuali e pratiche, ha tardato ad inglobare, almeno formalmente e con carattere di generalità, disposizioni da sempre presenti nell'ordinamento positivo*”.

giurisdizionale<sup>9,10</sup>, secondo diritto e salvo il possibile sindacato giurisdizionale *ex art. 113 Cost.*

Il concetto, in apparenza dal significato univoco, si dispiega in una varietà di istituti di elaborazione prevalentemente dottrinale che generalmente vengono ricondotti nell'ambito della bipartizione che distingue tra **autotutela decisoria** ed **autotutela esecutiva**. Mentre la prima si attua attraverso l'emanazione di una decisione amministrativa che, usualmente, si concretizza in un atto, la seconda consiste in un complesso di attività finalizzate ad attuare e portare direttamente in esecuzione le decisioni già adottate senza dover prima ricorrere ad un giudice.

Nell'ambito dell'autotutela decisoria si suole poi distinguere tra **autotutela sugli atti** ed **autotutela sui rapporti**, la prima ha ad oggetto la validità degli atti precedentemente adottati mentre la seconda si esplica in decisioni di condanna ovvero mediante l'applicazione di sanzioni finalizzate a garantire l'oggetto e l'utilità del rapporto medesimo.

---

<sup>9</sup> L'autotutela in senso stretto va tenuta distinta dall'autodichia, ovvero dall'esercizio di attività formalmente giurisdizionale da parte della Pubblica Amministrazione. **F. BENVENUTI**, Autotutela, in *Enc. dir. Cit.*

<sup>10</sup> Secondo un'accezione di più ampio respiro per autotutela tributaria deve intendersi: *“ la possibilità per l'amministrazione di esercitare quei poteri di supremazia in tema di atti d'imposizione; la possibilità per il fisco di riscuotere coattivamente i propri crediti con una procedura speciale; la possibilità del fisco di sanare i propri atti viziati, annullandoli e riemettendoli privi del vizio che avevano precedentemente: cosiddetta autotutela sostitutiva riguardante in genere vizi formali; la possibilità dell'amministrazione di annullare atti che risultino illegittimi o infondati, senza effettuarne alcuna sostituzione: cosiddetta autotutela non sostitutiva”*. **R. LUPI**, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III edizione, IPSOA, 2001, pag. 164.

Ancora, nell'ambito dell'autotutela sugli atti si distingue tra **autotutela spontanea**, quale manifestazione di un potere esercitato *motu proprio* dalla Pubblica Amministrazione al fine di prevenire una possibile situazione di conflitto, **autotutela necessaria**, che deve essere obbligatoriamente esercitata con funzione di controllo del proprio operato<sup>11</sup> ed, infine, **autotutela contenziosa** o “da ricorso”, che comprende quelle attività decisionali poste in essere a seguito di un ricorso proposto avverso un provvedimento amministrativo<sup>12</sup>.

Allo stato il potere di autotutela della Pubblica Amministrazione, secondo la prevalente opinione, ricomprende in sé il potere di imporre l'esecuzione coattiva dei provvedimenti; il potere di conoscere e decidere i ricorsi amministrativi; il potere sanzionatorio, il potere di controllo, quello di sospensione dell'efficacia dei provvedimenti già adottati ed, infine, ciò che più

---

<sup>11</sup> L'autotutela necessaria corrisponde al campo dei controlli amministrativi o delle sostituzioni in caso di inattività dell'organo competente. Tale attività è associata ai modelli organizzativi fondati sul principio gerarchico, che richiedono un complesso e variegato sistema di controlli (sui singoli atti, sulla gestione complessiva, sulle persone, sul funzionamento degli organi, ec..) preventivi e successivi.

<sup>12</sup> La trasformazione dello Stato da accentrato a regionale e l'abbandono del principio di gerarchia come pietra di costruzione dell'apparato amministrativo, sono stati tra le cause principali della perdita di importanza pratica dell'autotutela contenziosa e necessaria, in particolare, il trasferimento delle funzioni amministrative statali alle regioni ad autonomia comune, e la successiva delega da queste alle province ed ai comuni, hanno ulteriormente contribuito al declino dell'istituto a causa del venir meno del rapporto di gerarchia tra amministrazione centrale e amministrazione periferica. **G. GHETTI**, *Autotutela della pubblica amministrazione*, in Dig. disc. pub., Torino, 1997, vol. I, p.85.

interessa ai fini del presente studio, il potere di riesame degli atti emanati con finalità di sanatoria o di rimozione dei medesimi.

### **3. Inquadramento dogmatico del potere di riesame secondo il prevalente orientamento dottrinario e giurisprudenziale.**

Fino alla codificazione degli istituti dell'annullamento d'ufficio, della revoca e della convalida, operata con la legge n. 15 del 2005<sup>13</sup>, il fondamento giuridico del potere di intervenire in sede di riesame sui propri atti da parte della Pubblica Amministrazione è stato oggetto di notevoli riflessioni scientifiche e di vivaci dibattiti.

La varietà di posizioni ed orientamenti dottrinali che si sono susseguite in ordine ai presupposti, la natura ed i limiti del potere in argomento, era diretta conseguenza dalla mancanza di una sua compiuta definizione normativa che ne imponeva una ricostruzione dogmatica inevitabilmente fondata su principi generali non scritti in taluni casi risalenti allo Stato assoluto.

Dopo un prima fase dubitativa, in ordine alla ammissibilità di un potere in apparente contrasto con i principi di legalità e di tipicità<sup>14</sup>, il potere di riesame è stato spiegato da alcuni, quale potere di

---

<sup>13</sup> Segnatamente, art. 21 *quinquies*, per la revoca ed art. 21 *nonien* per la convalida e l'annullamento d'ufficio.

<sup>14</sup> La tesi (della tassabilità dei provvedimenti di secondo grado) è stata spesa in particolare per quei provvedimenti, come la revoca, suscettibili di incidere su situazioni soggettive consolidate e, do conseguenza, sull'affidamento del cittadino nella stabilità del precedente assetto di interessi. **F.G.Scoca**, *Diritto Amministrativo*, Torino, 2008, 333.

controllo<sup>15</sup>, da altri, quale potere di autoimpugnativa<sup>16</sup>, da altri ancora, quale espressione mista di amministrazione attiva e di controllo<sup>17</sup>, per poi essere quasi unanimemente inquadrato quale manifestazione del più generale potere di autotutela<sup>18</sup>.

Più di recente è stata introdotta la tesi per la quale il potere di riesame costituisce, invece, manifestazione del potere di amministrazione attiva<sup>19</sup>.

Mentre le tesi che propugnavano un inquadramento degli istituti in argomento, ed in particolare dell'annullamento d'ufficio, nell'ambito dei poteri di controllo o di auto impugnativa non sono state condivise dalla maggioranza della dottrina, ben altro seguito ha ricevuto, e tuttora riceve la tesi per la quale il potere di riesame è manifestazione del potere di autotutela della Pubblica Amministrazione.

Secondo tale orientamento quello di riesame è un procedimento di “secondo grado”<sup>20</sup>, in quanto caratterizzato dal fatto di avere ad

---

<sup>15</sup> **V.M. Romanelli**, *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939, 202. **M. Nigro**, Questioni di giurisdizione in tema di legittimità di atti amministrativi di annullamento «ex officio», *Foro it.* 52, I, 198. **V. Amorth**, *Il merito dell'atto amministrativo*, Milano, 1939, 71.

<sup>16</sup> **G. Codacci Pisanelli**, *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939, 154; **U. Baldi Papini**, *L'annullamento d'ufficio degli atti amministrativi invalidi*, Firenze, 1939, 49 ss.

<sup>17</sup> **G. Miele**, Voce “*Annullamento degli atti amministrativi*”, *Nuovissimo Digesto Italiano*, I, Torino, 1947, 16.

<sup>18</sup> **F. BENVENUTI**, Autotutela, in *Enc. dir.*, 1959, 544-545. **A.M. Sandulli**, *Manuale di diritto amministrativo*, VII ed., Napoli, 1962, 376.

<sup>19</sup> **G. Coraggio**, *Autotutela*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1988, 5. **A. Contieri**, *Il riesame del provvedimento amministrativo*, Napoli, 1991, 65. **F.G. Scoca**, *Diritto Amministrativo*, Torino, 2008, 333.

oggetto altri e precedenti provvedimenti amministrativi o fatti equipollenti<sup>21</sup>, espressione della capacità della Pubblica Amministrazione di intervenire unilateralmente ed autoritativamente sulle questioni di propria competenza tutelando autonomamente i propri interessi e la propria sfera di azione.

Più di preciso, secondo la tesi in parola, il potere di riesame rientra nell'alveo del più generale potere di autotutela che, secondo la nota definizione di Benvenuti, consente alla Pubblica Amministrazione di “*farsi giustizia da se*”<sup>22</sup> al fine di risolvere le controversie e i conflitti, attuali o potenziali, eventualmente insorgenti con altri soggetti in relazione ai suoi provvedimenti o alle sue pretese, senza necessità di un previo intervento del potere giurisdizionale<sup>23</sup>, secondo diritto e salvo il possibile sindacato giurisdizionale *ex art.*

113 Cost. Si tratta, in altri termini, della possibilità riconosciuta

---

<sup>20</sup> autorevole dottrina ricostruendo in chiave procedimentale gli istituti dell'annullamento e della revoca, ha individuato la categoria dei provvedimenti “di secondo grado” destinati ad incidere su provvedimenti precedentemente adottati Giannini, 984 nota 16 Contieri.

<sup>21</sup> **E. Casetta**, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, 2009, 550.

<sup>22</sup> **F. BENVENUTI**, Autotutela, in *Enc. dir.*, 1959, 537; Id., *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1959, 122. Sul tema v. anche **G. GIULIANI**, *Diritto Tributario*, terza edizione, Giuffrè, 2002, pag. 25, per il quale “*Nel suo significato più ampio, l'autotutela equivale a farsi giustizia da sé nei rapporti con i terzi. Infatti, essa presenta due aspetti complementari: il primo è costituito dall'esecutorietà dell'atto amministrativo; il secondo è costituito dalla possibilità del suo autoannullamento. Il diritto amministrativo, che ha la stessa età dell'amministrazione, ha registrato fin dall'inizio la possibilità o di imporre la propria volontà oppure di modificarla o anche di cancellarla manifestando in pieno la sua competenza fino alla più totale realizzazione. Il diritto tributario, scaturito per partenogenesi dal primo, ma tra mille difficoltà concettuali e pratiche, ha tardato ad inglobare, almeno formalmente e con carattere di generalità, disposizioni da sempre presenti nell'ordinamento positivo*”.

<sup>23</sup> L'autotutela in senso stretto va tenuta distinta dall'autodichia, ovvero dall'esercizio di attività formalmente giurisdizionale da parte della Pubblica Amministrazione. **F. BENVENUTI**, Autotutela, in *Enc. dir. Cit.*

dall'ordinamento alla Pubblica Amministrazione di rimuovere essa stessa gli ostacoli che si frappongono tra il provvedimento ed il risultato cui essa mira, ovvero la realizzazione dell'interesse pubblico concreto per la tutela del quale il provvedimento è stato emanato<sup>24, 25</sup>.

Secondo il prevalente orientamento, dunque, il potere di riesame è espressione del potere di autotutela decisoria che si estrinseca con l'adozione di provvedimenti amministrativi finalizzati a risolvere o evitare conflitti derivanti da atti precedentemente emessi, che va distinta dalla c.d. autotutela esecutiva finalizzata invece ad attuare e portare direttamente a esecuzione le decisioni già adottate senza dover prima ricorrere ad un giudice<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, Dike, Roma, 2008, 1239.

<sup>25</sup> L'idea di partenza è che il potere di riesame sia espressione di un privilegio pubblicistico, retaggio degli stati assoluti, in quanto mentre, in linea generale e salvo casi eccezionali, i privati hanno l'onere di ricorrere al giudice per risolvere le controversie e affermare i loro diritti, la P.A., per la particolare rilevanza dell'interesse pubblico e per l'imparzialità che la caratterizza, nonché per la necessità di speditezza dell'azione amministrativa, può farsi giustizia da sé, risolvendo tutte le controversie attuali e potenziali che derivano dai suoi provvedimenti e dalle sue pretese, senza necessità di ricorrere all'autorità giudiziaria. **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1247.

<sup>26</sup> La nozione di autotutela, apparentemente dal significato univoco, si dispiega, invece, in una varietà di istituti di elaborazione prevalentemente dottrinale che generalmente vengono ricondotti nell'ambito della bipartizione che distingue tra *autotutela decisoria* ed *autotutela esecutiva*. Mentre la prima si attua attraverso l'emanazione di una decisione amministrativa che, usualmente, si concretizza in un atto, la seconda consiste in un complesso di attività finalizzate ad attuare e portare direttamente a esecuzione le decisioni già adottate senza dover prima ricorrere ad un giudice.

Nell'ambito dell'autotutela decisoria si suole poi distinguere tra *autotutela sugli atti* ed *autotutela sui rapporti*, la prima ha ad oggetto la validità degli atti precedentemente adottati mentre la seconda si esplica in decisioni di condanna ovvero mediante l'applicazione di sanzioni finalizzate a garantire l'oggetto e l'utilità del rapporto medesimo.

Ancora, nell'ambito dell'autotutela sugli atti, si distingue tra *autotutela spontanea*, quale manifestazione di un potere esercitato *motu proprio* dalla Pubblica Amministrazione al fine di prevenire una possibile situazione di conflitto, *autotutela*



Ciò implica l'attribuzione alla Pubblica Amministrazione di attività concretamente giurisdizionali e la concomitante titolarità di una funzione diversa rispetto a quella di amministrazione attiva, che è appunto la c.d. funzione giustiziale, che si spiegherebbe mediante atti formalmente amministrativi<sup>27</sup> ma secondo regole e procedure analoghe a quelle giurisdizionali.

***4. La più recente tesi per la quale il potere di riesame costituisce espressione della funzione di amministrazione attiva.***

La tesi di Benvenuti esposta nel paragrafo precedente ha il pregio di avere sviluppato una concezione unitaria del potere di autotutela che si caratterizza per essere una specifica ed autonoma funzione dell'Amministrazione espressione di un autonomo potere amministrativo a contenuto materialmente giurisdizionale in vista del perseguimento dell'interesse pubblico sia che esso si manifesti

---

*necessaria*, che deve essere obbligatoriamente esercitata con funzione di controllo del proprio operato ed, infine, *autotutela contenziosa* o “da ricorso”, che comprende quelle attività decisionali poste in essere a seguito di un ricorso proposto avverso un provvedimento amministrativo.

Quindi, secondo l'impostazione tradizionale, il potere di autotutela della Pubblica Amministrazione, ricomprende in sé: il potere di imporre l'esecuzione coattiva dei provvedimenti; il potere di conoscere e decidere i ricorsi amministrativi; il potere sanzionatorio; il potere di controllo; quello di sospensione dell'efficacia dei provvedimenti già adottati; ed, infine il potere di riesame degli atti precedentemente emanati, quest'ultimo quale espressione del potere di autotutela decisoria.

<sup>27</sup> Gli atti di “autodichia”, invece, sono sia sostanzialmente che formalmente giurisdizionali.

in atti (decisioni) che nell'attività (esecuzione) di autotutela. L'influenza della tesi è dimostrata dal fatto che le espressioni "autotutela decisoria" ed "autotutela esecutiva" sono divenute oramai di uso comune sia in dottrina che in giurisprudenza.

Ciò nondimeno, la teoria è stata oggetto di critiche innanzi tutto sul piano del fondamento giuridico atteso che la riconduzione degli istituti dell'annullamento d'ufficio e della revoca nell'ambito dell'autotutela non pareva conciliabile con i principi di legalità e di tipicità<sup>28</sup> del provvedimento amministrativo. Tuttavia, a seguito della citata riforma della L. 241/1990 tale questione è, oramai, marginale<sup>29</sup>.

Valevoli critiche sono state avanzate anche sotto altri profili. All'idea che annullamento e revoca dovrebbero configurarsi come strumenti di risoluzione delle controversie, alternativi alla tutela giurisdizionale o giustiziale, è stato obiettato che l'Amministrazione, con la emanazione di un provvedimento di secondo grado, non tutela se stessa né si fa giustizia da sé, ma **cura sempre un interesse pubblico**<sup>30</sup>. Il riferimento all'autotutela, intesa quale strumento per la risoluzione di conflitti altrimenti

---

<sup>28</sup> **A.Contieri**, *Il riesame del provvedimento amministrativo*, cit., 51.

<sup>29</sup> Spiegare perché

<sup>30</sup> **G.Corso**, *L'efficacia del provvedimento amministrativo*, Milano, 1969, 206 ss.

risolvibili in sede giurisdizionale o giustiziale<sup>31</sup> appare inadeguato anche laddove si tenga conto che il provvedimento emanato in sede di riesame può essere teso alla risoluzione di conflitti che senz'altro non possono essere risolti in sede giurisdizionale come nel caso di annullamento di atti oramai definitivi<sup>32</sup>.

Un ulteriore punto di discordanza è rinvenibile nel fatto che l'annullamento d'ufficio, a differenza dell'annullamento in sede di tutela contenziosa è atto amministrativo fondato sulla necessaria

---

<sup>31</sup> La tutela amministrativa giustiziale (c.d. autodichia) è una forma di risoluzione delle controversie su ricorso dell'interessato (c.d. ricorsi amministrativi), che non prevede l'intervento di alcuna autorità giurisdizionale. Essa si distingue nettamente dalla c.d. autotutela amministrativa, per ciò che le decisioni adottate dall'amministrazione in questa sede, quali forme di soluzione di un conflitto insorto con terzi, sono assunte in posizione di "terzietà". Ed infatti, con i ricorsi amministrativi l'interessato può far valere la violazione di diritti soggettivi, di interessi legittimi, finanche, nei casi previsti, di interessi di mero fatto, deducendo vizi di legittimità, e, talvolta, di merito. I ricorsi amministrativi si distinguono in: 1. ordinari, ricorsi che hanno ad oggetto un provvedimento non definitivo, che si risolvono nell'ambito del settore amministrativo cui appartiene l'autorità che ha emanato l'atto impugnato e determinano la pronuncia dell'ultima parola da parte dell'autorità amministrativa (cfr. ricorso gerarchico e ricorso in opposizione); 2. Straordinari, ricorsi che hanno ad oggetto atti amministrativi definitivi, che si risolvono "al di fuori" del settore amministrativo cui appartiene l'autorità che ha emanato l'atto, e, pertanto, realizzano una tutela "esterna", limitata ai soli vizi di legittimità (cfr. ricorso straordinario al Capo dello Stato); 3. Impugnatori, ricorsi che hanno ad oggetto un atto amministrativo ritenuto lesivo; 4. non impugnatori, ricorsi che hanno ad oggetto un mero comportamento della P.A. o la costituzione o modificazione di un rapporto giuridico, in cui è coinvolta in qualche modo la P.A. (es. ricorso alle commissioni di vigilanza per l'edilizia economica e popolare), e che, pertanto, hanno carattere eccezionale ed atipico. Le forme dei ricorsi amministrativi (d.p.r. n. 1199/71) sono: 1. ricorso gerarchico, rimedio amministrativo ordinario che ha ad oggetto atti amministrativi non definitivi. E' il ricorso con il quale l'interessato si rivolge all'autorità "gerarchicamente superiore" a quella che ha emanato l'atto, per ottenere la tutela dei propri interessi legittimi e diritti soggettivi, facendo valere vizi di legittimità e di merito. Si possono distinguere due tipologie di ricorso gerarchico: *a.* proprio, rimedio amministrativo ordinario e generale che presuppone un rapporto di gerarchia in senso tecnico tra l'organo che ha emanato l'atto impugnato e l'organo cui si ricorre. Tale rimedio ha sollevato dubbi di ammissibilità e persistenza in seguito alla nascita dell'ordinamento regionale ed al dilagante plurimorfismo dell'amministrazione statale. Anche perché la legge regolatrice dei ricorsi amministrativi era calibrata sui "ricorsi contro atti dell'amministrazione dello Stato". *b.* improprio, rimedio amministrativo eccezionale di carattere impugnatorio che opera, nei casi tassativamente previsti dalla legge, in assenza di qualsivoglia rapporto di gerarchia.

<sup>32</sup> Lo rileva con specifico riferimento alla revoca per fatti sopravvenuti anche F. Caringella, *Manuale di diritto amministrativo*, Dike, Roma, 2008, 1248.

sussistenza di un interesse pubblico attuale e concreto alla rimozione del provvedimento amministrativo<sup>33</sup>, che non coincide, come per gli atti di annullamento giustiziale o giurisdizionale, con l'esigenza di ripristinare l'ordine giuridico che si assume essere stato violato: difatti, se nel precedente procedimento o provvedimento si ravvisa il vizio denunciato, l'annullamento d'ufficio è atto discrezionale e non atto dovuto<sup>34</sup>.

Anche i motivi di annullamento differiscono a seconda che si abbia annullamento giurisdizionale o d'ufficio mancando nel secondo caso il vincolo dei motivi di ricorso sussistente nel primo.

Sotto altro profilo è stato osservato che il potere di “riesaminare” non costituisce l'esercizio di un privilegio tramandoci dallo Stato Assoluto<sup>35</sup>. Se si tiene conto, infatti, dei caratteri propri dell'attività amministrativa, del fatto che qualsiasi potere del quale essa è tributaria, è strumentale per la realizzazione degli interessi che istituzionalmente essa deve perseguire e del carattere della imperatività del provvedimento amministrativo, è evidente, che **il “privilegio” dell'Amministrazione non consiste nella sua potestà di ritornare sui propri atti e sui rapporti ma nella ben**

---

<sup>33</sup> Cfr. F. Caringella, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1248.

<sup>34</sup> M.S. Giannini, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 1981, 389.

<sup>35</sup> Come sostiene .....

**più ampia e significativa potestà di generare, con atti unilaterali, quei rapporti<sup>36</sup>.**

Ancora, con particolare riferimento alla c.d. autotutela decisoria spontanea non può negarsi che questa non sottende, necessariamente, un momento conflittuale per cui, il riesame, in tali casi, non è potere diverso da quello dal potere di provvedere attribuito in via generale alla Pubblica Amministrazione.

Sulla scorta di tali considerazioni appare inadeguato l'inquadramento del potere di riesame nell'ambito del potere di autotutela.

Il potere di riesame, invece, è espressione del medesimo potere e della medesima funzione esercitata con la emanazione del provvedimento di primo grado il cui fine non è quello di risolvere un conflitto, ma quello di provvedere nuovamente in ordine alla medesima questione o rapporto, in vista di una soluzione che, alla luce delle sopravvenienze e/o di una "più attenta" valutazione, si mostri più idonea a tutelare l'interesse pubblico perseguito.

E' indiscutibile, infatti, che non può non riconoscersi all'amministrazione la facoltà di rivedere il proprio operato a prescindere dall'esistenza, o meno, di una espressa previsione

---

<sup>36</sup> Cfr. **A.Contieri**, *Il riesame del provvedimento amministrativo*, cit., 75.

legislativa<sup>37</sup>. Il potere di riesame non è espressione di un potere autonomo. Esso è invece strumento fondamentale e necessario ai fini del corretto svolgimento della funzione pubblica. Come nota lo stesso Benvenuti, *il provvedimento è l'aspetto sensibile della funzione*; e dato che la funzione, non esaurendosi con la emanazione del provvedimento, deve essere esercitata ogni volta che sorge l'esigenza di provvedere all'interesse pubblico cui ne è demandata la cura, ecco che, essa funzione, continua ad esercitarsi nelle attività di vigilanza sugli esiti dei procedenti provvedimenti ed in quel complesso di atti e comportamenti non proceduralizzati, fatti di verifiche, accertamenti, ispezioni, o semplici indagini, che possono determinare le premesse del riesame.

In altre parole, la funzione continua ad essere esercitata mediante l'esplicazione di quelle attività volte alla verifica dell'adeguatezza e della conformità degli effetti che sono stati prodotti con l'atto di primo grado all'interesse pubblico perseguito<sup>38</sup>.

Ne segue che l'attività di riesame è finalizzata, anch'essa, alla cura dell'interesse pubblico cui l'amministrazione è preposta e tale

---

<sup>37</sup> In tal senso, **R.Alessi**, *La revoca dei provvedimenti amministrativi*, Milano, 1956, 79.  
**P.Virga**, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1968, 466.

<sup>38</sup> Cfr. in tal senso, **A.Contieri**, *Il riesame del provvedimento amministrativo*, cit., 81.

potere, e che in base al principio del *contrarius actus*<sup>39</sup>, deve essere esercitato nelle stesse forme e con la ripetizione dello stesso procedimento seguito per la emanazione dell'atto riesaminando, con conseguente suo inserimento nell'area di amministrazione attiva<sup>40</sup>. In tal senso si è espressa anche la giurisprudenza amministrativa di vertice precisando che **la funzione amministrativa esercitata in sede di riesame è di contenuto identico, seppure di segno opposto**, a quella esplicita in precedenza con la quale partecipa la causa del potere<sup>41</sup>. Il principio è posto, oltre che a tutela del soggetto che beneficia degli effetti della caducazione dell'atto oggetto di riesame, anche a presidio e salvaguardia del principio di competenza intesa come misura di poteri attribuiti ad un dato organo amministrativo<sup>42</sup>.

---

<sup>39</sup> L'affermazione del la vigenza nella materia in esame del principio del *contrarius actus* è stata apertamente sostenuta anche da **P.Virga** in *Diritto Amministrativo, Atti e Ricorsi*, VI ed. Milano, 2001, 130.

<sup>40</sup> In tal senso, **F.G.Scoca**, *Diritto Amministrativo*, cit., 340.

<sup>41</sup> “Costituisce *ius receptum*, il principio secondo cui nell'esercizio del potere di autotutela il provvedimento dell'amministrazione tendente alla rimozione di precedente atto esistente ed efficace, deve essere adottato con le medesime formalità procedurali seguite per l'adozione dell'atto rimosso. Invero, la funzione amministrativa in questione è di contenuto identico, seppure di segno opposto, a quella esplicita in precedenza e dunque essa deve articolarsi secondo gli stessi moduli già adottati senza i quali rischia di risultare monca o comunque difettosa rispetto all'identica causa del potere: pertanto, l'amministrazione è tenuta a porre in essere un procedimento gemello di quello a suo tempo seguito per l'adozione dell'atto revocando richiedendosi una speculare, quanto pedissequa, identità dello svolgimento procedimentale”. Consiglio di Stato, Sez. V, n.6291/04; idem, Cons. Stato, Sez.IV, n. 183/97.

<sup>42</sup> “Va altresì osservato che il principio in esame non è volto, soltanto, a tutelare il soggetto che dall'atto revocando ricava una posizione ovvero degli effetti favorevoli, ma risulta altresì coerente al principio di competenza intesa come misura di poteri attribuiti ad un dato organo. Invero, il potere di provvedere in via esclusiva su determinati affari comprende necessariamente e coerentemente anche quello

In definitiva, il procedimento di riesame si risolve nella riattivazione del potere originario, in ragione del suo carattere inesauribile e della conseguente necessità che esso sia costantemente orientato alla soddisfazione dell'interesse pubblico concreto, che è per sua natura mutevole.

In altri termini, la titolarità del potere impone non solo l'obbligo di esercitarlo, ma anche di "rivedere" il provvedimento primitivo attraverso cui quel potere si è espresso, quando sussiste un interesse pubblico specifico in tal senso.

Il riesame comporta un sindacato sull'atto precedentemente emanato in tutti i suoi elementi ed in relazione ai suoi effetti, sotto il profilo della legittimità, ovvero sotto il profilo della opportunità, anche alla stregua dei fatti avvenuti e delle circostanze emerse, successivamente alla sua adozione<sup>43</sup> con finalità di rimozione, convalida o sanatoria dei medesimi. Con l'emanazione di un nuovo atto amministrativo, di conseguenza, l'Amministrazione, alla luce di una rinnovata valutazione della situazione originaria e/o degli

---

dell'adozione del *contrarius actus* e ciò come misura di salvaguardia della riserva di competenza: infatti, qualora tale potere fosse esercitato da organo diverso, sarebbe quest'ultimo e non l'organo di competenza primaria ad avere l'effettiva disponibilità della materia, così concretando la negazione del concetto stesso di competenza, in quanto la concorrenza di poteri è foriera di disordine amministrativo, autorizzando interventi che possono elidersi a vicenda, confondendo inoltre le responsabilità. Si è in proposito, consentito che l'autorità emanante proceda all'annullamento d'ufficio di un proprio atto sul presupposto della propria incompetenza a provvedere in materia, al fine di consentire l'esercizio del potere all'autorità effettivamente competente. (Cons. giust. amm. sic., sez. giurisdiz., 02-05-2000, n. 205)". Consiglio di Stato, Sez. V, n.6291/04. Cons. Stato, Sez. V, n. 424/97.

<sup>43</sup> **P.Virga**, *Il provvedimento amministrativo*, cit., 466.



eventuali mutamenti ravvisati, opta per la soluzione più idonea a tutelare l'interesse pubblico vagliato nella sua attualità.

Il potere di riesame non è quindi qualitativamente diverso dal potere di provvedere. Esso è manifestazione del potere di amministrazione attiva.

La differenza tra l'originario potere e quello di riesame è, pertanto, esclusivamente di ordine temporale atteso che il riesame necessariamente si esplica in un momento cronologicamente successivo<sup>44</sup>.

## **5. Attività discrezionale, merito e attività vincolata della Pubblica Amministrazione.**

La dottrina tradizionale definisce la discrezionalità come facoltà di scelta tra più comportamenti giuridicamente leciti per il soddisfacimento dell'interesse pubblico e per il perseguimento di un fine rispondente alla causa del potere esercitato<sup>45</sup>.

La concomitante necessità della liceità della sua azione e del soddisfacimento dell'interesse pubblico predeterminato dal legislatore nel perseguimento di un fine rispondente alla causa del

---

<sup>44</sup> In tal senso, **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, Dike, Roma, 2008, 1248.

<sup>45</sup> **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2009, 977.

potere esercitato<sup>46</sup> mette in luce i limiti derivanti dalla natura inevitabilmente funzionale dell'attività della Pubblica Amministrazione. L'azione amministrativa non può mai essere libera, ossia stabilire essa stessa i fini da perseguire, ma deve essere funzionale all'ottimale perseguimento dell'interesse pubblico legislativamente predeterminato<sup>47,48</sup>.

Pertanto, gli strumenti per raggiungere determinati risultati sono in qualche modo obbligati e, ove i limiti imposti non vengano rispettati, l'atto emanato sarà affetto da illegittimità per eccesso di potere sotto il profilo dello sviamento della causa tipica<sup>49</sup>.

L'assimilazione del concetto di discrezionalità amministrativa a quello di insindacabilità è destituita di qualsivoglia fondamento atteso che la scelta effettuata dalla Pubblica Amministrazione non è mai priva di vincoli poiché essa dovrà pur sempre rispondere a criteri di ragionevolezza, logicità, parità di trattamento, giustizia e non contraddittorietà e cioè a parametri sindacabili dall'esterno<sup>50</sup>.

---

<sup>46</sup> In osservanza del c.d. principio della congruità tra poteri ricevuti e obiettivi dell'azione amministrativa. **F.Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 978.

<sup>47</sup> **F.Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 978.

<sup>48</sup> Tale affermazione non veniva esplicitata da alcuna norma positiva sino alla l. proc. Amm. (art. 1 1° co.: “*l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge*” ma era considerata pacifica nella moderna dottrina del diritto amministrativo (per tutti Zanobini: “I fini ... determinati dal legislatore, si impongono per l'obbligo della loro attuazione ... Al potere amministrativo”) e nella giurisprudenza del Consiglio di Stato a partire dal momento in cui essa cominciò a costruire (1892) l'eccesso di potere come *détournement de pouvoir* (sviamento dal fine). **V.Cerulli Irelli**, *Corso di Diritto Amministrativo*, Torino, 2002, 365.

<sup>49</sup> T.A.R. Veneto sez. III, sentenza 2 gennaio 2009, n.6, in *Foro amm. T.A.R.* 2009, 1, 39, testualmente richiamato da **F.Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 978

<sup>50</sup> **D.Stevanato**, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit. 59.

Dunque, con riferimento al potere amministrativo, discrezionalità non è sinonimo di libertà, cui corrisponde un potere di arbitrio, sia pure razionale, nella scelta tanto del mezzo, quanto del fine. Discrezionalità significa, invece, libertà di scelta e di decisione nell'adottare i provvedimenti finalizzati all'attuazione di un determinato fine di pubblico interesse, previsto dalla legge: un certo grado di libertà investe la scelta del mezzo, del modo e del momento<sup>51</sup>, ma vincolati restano comunque gli scopi<sup>52</sup>.

In definitiva, il soggetto pubblico può scegliere tra più comportamenti, possibili e non anti-giuridici, quello più confacente per opportunità, adeguatezza o convenienza alla eterogeneità degli interessi concretamente coinvolti, nell'ottica del perseguimento dell'interesse pubblico. La discrezionalità del potere di cui è tributaria la Pubblica Amministrazione è finalizzata all'adattamento delle previsioni astratte della legge al caso concreto si da realizzare il massimo soddisfacimento dell'interesse pubblico primario con il minor sacrificio possibile degli interessi secondari<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> La Pubblica Amministrazione gode di un certo margine di apprezzamento in ordine a taluni aspetti della decisione da assumere (*an, quid, quomodo, quando*) atteso che la non potendo regolare ogni particolare fattispecie si limita a prevederne gli aspetti essenziali rimettendo poi all'autorità amministrativa le ulteriori valutazioni correlate ai profili o agli interessi particolari del caso concreto.

<sup>52</sup> In tal senso, **Landi Potenza**, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 1997, 10.

<sup>53</sup> Inserire ampio richiamo alla teoria Gianniniana

L'insieme dei comportamenti possibili che l'autorità amministrativa può, legittimamente, porre in essere costituisce, invece, il merito amministrativo<sup>54</sup> che, normalmente, è sottratto al sindacato giurisdizionale e costituisce, pertanto, la sfera di attività riservata all'Amministrazione<sup>55</sup>.

Mentre il concetto di legittimità esprime la conformità del provvedimento alle regole giuridiche che disciplinano l'esercizio del potere la cui violazione è sempre sindacabile da parte dell'autorità giurisdizionale amministrativa, quello di merito, tradizionalmente contrapposto al primo, esprime la conformità della scelta discrezionale alle regole non giuridiche di buona amministrazione<sup>56</sup> volte a guidare l'autorità procedente verso la scelta più opportuna e conveniente, in grado, cioè, di meglio soddisfare adeguatamente l'interesse pubblico nella situazione concreta (aspetto che attiene, dunque, ai risultati dell'azione amministrativa ed è sottratto, in ossequio al principio di separazione dei poteri, al sindacato del giudice amministrativo)<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> La nozione di merito amministrativo, non va confusa con quella impiegata in ambito processuale-civilistico, ove essa si contrappone a legittimità (si pensi alla distinzione tra giudice di merito che conosce del fatto e giudice di legittimità). Il termine "merito", viene anche utilizzato per indicare un tipo particolare di giurisdizione del giudice amministrativo, caratterizzata dalla possibilità, per tale giudice, in casi tassativamente stabiliti dalla legge, di sindacare non solo la legittimità dell'atto ma anche la rispondenza dello stesso a criteri di opportunità e convenienza. **E.Casetta**, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, 2009, 371

<sup>55</sup> Cfr. **E.Casetta**, *Manuale di Diritto Amministrativo*, cit., 371.

<sup>56</sup> **C.Mortati**, *Norme giuridiche e merito amministrativo*, in *Stato e Diritto*, 1941, 136.

<sup>57</sup> Cfr. **F.Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 981.

Le regole di merito, si sostanziano in prescrizioni di carattere non giuridico, di scienza dell'amministrazione che indirizzano la Pubblica Amministrazione verso una scelta opportuna e conveniente per l'interesse pubblico tutelato, la cui violazione dà luogo ad un vizio di merito, sindacabile solo nelle ipotesi tassative in cui la cognizione del giudice amministrativo è estesa al merito ovvero tramite ricorso gerarchico o, se previsto, in opposizione<sup>58</sup>. Inoltre in sede di riesame, a fronte di un vizio di merito l'atto può essere revocato<sup>59</sup> mentre a fronte di un atto illegittimo è previsto il rimedio dell'annullamento<sup>60</sup>.

La legittimità e l'opportunità costituiscono, dunque, le due categorie della validità dell'atto amministrativo<sup>61</sup>. La legittimità riguarda la conformità della fattispecie concreta all'ipotesi normativa astratta, l'opportunità si sostanzia nella conformità della scelta effettuata ai canoni astratti del buon andamento dell'attività amministrativa.

---

<sup>58</sup> Si ritiene che l'area delle valutazioni amministrative insindacabili sia stata ridotta ad opera della l. 241/1990 laddove sono stati codificati i criteri di economicità ed efficacia, trasferendoli, così, dal novero delle regole metagiuridiche di merito a quello delle norme di legge, la cui violazione comporta l'illegittimità dell'atto amministrativo per violazione di legge e/o per eccesso di potere. Analoga opera di erosione dell'area delle valutazioni insindacabili, poi, è stata effettuata dalla giurisprudenza, la quale ha sottratto dal merito ambiti, quali la discrezionalità tecnica o il vizio di non proporzionalità del provvedimento, in passato ritenuti non sindacabili in sede giurisdizionale. **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 981, 982.

<sup>59</sup> Art. 21 *quinques*, l. 241/1990.

<sup>60</sup> Art. 21 *nonies*, l. 241/1990.

<sup>61</sup> **M.S. Giannini**, voce *Atto amministrativo*, in *Enc. del dir.*, Milano, 1959, 182.

Le valutazioni di merito rappresentano la sfera libera dell'azione amministrativa discrezionale<sup>62</sup>. Di converso, l'attività amministrativa è vincolata quando l'autorità procedente non può esercitare alcun potere di scelta. In tali fattispecie l'attività dell'autorità amministrativa procedente è tesa alla mera verifica dei presupposti legislativamente predeterminanti per l'adozione della soluzione dettagliatamente predeterminata dal legislatore non essendo nella sua disponibilità né l'*an*, né il *quid*, né il *comodo* né, tantomeno, il *quando*.

Dunque, nell'adottare un provvedimento vincolato alla Pubblica amministrazione non è concesso alcun margine di apprezzamento; essa ha l'obbligo di intervenire con un atto dovuto nell' "*an*" e vincolato nel suo contenuto non sussistendo la possibilità di effettuare alcuna comparazione tra interessi pubblici e interessi privati. È un'attività più semplice il cui *modus operandi* finisce per essere quasi automatico e ad esito certo atteso che la norma definisce in modo puntuale i presupposti ed il contenuto dell'azione amministrativa.

---

<sup>62</sup> Cfr. **F.Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 981

## ***6. Natura giuridica del potere di riesame della Pubblica Amministrazione.***

In ordine alla natura giuridica del potere di riesame e, nello specifico, del potere di annullamento degli atti precedentemente emanati, la dottrina è divisa fra chi ne afferma il carattere vincolato e chi, invece, si schiera per la tesi della discrezionalità.

Il primo dei due orientamenti muove dall'idea che il carattere vincolato e la conseguente doverosità di esercizio del potere di riesame derivi dal principio costituzionale di legalità che inibisce, in radice, il mantenimento in vita di un atto del quale sia stata constatata l'invalidità<sup>63</sup>.

La tesi opposta, cui aderisce costantemente la giurisprudenza amministrativa, muovendo dall'assunto che il potere di riesame non si risolve in un semplice e meccanico controllo<sup>64</sup> afferma che la possibilità di agire in sede di riesame è strettamente collegata al perseguimento non già della mera legalità ma alla realizzazione degli obiettivi pubblicistici attribuiti all'attività amministrativa.

In quanto espressione del potere di amministrazione attiva, l'esercizio del potere di annullamento deve essere finalizzato alla cura dell'interesse pubblico primario che giustifica l'esercizio della

---

<sup>63</sup> Cfr. **P. Rossi**, *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008, 54.

<sup>64</sup> Cfr. **P. Rossi**, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., 57.

funzione, tenuto conto degli interessi secondari eventualmente coinvolti.

D'altronde, la *ratio* che si pone a fondamento del potere in argomento è rinvenibile proprio nella necessità di adeguare l'attività provvedimentale alla effettiva cura dell'interesse pubblico perseguito, anche alla luce di eventuali sopravvenienze fattuali o giuridiche<sup>65</sup>.

La giurisprudenza del Consiglio di Stato è ferma nell'affermare che l'esercizio del potere dell'amministrazione di ritornare con effetti incidenti sulle proprie determinazioni è subordinato ad una valutazione di sussistenza di uno specifico *concreto ed attuale* interesse pubblico alla eliminazione dell'atto, diverso dal generico interesse al ripristino della "legalità"<sup>66</sup>.

La pubblica amministrazione, in altri termini, prima di rimuovere il provvedimento, deve verificare se la conservazione dell'atto, benché illegittimo, non sia proprio la soluzione che meglio consente di soddisfare quell'interesse pubblico che essa è sempre tenuta a perseguire<sup>67</sup> anche in ossequio al principio di economicità dell'azione amministrativa che verrebbe senz'altro violato laddove si pretendesse di riattivare la funzione pubblica al mero scopo di rimuovere, ad esempio un vizio formale ancorché gli effetti

---

<sup>65</sup> F. Caringella, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1253.

<sup>66</sup> Cfr. Cons. Stato, sez. V, 20 maggio 2008, n. 2364, in Cons. Stato, 2008, 1478.

<sup>67</sup> F. Caringella, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1254.



sostanziali dell'atto sono tali da soddisfare pienamente l'interesse pubblico in concreto perseguito.

In definitiva, il secondo orientamento esposto, subordina l'esercizio del potere in argomento alla sussistenza di un interesse pubblico specifico concreto ed attuale alla rimozione dell'atto invalido non ritenendo sufficiente l'astratta esigenza al ripristino della legalità violata: il potere annullamento in sede di riesame è, dunque, di natura discrezionale.

Il punto critico dei entrambi gli orientamenti è quello di volere individuare un principio universalmente valido che prescinde, quindi, dalla natura giuridica dell'attività posta in essere nel procedimento di primo grado. Non appare coerente voler assegnare natura discrezionale al potere di riesame quando questo venga esercitato con riferimento ad atti di primo grado emanati all'esito di un attività vincolata. La natura giuridica del potere di annullamento in sede di riesame è funzione sia della diversa natura del provvedimento riesaminando, potendo questo essere di tipo dichiarativo, vincolato o discrezionale<sup>68</sup>, che dei suoi effetti, potendo essere questi ampliativi piuttosto che riduttivi della sfera giuridica del destinatario.

---

<sup>68</sup> P.Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., 59.

Quando l'attività di riesame ha per oggetto atti amministrativi vincolati emanati all'esito di un'attività meramente attuativa della legge che si risolve nell'accertamento e nella verifica di elementi della realtà e di dati di fatto legislativamente predeterminati, l'amministrazione non esercita alcun potere discrezionale, non valuta alcun assetto di interessi, limitandosi a conoscere (utilizzando le proprie competenze tecniche e la propria struttura organizzativa) una realtà fattuale il cui contenuto viene poi riversato in atti cui la legge collega la produzione di determinati effetti<sup>69</sup>.

## **7. I possibili esiti dell'attività di riesame e gli atti consequenziali.**

L'attività di riesame è finalizzata allo scrutinio, in punto di validità, del provvedimento di primo grado che può risultare senz'altro legittimo, ovvero illegittimo ma sanabile, ovvero senz'altro illegittimo e non sanabile<sup>70</sup>.

---

<sup>69</sup>In tal senso, **P.Rossi**, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., 76 ss.

<sup>70</sup>Cfr. **V. Cerulli Irelli**, *Corso di Diritto Amministrativo*, Torino, 2001, 602.

Parte della dottrina<sup>71</sup>, mettendo in luce il profilo funzionale del potere di riesame, distingue i provvedimenti di secondo grado in *atti di riesame* (annullamento, convalida, conferma e ratifica) il cui oggetto è lo scrutinio dell'atto precedente al fine di verificarne la sua validità ed *atti di revisione* (revoca, recesso, proroga, sospensione) destinati invece ad incidere sull'efficacia durevole dell'atto scrutinato.

È stato osservato che la suddetta tassonomia sembra trovare conferma nella collocazione sistematica delle norme che attualmente disciplinano alcuni tra i principali provvedimenti di secondo grado<sup>72</sup> tuttavia, la dottrina oggi prevalente<sup>73</sup>, in funzione del diverso esito cui l'indagine dell'amministrazione può pervenire, distingue tra *atti con esito conservativo* (Conferma, convalida, ratifica, riforma, conversione, proroga) ed atti con esito eliminatorio (annullamento, revoca, recesso).

---

<sup>71</sup> **M.S. Giannini**, *Istituzioni di diritto amministrativo*, cit., 379 ss. **V.Cerulli Irelli**, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, 2002, 450 ss. E 490 ss.

<sup>72</sup> **F.G.Scoca**, *Diritto Amministrativo*, Torino, 2008, 333, il quale osserva che: nella legge n.15/2005, infatti, le disposizioni sulla revoca ( art. 21-*quinquies*) l'annullamento d'ufficio e la convalida (art. 21 *nonies*, comma 1 e 2), sono collocate nel capo IV *bis* che detta la disciplina dell'efficacia e dell'invalidità del provvedimento. Immediatamente dopo le norme che disciplinano l'efficacia e l'esecutività del provvedimento, la disposizione sulla revoca; subito dopo quelle sulla nullità ed annullabilità del provvedimento, la disposizione sull'annullamento d'ufficio.

<sup>73</sup> Altra dottrina distingue tra *riesame con esito demolitorio*, che si risolve con la rimozione del provvedimento invalido; *riesame con esito conservativo*, laddove a seguito di una rinnovata valutazione l'Amministrazione ritiene che l'atto sia esente da vizi ovvero che, qualora l'atto risulti viziato, decida di procedere alla sua sanatoria; *riesame con esito confermativo*, laddove l'Amministrazione ritenga che l'atto, ancorché viziato, non necessiti di interventi educatori in sanatoria. Cfr. **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit. 1242.

Ai fini del presente lavoro si ritiene è utile delineare i caratteri fondamentali degli istituti dell'annullamento, della revoca e della conferma.

### **8. la revoca e l'annullamento d'ufficio.**

L'attività di riesame della pubblica Amministrazione che si risolve nell'adozione di un atto a contenuto eliminatorio può sostanziarsi nella emanazione di un provvedimento di annullamento d'ufficio o di revoca dell'atto di primo grado.

I due istituti sono stati oggetto di approfonditi studi in relazione ed in antitesi l'un l'altro ed in un primo momento associati in quanto incidenti, entrambi, su un precedente atto. Successivamente, tra la fine del XIX e l'inizio del XX secolo l'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale ha iniziato ad assegnare, seppur lentamente, ad ognuno, una sua propria configurazione sia sotto il profilo funzionale che strutturale fino alla loro assoluta autonomia.

Il primo riferimento normativo del potere di riesame è rinvenibile nell'art. 4, comma 2, dell'Allegato E della Legge abolitrice del contenzioso, che attribuiva, alla sola Amministrazione, oltre al potere di riesame degli atti amministrativi, il potere di revocarli e modificarli qualora fosse stato proposto ricorso da parte degli

interessati, sottraendo, quindi, tale ultimo potere, alle prerogative del giudice ordinario.

Nell'ambito della nozione di revoca, intesa quale generico potere di ritiro dei propri atti da parte dell'Amministrazione, si tendeva a distinguere la revoca in senso stretto rispetto alla figura dell'annullamento in base ad un criterio soggettivo e/o oggettivo.

Sotto il primo profilo, si riteneva doversi parlare di revoca ove ad agire fosse il medesimo organo che aveva emanato l'atto mentre, si configurava l'istituto dell'annullamento, qualora a procedere con effetti incidenti sull'atto di primo grado fosse soggetto diverso in quanto gerarchicamente sovraordinato.

Successivamente, maggioritaria dottrina e giurisprudenza hanno sostenuto la valenza del criterio oggettivo in base al quale la distinzione era operata in relazione al tipo di vizio inficiante l'atto di primo grado ritenendo doversi ricorrere all'istituto di revoca ove trattarsi di vizio di merito ovvero a quello dell'annullamento nell'ipotesi di un vizio di legittimità (violazione di legge, incompetenza, eccesso di potere).

L'insufficienza di un criterio basato sul mero profilo della illegittimità o del merito ha spinto la dottrina ad affiancare, a tale elemento oggettivo, un elemento temporale fondato sulla distinzione fra vizi originari e vizi sopravvenuti dovendosi ricorrere

all'istituto dell'annullamento con efficacia *ex tunc*, nelle ipotesi in cui l'atto sia affetto da un vizio sin dall'origine sia esso di legittimità o di merito; la revoca, invece, ricorrerebbe nelle ipotesi in cui l'Amministrazione intenda regolare in modo diverso una determinata situazione per cause sopravvenute ed obiettivamente accertabili con effetti *ex nunc*<sup>74</sup>.

In definitiva, prima dell'introduzione nel corpo della legge 7 agosto 1990, n.24, di un nuovo capo IV *bis* dedicato alla efficacia ed alla invalidità del provvedimento, operata con la legge 11 febbraio 2005, n. 15 e con la legge 14 maggio 2005, n. 80, tali istituti, in mancanza di una sostanziale e puntuale normativa di riferimento sono stati regolati essenzialmente in via pretoria<sup>75</sup>.

La scelta legislativa di tipizzare i suddetti provvedimenti oltre ad avere effetti dirimenti sul dibattito relativo al fondamento normativo del potere di riesame ha reso superfluo quello inerente la classificazione dei provvedimenti in argomento<sup>76</sup>.

---

<sup>74</sup> Cfr. **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1250. **P. Virga**, *Diritto Amministrativo, Atti e Ricorsi*, cit., 136, il quale afferma che: “La revoca è il ritiro con efficacia *ex nunc* di un atto inopportuno per la diversa valutazione delle esigenze di interesse pubblico, che erano state tenute presenti al momento della emanazione dell'atto stesso. Alla revoca si fa luogo allorquando siano intervenuti fatti nuovi che hanno rivelato che l'atto non era conforme all'interesse pubblico.

<sup>75</sup> In realtà, una prima, seppur limitata, regolamentazione del potere di riesame è rinvenibile nell'art. 4 co. 2 dell'Allegato E della Legge abolitrice del contenzioso, il quale attribuiva all'Amministrazione il potere di revocare e modificare gli atti amministrativi qualora fosse stato proposto ricorso da parte degli interessati.

<sup>76</sup> Cfr. **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit. 1243.

### 8.1. L'annullamento d'ufficio

L'annullamento d'ufficio, oggi disciplinato dall'art. 21 *nonies* della legge 241/90<sup>77</sup>, viene disposto tramite l'emanazione di un provvedimento volto alla rimozione, con efficacia *ex tunc*, di un atto che si riveli *ab initio* viziato in punto di legittimità (da valutarsi alla stregua della disciplina dettata dal precedente art. 21 *octies*<sup>78</sup>) entro un termine ragionevole, previo il riscontro di un interesse pubblico alla sua rimozione e tenuto conto dell'affidamento del destinatario del provvedimento e dei terzi controinteressati.

Non sussiste, pertanto, alcuna forma di automatismo tra la sussistenza dell'illegittimità e l'annullamento d'ufficio che potrà essere disposto solo previo riscontro degli ulteriori presupposti richiesti dalla norma. Dalla lettura della norma, emerge che il

---

<sup>77</sup> **Art. 21-nonies. (Annullamento d'ufficio)**

1. Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-*octies* può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge.

2. È fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole.

<sup>78</sup> **Art. 21-*octies*. (Annullabilità del provvedimento)**

1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza.

2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

legislatore è intervenuto nella materia codificando il principio, sviluppato dalla elaborazione giurisprudenziale<sup>79</sup>, per il quale la presenza della sola illegittimità non è sufficiente a giustificare la rimozione del provvedimento invalido essendo altresì necessaria la sussistenza di un interesse pubblico concreto ed attuale che l'amministrazione intende curare con l'atto demolitorio, diverso dal mero ripristino della legalità violata e da valutarsi in funzione del tempo trascorso: i vizi dell'atto possono apparire sopravanzati dalle circostanze medio tempore verificatesi, cosicché il provvedimento, al momento in cui si procede alla valutazione del suo eventuale annullamento, può essere giudicato idoneo alla soddisfazione del pubblico interesse in quanto equivalente al provvedimento legittimo<sup>80</sup>.

È indiscutibile, quindi, la natura discrezionale potere di annullamento in sede di riesame atteso che l'Amministrazione è chiamata ad effettuare un bilanciamento fra l'interesse pubblico al ripristino dell'ordine giuridico violato, gli interessi pubblici

---

<sup>79</sup> “... omissis ... secondo l'indirizzo giurisprudenziale valorizzato in sentenza, in generale l'esercizio del potere di autotutela richiede la valutazione dell'esistenza di un interesse pubblico concreto all'annullamento, non identificabile nel mero ripristino della legalità violata, e la sua comparazione con gli interessi privati sacrificati. (ad es. IV Sez. 30.7.1993, n. 803).

Tuttavia, concordemente si precisa che il provvedimento di annullamento d'ufficio di un atto deve essere motivato con riferimento all'interesse pubblico attuale solo quando, in relazione al tempo trascorso dall'adozione dell'atto viziato, si siano consolidate, in concreto, situazioni soggettive che al fine della loro rimozione necessitano dell'esistenza e dell'esternazione di ragioni di pubblico interesse diverse dal mero ripristino della legalità. (ad es. VI sez. 27.7.1994, n. 634)”. Consiglio di Stato, sez. IV, Sent. 6113/2002.

<sup>80</sup> In tal senso, **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1251.



secondari eventualmente sussistenti e gli interessi dei soggetti privati (interessati e contro interessati) le cui posizioni soggettive possono essere lese a seguito della emanazione, o non emanazione, del provvedimento di secondo grado.

Ci si muove sul terreno che Nigro definì “geloso” della discrezionalità laddove la pubblica Amministrazione valuta e compone interessi diversi, tutti astrattamente meritevoli di tutela<sup>81</sup> ma tra loro in conflitto per il conseguimento della soluzione più opportuna e ragionevole per il caso concreto.

### **8.1.1. I presupposti legittimanti l’annullamento in sede di riesame: l’elemento temporale e la rilevanza dell’interesse pubblico concreto.**

La giustizia amministrativa<sup>82</sup> (e di recente anche quella tributaria) è costante nell’affermare che l’esercizio del potere dell’amministrazione di ritornare con effetti incidenti sulle proprie

---

<sup>81</sup>C.fr. **M.Dentamaro**, *Il Libro, la P.A., il Giudice penale: note per il dialogo interreligioso*, <http://www.giustiziaamministrativa.it>.

<sup>82</sup> “ ... omissis ...” *per consolidato orientamento giurisprudenziale – ora positivamente recepito anche dall’art. 21-nonies della legge 7 agosto 1990, n. 241 – l’annullamento d’ufficio può essere adottato se ed in quanto trovi base, oltre che nell’originaria illegittimità dell’atto di primo grado, anche in un interesse pubblico concreto ed attuale, diverso da quello al mero ripristino ora per allora della legalità violata, alla rimozione dell’atto stesso, valutati comparativamente tutti gli interessi, pubblici e privati, coinvolti nel procedimento di secondo grado”* Cons. Giust. Amm. Reg. Sic. 13 febbraio 2007, n. 41.

determinazioni è subordinato ad una valutazione di sussistenza di uno specifico *concreto ed attuale* interesse pubblico alla eliminazione dell'atto, diverso dal generico interesse al ripristino della "legalità"<sup>83</sup>.

La giurisprudenza amministrativa di vertice<sup>84</sup> ha puntualizzato che la necessaria considerazione dell'interesse pubblico, ai fini del corretto esercizio del potere di riesame, ancorchè abbia ricevuto consacrazione legislativa nell'art. 21 *nonies*, l. n. 241/1990, costituisce espressione di un principio generale da considerarsi già immanente nel nostro ordinamento che, se per un verso pone, quale presupposto indefettibile per l'esercizio del relativo potere, la previa ponderazione di tutti gli interessi coinvolti per altro verso, prescinde, in certa misura, dal consolidamento o meno di quelli privati, i quali devono essere, comunque, considerati nell'apprezzamento globale.

La pubblica amministrazione, prima di rimuovere il provvedimento, deve verificare se la conservazione dell'atto, benché illegittimo, non sia proprio la soluzione che meglio consente di soddisfare quell'interesse pubblico che essa è sempre tenuta a perseguire<sup>85</sup>.

---

<sup>83</sup> Cfr. Cons. Stato, sez. V, 20 maggio 2008, n. 2364, in Cons. Stato, 2008, 1478.

<sup>84</sup> Cons. Stato, sez. VI, 27.2.2006, n. 846

<sup>85</sup> **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1254.

Ne segue che, nell'ambito del procedimento di riesame, deve necessariamente procedersi ad una nuova valutazione e ponderazione sia degli interessi secondari che dell'interesse primario<sup>86</sup> entrambi considerati nella loro dimensione attuale.

L'Amministrazione in presenza di un atto illegittimo, ancorché sollecitata da una specifica istanza di parte privata, può non procedere all'annullamento, specie se è trascorso parecchio tempo dalla emanazione dell'atto<sup>87</sup>. In ragione del trascorrere del tempo l'Amministrazione può ravvisare l'inopportunità di turbare situazioni soggettive che si sono consolidate solo per un formale ossequio al principio di legittimità. Ciò non significa che il potere di annullamento incontri limiti nel decorso del tempo atteso che esso non è soggetto a termini di decadenza o di prescrizione; ciò non significa neanche che tale potere trovi ostacolo nell'esistenza di pretesi diritti quesiti, giacché nessuna posizione preconstituita può fondarsi su un atto invalido. Il vero è che la situazione di fatto consolidatasi nel tempo può essere rispondente alle esigenze della amministrazione, per cui difetta l'interesse pubblico

---

<sup>86</sup> Gli interessi primari sono quelli per la cui cura il potere stesso è attribuito; il perseguimento dell'interesse primario coinvolge una serie di interessi dei quali l'autorità, nel suo agire, deve tener conto. Questi interessi sono chiamati secondari.

<sup>87</sup> **P. Virga**, *Il provvedimento amministrativo*, cit., 480. **F. Garri**, *Il pubblico interesse all'annullamento d'ufficio ed il decorso del tempo*, Foro amm. 1964, III, 175.

all'annullamento ed esiste invece l'interesse pubblico al mantenimento dell'atto<sup>88</sup> nonostante il vizio che lo inficia<sup>89</sup>.

Per altro verso, l'interesse pubblico che legittima l'annullamento dell'atto deve essere, a sua volta, concreto ed attuale. Concreto, in quanto l'interesse pubblico non può identificarsi con il generico interesse al ripristino della legalità, perché altrimenti l'annullamento finirebbe per divenire un obbligo per l'amministrazione; deve trattarsi, invece, di un interesse specifico e concreto<sup>90</sup> del quale deve darsi adeguatamente conto nella motivazione del provvedimento di secondo grado; attuale, nel senso che l'apprezzamento dell'interesse pubblico deve essere riferito al momento in cui si procede con il riesame dell'atto.

Circa la natura e l'ampiezza dell'interesse, se per un verso la giurisprudenza non sembra averne specificato con sufficiente dettaglio i

---

<sup>88</sup> Sarebbe quindi ad es. illegittimo, ove non concorrano altri motivi oltre quello dell'illegittimità, l'annullamento da parte della stessa Amministrazione della promozione di un impiegato che si fosse rivelato ottimo nel disimpegno delle funzioni del grado al quale fosse stato invalidamente promosso. **A.M.Sandulli**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit. 376.

<sup>89</sup> Così, testualmente, **P.Virga**, *Il provvedimento amministrativo*, cit., 480.

<sup>90</sup> Secondo le indicazioni della giurisprudenza l'interesse pubblico concreto può concretarsi: nell'esigenza di eliminare una grave deturpazione della bellezza paesistica, Cons. Stato, IV, 51/1967; nella necessità di evitare un aggravio considerevole alle finanze dell'Ente, Cons. Stato, I, 1021/1966; nella necessità di evitare all'Ente un onere continuativo non dovuto, Cons. Stato, I, 1497/1960. **E. Cannada Bartoli**, *In tema di Annullamento concreto all'annullamento d'ufficio*, Foro Amm. 1960, I, 45.

connotati, la dottrina, tra le varie interpretazioni date al fenomeno<sup>91</sup>,

nel tentativo di individuare l'estensione dell'interesse all'annullamento, focalizza le posizioni favorevoli dei soggetti destinatari del provvedimento originario, che verrebbero ad essere intaccate dallo stesso.

L'interesse pubblico che giustifica l'annullamento è, quindi, il risultato di un processo di sintesi dell'interesse primario con gli altri interessi coinvolti nel procedimento, tutti valutati nella loro dimensione attuale secondo un giudizio di prevalenza che l'amministrazione dovrebbe svolgere.

Se si aderisce all'orientamento di quella dottrina<sup>20</sup> per la quale l'annullamento<sup>21</sup> deve essere annoverato tra i poteri cd. di "amministrazione attiva" viene in evidenza la funzione di "*cura dell'interesse pubblico attraverso ponderazione di interessi contrapposti*", che spetta all'amministrazione e la strumentalità dell'istituto dell'annullamento dei provvedimenti illegittimi ai fini della sua realizzazione, senza che sia configurabile alcuna situazione di particolare privilegio per il soggetto pubblico, come invece affermano i fautori della tesi che vedono nel potere di autotutela il fondamento del potere di riesame.

---

<sup>91</sup> Cfr., per questa ricostruzione, A. MANTERO, *Tutela delle situazioni giuridiche dei privati nei procedimenti amministrativi e rapporti costitutivi*, Riv. Trim. Dir. Pubbl., 1978, 1417.

Conseguentemente, le componenti tipiche dell'istituto dell'annullamento vengono ad essere: l'interesse pubblico primario che muove l'azione dell'amministrazione proponente; gli interessi secondari, in particolare quelli associati a posizioni favorevoli del privato destinatario del provvedimento illegittimo; la discrezionalità, cioè il giudizio sulla composizione di quegli interessi, sulle modalità e sui limiti di prevalenza degli uni sugli altri, operato dall'amministrazione precedente. In altre parole, l'interesse pubblico che giustifica l'annullamento non muta rispetto a quello che l'amministrazione ha perseguito con il provvedimento originario; esso deve essere attualizzato, mediante l'apprezzamento delle posizioni medio tempore consolidate<sup>92</sup> in ciò risolvendosi la discrezionalità dell'Amministrazione nella fattispecie in esame.

### **8.1.2. L'interesse pubblico in *re ipsa*.**

Come accennato, l'esercizio del potere di annullamento in sede di riesame da parte della Pubblica Amministrazione incontra un

---

<sup>92</sup> Cfr. G. LIGUGNANA, *Profili evolutivi dell'autotutela amministrativa*, Padova, 2004, 89 e ss.

limite nell'esigenza di salvaguardare le posizioni dei soggetti privati, che, fidando sulla legittimità del provvedimento, hanno acquisito il consolidamento delle posizioni di vantaggio assentite dall'atto. Di conseguenza, il legittimo travolgimento di tali posizioni è subordinato alla necessità di assicurare il soddisfacimento di un interesse di carattere generale tale da risultare prevalente sulle posizioni individuali. Inoltre, l'esistenza di tale interesse pubblico deve essere adeguatamente motivato per consentire lo svolgimento del controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto di annullamento.

Tuttavia, l'obbligo di motivazione in ordine al pubblico interesse non ha portata inderogabile essendo state individuate dalla giurisprudenza numerose ipotesi nelle quali una specifica motivazione sul punto non è richiesta in relazione alla peculiarità della fattispecie.

Tale è il caso dell'annullamento di atti che conducano all'esborso illegittimo di pubblico denaro<sup>93</sup>, oppure il caso della brevità del tempo trascorso tra l'adozione del provvedimento illegittimo e la rimozione del medesimo<sup>94</sup>, oppure ancora il caso di illegittimità

---

<sup>93</sup> Consiglio di Stato, Sez. VI, 30 ottobre 2000, n. 5817.

<sup>94</sup> Consiglio di Stato, Sez. VI, 8 maggio 1998, n. 832.

provocata dalla malafede del soggetto che ha beneficiato dell'atto invalido<sup>95</sup> o di un provvedimento mai divenuto efficace<sup>96</sup>.

La casistica comprende inoltre i casi in cui il provvedimento originario sia stato emanato all'esito di un'attività vincolata della Pubblica Amministrazione tanto nell'*an* quanto nelle modalità del suo esercizio. In tali casi, infatti, sia l'individuazione dell'interesse pubblico che le modalità di soddisfazione del medesimo sono predeterminate dalla legge<sup>97</sup>.

Vi è poi l'ipotesi di illegittimità dell'atto dichiarata da sentenza passata in giudicato del giudice ordinario, e quella di illegittimità dell'atto dichiarata da un'autorità di controllo priva del potere di annullamento<sup>98</sup> e quella di un atto illegittimo che obblighi la pubblica Amministrazione ad un (altrettanto illegittimo) esborso di danaro pubblico<sup>99</sup>

Un'ulteriore ipotesi è quella inerente l'illegittimità dell'atto presupposto, che in forza del principio *simul stabunt, simul cadent*, travolgere - per caducazione automatica - gli atti ad esso susseguenti senza che si ritenga necessario il rinnovato esercizio del potere amministrativo<sup>100</sup>

---

<sup>95</sup> Consiglio di Stato Sez. V, 9 maggio 2000, n. 2648.

<sup>96</sup> Cons. Stato, Sez. IV, 07.11.2002, n. 6113.

<sup>97</sup> **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1251.

<sup>98</sup> Vedi nota precedente.

<sup>99</sup> Consiglio di Stato, sez. V, 15.12.2005, n. 7136.

<sup>100</sup> Consiglio di Stato, Sez. V, 29 marzo 2006, n.1591. L'assunto è stato oggetto di notevoli critiche, secondo alcuni da chi sostiene che l'atto presupposto deve



## 8.2. La revoca

La disciplina della revoca, di cui all'art. 21 quinquies della l.241/90<sup>101</sup>, facendo propria l'impostazione prevalente sia in dottrina che in giurisprudenza<sup>102</sup>, dispone una ipotesi di caducazione del provvedimento di primo grado ad efficacia durevole che, prescindendo dall'esistenza di vizi di legittimità, incide con effetti *ex nunc* sull'atto revocato a salvaguardia degli effetti medio tempore prodotti.

L'emanazione del provvedimento di revoca si fonda su un procedimento di nuova valutazione dei fatti che hanno condotto all'adozione dell'atto scrutinato sulla scorta della quale l'Amministrazione procedente decide se disporre la conservazione o il ritiro.

Secondo un impostazione ormai consolidata, confermata dal disposto di cui all'art. 21 quinquies legge 241/90, è possibile

---

necessariamente essere oggetto di un autonomo provvedimento di annullamento, SANDULLI, Manuale di diritto amministrativo, XV, Novene, Napoli, 1989; ovvero da chi afferma che la caducazione automatica può operare solo se l'atto presupposto funga anche da condizione di esistenza di quello derivato, F. BENVENUTI, Enciclopedia del diritto, cit., 537 ss., voce "autotutela amministrativa".

<sup>101</sup> **Art. 21-quinquies. (Revoca del provvedimento).** 1. Per sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto o di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario, il provvedimento amministrativo ad efficacia durevole può essere revocato da parte dell'organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge. La revoca determina la inidoneità del provvedimento revocato a produrre ulteriori effetti. Se la revoca comporta pregiudizi in danno dei soggetti direttamente interessati, l'amministrazione ha l'obbligo di provvedere al loro indennizzo. (comma così modificato dall'Allegato 4, articolo 4, del decreto legislativo n. 104 del 2010).

<sup>102</sup> Vedi nota precedente.

distinguere tra la revoca per sopravvenienze, che in forza del principio principio *rebus sic standibus*, viene attivata a seguito di un mutamento delle circostanze fattuali che avevano giustificato il provvedimento di primo grado, e la revoca fondata sullo *jus poenitendi* della pubblica Amministrazione che concerne, invece, quei casi in cui si modifichi, *ceteris paribus*, il giudizio in merito ad una situazione già oggetto di ponderazione in sede di emanazione del provvedimento di primo grado.

In ogni caso, il provvedimento di revoca è sempre la presenza di un interesse pubblico attuale alla rimozione dell'atto originario che deve essere ben evidenziato nell'impianto motivazionale dell'atto di secondo grado<sup>103</sup>

La revoca elimina *ex nunc* l'efficacia dell'atto di primo grado, dispone infatti chiaramente l'art. 21 quinquies l.241/90 che essa “determina l'inidoneità del provvedimento revocato a produrre ulteriori effetti”, e cioè effetti verso il futuro.

Gli eventuali pregiudizi causati dalla revoca ai soggetti interessati devono essere compensati dall'Amministrazione precedente tramite l'erogazione di un indennizzo.

---

<sup>103</sup> T.A.R. Lazio Roma, Sez. III, 16 novembre 2007, 11271.

## **9. L'atto confermativo: distinzione tra atto confermativo proprio e improprio.**

La nozione di atto confermativo, inteso come atto con cui l'amministrazione dichiara di mantenere fermo un precedente provvedimento di cui venga chiesto il ritiro, è frutto dell'elaborazione giurisprudenziale volta ad impedire che attraverso l'impugnabilità di un nuovo atto con il quale l'amministrazione abbia rigettato un'istanza di riesame di un precedente atto divenuto inoppugnabile, si possa eludere il principio della perentorietà del termine per ricorrere.

In proposito si distingue tra atto meramente confermativo ed atto ad effetti confermativi ovvero tra atto confermativo proprio ed improprio.

Nell'impostazione dottrinale tradizionale, l'atto confermativo non incide sulle situazioni giuridiche poste in essere dal provvedimento, per cui la conferma consiste nella riaffermazione dell'esistenza del fatto, del precedente provvedimento, del precedente precetto; l'atto confermativo non sarebbe impugnabile in quanto non sarebbe un vero e proprio atto amministrativo, difettando una volizione intorno ad una situazione, e non implicando alcuna nuova ponderazione valutativa degli interessi,

limitandosi l'amministrazione a conservare gli effetti che si ricollegano all'atto originario.

Pertanto se questo non è stato tempestivamente impugnato, l'adozione dell'atto meramente confermativo (o confermativo improprio) non è idonea a riaprire i termini per l'impugnazione.

Viceversa l'atto ad effetti confermativi (o confermativo proprio) consiste nella dichiarazione che l'autorità vuole tuttora, dopo aver esaminato la nuova situazione alla luce dei motivi adottati nell'irrituale istanza del privato, la regolamentazione espressa nel precedente provvedimento.

Si sarebbe in presenza di un atto dotato di una struttura provvedimentale ad effetti innovativi, che dispone un'autonoma regolamentazione di interessi. Da qui deriva la sua autonoma impugnabilità.

In senso analogo si orienta la recente giurisprudenza, che configura l'atto di mera conferma "atto accertativo che non sostituisce quello confermato, tanto che le vicende della conferma ed anche il suo venir meno non interferiscono con la vita e la validità del medesimo atto confermato (TAR Lazio, sez.1, 26 febbraio 1989 n.2.4), ed esclude la natura meramente confermativa del "provvedimento che pur replicando la statuizione dell'atto riesaminato, sia adottato a seguito di una nuova istruttoria" (Cons.

Stato, sez.V, 13 marzo 2000 n. 1328), e sottolinea come "l'atto meramente confermativo, oltre a presupporre un'istanza di un privato diretta al ritiro di un precedente provvedimento, consiste nella riaffermazione dell'esistenza del precedente provvedimento, mentre il provvedimento di conferma consiste nella dichiarazione che l'autorità vuole tuttora la regolamentazione espressa nel precedente provvedimento" (Cons. Stato, sez. V, 24 novembre 1992 n.1365). Peraltro, la ricostruzione giurisprudenziale e dottrinale in esame non convince, nella misura in cui conduce ad escludere l'impugnabilità di atti che, a ben guardare, non dovrebbero essere sottratti alla generale regola dell'art. 113 Cost..

In particolare, non convince l'assunto secondo cui, in assenza di un nuovo procedimento, di un riesame della situazione complessiva, di una nuova ponderazione di interessi, non vi sia una nuova dichiarazione di volontà nè un nuovo esercizio del potere, ma una mera dichiarazione di scienza, con la quale si constata l'esistenza del precedente provvedimento se, comunque, una decisione c'è, anche se è quella di non esercitare nuovamente il potere, non si spiega il perchè deve precludersi a priori l'impugnativa.

Invero, considerando meramente confermativo e, dunque, non impugnabile, l'atto emanato in presenza di una situazione ritenuta identica a quella che aveva condotto all'emanazione del precedente

atto, si impedirebbe al cittadino di dimostrare che la situazione era cambiata, per cui in capo all'amministrazione era insorto l'obbligo di provvedere. Sicché, non può ravvisarsi un ostacolo all'impugnativa nella circostanza che, nel nuovo atto, non risulti preso in considerazione alcun nuovo fatto né valutato alcun nuovo motivo, perché per stabilire che nessuna alterazione significativa si è verificata nella situazione precedente, è necessario un sindacato giurisdizionale, che il privato può ottenere solo impugnando l'atto di rifiuto.

Infatti, aderendo al criterio distintivo adottato dalla giurisprudenza, l'atto meramente confermativo dovrebbe restare al di fuori di qualsivoglia sindacato giurisdizionale e quindi, a fortiori, dall'ambito applicativo del rito speciale disciplinato dall'art. 21-bis della legge n. 1034 del 1971, introdotto dall'art.2 della legge n.205 del 2000. Invero, la giurisprudenza rileva che, l'adozione di un atto meramente confermativo, ancorché illegittimo, costituisce comunque esercizio, in forma espressa del potere amministrativo, per cui difetta il silenzio dell'amministrazione, quale presupposto per l'operatività del rito speciale. Va osservato però che se sul piano sostanziale, mediante lo speciale giudizio sul silenzio si vuole costringere l'amministrazione a concludere il procedimento con un provvedimento espresso, è lecito chiedersi se il medesimo

rimedio non dovrebbe poter essere utilizzato, a maggior ragione, nei casi in cui il procedimento non sia stato nemmeno avviato; dunque sarebbe opportuno, de *iure condendo*, estendere all'atto meramente confermativo di una precedente statuizione l'ambito applicativo dell'art. 21-bis.

Detta estensione sarebbe opportuna per evitare disparità di trattamento tra situazioni sostanzialmente identiche, come nel caso in cui l'amministrazione, chiamata a pronunciarsi per la prima volta su una istanza, ometta di esaminarle nel merito, e quello in cui un identico rifiuto sia opposto ad una istanza di riesame di un precedente provvedimento; invero, se nel primo caso si ritiene utilizzabile il rito speciale, non potrebbe ipotizzarsi un diverso trattamento per il secondo, visto che in entrambi i casi l'amministrazione viene meno ad un preciso obbligo di provvedere.

Detta disparità di trattamento sarebbe altresì presente qualora si ritenesse che per sfuggire allo speciale rito accelerato dell'art.21-bis, sia sufficiente, pur in presenza di un conclamato obbligo di provvedere, evitare di restare silenti adottando un atto meramente confermativo. In effetti, mentre il silenzio a cui ha pensato il legislatore del 2000 quando ha previsto lo speciale strumento dell'art.21-bis rappresenta un'elusione dell'obbligo di provvedere, l'atto meramente confermativo illegittimo (perché adottato in

presenza di un obbligo di riesame), configura, invece, un'ipotesi di violazione del medesimo obbligo, che solo in apparenza viene rispettato, ma in realtà resta inadempito.

Ebbene se nell'ambito del giudizio di ottemperanza la distinzione tra silenzio e atto meramente confermativo illegittimo tende ad essere superata e le due ipotesi di inadempimento dell'obbligo di provvedere vengono equiparate ai fini procedurali, il rito speciale dell'art. 21-bis, può essere esteso ad entrambe, così assicurandosi il medesimo trattamento processuale a fattispecie formalmente diverse, ma sostanzialmente identiche.



## Capitolo II

### IL POTERE DI RIESAME IN SEDE DI AUTOTUTELA

#### DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA.

#### PRINCIPI GENERALI, FONDAMENTO E FUNZIONE

1. Il potere di riesame dell'amministrazione finanziaria: la codificazione di una potestà singolare ed immanente. **1.1.** L'articolo 68, comma 1, DPR n. 287/1992. **1.1.1.** La distinzione tra illegittimità e infondatezza. **1.2.** L'articolo 2 *quater*, legge n. 656/1994 ed il decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37. **2.** Inquadramento dogmatico del potere di riesame nella materia tributaria: la finalità specifica del potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria quale strumento per l'assolvimento della sua funzione di organo di giustizia tributaria. **3.** La controversa questione della natura giuridica del potere di riesame in sede di autotutela: il "falso" problema della sua natura discrezionale piuttosto che vincolata. **4.** La posizione giuridica soggettiva del contribuente destinatario di un atto illegittimo o infondato. **4.1.** Discrezionalità o doverosità del potere di annullamento in sede di riesame su atti definitivi o non definitivi in funzione degli interessi pubblici primari e secondari coinvolti oltre che della natura formale o sostanziale del vizio invalidante: un ipotesi ricostruttiva. **4.1.1.** Il potere di riesame sugli atti non definitivi. **4.1.2.** Il potere di riesame sugli atti definitivi. **4.1.2.1** Considerazioni sul profilo sostanziale del vizio in caso di atti divenuti definitivi.

#### **1. Il potere di riesame dell'amministrazione finanziaria: la codificazione di una potestà singolare ed immanente.**

Diversamente, che nel più generale ambito amministrativo, nella materia tributaria, è stata fortemente messa in dubbio la sussistenza, in capo all'Amministrazione finanziaria, del potere di rimuovere i propri atti che si rivelassero essere illegittimi o infondati. L'incertezza scaturiva, più che dall'assenza di precisi

riferimenti normativi<sup>104</sup>, dalla consolidata ritrosia, da parte degli uffici, di annullare o revocare gli atti impositivi precedentemente emanati per il timore che il riconoscimento dell'invalidità avrebbe probabilmente significato *“un'implicita ammissione di colpa dovuta al cattivo esercizio dell'azione amministrativa”*<sup>105</sup>.

La giurisprudenza di legittimità<sup>106</sup>, con una forte influenza normogenetica<sup>107</sup>, aveva più volte riconosciuto la sussistenza del potere di annullamento in capo all'Amministrazione finanziaria,

---

<sup>104</sup> In realtà, nell'ambito del diritto tributario erano già presenti disposizioni disciplinanti forme di riesame “annullatorie” dell'operato dell'amministrazione finanziaria. Il primo intervento normativo è individuabile nell'articolo 34 del Regio Decreto n. 3269 del 1923 (poi abrogato con l'articolo 80 del DPR 26 ottobre 1972 n. 634) ai sensi del quale *“sia pure ai soli fini delle imposte di registro, di successione, di incremento del valore degli immobili e ipotecarie”* era possibile l'esercizio di un potere di riduzione motivata del valore accertato dopo che siano decorsi i termini di impugnazione dell'atto, allorquando risulti manchevole o erroneo l'accertamento eseguito. Fece seguito l'articolo 20 del RDL 7 agosto 1936, n. 1639 che attribuiva all'ufficio finanziario il potere di revisione dei prezzi e dei valori che risultassero dalle stipule e dalle denunce delle parti del trasferimento *“in base agli elementi di valutazione”* che l'ufficio medesimo possedeva. Vi sono poi disposizioni relative alle fattispecie che prevedono il rimborso d'ufficio delle somme illegittimamente iscritte a ruolo nel caso di errori materiali e di duplicazioni di imposta (articolo 41 DPR 29 settembre 1973, n. 602 – relativo ad errori o duplicazioni imputabili all'ufficio – ed articolo 8 DPR 28 novembre 1980, n. 787 – per gli errori commessi dal Centro di Servizio) e quella inerente l'annullamento d'ufficio delle iscrizioni a ruolo disposte da Centro di Servizio, a conclusione del controllo formale delle dichiarazioni eseguito ai sensi dell'articolo 36 bis DPR 600/1973. Con l'articolo 6, comma 6 della legge 12 novembre 1990, n. 331 con il quale è stato istituito l'istituto dell'accertamento parziale, veniva disposto che *“sono annullati dall'ufficio che li ha emessi se, dalla documentazione prodotta dal contribuente, risultano infondati in tutto o in parte”*. Secondo autorevole dottrina, l'espressa previsione della possibilità di procedere all'annullamento d'ufficio nei casi di avvenuta dimostrazione dell'infondatezza dell'avviso di accertamento parziale *“altro non sarebbe che la superflua enunciazione di un principio generale”*. Infine, l'articolo 12, comma 2, legge 7 agosto 1982, n. 516 attribuisce all'ufficio finanziario il potere di *“integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati”* sulla base dei fatti accertati con efficacia di giudicato da una sentenza penale di condanna o di proscioglimento.

<sup>105</sup> Cfr. **P. Russo**, Manuale di diritto tributario, Parte Generale, Milano, 2002, 216.

<sup>106</sup> Cass., 8 aprile, 1992, n.4303, in Comm. Trib. Centr., 1992, II, p.1329; Cass., 20 marzo 1991, n.3003, in Giur. it., 1992, I, p.376; Cass., SS. UU., 17 marzo 1989, n.1333, in Boll. Trib., 1989, p. 1495.

<sup>107</sup> Cfr. **V. FICARI**, *Il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria nei recenti chiarimenti ministeriali* (commento a nota Min. fin. N. 4079/1994), in Riv. dir. trib., 1994, III, 393.

individuandone il limite nel giudicato e condizionandone la validità all'adozione di un provvedimento motivato. Pur tuttavia, i dubbi che anche la maggioritaria dottrina<sup>108</sup> aveva costantemente sciolto positivamente sono stati definitivamente fugati con l'approvazione del D.P.R. 27 marzo 1992, n.287, disciplinante il regolamento degli uffici del personale del Ministero delle finanze, nell'ambito del quale con il primo comma dell'art. 68, è stata definitivamente acclarata la sussistenza del potere in argomento in capo all'Amministrazione finanziaria.

Il processo di codificazione, completatosi con la successiva approvazione del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, emanato in applicazione dell'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, ha lasciato comunque a tutt'oggi aperte una serie di questioni inerenti l'inquadramento dogmatico i presupposti ed i limiti all'esercizio del predetto potere.

---

<sup>108</sup> Nella dottrina più risalente, per la tesi favorevole ad ammettere la possibilità dell'autotutela tributaria, in quanto prerogativa generale delle pubbliche amministrazioni finalizzata alla migliore cura dell'interesse pubblico, **G.A.Vanni**, *Organizzazione degli uffici finanziari*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, diretto da **V.E. Orlando**, Milano, 1902, IX, 1243; **M.Pugliese**, *Istituzioni di diritto finanziario, Diritto tributario*, Padova, 1937, 217; **A.Rotondi**, *Il potere di autotutela dei diritti della pubblica amministrazione e la solidarietà nella legge del registro*, in Riv. Dir. Fin. 1950, II, 23 ss.; **Distefano**, *La revoca dell'atto amministrativo nella potestà di imposizione*, in Rass. tasse, 1954, 1; **E.Allorio**, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1954, 78; **A.Berliri**, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, III, 231 ss.; **F.Tesauero**, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 150; **G.Tremonti**, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 433; **F.Moschetti**, *Avviso di accertamento tributario e garanzie per il cittadino*, in AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, 45; **C.Glendi**, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 595 ss. Per la dottrina contraria ad ammettere una generale potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria v. **M.Basilavecchia**, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988, 132 ss.

**1.1. L'articolo 68, comma 1, DPR n. 287/1992.**

Con l'emanazione dell'art. 68, D.P.R. 27 marzo 1992, n.287, inserito nel "*Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle Finanze*", il potere di annullamento assume carattere generale nell'ambito dell'ordinamento tributario.

La disposizione disponeva<sup>109</sup> che "*salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell'atto*".

Nonostante la sua estrema stringatezza, la previsione regolamentare ha sgombrato il campo dai dubbi riguardanti l'esistenza del potere in argomento nella materia tributaria delineandone, seppur succintamente, presupposti e modalità di applicazione. la stessa amministrazione finanziaria ha affermato che con il provvedimento in esame "*si è inteso dare un riconoscimento giuridico esplicito e di carattere generale al principio dell'autotutela, fino ad allora sporadicamente enunciato*

---

<sup>109</sup> L'articolo è stato abrogato dall'art. 23, lettera mm), numero 7), D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107.

*nell'ordinamento tributario e di applicazione estremamente incerta nella prassi amministrativa”*<sup>110</sup>.

Il fatto che il disposto sia stato introdotto in occasione dell'approvazione di un decreto contenente il “*Regolamento degli uffici e del personale del ministero delle finanze*”, che sia stato inserito nel titolo VI, capo I, inerente alla “*trasparenza e semplificazione dell'attività amministrativa*” e che sia stato rubricato “*tutela dei diritti dei contribuenti e trasparenza dell'azione amministrativa*” evidenzia la volontà legislativa di avviare un'inversione di tendenza nei rapporti tra fisco e contribuenti, in quanto l'utilizzo di termini quali semplificazione, trasparenza, tutela dei diritti del contribuente è sintomatico di un modo nuovo di intendere tali rapporti, che ripudia comportamenti di indifferenza, disinteresse, o addirittura intolleranza da parte dei funzionari nei confronti delle istanze sollevate dai contribuenti, richiedendosi, invece, atteggiamenti di attenzione, di collaborazione e di revisione critica degli atti, affinché il prelievo tributario non si traduca per il cittadino in una situazione di disagio<sup>111</sup> se non addirittura quale ingiusto e forzoso prelievo frutto di odiosa tirannia fiscale piuttosto che inevitabile adempimento

---

<sup>110</sup> Cfr. direttiva Direzione regionale delle entrate del Piemonte e dell'Emilia Romagna, n. 10932 del 29 marzo 1994, in *Il Fisco*, 1994, p. 5122.

<sup>111</sup> Cfr. **G. Tino**, *Poteri di autotutela propria e “impropria”*, in *Tributi*, 1994, 617 ss.

del dovere della Amministrazione finanziaria di garantire la perequazione della spesa pubblica.

La lettura della disposizione sottende una nuova visione del rapporto tra fisco e contribuente e prefigura l'istituto quale efficace alternativa all'insorgere di un procedimento contenzioso oltre che strumento teso a garantire la giustizia sostanziale nelle ipotesi in cui il procedimento giurisdizionale non sia più praticabile, con conseguente accrescimento del tasso di fiducia nei confronti dell'autorità amministrativa e miglioramento dei rapporti tra fisco e contribuenti.

### ***1.1.1. La distinzione tra illegittimità e infondatezza.***

Il riferimento alla categoria giuridica dell'infondatezza ha suscitato non poche perplessità atteso che i vizi degli atti amministrativi sono ascrivibili alla categoria dei vizi di legittimità e che la nozione di "infondatezza" è estranea alle usuali tassonomie dei vizi degli atti amministrativi<sup>112</sup>.

Si tratta quindi di una terminologia impropria e forse fuorviante, atteso che l'infondatezza (da intendersi quale insussistenza totale o parziale) della pretesa espressa mediante la emanazione di un atto

---

<sup>112</sup> In tal senso **D.Stevanato**, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, 135, con precisi richiami a risalente ed autorevole dottrina.

impositivo determina pur sempre un vizio di legittimità dell'atto<sup>113</sup>.

Volendo comunque tracciare una linea di confine tra i due concetti, si potrebbe supporre che, con il termine “illegittimità”, il legislatore abbia voluto far riferimento ai vizi attinenti agli aspetti procedurali e/o formali mentre la categoria dell'infondatezza<sup>114</sup> indicherebbe, piuttosto, i casi in cui la falsa percezione dei fatti e/o errata interpretazione di norme sostanziali e/o inesatta estimazione e/o erronea qualificazione del presupposto imponibile, si traduca nella emanazione di una pretesa in tutto o in parte difforme dalla effettiva capacità contributiva ascrivibile al destinatario dell'atto.

Utilizzando questo criterio distintivo, l'atto è illegittimo, ad esempio, nei casi di difetto di motivazione, omessa indicazione

---

<sup>113</sup> In tal senso, **A.Quaranta**, *L'autotutela nell'attività dell'amministrazione finanziaria*, in *Tributi*, 1994, 611-612.

<sup>114</sup> Autorevole dottrina ha osservato che: il riferimento all'infondatezza intende esprimere un'ipotesi di illegittimità caratterizzata, ad esempio, da un errore di fatto nell'individuazione dell'oggetto della fattispecie tributaria e nella manifestazione della pretesa, da un errore logico di evidente ed oggettiva percezione, dal manifesto travisamento dei fatti, da errori nell'individuazione del presupposto e nella valutazione dei relativi elementi di fatto; in questi casi l'infondatezza appartiene ad una forma di illegittimità sostanziale. Sono, invece, riconducibili ad una forma di illegittimità formale la realizzazione di un atto invalido nel corso della fase istruttoria oppure la difformità dell'atto dal modello normativo in relazione alla sua redazione e/o al suo contenuto. Si pensi, ad esempio, al difetto di componenti essenziali dell'avviso di accertamento così come previsti dall'art. 42 del DPR n. 600/1973 per le imposte sui redditi (imponibile, motivazione, aliquote, sottoscrizioni, ragioni del ricorso all'accertamento sintetico o induttivo, etc.) e dall'art. 56 del DPR n. 633/1972 per l'imposta sul valore aggiunto l'indicazione degli errori, omissioni e false o inesatte indicazioni su cui è fondato l'accertamento in rettifica, i relativi elementi probatori; i fatti certi che fondano la presunzione di omissioni ed inesattezze; l'imponibile e le aliquote; le ragioni per le quali si è proceduto ad un accertamento induttivo; alle ragioni che fondano il pericolo alla riscossione e che hanno indotto l'ufficio a procedere all'accertamento induttivo senza attendere la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale, all'irregolarità della notificazione non avvenuta o avvenuta in forma non prevista dalla legge. **V.FICARI**, *Autotutela e riesame dell'accertamento*, cit., 117.

delle aliquote<sup>115</sup>, omessa sottoscrizione, vizi della notifica, mancanza dell'autorizzazione richiesta dalla legge per accedere in determinati locali, ecc..<sup>116</sup> Di converso, l'atto impositivo è da definirsi infondato laddove la determinazione del *quantum debeat*, essendo errata in eccesso rispetto alla effettiva capacità contributiva espressa dal presupposto, si risolva in un "vizio della pretesa" attinente l'esistenza o l'ammontare del debito tributario.

In definitiva, atteso che l'infondatezza della pretesa si traduce, comunque, nella illegittimità, sul piano sostanziale, dell'atto impositivo l'utilizzo dell'espressione "illegittimità sostanziale" è equivalente a quello di "infondatezza" della pretesa e si contrappone alla nozione di illegittimità derivante da vizi procedurali e/o di forma che potremmo definire "formale".

Ne segue che un atto potrà rivelarsi essere legittimo e pienamente fondato oppure, illegittimo ma fondato ed infine legittimo ma infondato.

---

<sup>115</sup> Sul carattere formale del vizio di mancata indicazione delle aliquote **C. CONSOLO**, *Limiti alla rinnovazione della imposizione dopo e alla stregua del giudicato di annullamento del primo avviso di accertamento*, in Riv. di Dir. Trib., 1991, I, 743, nota 3 e 748. Contra, **V.Ficari**, per il quale, l'omessa indicazione delle aliquote, costituisce, invece, un vizio di infondatezza dell'atto. Il convincimento muove dall'idea secondo cui la mancata indicazione dell'aliquota o delle aliquote applicate darebbe luogo ad un vizio "sostanziale" (sanzionato con la nullità dell'atto che ometta di indicarle: vedi l'art. 42 del DPR n.600/1973, e l'art. 56 del DPR n. 633/1972) e non meramente "formale". In tal senso **V.Ficari**, *Il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., 397.

<sup>116</sup> **D.Stevanato**, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., 136,



La tesi qui esposta, trova implicita conferma nel disposto di cui all'art. 2, DM n.37/1997 laddove si fa espresso riferimento alla illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

Non si concorda quindi con la tesi per la quale, a seguito della emanazione del più volte citato art. 68, la distinzione fra vizi formali e vizi sostanziali proposta con riguardo all'art. 21 del DPR n. 636/1972 abbia completamente perso di significato<sup>117</sup> atteso che, come si vedrà in avanti<sup>118</sup>, la distinzione è assolutamente rilevante, atteso che la doverosità dell'esercizio del potere di annullamento degli atti impositivi è funzione sia del tipo di illegittimità (formale o sostanziale) che inficia l'atto, sia della intervenuta definitività del medesimo.

## **1.2. L'articolo 2 *quater*, legge n. 656/1994 ed il decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37.**

L'introduzione dell'art. 68 non portò ai risultati sperati. Infatti, nonostante gli sforzi ricostruttivi operati dalla stessa Amministrazione finanziaria e dalla più attenta dottrina, l'istituto continuava a trovare scarsa applicazione a causa dei consistenti vuoti normativi della disposizione regolamentare, specie in relazione alla individuazione dell'organo amministrativo

---

<sup>117</sup> V.FICARI, *Autotutela e riesame dell'accertamento*, cit., 117.

<sup>118</sup> .....

competente ad esercitare il potere di annullamento ed alle sue concrete modalità di esercizio.

Pertanto, il legislatore è intervenuto sulla materia elevando la sussistenza del potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria a principio di rango legislativo<sup>119</sup>, con l'introduzione dell'art. 2 *quater*, del D.L. 30 settembre 1994, n.566 convertito in legge 30 novembre 1994 n. 656, così superando la valenza meramente interna all'amministrazione che era propria dell'art. 68 citato<sup>120</sup>.

Con tale disposizione è stato disposto che *“con decreto 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 pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali s'inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione”*.

---

<sup>120</sup> L'aver acclarato la sussistenza del potere in argomento con norma di rango primaria implicitamente “riconosce come doveroso l'intervento in autotutela *ogniqualevolta l'amministrazione abbia posto atti illegittimi o infondati*” Cfr. **M. Loche**, *Autotutela dell'amministrazione finanziaria e...tutela del contribuente*, in *il fisco*, 1994, p.7863.

Successivamente, con l'art. 27 della L. 28/1999, cosiddetta legge "omnibus" è stato disposto l'inserimento nell'art. 2 *quater* di quattro nuovi commi<sup>121</sup>.

Ovviamente il procedimento di delegificazione operato con la disposizione in parola non ha implicato il non uso del potere nell'attesa del provvedimento regolamentare, difatti, onde evitare una simile interpretazione da parte degli uffici periferici, la Direzione Regionale delle entrate per l'Emilia Romagna, con nota del 22 agosto 1994, ha chiarito che *"viene escluso che l'attribuzione al Ministro di un potere regolamentare per disciplinare la condotta degli Uffici finanziari in materia di autotutela, possa avere l'effetto di paralizzare l'applicazione dell'istituto fino al momento in cui tale potere regolamentare non venga concretamente esercitato ... omissis ... ove dovesse propendersi per l'inapplicabilità dell'autotutela fino all'emanazione dei previsti decreti del Ministro, ne deriverebbe*

---

<sup>121</sup> **1-bis.** Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato.

1-ter. Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1-bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza.

1-quater. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza.

1-quinquies. La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato.

*certamente un grave pregiudizio al prestigio e alla credibilità dell'Amministrazione, già oggi tanto gravemente compromesse”.*

In attuazione del disposto legislativo di cui all'articolo 2 *quater* della legge 656/1994 è stato emanato il regolamento recante “*norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria*” di cui al Decreto Ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37.

Il provvedimento regolamentare individua l'ambito di applicazione, gli organi competenti, i criteri di priorità e di economicità per l'inizio o l'abbandono dell'attività contenziosa e amministrativa al precipuo fine di delineare i caratteri ed individuare i limiti all'esercizio del potere di riesame nella materia tributaria.

E' stata in tal modo soddisfatta l'esigenza di una distinta, rigorosa e dettagliata disciplina dovuta alla specialità della materia tributaria, rispetto a quella più generalmente amministrativa che conferma l'eterogeneità del'istituto del riesame nei rispettivi ambiti.

Il regolamento si compone di otto articoli dei quali, i primi cinque, individuano gli organi dell'amministrazione competenti, l'ambito di applicazione, il procedimento e anche i limiti dell'esercizio del potere, mentre i rimanenti, si soffermano sull'analisi e il monitoraggio che gli organi competenti dovranno effettuare

periodicamente e sui criteri di economicità per l'inizio o l'abbandono dell'attività contenziosa e amministrativa.

### **1.2.1. L'interpretazione della disciplina del potere di autotutela parte dell'Amministrazione finanziaria.**

L'art. 68 ha riconosciuto, all'Amministrazione finanziaria, il potere di riesame e di autocorrezione dei propri atti, in conformità e coerentemente, ai principi generali di diritto amministrativo non risultando d'ostacolo la pendenza di una controversia in qualunque stato e grado del giudizio<sup>122</sup>.

Tuttavia le peculiarità della materia tributaria richiedevano una disciplina specifica, che solo in minima parte è stata realizzata con la previsione in parola.

I tratti distintivi dell'attività dell'Amministrazione finanziaria sono da ricercarsi innanzi tutto nella tipicità del fine, essendo essa preposta al reperimento delle risorse necessarie a far fronte alla spesa pubblica secondo legge; nel fatto che gli atti di imposizione sono posti in essere nell'esercizio di un'attività legislativamente vincolata destinata ad incidere su posizioni di diritto soggettivo, e che pertanto, quanto meno nella fase provvedimentale, non è

---

<sup>122</sup> In precedenza, era stato più volte sostenuto che l'esercizio del potere di autotutela poteva essere inibito dalla pendenza di una controversia, in quanto le parti sarebbero, in ipotesi, private della disponibilità del rapporto oramai attribuito in via definitiva al potere giurisdizionale. In tal senso: **F.Gazzerro**, *Non è ammesso il rinnovo dell'accertamento impugnato*, in Boll. trib., 1981, 495; **O.Poli**, *L'accertamento delle imposte sui redditi*, 1986, 149.

consentito all'Amministrazione finanziaria di disporre di alcun margine di discrezionalità<sup>123</sup>; nell'esistenza di un principio cardine che ne governa incessantemente l'azione, rinvenibile nel primo comma dell'art.53 laddove si dispone che "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*".

L'erronea convinzione di poter applicare nella materia tributaria, *mutadis mutandis*, i principi che governano il potere di riesame della Pubblica Amministrazione, ed in particolare quello inerente la natura tipicamente discrezionale del suddetto potere, ha determinato una sostanziale inapplicazione del potere di annullamento da parte dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria.

Lodevole, quindi, lo sforzo di alcune Direzioni Regionali delle Entrate<sup>124</sup> di individuare, in siffatta materia, quelli che sono i corretti ambiti di applicazione dell'istituto precisandone modalità e tempi operativi onde consentire agli uffici di intervenire e, soprattutto, di stimolarli a farlo.

La *ratio* della codificazione del potere di annullamento, è stata identificata, dalle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate,

---

<sup>123</sup> **M.Cantillo**, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in *Rassegna Tributaria*, n.2, 2008, 303 ss.

<sup>124</sup> Sul punto sono state emanate: Circolare Dir. Reg. Emilia Romagna, 29 marzo 1994, Circolare Dir. Reg. Piemonte, 11 maggio 1994 e Circolare Dir. Reg. Lazio, 6 giugno 1994, tutte in Banca dati Fisco on Line

nell'esigenza di porre fine alla gravissima crisi in cui versava il contenzioso tributario cui aveva contribuito anche l'Amministrazione finanziaria. Questa, infatti, rifiutandosi di annullare i propri atti ancorché riconosciuti essere illegittimi o infondati, in sostanza, trasferiva sulle Commissioni tributarie responsabilità decisionali che avrebbe dovuto mantenere al proprio interno<sup>125</sup>.

Nel fornire specifiche indicazioni in ordine alla corretta interpretazione del citato articolo 68, l'Amministrazione finanziaria "*allo scopo di evitare possibili equivoci*" ha chiarito che la previsione normativa "*impone*" l'esercizio del potere di riesame ogni volta che ricorrano "*le condizioni che determinano l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto emanato*" allo specifico fine di "*corrispondere all'esigenza di correttezza e di imparzialità dell'azione Amministrativa*" con la conseguenza che "*l'ufficio procederà all'annullamento totale o parziale dell'atto tutte le volte in cui, con valutazione obiettiva ed imparziale, riconosca che l'atto stesso sia affetto da illegittimità o da infondatezza*"<sup>126</sup>.

L'Amministrazione arriva addirittura a determinare, a mero titolo esemplificativo, alcune fattispecie concrete di evidente, **doverosa**

---

<sup>125</sup> Cfr. Circolare Dir. Reg. Emilia Romagna, 29 marzo 1994 cui hanno fatto seguito: Circ. Dir. Reg. Piemonte, 11 maggio 1994 e Circ. Dir. Reg. Lazio, 6 giugno 1994, Nota Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Accertamento 18-05-1994, n. 067/SP, tutte in Banca dati Fisco on Line.

<sup>126</sup> Cfr. Circolare Dir. Reg. Emilia Romagna, 29 marzo 1994 cit.

applicazione del potere di annullamento (duplicazione nella determinazione dell' obbligazione tributaria; omonimia; mancanza di documentazione, successivamente sanata, ove non sussista inammissibilità o non sia maturata decadenza; ecc.)<sup>127</sup> il cui denominatore comune è costituito dalla illegittimità sostanziale della pretesa.

Viene altresì precisato che, anche nella materia tributaria, l'esercizio del potere di annullamento è subordinato, secondo i principi generali del diritto pubblico, alla contestuale ricognizione dell' esistenza del requisito fondamentale del c.d. pubblico interesse all' annullamento dell' atto. Avendo cura altresì di specificare che “ *l' autotutela non va interpretata come rimedio giustiziale nell' esclusivo interesse del contribuente (non trattasi, in altri termini, di un istituto volto alla mera tutela dei diritti del contribuente, ancorché riconosciuti lesi, in aggiunta alla tutela che la legge assicura), bensì come istituto che deve garantire, oltre al rispetto del principio di legalità, l' esistenza di un **interesse concreto** dello Stato all' adozione del relativo provvedimento (fondato sull' equità fiscale; il buon andamento dell' azione amministrativa; l' economicità e l' efficacia della stessa; l'*

---

<sup>127</sup> Nota Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Accertamento 18-05-1994, n. 067/SP, in Banca dati Fisco on line.



*imparzialità, ecc.)*”<sup>128</sup>, così delineando i principi ed i criteri in base ai quale individuare l’interesse pubblico concreto che giustifica, e rende doverosa, la rimozione dell’atto.

Infine, l’Amministrazione<sup>129</sup> ha precisato che, in ordine agli avvisi di accertamento **divenuti definitivi** per mancata impugnazione, non è configurabile alcuna equiparazione della nozione di definitività a quella di giudicato tenuto conto della *littera legis*, che fa riferimento espressamente ed unicamente al giudicato, della sua collocazione sistematica, nell’ambito di un complesso di disposizioni rivolte alla tutela dei diritti dei contribuenti, della trasparenza dell’azione amministrativa, e più ancora della sua *ratio*, chiaramente improntata alla rimozione spontanea da parte dell’Amministrazione degli atti illegittimi o infondati, con la conseguenza che il dovere di intervenire permane anche nel caso di specie.

Tuttavia, è stato evidenziato che nelle ipotesi di definitività, intervenuta a seguito della omessa impugnazione da parte del contribuente, la potestà di autoannullamento deve essere esercitata con particolare cautela essendosi oramai consolidata una posizione giuridica di vantaggio per l’Amministrazione. Pertanto, in tali fattispecie, l’annullamento è consentito solo nelle ipotesi di

---

<sup>128</sup> Nota Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Accertamento 18-05-1994, cit.

<sup>129</sup> Circolare Dir. Reg. Emilia Romagna, 29 marzo 1994, cit.

evidente illegittimità sostanziale per cui *“la mancata rimozione del provvedimento illegittimo o infondato si tradurrebbe in un'aperta e intollerabile lesione del principio di imparzialità della Pubblica Amministrazione (art. 97 della Costituzione)”*.

Dai lineamenti, ancorché essenziali, tracciati dalla norma in argomento e dalle linee guida dettate dalla prassi, emerge che in sede di riesame, l'Amministrazione finanziaria non è legittimata a rinunciare ad una pretesa sostanzialmente fondata, in quanto ciò urterebbe con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ma soltanto a desistere ad una pretesa che si riveli essere “infondata” all'esito di una ricognizione effettuata alla luce di dati comprovanti omissioni, difetti, errori logici o di calcolo nella quantificazione o nella valutazione del presupposto al fine di evitare le conseguenze derivanti da un annullamento giurisdizionale dell'atto piuttosto che per adeguare l'azione amministrativa ai principi fondamentali, anche di ordine costituzionale, che governano la nostra materia.

***2. Inquadramento dogmatico del potere di riesame nella materia tributaria: la finalità specifica del potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria quale strumento per***

*l'assolvimento della sua funzione di organo di giustizia tributaria.*

La tesi per la quale il potere di riesame della pubblica amministrazione è espressione della medesima funzione a suo tempo esercitata con la emanazione dell'atto riesaminando è sostenuta dalla più accreditata dottrina tributaristica.

E' stato autorevolmente osservato<sup>130</sup> che, anche in tale materia, il potere di annullamento d'ufficio<sup>131</sup> di un atto precedentemente adottato non è distinto ed autonomo rispetto al potere impositivo costituendone, invece, adeguata manifestazione che trova la sua legittimazione nella stessa norma che conferisce il potere di amministrazione attiva: *“e' impossibile concepire due distinti e contrapposti poteri (di “fare” e di “disfare”) conferiti allo stesso soggetto, sullo stesso oggetto ed a tutela del medesimo interesse.*

Contrariamente opinando, *“la norma istitutiva dell'ipotetico “potere di annullamento” dovrebbe avere una fattispecie*

---

<sup>130</sup> **S. La Rosa**, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, Riv. dir. trib., 1998, I, 1141 ss., la dove precisa che *“ l'annullamento d'ufficio costituisce “una manifestazione (non di un potere distinto, ma) dello stesso potere che ha dato vita all'atto illegittimo; e quindi, un comportamento legittimato dalla stessa norma che il potere di amministrazione attiva conferisce”... omissis ... “le funzioni amministrative non possono non comprendere in sé, accanto alla possibilità di fare, anche quella di eliminare quel che non doveva farsi”... omissis... “E' impossibile concepire due distinti e contrapposti poteri (di ‘fare’ e di ‘disfare’) conferiti allo stesso soggetto, sullo stesso oggetto ad a tutela del medesimo interesse”.*

<sup>131</sup> E' stato autorevolmente osservato che, nella materia tributaria, appare più incisiva la nozione di autotutela quale *“jus poenitendi”* dell'Amministrazione finanziaria, quale attività di secondo grado in funzione della sanatoria di provvedimenti per qualsiasi verso illegittimi e/o infondati. **S. MUSCARA**, voce *Autotutela*, V) *Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, vol. agg. V, 1996, I.

*costituita dall'infinita serie di circostanze nelle quali l'atto 'non può' essere emanato": una sorta di norma in negativo che non sarebbe evidentemente concepibile*"<sup>132</sup>.

L'amministrazione finanziaria, in quanto tributaria della potestà di imposizione<sup>133</sup>, ha il precipuo fine di assicurare e mantenere la giustizia tributaria sostanziale che si concreta nell'esigenza che il riparto della spesa pubblica fra tutti i consociati avvenga *ex lege*<sup>134</sup>.

Quest'ultima, disciplina minuziosamente in tutti i suoi aspetti la potestà impositiva che è, di regola, vincolata fatte salve ristrette aree di discrezionalità<sup>135</sup> per cui, l'esigenza di giustizia tributaria, intesa nel senso sopra delineato, si concreta nella esatta ed effettiva applicazione del diritto tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria<sup>136</sup>.

---

<sup>132</sup> **S. La Rosa**, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, cit., 1141 ss..

<sup>133</sup> La terminologia è dovuta a **G.A. Micheli**. Cfr. *Corso di diritto tributario*, VIII Ed. Utet, Torino, 1989, 107.

<sup>134</sup> **E. Allorio**, *Diritto Processuale Tributario*, UTET, Torino, 1942, 10, il quale osserva che: Giustizia tributaria, in questo senso, è l'esigenza che le diverse classi dei cittadini, in specie le diverse categorie di produttori, concorrano ai carichi comuni, imposti dall'esercizio delle pubbliche attività, nella misura che risulta da taluni criteri guida, come quello della potenzialità economica effettiva dei contribuenti, o dell'intensità della loro partecipazione al godimento dei pubblici servizi. Quest'esigenza si pone, anzitutto al legislatore, il quale, negli ordinamenti da esso elaborati, deve porsi come fine precisamente la perequazione dei pesi tributari.

<sup>135</sup> **G.A. Micheli**, *Corso di diritto tributario*, cit., 108. In senso conforme....

<sup>136</sup> La Giustizia tributaria come concetto giuridico presuppone già formato il diritto tributario sostanziale, e si risolve nell'esigenza della esatta ed effettiva applicazione di codesto diritto : precisamente, nel discoprimiento di tutti i cespiti tributari senza evasioni; nella determinazione in concreto di tutti gli obblighi che secondo legge è giusto vengano in essere; nel regolare soddisfacimento di tutti codesti obblighi, una volta costituiti. **E. Allorio**, *Diritto Processuale Tributario*, cit., 10.

In altri termini, Il fine cui in concreto deve tendere l'attività dell'Amministrazione finanziaria deve coincidere con quello cui si è ispirato il legislatore atteso che “è vano che la legge tributaria sia giusta, se ingiustizia e disparità di carichi riaffiorano nella sua applicazione<sup>137</sup>”.

Ne segue che, se funzione dell'Amministrazione finanziaria è quella di dare concreta attuazione al dettato normativo posto dal legislatore per soddisfare la primaria esigenza di giustizia in ordine alla perequazione del carico tributario allora, essa è anche funzione di giustizia e l'Amministrazione finanziaria costituisce, essa stessa, organo di giustizia.

La tesi che l'Amministrazione finanziaria sia organo di giustizia è stata formulata da autorevole dottrina<sup>138</sup> ancor prima della scrittura della nostra Carta Fondamentale. L'autore, mostrando una straordinaria consapevolezza degli sviluppi futuribili del diritto tributario nel nostro paese, distingueva tra fini specifici, della pubblica amministrazione, consistenti nella soddisfazione dei molteplici interessi collettivi, della più varia natura, affidati alla di lei cura, e un fine generico, comune a tutte le altre attività dello

---

<sup>137</sup> **E. Allorio**, *Diritto Processuale Tributario*, cit., 10.

<sup>138</sup> Per la dimostrazione che l'Amministrazione è organo di giustizia si veda **E. Allorio**, *Diritto Processuale Tributario*, cit., 10, seg.; idem in *Il pubblico ministero nel nuovo processo civile*, in Riv. Dir. Proc. Civ., 1941, I, 241 seg. Contra, **G.A. Micheli**, *Ann. Dir. Comp.*, XXI, 1946, p.10 seg. Secondo il quale il fatto che organi amministrativi abbiano un obbligo di imparzialità non si traduce in un fine di giustizia della pubblica amministrazione.

stato, che è appunto il fine di giustizia (ovvero della imparziale applicazione della legge al caso concreto). Nel conflitto eventuale tra i due fini deve prevalere quello, da ritenersi appunto preminente, di giustizia<sup>139</sup>.

Naturalmente rimane netta la distinzione tra amministrazione e giurisdizione nonostante che, per entrambe, è immanente il fine di giustizia. Difatti, *«nella giurisdizione, il fine di giustizia si presenta come fine unico, sicché la funzione giurisdizionale è funzione pura di giustizia; nell'amministrazione, il fine di giustizia è fine generico, accanto ad un fine amministrativo specifico, che dà all'attività amministrativa la sua speciale caratteristica»*.<sup>140</sup>

Sul presupposto che l'attività finanziaria si concreta nella applicazione di una legge la cui *ratio* è quella del giusto riparto tra una platea di soggetti passivi della spesa comune e che, di conseguenza, l'attività dell'Amministrazione finanziaria è funzionalizzata al suo perseguimento<sup>141</sup>, autorevole dottrina evidenzia che: *«Per ciò, che la pubblica amministrazione sia anche organo di giustizia, è, se possibile, più vero per la giustizia tributaria, la quale presenta un problema più grave che non sia il*

---

<sup>139</sup>Cfr. **G. Falsitta**, *L'Amministrazione finanziaria come complessivo "apparato" di organi, strutture materiali e funzioni al servizio della giustizia tributaria*, in [www.corsomagistratitributari.unimi.it](http://www.corsomagistratitributari.unimi.it), approfondimenti, *Profili della tutela costituzionale*.

<sup>140</sup> **E. Allorio**, *Diritto Processuale Tributario*, cit., 17.

<sup>141</sup> Cfr. **G. Falsitta**, *L'Amministrazione finanziaria come complessivo "apparato" di organi, strutture materiali e funzioni al servizio della giustizia tributaria*, cit.

*problema della giustizia negli altri rami dell'amministrazione. Dove l'atto amministrativo è ingiusto, l'atto di imposizione tributaria è due volte ingiusto; in sé e in raffronto con la serie degli atti che hanno risolto, in rapporto ad altri obbligati, consimili situazioni d'imposizione tributaria. L'ingiustizia tributaria ha una ripercussione praticamente illimitata»<sup>142</sup>*

L'evoluzione subita dall'ordinamento italiano successivamente al 1942 è di tale spessore da potersi affermare che la teoria della tesi che individua nell'amministrazione finanziaria un organo di giustizia si è arricchita – medio tempore – di elementi di insuperabile valore dimostrativo. Si è così passati dalla giustizia tributaria fondata su una sorta di “giusnaturalismo tributario” alla giustizia tributaria come fine esclusivo della amministrazione finanziaria fondata su molteplici referenti di rango costituzionale e non pochi referenti racchiusi in leggi ordinarie<sup>143</sup>.

---

<sup>142</sup> **E. Allorio**, *Diritto Processuale Tributario*, cit., 18.

<sup>143</sup> **G. Falsitta**, *L'Amministrazione finanziaria come complessivo “apparato” di organi, strutture materiali e funzioni al servizio della giustizia tributaria*, cit.

**3. La controversa questione della natura giuridica del potere di riesame in sede di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria; il “falso” problema della sua natura discrezionale piuttosto che vincolata.**

Una delle tematiche più controverse in ordine al potere di riesame dell'Amministrazione Finanziaria è quella inerente la sua natura giuridica ovvero se la specialità della materia tributaria renda possibile la piena applicazione, in tale ambito, dei principi che governano il potere di autotutela in campo amministrativo ed *in apicibus* se trattasi di un potere tipicamente discrezionale<sup>144</sup>, da ciò derivando le concrete possibilità di tutela del contribuente che si confronti con il diniego di annullamento di un atto impositivo che si riveli essere illegittimo o infondato.

Ancorché la tesi, assai diffusa, che assimila il potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria all'omologo istituto di diritto amministrativo difetti di valide e sicure fondamenta normative<sup>145</sup> il retorico richiamo alla discrezionalità è elemento costante delle pronunce emanate sul tema da parte della Corte Suprema di cassazione in materia<sup>146</sup>.

---

<sup>144</sup> Inserire nota contenente riferimenti alla natura discrezionale del potere di autotutela nel diritto amministrativo

<sup>145</sup> cfr. **M.Cantillo**, *Il controllo giurisdizionale del diniego dell'autotutela*, Rassegna Tributaria, n.2, 2008, 304.

<sup>146</sup> Cfr. **C.Glendi**, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, Giustizia Tributaria, 9,2009, 477.



L'equiparazione, muove dall'erroneo convincimento che quello della discrezionalità del potere di autotutela, e quindi del potere di annullamento in sede di riesame, sia un assioma di generale applicabilità così trascurandosi la differenza sostanziale sussistente con il corrispondente istituto della materia tributaria<sup>147</sup>.

Premesso e ribadito che il potere di riesame non è qualitativamente diverso dal potere di provvedere in quanto rinnovata manifestazione del potere di amministrazione attiva<sup>148</sup>, è indubitabile che il potere di autotutela della Pubblica Amministrazione non è funzionale al ripristino della legalità violata quanto piuttosto, a verificare la sussistenza di un interesse pubblico concreto ed attuale alla rimozione dell'atto invalido sulla scorta di una valutazione di doverosità – opportunità che, nel caso concreto, l'Amministrazione compie ai fini della migliore gestione dell'interesse primario affidato alla di lei cura tenuto conto della rilevanza degli interessi secondari eventualmente coinvolti anche alla stregua di eventuali sopravvenienze fattuali o giuridiche<sup>149</sup>. Interesse primario assai variabile essendo innumerevoli gli interessi che la Pubblica Amministrazione deve tutelare .

---

<sup>147</sup> L'autotutela tributaria, presenta aspetti non poco diversi da quelli che caratterizzano la generale nozione di autotutela amministrativa. **S. La Rosa**, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 335.

<sup>148</sup> Cfr. *supra*, cap. I, par. 5.

<sup>149</sup> In tal senso, **M.Cantillo**, *Il controllo giurisdizionale del diniego dell'autotutela*, *Rassegna Tributaria*, n.2, 2008, 304

E' altresì indubbio il principio per il quale la rimozione dell'atto non costituisce un via obbligata dalla sua manifesta invalidità atteso che, la Pubblica Amministrazione, nell'esercizio del potere di riesame, oltre a considerare tutti gli interessi (pubblici e privati) coinvolti, deve anche verificare se la conservazione dell'atto, benché illegittimo, non sia proprio la soluzione che meglio consente di soddisfare quell'interesse pubblico che essa è sempre tenuta a perseguire<sup>150</sup>.

In definitiva, il carattere tipicamente discrezionale della funzione amministrativa, postula la pari natura del potere di secondo grado ancorché attualmente temperato dalla crescente valorizzazione del principio costituzionale della "imparzialità amministrativa"<sup>151</sup>.

Nonostante sia di generale accettazione l'assunto per il quale la delineata nozione del potere di riesame, sviluppatasi nel diritto amministrativo, debba necessariamente essere adeguata alle peculiarità della materia tributaria il richiamo alla discrezionalità costituisce, purtroppo, elemento costante delle pronunce della Corte di Cassazione in materia.

Di segno contrario è, invece, la maggioritaria dottrina, per la quale il potere di autoannullamento esercitabile dagli uffici finanziari,

---

<sup>150</sup> In tal senso, **F. Caringella**, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1254.

<sup>151</sup> Cfr. C. Glendi, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, cit., 478.

non appartiene alla medesima categoria giuridica elaborata nel diritto amministrativo essendo l'attività dell'Amministrazione finanziaria completamente vincolata.

In quest'ottica parte della dottrina assume che l'annullamento d'ufficio, nel diritto tributario, si connoterebbe per la sua incondizionata obbligatorietà, atteso che l'Amministrazione finanziaria, una volta effettuata una nuova valutazione dei fatti, deve applicare il tributo secondo legge: l'obbligatorietà dell'annullamento d'ufficio dell'atto amministrativo invalido trova il proprio fondamento sul principio di legalità e sull'interesse pubblico all'osservanza della legge da parte dell'amministrazione<sup>152</sup>.

Invero, l'inapplicabilità dei principi generali che governano l'autotutela amministrativa alla materia tributaria è giustificata oltre che dalla specifica finalità della funzione anche dalla sua eterogeneità.

In tale ambito, innanzitutto, non sussiste la molteplicità di interessi e di fini perseguiti dalla Pubblica Amministrazione in generale. L'attività dell'amministrazione finanziaria, infatti **è caratterizzata dalla unicità del fine**, identificabile con l'interesse pubblico primario a che sia assicurata una giusta tassazione in concreto

---

<sup>152</sup> ROMANELLI, L'annullamento degli atti amministrativi, 1939, p.256 ss.

conforme ai principi di eguaglianza, di capacità contributiva, e di esercizio imparziale della funzione tributaria<sup>153</sup>, sanciti dagli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione<sup>154</sup>. Interesse primario che può cedere il passo ad altri interessi secondari giuridicamente degni di tutela, come quello alla certezza ed alla stabilità dei rapporti giuridici o alla economicità dell'azione amministrativa solo in circostanze eccezionali.

Nel rapporto tributario di imposta non sono identificabili ulteriori interessi privati coinvolti non sussistendo, per definizione, parti cointeresate e/o controinteressate alla eventuale rimozione e/o conservazione dell'atto invalido oltre alla Pubblica Amministrazione ed al destinatario della pretesa.

Inoltre, il potere di riesame esercitato dall'amministrazione finanziaria<sup>155</sup> ha per lo più ad oggetto atti posti in essere nell'esercizio di un'attività legislativamente vincolata<sup>156</sup> tipicamente non discrezionale quanto meno nella fase cd. statica del procedimento di imposizione<sup>157</sup> e destinata ad incidere su

---

<sup>153</sup> Questi doveri di imparzialità e correttezza costituiscono il naturale contraltare di quella posizione pubblicistica che giustifica l'attitudine degli atti impostivi a rendersi definitivi se non impugnati. R.Lupi, *Diritto Tributario Parte Generale, VIII ed., Milano, 2005*, 72.

<sup>154</sup> In tal senso, **M.Cantillo**, *Il controllo giurisdizionale del diniego dell'autotutela*, Rassegna Tributaria, cit.

<sup>155</sup> Nel campo amministrativo gli atti vincolati sono assai irrisori. (cercare riferimenti)

<sup>156</sup> **M.Cantillo**, *Il controllo giurisdizionale del diniego dell'autotutela*, Rassegna Tributaria, cit., 304; **C.Glendi**, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, Giustizia Tributaria, 9,2009, 477;

<sup>157</sup> **U.Fantozzi**, *Diritto tributario*, Torino, 1991,186. **E.Potito**, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 54 per il quale l'attività preordinata all'attuazione

posizioni di diritto soggettivo nel rispetto di principi di rango costituzionale. Ne segue che la eventuale applicazione dei principi generali del diritto amministrativo non può prescindere da quegli adattamenti necessitati, innanzitutto, proprio dalla specificità di siffatta materia: *“Tutto il diritto tributario, e solo esso, è come marchiato, in ogni sua articolazione, dal canone fondamentale della capacità contributiva, codificato dall’art. 53 della Costituzione” ... omissis ... “a loro volta, gli articoli 2, 3, 23, 53, 97 Costituzione racchiudono la soluzione che i padri costituenti sotto l’influsso dell’insegnamento della scuola di Pavia (Graziotti, Vanoni, ecc..) hanno dato al problema centrale del diritto tributario sostanziale, consistente nella individuazione di criteri di giusto riparto della spesa comune o spesa pubblica, vale a dire dei criteri che – fondandosi su regole e principi ragionevoli, suscettibili del massimo consenso collettivo possibile – rendono il tributo “giusto” ”.*<sup>158</sup>

Il dovere di evitare illegittime lesioni della sfera patrimoniale del contribuente non risponde, esclusivamente all’interesse del singolo destinatario dell’atto viziato ma anche ad indispensabili canoni di

---

del prelievo fiscale deve appartenere, come *species*, all’attività amministrativa vincolata in quanto l’amministrazione finanziaria “è sfornita in materia ... di qualsiasi potere discrezionale, inteso quale potere di valutare concretamente l’interesse pubblico collegato all’esercizio della funzione e ponderarlo con gli altri interessi in gioco”.

In tal senso anche **M.Bertolissi**, *Qualche considerazione in margine a un recente dibattito su “procedimenti tributari e garanzie del cittadino”: il diritto tributario fra diritto amministrativo e diritto costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1984, I, 48.

<sup>158</sup> **G.Falsitta**, *Manuale di Diritto Tributario*, Padova, 2008, 8.

correttezza e trasparenza cui va improntato il rapporto giuridico di imposta oltre, naturalmente, ad una puntuale, quanto doverosa applicazione degli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione<sup>159</sup>.

Dunque, le peculiarità della materia tributaria unitamente alla natura tipicamente vincolata del potere esercitato ed alla singolarità del fine alla cui cura l'Amministrazione finanziaria è preposta inibiscono, in radice, una configurazione unitaria della natura del potere di riesame in sede di autotutela, natura che si presenterà, quindi, necessariamente variegata e multiforme in funzione della diversità delle fattispecie che in concreto possono verificarsi.

La volontà legislativa di disciplinare con regole sue proprie il cd. potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, lungi dall'essere elemento casuale,<sup>160</sup> dimostra, in *re ipsa*, la diversità dell'autotutela tributaria rispetto a quella amministrativa.

Con ciò non si vuole affermare che il potere secondo grado, nella materia tributaria, mutui la natura vincolata del potere di primo grado, escludendo così, in radice, la sussistenza di ipotesi di discrezionalità; si vuole invece evidenziare che il profilo della

---

<sup>159</sup> In tal senso S. Capolupo, Definitivamente chiarita l'impugnazione del diniego di autotutela, *il Fisco*, n.29, 2009.

<sup>160</sup> C.Glendi, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, *Giustizia Tributaria*, cit. 478; laddove osserva che il potere di autotutela è stato “disciplinato ex lege, in senso limitativo, ancorandolo con apposite disposizioni ad una serie di parametri predeterminati che ne veicolano l'esercizio lungo un percorso ormai largamente condizionato”

discrezionalità, in tale ambito, è rilevante ma non assorbente<sup>161</sup> nel senso che possono ben sussistere sia ipotesi in cui il potere di annullamento in sede di riesame debba essere considerato discrezionale che ipotesi nelle quali l'ufficio non possa esimersi dalla eliminazione dell'atto che si palesi essere illegittimo o infondato.

**3.1. Discrezionalità o doverosità del potere di annullamento in sede di riesame su atti definitivi o non definitivi in funzione degli interessi pubblici primari e secondari coinvolti oltre che della natura formale o sostanziale del vizio invalidante: un ipotesi ricostruttiva.**

Come evidenziato, il problema non è quello di appurare se il potere di autotutela nella materia tributaria abbia carattere discrezionale o vincolato quanto, piuttosto, quello di enucleare uno o più criteri che consentano, nel concreto, di optare per l'una o l'altra soluzione elidendo le incertezze, che allo stato, caratterizzano la questione in argomento.

L'analisi non può che fare riferimento, oltre che ai principi di carattere generale, anche all'impianto normativo disciplinante il

---

<sup>161</sup> C. Glendi, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, Giustizia Tributaria, cit. 478.

potere di riesame nella materia tributaria<sup>162</sup>, il quale, e bene evidenziare, ha carattere procedimentale e non sostanziale. La *ratio* del legislatore non è quella di incidere in qualche misura sulla distribuzione del peso tributario tra la collettività quanto, piuttosto, quella di assicurare la concreta attuazione delle normativa tributaria di carattere sostanziale al fine di garantire la “giustizia tributaria” il cui perseguimento rappresenta l’interesse pubblico primario a presidio del quale sono posti gli organi dell’Amministrazione finanziaria.

Peraltro, laddove la disciplina del potere di riesame si risolvesse in forme di intervento di natura sostanziale in qualche modo incidenti sul riparto del carico tributario, opererebbe senz’altro la riserva relativa di legge e non vi sarebbe spazio per la normazione secondaria se non in via integrativa ed attuativa<sup>163</sup>.

Ciò posto, è opinione di chi scrive che, ferma la rilevanza dell’interesse pubblico primario<sup>164</sup>, la soluzione del problema sia funzione delle seguenti tre variabili: a) la precarietà o meno dell’atto impositivo; b) l’interesse pubblico concreto all’esercizio o al non esercizio del potere di riesame; c) la natura formale o sostanziale del vizio rilevato.

---

<sup>162</sup> Ineserire riferimento

<sup>163</sup> Cfr. V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, 310.

<sup>164</sup> identificabile con l’interesse pubblico a che sia assicurata una giusta tassazione in concreto conforme ai principi di eguaglianza, di capacità contributiva, e di esercizio imparziale della funzione tributaria.



### 3.1.1. Il potere di riesame sugli atti non definitivi.

E' evidente come la precarietà dell'atto impositivo implichi che l'interesse pubblico concreto alla rimozione dell'atto coincida, nel caso di illegittimità formale, con l'interesse ad evitare che una pretesa sostanzialmente fondata possa essere vanificata dalla proposizione di un ricorso da parte del destinatario dell'atto<sup>165</sup>, *id est*: se l'atto riesaminando non è ancora divenuto definitivo e non sono periti i termini di decadenza per l'esercizio dell'attività di imposizione officiosa, la eventuale presenza di vizi formali utilmente contestabili in sede giurisdizionale ne impone l'annullamento con finalità di sanatoria (cd. autotutela sostitutiva)

<sup>166</sup>

Nel caso di illegittimità sostanziale, l'interesse pubblico concreto all'annullamento dell'atto non coincide con l'interesse pubblico primario di evitare che il destinatario dell'atto sia obbligato al pagamento di imposte non corrispondenti alla propria capacità contributiva quanto, piuttosto, alla necessità di evitare

---

<sup>165</sup> E' evidente, in questo caso, che all'annullamento dell'atto farà seguito, la emanazione di un nuovo atto esente dal vizio che inficiava il primo.

<sup>166</sup> Questa esigenza, ad esempio, tipicamente si manifesta, nei casi in cui l'atto sia stato impugnato in sede giurisdizionale, e l'Amministrazione intenda prevenire il rischio della probabile soccombenza e della condanna alle spese processuali. **S. La Rosa**, *Principi di diritto tributario*, cit., 336.

l'annullamento parziale o totale dell'atto in sede giurisdizionale, con tutte le conseguenze negative che ne derivano sia sotto il profilo economico che dell'immagine dell'Amministrazione Finanziaria.

### **3.1.2. Il potere di riesame sugli atti definitivi.**

La definitività dell'atto comporta, invece, la sopravvenuta irrilevanza dei vizi formali per la insussistenza dell'interesse pubblico concreto alla eliminazione di un atto sostanzialmente fondato.

Diversamente, la eventuale presenza di vizi sostanziali che dimostrino, al di là di ogni ragionevole dubbio, l'insussistenza della pretesa<sup>167</sup>, rimane assolutamente rilevante atteso che, in questo caso, l'esercizio del potere di annullamento in sede di riesame presuppone il contemperamento dell'interesse pubblico primario perseguito dall'amministrazione finanziaria con eventuali interessi pubblici concreti **che ostino**<sup>168</sup> alla eliminazione dell'atto ancorché infondato quali ad esempio, l'esigenza di certezza dei rapporti, l'intervenuto giudicato sostanziale. Non si concorda,

---

<sup>167</sup> Autorevole dottrina evidenzia che l'annullamento degli atti di impositivi definitivi è subordinato alla verifica di una illegittimità dell'atto talmente evidente da giustificare l'annullamento d'ufficio anche alla luce dei motivi per i quali i contribuenti si sono lasciati sfuggire la possibilità di impugnare l'atto

quindi, con la giurisprudenza di vertice laddove richiede un interesse pubblico concreto alla eliminazione dell'atto<sup>169</sup>.

### **3.1.2.1. considerazioni sul profilo sostanziale del vizio in caso di atti divenuti definitivi.**

Quanto al profilo sostanziale del vizio, l'annullamento di un atto impositivo definitivo non può che essere subordinato alla verifica di una illegittimità dell'imposizione talmente evidente da giustificare l'annullamento dell'atto anche alla luce dei motivi per i quali i contribuenti si sono lasciati sfuggire la possibilità di presentare tempestivo ricorso<sup>170</sup>.

Sul punto si concorda con l'autorevole dottrina<sup>171</sup> che contesta coloro i quali<sup>172</sup> tendono a focalizzare la “maggiore o minore gravità” del vizio atteso che tale distinzione “è *priva di valore e di significato dal punto di vista strettamente giuridico: la prestazione richiesta dall'amministrazione finanziaria o è dovuta o non è dovuta*”. Ciò che conta, invece, a sommosso parere di chi scrive, è **l'efficacia probatoria del vizio**, nel senso che questo debba essere

---

<sup>169</sup> Fare esplicito riferimento alle ultime sentenze della Corte di Cassazione

<sup>170</sup> Errore scusabile del contribuente, caso fortuito, ecc..., **R.Lupi**, *Diritto Tributario, Parte Generale*, Milano, 2005, 73. Si potrebbe anche ipotizzare un vizio del procedimento di notifica non imputabile al contribuente che ne abbia comportato la effettiva conoscenza solo dopo la scadenza dei termini di impugnazione.

<sup>171</sup> **P.Russo**, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 157.

<sup>172</sup> Stevanato, Lupi,

tale da dimostrare, l'insussistenza del debito tributario, oltre ogni ragionevole dubbio. Deve trattarsi, in altri termini, di elementi e/o di circostanze di fatto o di diritto tali che, una volta correttamente percepiti dall'Amministrazione, palesino con assoluta certezza l'illegittimità sostanziale della pretesa alla stregua di quelli analiticamente elencati nell' art. 2, c.1, del D.M. n. 37/97.

Quindi, anche in tali casi, l'esercizio del potere, ancorché tendenzialmente doveroso, presenta profili di discrezionalità, atteso che solo dinanzi al caso concreto è possibile stabilire, a posteriori, se il vizio sostanziale sia tale da imporre l'annullamento dell'atto<sup>173</sup>. La natura dichiaratamente esemplificativa (essendo preceduta dall'inciso "*quali tra l'altro*") della casistica che determina la possibilità di esercitare il potere di annullamento, individuata dalla citata disciplina regolamentare<sup>174</sup>, è necessitata dalla materiale impossibilità di individuare le infinite fattispecie

---

<sup>173</sup> Osserva **R.Lupi**, *Diritto Tributario, Parte Generale*, Milano, 2005, 73, che "*per consentire l'esercizio dell'autotutela di fronte ad atti definitivi, occorre cioè un vizio sostanziale rilevabile ab externo in termini di irragionevolezza, contraddittorietà tra premesse e conclusioni, travisamento dei fatti, ecc.*"

<sup>174</sup> L'**art. 2, c.1, D.M. 37/97** rubricato: "***Ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento***" dispone che: L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, **quali tra l'altro**: a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione

che, in quanto astrattamente realizzabili, siano declinabili *ex post* al caso concreto.

A siffatte condizioni il rischio di trasformare il potere di annullamento in sede di riesame in una indiscriminata scappatoia<sup>175</sup> per riproporre qualsiasi eccezione dalla quale i contribuenti siano decaduti è praticamente da escludersi. Ferma la assoluta inefficacia di qualsiasi vizio di carattere formale e/o procedimentale, e' da escludersi, ad esempio, la possibilità del contribuente di contestare nel merito un accertamento basato sugli studi di settore con l'utilizzo di presunzioni di segno contrario a quelle utilizzate dall'Ufficio così come ammesso dalla giurisprudenza di vertice<sup>176</sup>.

Sia che l'atto riesaminando sia divenuto definitivo o meno, costituisce dunque elemento costante la sussistenza dell'interesse pubblico primario, affidato alla cura dell'Amministrazione finanziaria, consistente nella perequazione fiscale secondo i principi fondamentali della nostra Carta Costituzionale, ciò che cambia, invece, le regole del gioco, in funzione della intervenuta definitività o meno dell'atto riesaminando è l'interesse pubblico concreto di volta in volta considerato quale elemento costringitivo e/o

---

<sup>175</sup> La terminologia è mutata da **R.Lupi**, *Diritto Tributario, Parte Generale*, cit., 73.

<sup>176</sup> **Cass. civ. sez. trib. 22 ottobre 2010, n. 21661**; per la quale la controprova offerta dal contribuente non è vincolata alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo potendo disporre della più ampia facoltà, inclusa la possibilità di far ricorso a presunzioni semplici.

impeditivo all'esercizio del potere di annullamento tenuto conto della natura del vizio invalidante.

## CAPITOLO III

### OGGETTO, LIMITI E MODALITA' DI ESERCIZIO DEL POTERE DI AUTOTUTELA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. L'esercizio del potere di autotutela alla luce del decreto ministeriale n. 37 del 1997, 1.1 L'attribuzione del potere di autotutela. 1.2 Gli atti riesaminabili. 1.3 La motivazione degli atti di secondo grado. Dell'Amministrazione finanziaria. 1.4. Le ipotesi contemplate. 1.5 Gli adempimenti degli uffici e il monitoraggio dell'attività di riesame in sede di autotutela. 2. I limiti all'esercizio del potere di annullamento in autotutela tra definitività e giudicato. 3. L'esercizio del potere di riesame su istanza di parte 3.1 efficacia vincolante dell'istanza del contribuente e natura del silenzio dell'Amministrazione finanziaria 3.2. Natura giuridica del provvedimento di conferma della pretesa in funzione dell'attività svolta e/o della motivazione del provvedimento di secondo grado: la distinzione tra atto confermativo proprio ed atto meramente confermativo.

#### **1. L'esercizio del potere di autotutela alla luce del decreto ministeriale n. 37 del 1997.**

Il decreto ministeriale “recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria” n. 37 dell'11 febbraio 1997, ha dato attuazione all'istituto in argomento che veniva comunque applicato sulla base dei principi generali che disciplinano il potere di l'autotutela. La Direzione Regionale delle entrate per l'Emilia Romagna con nota del 22 agosto 1994, nel commentare l'art. 2-*quater* più volte citato, aveva infatti precisato che *“viene escluso che l'attribuzione al Ministro di un potere regolamentare per disciplinare la condotta degli Uffici finanziari in materia di autotutela, possa avere l'effetto di paralizzare l'applicazione dell'istituto fino al momento in cui*

*tale potere regolamentare non venga concretamente esercitato” e che “ove dovesse propendersi per l’inapplicabilità dell’autotutela fino all’emanazione dei previsti decreti del Ministro, ne deriverebbe certamente un grave pregiudizio al prestigio e alla credibilità dell’Amministrazione, già oggi tanto gravemente compromesse”.*

### **1.1. L’attribuzione del potere di autotutela.**

L’art. 1 stabilisce che *“Il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all’imposizione in caso di autoaccertamento spetta all’ufficio che ha emanato l’atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d’ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l’ufficio stesso dipende”*

Quanto alla individuazione dell’Ufficio che ha emanato l’atto, quale organo cui compete l’esercizio del potere di riesame ovvero, in via sostitutiva, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l’ufficio dipende, nasce spontanea l’osservazione che non avrebbe potuto essere altrimenti<sup>177</sup> atteso che per quando possibile,

---

<sup>177</sup> In ordine alla inutilità della precisazione si veda **V. Ficari**, *Pregi e difetti*, cit., 346 ss. Per il quale la precisazione effettuata dalla norma risulta superflua in quanto la titolarità del potere di autotutela spetta chiaramente alla stessa autorità che ha emanato l’atto invalido o, in via eventualmente sussidiaria, al suo superiore gerarchico; ciò era desumibile già in via interpretativa dal sistema e, più in particolare, in via analogica dalla disciplina dell’autotutela di diritto amministrativo.



sono stati mutuati i principi generali dei procedimenti di secondo grado propri del diritto amministrativo.

Peculiare, della materia tributaria<sup>178</sup> è, invece, la previsione che condiziona l'esercizio sostitutivo dell'organo gerarchicamente sovraordinato alla sussistenza di un comportamento inerte da parte dell'Ufficio che ha emesso l'atto.

Si tratta di norma di chiusura predisposta nell'intento di sensibilizzare gli uffici al rispetto dei principi che presiedono all'applicazione dell'autotutela che svela la volontà di evitare l'usuale pigrizia che caratterizza l'applicazione delle nuove disposizioni di legge da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria e la conseguente doverosità dell'Ufficio di iniziare il procedimento di riesame a fronte di un'istanza di annullamento presentata dal destinatario dell'atto<sup>179</sup>.

Pur tuttavia la disposizione si mostra oscura<sup>180</sup> laddove prevede che l'inerzia<sup>181</sup> debba configurarsi come “grave” ponendo seri

---

<sup>178</sup> “La previsione normativa della grave inerzia e la legittimazione dell'intervento, in via sostitutiva, dell'organo gerarchicamente sovraordinato sembrerebbe configurare con il principio generale secondo cui, nella materia di autotutela, non esiste un obbligo dell'amministrazione di avviare il procedimento di riesame”. G. Antico – F. Carriolo – G. Fusconi – V. Tucci – A. Zappi, *L'accertamento fiscale*, pag. 342.

<sup>179</sup> Cfr. Direttiva Min. Fin. Dip. Ent. Reg. Entrate Toscana, Prot. n. 72483/00/T1 dell'11 ottobre 2000, par. 5.2.

<sup>180</sup> In tal senso **C. Nocera**, *L'autotutela*, in Guida normativa de il sole 24 ore, settembre 1997.

<sup>181</sup> Sull'incompatibilità tra il fenomeno dell'attività amministrativa e l'idea dell'inerzia **A. Meloncelli**, *L'iniziativa amministrativa*, cit., 43- 44. Che l'inerzia rappresenti un fatto patologico del comportamento amministrativo è comunque un dato acquisito abbastanza di recente, poiché in precedenza l'inerzia era assorbita in uno dei profili della discrezionalità: sul punto vedi V. CERULLI IRELLI, 39 Corso di diritto amministrativo, cit.51; A. ANDREANI, *Gli interessi pretensivi dinamici del*

problemi interpretativi in ordine alla esatta quantificazione del requisito della “gravità” potendo esso essere relazionato sia alla estensione temporale del comportamento inerte che alla dimensione quantitativa e/o qualitativa delle conseguenze derivanti dall’inerzia in capo al contribuente piuttosto che in capo alla stessa Amministrazione.

L’Amministrazione finanziaria<sup>182</sup> ha cercato di dare un’indicazione puntuale in ordine al requisito della “gravità” dell’inerzia che determina la potestà dell’organo gerarchicamente sovraordinato di avocare a se il potere di annullamento.

È stato innanzi tutto chiarito che l’inerzia è legata, inevitabilmente, al decorso del tempo per cui essa si configura tutte le volte in cui l’ufficio, seppur sollecitato dalla parte che vi ha interesse, non provveda all’esame dell’istanza o allorquando, pur avendo proceduto al riesame, non ne comunichi l’esito ovvero quando, pur avendo accolto l’istanza non rimuova gli effetti negativi derivanti dall’atto ed ancora quando l’ufficio non proceda alla richiesta del prescritto parere alla Direzione regionale dell’agenzia delle Entrate, ecc..

---

procedimento amministrativo, in Dir. amm, 1994, 334 e ss.; G.MORBIDELLI, Il procedimento amministrativo, in AA. W., Diritto amministrativo, a cura di L. Mazzaroli e altri, Bologna, 1993, Vol. II, 1058 e ss.

<sup>182</sup> la direttiva Prot. n. 72483/00/T1 dell’11 ottobre 2000.

Ciò posto l'inerzia può essere qualificata come grave in tutti i quei casi in cui il comportamento inerte dell'ufficio oltre che essere ingiustificato sul piano procedimentale<sup>183</sup>, si prolunghi irragionevolmente nel tempo tenuto conto delle conseguenze in concreto derivanti dalla inattività dell'ufficio<sup>184</sup>.

In altri termini, tanto più gravi sono le conseguenze (in termini di eventuali danni a carico della parte istante) derivanti dall'atto

---

<sup>183</sup> Con la direttiva Direzione Regionale Toscana, Prot. n. 72483/00/T1 dell'11 ottobre 2000, par. 5.2, in Banca dati Fisco on Line, è stato chiarito che al fine di accertare la sussistenza del requisito della gravità occorre la presenza verificare la concomitante presenza dei seguenti elementi:

1. in primo luogo vanno accalorati I motivi che hanno provocato l'inerzia. Quest'ultima potrebbe essere esclusa da comportamenti incolpevoli dell'ufficio o derivanti da ostacoli di natura anche giuridica o formale frapposti alla formulazione del riesame, come nel caso in cui non vengano prodotti allegati o documenti importanti per decidere.

2. Successivamente saranno presi in considerazione i connotati del fatto. La gravità dell'inerzia si manifesterà in presenza di vizi talmente gravi che non giustificano, salvo casi eccezionali, l'omissione del provvedimento in tempi ragionevoli.

3. rispetto all'elemento temporale che deve concorrere con gli altri requisiti menzionati, pur ritenendo non opportuno redigere una casistica delle ipotesi di ricorrenza, si possono fornire alcune indicazioni di massima.

Ad esempio, si ritiene che la gravità possa manifestarsi:

- per il mancato esame protrato nel tempo dell'istanza tout court;
- per la mancata richiesta del parere alla Direzione regionale delle Entrate nei casi in cui è obbligatorio;
- in presenza di atti prodromici, nel mancato esame protrato fino all'emissione dell'atto impositivo;
- in caso di mancato riesame prima della scadenza dei termini di impugnativa (in quanto con la presentazione del ricorso già potrebbe verificarsi un'ipotesi di danno);
- in corso di giudizio per il protrarsi del silenzio dalla data di presentazione dell'istanza e fino al compimento di ulteriori atti processuali (ad esempio, corso fino all'udienza di trattazione del ricorso);
- prolungato silenzio a fronte di istanza su atti definitivi ove non ricorra la preclusione del giudicato sostanziale.

<sup>184</sup> *“Ci si deve chiedere, allora, quando l'inerzia dell'ufficio possa essere considerata grave e consentire, quindi, l'intervento delle Direzioni regionali; si può ritenere che il requisito della gravità debba essere valutato, in concreto, con riferimento all'immediatezza ed alla rilevanza degli effetti dannosi, sia per il contribuente che per la stessa amministrazione finanziaria, che possono essere casuati dal mancato esercizio di tale potere da parte dell'ufficio competente: ad esempio quando sono in corso gli atti esecutivi. Si può, inoltre, ritenere che è senz'altro grave l'inerzia protratta nell'imminenza della formazione del giudicato. In tali ipotesi si potrà sempre ricorrere al garante”.* G.Patrizi –G.Marini – B.Patrizi, Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela, Milano, 1999, 203.

impugnato, tanto più tempestivo deve essere l'esercizio del potere di riesame, con la conseguenza che, in ipotesi di lesioni della sfera giuridica del destinatario dell'atto particolarmente gravi e/o imminenti, la gravità potrà configurarsi anche per ritardi i quali, ancorché non eccessivamente lunghi sul piano temporale, sono comunque tali da rendere attuale, se non addirittura inevitabile, il verificarsi dell'evento dannoso.

La disposizione in commento subordina l'esercizio del potere di annullamento o di revoca alla illegittimità dell'atto, senza fare alcuna menzione dell'infondatezza<sup>185</sup> a differenza di quanto previsto nei citati articoli 68 e 2 *quater*. Tuttavia, atteso che nel successivo art. 2, viene fatto specifico riferimento alla "*illegittimità dell'atto o dell'imposizione*", è evidente, che gli estensori della disciplina regolamentare, condividendo i dubbi sollevati in dottrina circa l'utilizzo improprio del concetto di infondatezza nella materia tributaria, hanno preferito fare riferimento alla più corretta espressione "*illegittimità dell'imposizione*".

E' da escludersi invece una discriminazione dell'invalidità in funzione della gravità del vizio come sostenuto in sé da prevedere che l'amministrazione debba intervenire solo ove la gravità del vizio sia maggiore; il potere/dovere di riesaminare e/o di annullare

---

<sup>185</sup> L'art. 68, comma 1, DPR 287/1992 e l'art. 2 *quater*, l. 656/1994 fanno riferimento sia all'illegittimità che all'infondatezza, V.Ficari, *Pregi e difetti della disciplina regolamentare*, *Rass. trib.*, 1997, cit., p. 346, nota 7.

o revocare l'atto non è funzione della gravità del vizio derivando, invece, dalla mera invalidità. Non esiste un livello e/o un gravità del vizio normativamente predeterminato oltre il quale l'intervento in autotutela diventa doveroso e, di converso, entro il quale il vizio medesimo diventa ininfluenza.

Una graduazione dell'invalidità dell'atto non trova “*alcun supporto nel diritto vigente*” ed è “*priva di valore e di significato dal punto di vista strettamente giuridico*”<sup>186</sup>

L'unico discrimine ipotizzabile è quello di una invalidità derivante da vizi di forma piuttosto che da vizi attinenti alla fondatezza della pretesa. Con riferimento a tale distinzione, in ipotesi di vizi formali, l'intervento, con finalità di sanatoria è doveroso solo nel caso in cui l'atto non sia ancora divenuto definitivo. Di converso, in ipotesi di vizi attinenti alla fondatezza della pretesa, l'attività di secondo grado è da considerarsi, in linea di principio, sempre doverosa: il potere dell'amministrazione di annullare una pretesa insussistente si trasforma in dovere nel momento in cui esigenze di buon andamento, di efficienza ed economicità dell'attività amministrativa oltre che di osservanza dei principi di rango

---

<sup>186</sup> **P.Russo**, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, 153 laddove precisa che “*la distinzione degli atti impositivi illegittimi in funzione della maggiore o minore gravità del vizio è priva di valore e di significato dal punto di vista strettamente giuridico: la prestazione richiesta dall'Amministrazione finanziaria o è dovuta o non è dovuta, e se non è dovuta ricorrono sempre, e nella identica misura, quelle esigenze di giustizia e di osservanza dei precetti costituzionali che si pretende erroneamente di fare assurgere al rango di interesse pubblico idoneo, non solo a giustificare ma addirittura ad imporre l'adozione dell'atto di annullamento d'ufficio nell'esercizio del potere di autotutela*”.

costituzionale posti a salvaguardia dei diritti fondamentali dei cittadini, lo richiedano. Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria può essere legittimamente invocato, da parte dell'amministrazione solo con riferimento a pretese che non siano illegittime sul piano sostanziale.

Il regolamento, ricomprende, nella potestà in argomento, il potere di *"rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento"* assegnando la competenza all'Ufficio competente per gli accertamenti d'ufficio.

E' stato autorevolmente osservato che, l'estensione della disposizione attuativa<sup>187</sup> fa sì che "l'attività di autotutela viene forzatamente estesa alla procedura di controllo amministrativo del corretto adempimento da parte del ricorrente degli obblighi fiscali" costituendo, quindi, una generica estensione dell'attività di primo grado<sup>188</sup>

## **1.2. Gli atti riesaminabili.**

Il decreto ministeriale n. 37 è silente in ordine alla tipologia di atti cui potersi applicare il potere di autotutela. La genericità delle

---

<sup>187</sup> La cui fonte propositiva è costituita dal parere consultivo fornito dal Consiglio di Stato alla bozza di regolamento (parere 28 novembre 1996) laddove si osserva che "l'accertamento dell'obbligo tributario" può anche prescindere "dall'adozione di atti specifici da parte dell'Amministrazione (finanziaria)", indicazione che è stata successivamente tradotta dal ministero delle finanze nella locuzione su indicata. S.Muscarà, autotutela anno 2005,1.

<sup>188</sup> cfr. nota precedente.

disposizioni normative e regolamentari sul punto fa supporre che possono essere oggetto del potere in argomento tutti gli atti a rilevanza esterna, che siano espressione della funzione impositiva ivi compresi gli atti della riscossione e quelli sanzionatori, in quanto capaci di incidere negativamente nella sfera giuridica del destinatario.

Si tratta, in definitiva di tutti gli atti autonomamente impugnabili *ex art 19, D.lgs. 546/1992*<sup>189</sup>.

Pur tuttavia, per alcuni specifici atti e/o provvedimenti è possibile escludere l'applicabilità dell'annullamento d'ufficio tenuto conto della loro singolarità<sup>190</sup>.

E' altresì da escludersi la applicabilità dell'istituto agli atti procedurali non aventi rilevanza esterna, come gli atti istruttori<sup>191</sup> o il processo verbale di constatazione redatto dalla

---

<sup>189</sup> Il riferimento alla citata elencazione è stato confermato confermata anche dall'Amministrazione finanziaria che con nota ministeriale n. 4079/1994 afferma che *"l'autotutela ha come oggetto naturale l'atto di imposizione fiscale, ma si può rivolgere anche ad altri tipi di provvedimenti incidenti in modo negativo sulla sfera giuridica del contribuente"*.

<sup>190</sup> E' da escludersi, ad esempio, dal campo dell'autotutela non sostitutiva l'annullamento del provvedimento di accoglimento dell'istanza di condono, presentata dal contribuente, con conseguente 'revoca' del correlato beneficio.

E' evidente che l'annullamento di un tale provvedimento non comporta affatto il ritiro di un atto sfavorevole al contribuente e la definitiva rinuncia ad una pretesa illegittima, ma si traduce nel ripristino della situazione precedente e cioè nella reviviscenza del provvedimento impositivo originario, il che avvicina tale fattispecie alla sfera dell'autotutela sostitutiva e sfavorevole al contribuente.

<sup>191</sup> L'applicazione dell'annullamento d'ufficio agli atti istruttori potrebbe essere ammessa nell'obiettivo di far cessare immediatamente gli effetti lesivi eventualmente prodotti ma ciò è da escludersi in quanto, qualora non sia possibile sanarne l'illegittimità, l'interesse del contribuente può essere garantito con il semplice abbandono dell'attività ovvero con l'archiviazione del procedimento piuttosto che con la rimozione formale dell'atto lesivo.

Guardi di Finanza, nei cui confronti non vi è, nemmeno potenzialmente, una situazione di definitività da rimuovere<sup>192</sup>.

### **1.3. La motivazione degli atti di secondo grado dell'Amministrazione finanziaria.**

Il provvedimento emanato all'esito dell'attività di riesame deve essere motivato. Il requisito della motivazione è stato espressamente previsto dall'art.68 comma 1, DPR n. 287/1992 e dalla successiva nota ministeriale n. 4079 del 1994/200, con la quale è stato precisato che, salvi i casi in cui "*l'annullamento venga effettuato in pendenza di giudizio*" nei quali la motivazione è *in re ipsa*, sussiste l'obbligo generalizzato, da parte dell'Ufficio procedente, di indicare le ragioni di pubblico interesse che giustificano l'annullamento d'ufficio<sup>193</sup> nella "natura" e nella "consistenza"<sup>194</sup>.

---

<sup>192</sup> Su tali atti viene comunemente ammessa in dottrina l'attività di riesame finalizzata alla sanatoria o alla rinnovazione dell'atto viziato, che si non è comunque assimilabile all'annullamento con rinuncia della pretesa.

<sup>193</sup> Nel caso dell'autotutela sostitutiva o positiva, è necessaria una doppia motivazione: le ragioni di pubblico interesse che inducono l'A.F. al ravvedimento nei confronti del primo atto rispetto agli elementi e fatti già valutati e già portati a conoscenza del contribuente con il primo atto, e le ragioni a sostegno della maggiore pretesa conseguente al nuovo esercizio della pretesa. Cfr., **V.Ficari**, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, 218 ss.

<sup>194</sup> Cfr. **V. Ficari**, *il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria nei recenti chiarimenti ministeriali*, in Riv.dir.trib., 1994, 398 ss.



L'obbligo di motivazione previsto dalla nota ministeriale è conforme al disposto di cui all'art. 3, comma 1, della legge sul procedimento amministrativo, a memoria del quale ogni provvedimento deve indicare, a pena di nullità “*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*” anche “*in relazione alle risultanze dell'istruttoria*” eventualmente effettuata.

#### **1.4. Le fattispecie contemplate dal D.M. 37/1997.**

L'art. 2 del DM n. 37/97<sup>195</sup> prevede che l'ufficio può disporre all'annullamento d'ufficio o la rinuncia all'imposizione pur in pendenza di giudizio o in caso di inoppugnabilità in una serie di ipotesi che sono da considerarsi esemplificative.

---

<sup>195</sup> Art. 2 - Ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di Autoaccertamento.

1. L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

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

2. Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

Sul punto, la circolare n. 9282 del 12 marzo 1997 della direzione regionale delle entrate della provincia di Trento, recepita dal Ministero delle Finanze con la circolare n. 195/regione dell'8 luglio 1997, ha proceduto ad una significativa elencazione delle fattispecie più numerose e ricorrenti <sup>196</sup>.

Nell'art. 2, al comma 2, si rinviene, invece, l'unico limite, all'esercizio del potere di autotutela, presente anche nella disposizione dell'art. 68 186, ossia il giudicato. Infatti *“per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria”*, non si può procedere ad annullamento né alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento.

*“Il valore normativo che il nostro ordinamento attribuisce all'accertamento di diritto sostanziale contenuto in una sentenza passata in giudicato, esclude in modo assoluto che tale accertamento possa essere rimesso in discussione (tanto che*

---

<sup>196</sup> in tema di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi (ad esempio: versamenti di imposta, oneri deducibili o ritenute d'acconto, indicati in dichiarazione, la cui documentazione, a suo tempo non allegata sia stata comunque prodotta; scomputo di ritenute d'acconto in annualità diversa da quelle di competenza, se trattasi di errore scusabile, in presenza di idonea documentazione comprovante l'omessa deduzione in altra annualità) di rimborsi IVA (ad esempio: diniego di ulteriori detrazioni spettanti per mancata o informale allegazione in dichiarazione della documentazione di rito, a fronte di operazioni successivamente documentate come oggettivamente esistenti, diniego dell'eccedenza di imposta per dichiarazioni non sottoscritte ma contenenti quadri o allegati validamente sottoscritti) e in tema di imposte di registro, di successioni e sull'INVIM (ad esempio: rimborsi richiesti ai sensi dell'art. 79 del T.U. D.P.R. n. 131/1986 con riferimento alle fattispecie per le quali il citato T.U. rechi una normativa più favorevole rispetto al previgente D.P.R. n. 634/1972, applicabile anche ai rapporti non definiti all'entrata in vigore dello stesso (1.7.1986) per atti registrati o pagamenti comunque effettuati nel triennio precedente).

*nemmeno lo jus superveniens ne può vulnerare l'obbligatorietà e gli effetti preclusivi) e, pertanto, all'amministrazione, come a chiunque altro, non resta che darvi puntuale ottemperanza*"<sup>197</sup>.

### **1.5. Gli adempimenti degli uffici e il monitoraggio dell'attività di riesame in sede di autotutela.**

Il primo comma dell'art. 4 prevede che nella circostanza in cui "l'importo dell'imposta, sanzioni e accessori oggetto di annullamento o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento o della agevolazione, superi un miliardo di lire, l'annullamento è sottoposto al preventivo parere della direzione regionale o compartimentale da cui l'ufficio dipende".

Quindi, in tale ipotesi, ferma la spettanza del potere in capo all'ufficio che ha emanato l'atto, l'esercizio dello *ius poenitendi* è subordinato al preventivo parere dell'organo amministrativo sovraordinato .

Il secondo comma si occupa, invece, della comunicazione che l'ufficio deve dare, riguardo le sue determinazioni, "al contribuente" e "all'organo giurisdizionale davanti al quale sia eventualmente pendente il relativo contenzioso, nonché , in caso di

---

<sup>197</sup> Circolare 195/reg.del 1997, cit., del Ministero delle Finanze, che recepisce la circolare n. 9282 della dir. reg. della provincia di Trento

annullamento disposto in via sostitutiva, all'ufficio che ha emanato l'atto".

Infine, il comma 4, dell'art. 3, al fine di monitorare l'effettiva e corretta applicazione dell'istituto, richiede la redazione da parte delle direzioni regionali e compartimentali di relazioni annuali, che "evidenzino le cause dei vizi degli atti rilevati nonché le misure adottate per migliorare l'efficienza dell'attività di accertamento di loro competenza" da trasmettere al Segretariato generale del Ministero delle Finanze, ai relativi dipartimenti e al servizio per il controllo Interno.

Al medesimo fine, è altresì richiesto il monitoraggio trimestrale dei "motivi per i quali più frequentemente i ricorsi avverso atti degli uffici periferici e centrali sono accolti o respinti dalle Commissioni Tributarie", in modo che le strutture centrali del ministero possano trasmettere, con cadenza semestrale, alle direzioni regionali e compartimentali gli "elenchi, distinti per singoli tributi, nei quali sono indicate le questioni che più frequentemente formano oggetto di ricorso, evidenziando i casi di contrasto con la giurisprudenza nazionale e comunitaria".

Sulla base di tali rilevazioni, e della giurisprudenza consolidatasi nella materia tributaria, le direzioni dei Dipartimenti impartiscono direttive ai fini dell'adozione di iniziative in sede contenziosa e/o

dell'abbandono delle liti già iniziate, sulla base del criterio della probabilità della soccombenza e della conseguente condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio e/o in considerazione della esiguità della pretesa tenuto conto dei costi amministrativi connessi alla difesa della medesima.

## **2. I limiti all'esercizio del potere di annullamento in autotutela tra definitività e giudicato.**

Il giudicato è l'unico limite posto all'esercizio dell'autotutela, infatti l'art. 68 D.P.R.287/1992 prevedeva l'annullamento "salvo che sia intervenuto giudicato".

Ma è l'art. 2 quater L. 656/1994, seguito pedissequamente dal successivo decreto ministeriale 37/1997 (all'art. 2, comma 1) che interessa in particolar modo, in quanto prevede che il medesimo potere di autotutela possa essere esercitato "anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità".

Tali due circostanze avrebbero potuto rappresentare condizioni preclusive, insieme al giudicato, dell'esercizio del potere di riesame, ma grazie a quest'intervento legislativo tale possibilità non si è verificata<sup>198</sup>.

---

<sup>198</sup> Cfr. V. Ficari, *Autotutela e riesame*, cit., 205.

Per quanto riguarda la pendenza del giudizio, essa, come si è già avuto modo di notare, invece di rappresentare un limite, costituisce un'occasione per l'esercizio dell'autotutela, soprattutto nei casi di evidente illegittimità o infondatezza della pretesa e, quindi, di alta probabilità di soccombenza dell'amministrazione, proprio al fine di evitare la condanna alle spese di giudizio.

Mentre, per quanto riguarda il caso della non impugnabilità o definitività, esso merita maggiore attenzione in modo da poter cogliere la differenza con la preclusione processuale rappresentata dal giudicato.

Non c'è un'unica definizione di definitività, tanto che si è parlato di "termine polisenso"<sup>199</sup>, ma la nozione che qui si accoglie è quella che coincide, appunto, con la non impugnabilità prevista dalla norma, che, a sua volta, di per sé indica solo gli atti contro i quali non è dato ricorrere, ma sembra chiara l'intenzione del legislatore di riferirsi anche ai casi in cui il contribuente abbia perso il suo potere di impugnare per decorrenza dei termini<sup>200</sup>.

---

<sup>199</sup> In tal senso, **G. Tremonti**, *Imposizione e definitività, nel diritto tributario*, Milano, 1977.

<sup>200</sup> Vedi in tal senso, **G. Falsitta**, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 377 nota 37; e **D. Stevanato**, *L'autotutela*, cit., 171 ss.

La definitività, quindi, non dovrebbe precludere il potere di autotutela, dal momento che essa attiene ad un fenomeno riferito a situazioni giuridiche di cui è titolare il contribuente<sup>201</sup>.

Oltretutto l'assenza di qualsiasi rilevanza preclusiva alla mancata impugnazione dell'avviso nei termini da parte del contribuente sembra trovare conferma nella prassi ministeriale e nella giurisprudenza<sup>202</sup>.

In particolare, nella nota ministeriale n. 4079 del 18 luglio 1994, si afferma che nel termine giudicato non può assolutamente essere ricompreso il concetto di definitività dell'atto per decorso del termine di impugnazione e quindi l'autotutela è perfettamente esercitabile non soltanto nei confronti di atti di imposizione avverso i quali non sia ancora stato presentato ricorso (o di quelli per i quali vi sia pendente un giudizio), ma anche nei confronti di atti di imposizione divenuti inoppugnabili, cioè non più suscettibili di contestazione ad iniziativa del contribuente<sup>203</sup>.

---

<sup>201</sup> Cfr. **V. Ficari**, *Autotutela e riesame*, cit., 204 ss. Anche la Direzione Regionale del Lazio, Direttiva n. 450, 6 giugno 1994, prevede che il potere di autotutela può essere esercitato "nel caso di definitività dell'atto per inutile decorso dei termini di impugnazione"; in tal senso anche Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte e dell'Emilia Romagna, Direttiva n. 10932 del 29 marzo 1994.

<sup>202</sup> Cfr. Cass. 29 marzo 1990, n. 2576, in Riv.dir.trib., 1991, II, 763.

<sup>203</sup> Nello stesso senso anche Circ. Min. Fin. 6 giugno 1994, n. 450, in Dir. prat. trib., 1994, I, 1439 e Ris. Min., 14 luglio 1995, n. 194/E, in Boll. trib., 1995, 1326.

Non era un caso, quindi, che l'art. 68 contenesse un esplicito riferimento solo al giudicato, ciò conferma la necessità di una distinzione sia terminologica sia sostanziale tra i due istituti<sup>204</sup>.

Già nel 1992, momento in cui era in vigore solo l'art. 68, una voce autorevole<sup>205</sup> affermava che, essendo la definitività ancora un 'oggetto misterioso', sarebbe stato possibile che qualcuno avesse proposto un'interpretazione dell'art. 68 tale da equiparare la definitività al giudicato, al fine di impedire qualsiasi modifica dell'atto impositivo, una volta scaduti i termini per impugnare.

Ma i due istituti, anche avendo degli elementi in comune, tali da permettere di assimilarli in determinate fattispecie<sup>206</sup>, non potevano essere equiparati sic et simpliciter, e soprattutto quando ci si fosse trovati "di fronte ad una norma che esplicitamente si riferisce solo al giudicato"<sup>207</sup>.

L'autore si basa sulle stesse considerazioni quando critica una sentenza della Cassazione, la sentenza del 8 marzo 1991 – 2 aprile 1992, n. 4024, che contrariamente all'indirizzo giurisprudenziale consolidato fino a quel momento e consistente in una particolare rigidità in tema di definitività degli atti impositivi non impugnati, è

---

<sup>204</sup> V. Ficari, *Autotutela e riesame*, cit., 207.

<sup>205</sup> R. Lupi, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi. Spunti per una discussione*, in Boll. Trib., 1992, 1799.

<sup>206</sup> Per R. Lupi: nel caso di "decadenze, di rapporti esauriti, di preclusioni, etc.

<sup>207</sup> R. Lupi, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi. Spunti per una discussione*, cit., 1800.



particolarmente benevola di fronte ad un contribuente che abbia avuto “la buona sorte di essere accompagnato da un efficiente condebitore solidale”.

In questo caso, infatti, egli critica la facilità con cui si estende il giudicato favorevole al coobbligato non impugnante, perché in questa particolare fattispecie ritiene che la definitività fosse da considerare come “cosa giudicata” almeno per ragioni di giustizia sostanziale (“perché trattare il contribuente isolato peggio di quello affiancato da condebitori litigiosi e vittoriosi?”).

Egli conclude con una considerazione: “l’accertamento definitivo non vale come una sentenza passata in giudicato, ma ha una sua forma di impegnatività di minor grado, comunque idonea a ‘definire il rapporto’ finché non contrasti con un giudicato (secondo quanto emerge dall’insieme delle sentenze da lui prese in considerazione), “perché in tal caso scatta la riluttanza dei giudici ad accettare che un rapporto tra un condebitore e il Fisco resti regolato da un avviso di accertamento, che un giudice ha, invece, dichiarato illegittimo”.

Un’altra voce autorevole<sup>208</sup> merita di essere accennata soprattutto per il suo diverso angolo visuale.

---

<sup>208</sup> P. Russo, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass.trib.*, 1998, 552; e *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 153 ss.

Tale autore ha affermato che “troppo frettolosamente si è dato per sicuro che l’art. 68 del 1992 e l’art. 2 quater del 1994 ammettano, l’uno implicitamente e l’altro esplicitamente, la possibilità dell’autotutela pur nelle ipotesi di atti definitivi: da un lato, è vero che l’art. 68 menziona il solo limite del giudicato, ma ciò si presta ad essere interpretato come precisazione che l’autotutela può essere esperita anche in presenza di una controversia, a meno che questa non sia stata già risolta con sentenza divenuta intangibile; dall’altro l’art. 2 quater fa riferimento al caso di non impugnabilità che è cosa ben diversa dalla non impugnazione; dall’altro ancora, non è detto che l’intervenuta inoppugnabilità dell’atto precluda sempre e in assoluto ogni possibilità di tutela per il contribuente”<sup>209</sup>.

La conclusione di tale originale pensiero è nel senso che possano essere enucleabili ipotesi in cui il legislatore, con esplicita disposizione, preveda l’esercizio dell’autotutela pur in presenza di atti divenuti definitivi, ma rispetto all’interesse al mero ripristino della legalità (che sembrerebbe, per Russo, l’unico, tra gli interessi pubblici, a giustificare l’autotutela nei confronti degli atti definitivi) “ben altri dovrebbero essere i motivi suscettibili di giustificare siffatta peculiare disciplina”.

---

<sup>209</sup> Qui rinvia alla sentenza, criticata da R. Lupi, sull’estensione del giudicato favorevole al coobbligato non impugnante.

In ultimo, sempre rispetto alla assimilazione tra definitività e giudicato, merita accennare a visioni totalmente opposte, portate avanti più che altro dalla prassi amministrativa, come nel caso della Risoluzione del Ministero delle Finanze<sup>210</sup>, tasse e imposte indirette sugli affari, del 25 gennaio 1993, n. 500311, nella quale “sembra alla scrivente che alla nozione di ‘giudicato’ debba essere assimilato anche l’effetto di ‘definitività’ dell’atto amministrativo, per l’assorbente motivo che l’eventuale provvedimento di annullamento, essendo atto non dovuto ma discrezionale, comporta una valutazione ‘attuale’ del pubblico interesse all’annullamento, valutazione che non può essere ammessa in materia di crediti erariali divenuti incontrovertibili, dove opera il principio della indisponibilità”.

---

<sup>210</sup> Ma nella stesso senso Ris. min., n. 451712, del 15 settembre 1988, in *il Fisco*, 1988, 6872 ss. e Ris. Min., n.271745, del 6 febbraio 1980. E ancora nello stesso senso, Ris. Min., n.412181, del 17 maggio 1979, in *Boll. Trib.*, 1979, 1098.

## **2.1. Caratteristiche del giudicato, quale preclusione di natura processuale all'esercizio dell'autotutela.**

A questo punto, dopo le considerazioni riguardo l'assimilazione della definitività al giudicato, merita attenzione la definizione del giudicato stesso, quale preclusione di natura processuale all'esercizio dell'autotutela.

La prima precisazione riguarda, innanzitutto, il fatto che nell'ottica dell'art. 68 il giudicato non può che essere quello tributario e non ad esempio quello penale, visto che solo le commissioni tributarie hanno il potere di sostituirsi all'amministrazione finanziaria per annullare gli atti che il contribuente, mediante la sua impugnazione, pretende illegittimi o infondati.

Al limite, il giudicato penale, in base all'art. 12, comma 2, del D.L. 429/1982, può in determinati casi e se favorevole al contribuente, costituire un'ipotesi di esercizio doveroso dell'autotutela<sup>211</sup>.

Accertato che la preclusione di cui si parla nell'art. 68 è il giudicato tributario, occorre stabilire se il riferimento debba essere indiscriminato, ovvero circoscritto alla luce della distinzione concettuale del giudicato, emersa da tempo in dottrina<sup>212</sup>, tra cosa

---

<sup>211</sup> In tal senso, **V. Ficari**, *L'autotutela*, cit., 174.

<sup>212</sup> Contra nella dottrina processualciviltistica: **G. Pugliese**, *Giudicato civile*, in Enc. Del diritto, Milano, 1969, XVIII, 800 ss; **E. Liebman**, *Efficacia ed autorità della sentenza* (ed altri scritti sulla cosa giudicata), Milano 1962, 28 ss, i quali escludono l'esistenza di due concetti di 'cosa giudicata' per ricondurre la nozione ad unità. In diritto amministrativo, cfr. **F. Benvenuti**, *Giudicato* (dir. amm.), in Enc. del diritto, Milano, 1969, XVIII, 893 ss.

giudicata formale e cosa giudicata sostanziale.

Ai sensi dell'art. 324 c.p.c. la situazione di giudicato c.d. formale viene identificata ogni qual volta una statuizione giudiziale non sia più soggetta “né a regolamento di competenza, né ad appello né a ricorso per cassazione né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'art. 395”. Si ha dunque cosa giudicata in senso formale quando la sentenza diviene incontestabile in giudizio ad opera delle parti e, correlativamente, intoccabile da parte del giudice.

Ad essa si contrappone la situazione di giudicato in senso sostanziale prevista dall'art. 2909 del c.c., secondo cui “L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa”.

Tale distinzione sembra propria di un giudizio di accertamento vertente su liti che si svolgono tra parti in posizione paritetica e che, di converso sia esclusa in una lite nella quale sia assente la gestione di interessi pubblici ad opera di un soggetto in posizione di supremazia e tenuto al rispetto di determinate regole di condotta legislativamente predeterminate<sup>213</sup>.

---

<sup>213</sup> Da **E. Capaccioli**, *Per l'effettività della giustizia amministrativa (saggio sul giudicato amministrativo)*, in *Il processo amministrativo* (scritti in onore di G. Miele), Milano 1975, 228.

Quest'orientamento è stato confermato dalla prassi e da gran parte della dottrina tributaria<sup>214</sup>.

Ad esempio, la Nota Ministeriale n. 4079/1994, già citata in precedenza, precisa, anche se con sintetiche osservazioni, che l'autotutela dovrebbe arrestarsi solo di fronte ad un giudicato contenente una 'pronuncia sostanziale', restando, di converso, pienamente esercitabile quando la statuizione passata in giudicato abbia riguardato 'questioni di rito'<sup>215</sup>.

Quindi, il criterio distintivo rilevante ai fini fiscali verte su canoni interpretativi diversi da quelli generalmente adottati in sede processualistica civile.

Il giudicato formale contiene, quindi, anche questioni 'di rito', quali l'irricevibilità del ricorso, il difetto di giurisdizione, l'incompetenza, l'inammissibilità, l'improcedibilità e tali motivi della decisione sono ragioni processuali, che prescindono da vizi di legittimità dell'atto impugnato, di conseguenza quest'ultimo continuerà ad essere sottoponibile all'esercizio dell'autotutela.

---

<sup>214</sup> Vedi **G. Falsitta**, *Manuale* cit., 377; L. Ferlazzo Natoli - F. Duca, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, p. 99; **A. Messina**, L'annullamento d'ufficio degli atti impositivi alla luce dell'art. 68 del D.P.R. n. 287/1992, in *Il fisco*, 1993, 10998 ss.

<sup>215</sup> Nello stesso senso, Direzione Regionale del Lazio, Direttiva n.450 del 6 giugno 1994 e Nota 30 maggio 1994 inviata al Ministero delle Finanze dalla Direzione Regionale del Veneto. Contra: Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte dell'Emilia Romagna, Direttiva n.10932, del 29 marzo 1994, cit. secondo la quale con il termine giudicato il legislatore avrebbe inteso far riferimento alla c.d. cosa giudicata formale dell'art 324 c.p.c..

Mentre, anche se la dottrina tributaria raramente si è soffermata sullo studio del giudicato sostanziale<sup>216</sup>, di esso si può parlare “per una statuizione che abbia coinvolto nella sua totalità l’oggetto della controversia sottoposta al giudizio del giudice tributario, quando, cioè, il giudice adito sia entrato nel merito della controversia d’imposta valutando non la regolarità processuale ma, ad esempio, la fondatezza normativa e argomentativa della pretesa o l’esattezza della determinazione della base imponibile effettuata dall’ufficio”<sup>217</sup>.

Assunto che il giudicato destinato a dispiegare effetti preclusivi nei confronti dell’amministrazione finanziaria è il giudicato sostanziale, è il caso di circoscrivere ulteriormente la preclusione al solo giudicato favorevole all’amministrazione.

Ciò si evince dall’art. 2, comma 2, del decreto ministeriale 37/1997 nella parte in cui si vieta all’amministrazione di procedere all’annullamento “per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all’amministrazione” stessa.

E’, infatti, evidente che solo ove il giudice abbia respinto l’opposizione del contribuente, ritenendo valido in tutto o in parte l’avviso di accertamento con forza di giudicato (definito di rigetto),

---

<sup>216</sup> Tra i pochi, **F. Tesauero**, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 161 ss.; e **P. Russo**, *Giudicato IV) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, XV, 1989, 1.

<sup>217</sup> **V. Ficari**, *Novità in tema di intervento unilaterale dell’amministrazione finanziaria in sede di autotutela*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 505.

l'amministrazione, anche rilevando un grave vizio nell'atto, sarà limitata nell'attività di riesame, perché nel caso in cui il giudice accolga completamente il ricorso del contribuente (giudicato di accoglimento), l'attività di riesame da parte dell'amministrazione sarà impossibile, vista l'eliminazione *ope iudicis* dell'atto stesso.

Ristretto ulteriormente l'interesse al giudicato tributario sostanziale di rigetto, è necessario stabilire entro quali limiti la sentenza del giudice, favorevole all'amministrazione, paralizzi i poteri di autoannullamento di quest'ultima.

Ciò sarà possibile individuando i limiti oggettivi di tale giudicato, che, a loro volta, dipendono dalla configurazione dell'oggetto del processo, che, a seconda delle ipotesi, può essere ricondotto direttamente ad un rapporto, soltanto ad un atto, o, invece ad un rapporto ma nell'ambito definito dai vizi dedotti dal ricorrente nel ricorso<sup>218</sup>.

Lo spazio per l'annullamento d'ufficio da parte dall'amministrazione sarà, quindi, inversamente proporzionale all'estensione dei limiti oggettivi dati al giudicato<sup>219</sup>,

---

<sup>218</sup> L'importanza dei limiti oggettivi del giudicati sostanziale di accoglimento emerge con riguardo all'individuazione di quelli del giudizio di ottemperanza, previsto dal nuovo processo tributario, ai sensi dell'art. 70 del D. Lgs. 546/1992, che sul modello del giudizio di ottemperanza di fronte al giudice amministrativo, prevede che il contribuente possa richiedere l'ottemperanza con un ricorso alla commissione tributaria della sentenza passata in giudicato, e quest'ultima "deve attenersi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo e tenuto conto della relativa motivazione".

<sup>219</sup> Cfr. nella dottrina amministrativistica **M. Clarich**, in *Giudicato e potere amministrativo*, Padova, 1989.



conseguentemente se il rapporto giuridico d'imposta viene considerato l'oggetto del processo, lo spazio per l'esercizio dell'autotutela sarà minore, viceversa sarà maggiore se il processo sarà considerato incentrato sulla mera impugnazione.

Tra le varie concezioni riguardo il processo tributario<sup>220</sup>, si riporta per prima quella rivolta a non limitare gli spazi di intervento dell'autotutela amministrativa per evidenti ragioni di giustizia sostanziale, tale concezione considera il processo quale giudizio di impugnazione di atti, ciò comporta che il giudicato di rigetto dovrebbe vincolare l'amministrazione solo nei limiti dei motivi e dei vizi di cui nella decisione giudiziale si è negata la sussistenza, lasciando libertà di riesame al di fuori di quest'area, cosicché l'ufficio potrà annullare l'atto, ove rilevi vizi non valutati dal giudice né posti a fondamento della sentenza passata in giudicato<sup>221</sup>.

Nell'ambito delle tesi ricostruttive riconducibili alla c.d. "impugnazione-merito"<sup>222</sup>, invece, si prevede che il giudice non si limiti ad eliminare l'atto della finanza, ma emette pronunce di

---

<sup>220</sup> Secondo l'impostazione di **D. Stevanato**, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., 177 ss.

<sup>221</sup> Vedi in tal senso, **C. Consolo**, *Limiti alla rinnovazione dell'imposizione dopo e alla stregua del giudicato di annullamento del primo avviso di accertamento*, in *Rass. trib.*, 1984, 743; **F. Tesauro**, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 198.

<sup>222</sup> Contrapposto alle teorie precedentemente esposte che sostengono il giudizio quale impugnazione-annullamento-

merito o sostitutive, che cristallizzano con autorità di giudicato la disciplina del rapporto obbligatorio d'imposta tra le due parti<sup>223</sup>.

E' evidente che accogliendo questa concezione del processo tributario, la posizione dell'amministrazione sarebbe notevolmente diversa, in quanto il giudicato sostanziale di rigetto rappresenterebbe "una nuova regola del rapporto" determinando "il regolamento sostanziale del rapporto controverso" e la "sostituzione" della pronuncia all'avviso di accertamento che era stato impugnato dal contribuente<sup>224</sup>.

In realtà, sempre all'interno della concezione del processo tributario quale "impugnazione-merito", sembra preferibile la tesi secondo cui la pronuncia del giudice riguardi il merito della controversia ma solo in determinati limiti, ossia, l'annullamento d'ufficio dell'avviso di accertamento invalido resta possibile per motivi diversi in quanto non accolti o non considerati dal giudice o comunque non assorbiti nella sentenza coperta dal giudicato, perché non dedotti negli atti della causa<sup>225</sup>.

Nella sentenza, quindi, il giudice accerta la disciplina della concreta relazione, cioè del rapporto giuridico d'imposta,

---

<sup>223</sup> In tal senso, **P. Russo**, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in Riv. dir. trib., 1993, I, 749 ss.

<sup>224</sup> In tal senso, **G. Tremonti**, *Imposizione e definitività*, cit., 351 e nota 60: per l'autore dal giudicato discenderebbero, in quanto sostitutivo dell'atto impugnato, "effetti di obbligazione tributaria (...) che senza difficoltà si possono dire stabili e/o definitivi. Nel senso di effetti giuridici non più eliminabili perché sostanzialmente non più eliminabile risulta la loro fattispecie costitutiva".

<sup>225</sup> In tal senso, V. Ficari, *Autotutela e riesame*, cit., 234 ss.

affrontando anche il merito della controversia<sup>226</sup>, ma esclusivamente nell'ambito circoscritto dei motivi di impugnazione, quindi, partendo dalla cognizione dell'atto impositivo prosegue con la cognizione del rapporto stesso, nei limiti dei motivi dedotti dal contribuente nel ricorso.

A tale conclusione si può giungere affermando che nel settore tributario non si ha la situazione che caratterizza il processo ordinario di cognizione, nel quale il passaggio in giudicato della sentenza copre il dedotto e il deducibile ed impedisce alle parti di modificare la situazione del rapporto così come definita nella sentenza e descritta nella relativa motivazione, tanto da rappresentare una nuova fonte di regolamento del rapporto giuridico nelle questioni di fatto e di diritto che influirebbe sulla situazione giuridica preesistente.

Per concludere si accenna alla considerazione di Stevanato<sup>227</sup> per il quale non sembra irragionevole “ammettere l'annullamento d'ufficio, in presenza di un giudicato sostanziale di rigetto, anche laddove il ritiro dell'atto amministrativo si fondasse sugli stessi vizi dedotti dal ricorrente con i motivi del ricorso”, in quanto “non

---

<sup>226</sup> **P. Russo**, *Manuale cit.*, p.434. Secondo la visione tipicamente dichiarativa dell'attuazione del tributo, per la quale il contribuente, mediante il ricorso con il quale impugna l'atto impositivo, affermerebbe la violazione di un proprio diritto soggettivo alla giusta imposizione offrendo al giudice lo strumento per estendere la propria cognizione all'intero rapporto giuridico d'imposta nel contesto di un giudizio di accertamento.

<sup>227</sup> **D. Stevanato**, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, cit., 181.

è infrequente che in una giurisdizione sbrigativa come quella tributaria si formino delle preclusioni in modo assolutamente casuale e passino in giudicato sentenze palesemente contraddittorie”, allo scopo di “liberare l’autotutela da vincoli esterni e permetterne l’applicabilità a tutto campo, anche per rimuovere imposizioni ingiuste, avallate da sentenze definitive formatesi a seguito di errori o fraintendimenti”.

### **3. Rilevanza dell’istanza del contribuente in ordine all’avvio del procedimento di riesame e natura giuridica del comportamento inerte dell’ Amministrazione finanziaria.**

La disposizione regolamentare è chiara dello stabilire che il procedimento di riesame in autotutela dell’amministrazione finanziaria può essere attivato sia d’ufficio che su istanza di parte<sup>228</sup>.

Ciò che non è chiaro, invece, è se sussista o meno il dovere di agire in capo all’ufficio competente, ed in quali termini ovvero se l’ufficio, ancorché abbia avuto cognizione della invalidità dell’atto o dell’imposizione, possa scegliere di non avviare il procedimento,

---

<sup>228</sup> Cfr. artt. 2 e 5 D.M. 37/1997.

essendo il riesame una facoltà rientrante nella sua sfera discrezionale.

La questione assume particolare spessore nelle fattispecie in cui la sollecitazione proviene dal contribuente mediante la presentazione di apposita istanza.

Secondo l'orientamento tradizionale della giurisprudenza amministrativa il potere di riesame dell'Amministrazione è insindacabile in quanto di natura ampiamente discrezionale per cui è incensurabile la condotta dell'ufficio qualora non provveda o non entra nel merito dell'istanza<sup>229</sup>.

E' opinione dei giudici amministrativi che riconoscendo carattere vincolante all'istanza del privato si accorderebbe allo stesso un'indebita forma di tutela nonostante l'intervenuta scadenza del termine per l'impugnazione dell'atto in sede giurisdizionale. L'istanza di riesame in via amministrativa si tradurrebbe, così, in uno strumento idoneo ad eludere i termini d'impugnazione del

---

<sup>229</sup> Cfr., fra le tante pronunce, Cons. Stato, Sez. V, 21 gennaio 1997, n. 74, in Cons. Stato, 1997, I, 62; Cons. Stato, Sez. V, 9 marzo 1995, n. 307, in Foro amm., 1995, 594; Cons. Stato, Sez. IV, 7 novembre 1978, n. 963, in Cons. Stato, 1978, I, 1601; Cons. Stato, Sez. VI, 1 marzo 1977, n. 165, in Cons. Stato, 1977, I, 361; Cons. Stato, Sez. VI, 8 novembre 1974, n. 351, in Cons. Stato, 1974, I, 1498; Cons. Stato, Sez. V, 10 dicembre 1968, n. 1834, in Cons. Stato, 1968, I, 2105; Cons. Stato, Sez. VI, 20 gennaio 1954, n. 16, in Cons. Stato, 1954, 73. Idem, Cass., Sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547, in Il fisco, n. 28/2002, fasc. 1, 4552.

provvedimento con la conseguente compromissione del principio di certezza e stabilità dei rapporti giuridici<sup>230</sup>.

Attenta dottrina ha rilevato che la citata impostazione giurisprudenziale “confonde due piani da tenere ben distinti, poiché la cosiddetta discrezionalità sul ‘se’ del provvedimento non può mai riguardare l’agire (e cioè l’azione amministrativa), ma soltanto l’emanazione di un certo provvedimento positivo”<sup>231</sup> atteso che la discrezionalità nel *quomodo* non implica, necessariamente, la discrezionalità dell’*an*. Peraltro, la citata impostazione è riferita al potere di autotutela della Pubblica Amministrazione che, come evidenziato, è di natura o quanto meno ha caratteristiche diverse dal corrispondente potere dell’Amministrazione finanziaria.

### **3.1. Efficacia vincolante dell’istanza del contribuente e natura del silenzio dell’Amministrazione finanziaria.**

---

<sup>230</sup> cfr. Cons. Stato, Sez. VI, 19 ottobre 2004, n. 6758, in banca dati di giustizia-amministrativa.it. Osserva inoltre il Collegio che l’Amministrazione può ritenersi libera di verificare se l’inoppugnabilità dell’atto sul piano giurisdizionale meriti di essere superata da successive valutazioni discrezionali, che tengano conto dell’esigenza di certezza dei rapporti giuridici, del decorso del tempo, nonché delle disponibilità finanziarie della P.A. Cfr. anche Cons. Stato, Sez. VI, 23 ottobre 2001, n. 5573, in Rass. Cons. Stato, 2001, I, p. 2346; Cons. Stato, Sez. V, 9 marzo 1995, n. 307, in Foro amm., 1995, p. 594; Cons. Stato, Sez. V, 8 luglio 1995, n. 1034, in Foro amm., 1995, p. 1516; Cons. Stato, Sez. IV, 1 aprile 1992, n. 201, in Cons. Stato, 1992, I, p. 573; Cons. Stato, Sez. V, 3 ottobre 1984, n. 691, in Cons. Stato, 1984, p. 1177; Cons. Stato, Sez. IV, 1 luglio 1980, n. 718, in Cons. Stato, 1980, I, p. 90; Cons. Stato, Sez. VI, 6 marzo 1973, n. 89, in Cons. Stato, 1973, p. 475.

<sup>231</sup> **D.Stevanato**, *L’autotutela dell’amministrazione finanziaria*, cit., 81.

L'istanza con la quale il contribuente sollecita l'attivazione del potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria assume particolare rilievo in ordine alla titolarità o meno di un interesse procedimentale in capo al soggetto istante.

Sul punto, si riscontra una certa concordia in dottrina circa il dovere dell'Amministrazione finanziaria di dar seguito all'istanza del privato, sia da parte di chi ritiene che il potere di riesame dell'amministrazione finanziaria abbia natura vincolata che di chi, all'opposto, ritiene trattarsi di un potere tipicamente discrezionale<sup>232</sup>.

L'analisi della questione non può che prendere le mosse dalla ricognizione degli intereventi normativi in materia in ordine a tale specifico aspetto.

Viene innanzi tutto in aiuto il disposto di cui al comma 1. art. 2 della legge 241/1990 a memoria del quale *“Ove il procedimento consegua obbligatoriamente ad un'istanza, ovvero debba essere*

---

<sup>232</sup> In ordine a tale questione A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, I, 1991, 498, il quale, tuttavia, non prende posizione a favore delle diverse opzioni ricostruttive. Contra P. RUSSO, *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame* in Riv. dir. trib, 2002, pag. 699 e ss, secondo cui concepire l'autotutela come un dovere dell'Amministrazione finanziaria, il cui mancato esercizio sarebbe suscettibile di controllo giurisdizionale, finisce per tradursi inevitabilmente, in un inammissibile duplicazione della tutela ordinaria garantita al contribuente dalla previsione del sindacato del giudice tributario sui vari atti che intervengono nel procedimento di applicazione delle imposte.

*iniziato d'ufficio, le pubbliche amministrazioni hanno il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso”.*

La rilevanza dell'interesse procedimentale di cui l'istanza è espressione è evidenziata poi dal disposto di cui all'art. 7 della legge n. 212 del 2000, “Statuto dei diritti del contribuente”, il cui comma 2, lett. b) prevede che negli atti dell'amministrazione finanziaria debbano essere tassativamente indicati: *“l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela”.*

Il D.M. n. 37/1997, all'art. 5, a sua volta, prevede l'obbligo dell'ufficio incompetente, cui sia sta erroneamente inoltrata l'istanza di riesame, di trasmetterla all'ufficio che ha emanato l'atto dandone comunicazione al contribuente prevedendo altresì, al precedente art.1, che il potere di annullamento va esercitato, in via sostitutiva, dalla Direzione regionale o compartimentale dalla quale dipende l'ufficio competente in caso di grave inerzia di quest'ultimo.

Sulla scorta di simili previsioni, e' evidente che l'istanza di parte interessata è fonte di obblighi per l'amministrazione non potendosi accogliere l'idea che l'autorità possa prescindere quanto meno da



una prima attività valutativa ed elaborativa delle informazioni contenute nella denuncia del destinatario dell'atto<sup>233</sup>.

Autorevole dottrina ha evidenziato la valenza della terminologia adottata dal legislatore al comma 2, lettera b), dell'art. 7, legge 212/2000, laddove dispone che gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare *“l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela”*; il tenore della previsione normativa non può che confermare la sussistenza di un obbligo dell'Ufficio alla emanazione (e notificazione) del provvedimento conclusivo dell'attività di riesame<sup>234</sup>

Sussiste quindi quantomeno l'obbligo di protocollare e di deliberare l'istanza al fine di valutare se gli elementi posti a fondamento del richiesto riesame siano tali da giustificare l'avvio del procedimento ovvero se la stessa in quanto non pertinente o priva di senso o manifestamente infondata sia tale da meritare l'immediata archiviazione.

---

<sup>233</sup> Sul punto GIANNINI, *L'attività amministrativa*, 1966, 119, per il quale gli atti che aprono il procedimento sono di due specie: *“quelli che comportano l'obbligo di aprire il provvedimento o di provvedere da parte dell'autorità adita, e quelli che comportano un obbligo di minor ambito: di esaminare l'atto del richiedente in via deliberativa; che se poi l'autorità adita ritiene di procedere, apre il procedimento. In ambedue i casi ... omissis ..vi è un obbligo dell'autorità adita, a cui non corrisponde però un diritto del richiedente”*.

<sup>234</sup> In questi termini cfr. **S.Muscarà**, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela tributaria* in Riv dir. trib., 2005, 93.

Il Consiglio di Stato ha chiarito che l'obbligo, sancito dall'art. 2, comma , della legge n.241/1990 di concludere il procedimento, avviato d'ufficio o su istanza di parte, con provvedimento espresso può venir meno solo per ineludibili esigenze di economicità ed efficacia dell'azione amministrativa, salvaguardate dal medesimo corpo normativo, e che sulla scorta del proprio prevalente indirizzo giurisprudenziale, può ritenersi che l'obbligo della P.A. di concludere il procedimento con un provvedimento espresso, venga meno:

- a)** in presenza di richieste aventi il medesimo contenuto, qualora sia già stata adottata una formale risoluzione amministrativa inoppugnata<sup>235</sup> e non siano sopravvenuti mutamenti della situazione di fatto o di diritto<sup>236</sup>;
- b)** in presenza di domande manifestamente assurde<sup>237</sup> o totalmente infondate<sup>238</sup>;
- c)** al cospetto di pretese illegali, non potendosi dare corso alla tutela di interessi illegittimi<sup>239</sup>.

---

<sup>235</sup> cfr. ex plurimis e da ultimo Cons. Stato, sez. IV, 11 giugno 2002, n. 3256; 20 novembre 2000, n. 6181, secondo cui non sussiste alcun obbligo per l'amministrazione di riesaminare i propri atti divenuti inoppugnabili, con la conseguenza che sull'istanza di riesame presentata dal privato non si può formare il silenzio rifiuto.

<sup>236</sup> cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, n. 3256/2002.

<sup>237</sup> cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, 20 novembre 2000, n. 6181 e sez. IV, 28 novembre 1994, n. 950.

<sup>238</sup> cfr. Consiglio di Stato, sez. V, 3 agosto 1993, n. 838; 7 maggio 1994, n. 418.

<sup>239</sup> cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, 20 novembre 2000, n. 6181.

Nemmeno un eventuale difetto di prova o di allegazione dell'istanza può giustificare una dichiarazione di irricevibilità o di archiviazione della medesima<sup>240</sup>. L'amministrazione ha, comunque, l'onere di valutare l'opportunità di una integrazione dell'istruttoria mediante apposita richiesta al contribuente essendo esclusa la possibilità di trascurare irragionevolmente o immotivatamente gli elementi probatori segnalati da parte privata<sup>241</sup>. Solo la presentazione di istanze palesemente infondate, prive di senso o pretestuose determina il potere dell'ufficio di non attivare il potere di riesame.

In definitiva, una volta che l'istanza del privato sia pervenuta nella sfera di conoscenza della Pubblica Amministrazione sorge un obbligo di delibazione della medesima tesa a verificare la sussistenza di un eventuale *fumus*<sup>242</sup> di illegittimità o infondatezza della pretesa tale da determinare l'avvio del procedimento di riesame ed il conseguente obbligo di comunicarne l'esito al

---

<sup>240</sup> In merito deve essere considerato anche l'articolo 10 della legge n. 241 del 1990, in base al quale i soggetti interessati hanno diritto "di presentare memorie scritte e documenti, che l'amministrazione ha l'obbligo di valutare ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento": come è stato osservato, l'amministrazione è sempre tenuta a ricevere le comunicazioni e i documenti del privato, indipendentemente dal loro valore rappresentativo, a esaminarli, e infine a conservarli per gli eventuali riscontri successivi *LEVI, L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, 403.

<sup>241</sup> L'amministrazione dovrà dunque farsi carico di valutare comparativamente il grado di fondatezza dell'istanza, la pertinenza e rilevanza dei documenti mancanti, la probabilità che gli stessi siano nella disponibilità del contribuente onde giungere ad una soluzione ispirata a regole di logica, congruità e ragionevolezza. Sulla ragionevolezza nell'indirizzo e nello svolgimento dell'attività di acquisizione delle prove *LEVI, L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, cit., 514 ss.

<sup>242</sup>

contribuente, come evidenziato dall'articolo 2 della legge sul procedimento amministrativo e confermato dalla giurisprudenza<sup>243</sup>. La conclusione cui si è pervenuti è di particolare rilievo atteso che l'obbligo di pronuncia si riflette sulle concrete possibilità di tutela del privato e sulla possibile individuazione di un atto amministrativo suscettibile di impugnazione in sede giurisdizionale. Una volta affermato l'obbligo di pronuncia, infatti, la sua inosservanza comporta, nel caso di specie, la formazione del silenzio rifiuto impugnabile dinanzi gli organi della giurisdizione tributaria.

**3.2. Natura giuridica del provvedimento di conferma della pretesa in funzione dell'attività svolta e/o della motivazione del provvedimento di secondo grado: la distinzione tra atto confermativo proprio ed atto meramente confermativo.**

---

<sup>243</sup> La giurisprudenza amministrativa ritiene che una volta che il procedimento sia stato in qualsivoglia modo iniziato, anche con meri atti istruttori compiuti dall'amministrazione spontaneamente o su sollecitazione del privato interessato, la sua conclusione con un provvedimento espresso non è diretta esclusivamente ad uno scopo conoscitivo nei confronti dell'eventuale destinatario, essendo finalizzata anche a garantire il buon andamento della pubblica amministrazione nell'assetto dei molteplici interessi coinvolti dall'attività amministrativa: in tal senso, TAR Lazio, sez. II, 21 settembre 1993, n. 1089.

Il provvedimento espresso con il quale l'Amministrazione finanziaria denega l'annullamento di un atto impositivo confermandone la pretesa qualora non adeguatamente motivato, deve essere classificato quale mero ed esplicito rifiuto. Nel caso in cui l'atto denegativo sia invece adeguatamente motivato può atteggiarsi quale atto meramente confermativo o atto di conferma in senso proprio in funzione del tipo di attività istruttoria svolta dall'ufficio.

La giurisprudenza del Consiglio di Stato è granitica nell'affermare che l'atto meramente confermativo si distingue dalla conferma in senso proprio poiché l'Amministrazione, con il nuovo atto, non procede ad un riesame della situazione che aveva portato all'emanazione dell'atto precedente, cioè non provvede ad una nuova introduzione e valutazione degli elementi di fatto e di diritto che già sono stati considerati in precedenza<sup>244</sup>. In altri termini, per qualificare come costitutiva la portata dell'atto col quale l'Amministrazione conferma una pregressa statuizione, occorre verificare se, in seconda battuta, sia stato effettuato un riesame delle questioni già in precedenza valutate<sup>245</sup>. La decisione con la quale l'Ufficio si sia limitato ad evidenziare l'insussistenza di ragioni di interesse pubblico che impongano l'annullamento o la

---

<sup>244</sup> Consiglio di Stato Sez. VI 20.7.1993, n. 550

<sup>245</sup> Consiglio di Stato Sez. V 28.12.1996, n. 16114

revoca dell'atto senza riesaminare le condizioni di fatto e di diritto della originaria determinazione, costituisce un atto meramente confermativo (cd. conferma impropria) che non ha valore provvedimento<sup>246</sup> in quanto l'Amministrazione, in tali casi, si limita a dichiarare l'esistenza di un suo precedente provvedimento, senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione. "In altri termini, in caso di mera conferma, l'Amministrazione si esime dal prendere posizione sulle questioni sollevate con la nuova istanza, limitandosi ad un rifiuto pregiudiziale di riesame, con il quale nega, anche implicitamente, l'esistenza delle condizioni per valutare il merito dell'istanza stessa. Si limita così a rilevare che esiste un precedente provvedimento e che non vi sono ragioni per ritornare sulle proprie decisioni. Per queste sue caratteristiche, l'atto meramente confermativo non riapre i termini per impugnare: esso non rappresenta, infatti, un'autonoma determinazione dell'Amministrazione, sia pure identica nel contenuto alla precedente, ma solo la manifestazione della decisione dell'Amministrazione di non ritornare sulle scelte già effettuate.

Si ha, al contrario, conferma in senso proprio quando l'Amministrazione entri nel merito della nuova istanza e, dopo

---

<sup>246</sup> Cfr. in tal senso, Consiglio di Stato, sez. VI, 8 marzo 2004, 1080.

aver riconsiderato i fatti e i motivi prospettati dal richiedente, si esprima in senso negativo. Anziché limitarsi ad una constatazione di fatto dell'esistenza di un precedente provvedimento, l'Amministrazione, in questo caso, inizia un vero e proprio procedimento di riesame, esaminando nuovamente la situazione di fatto e di diritto.

La conferma in senso proprio, sebbene pervenga alle stesse conclusioni cui era giunto il precedente provvedimento e ne reiteri le statuizioni, è, comunque, un atto che si sostituisce al precedente, come fonte di disciplina del rapporto amministrativo. Il vecchio provvedimento è, quindi, assorbito dal nuovo, che, con efficacia *ex tunc*, viene ad operare in sostituzione di quello.

Ne discende l'importante conseguenza che il nuovo provvedimento dovrà considerarsi pienamente impugnabile con riferimento ad ogni aspetto, anche per tutto ciò che in esso possa risultare recepito dal primo rifiuto, e che l'eventuale annullamento giurisdizionale dell'atto di conferma propria implica anche il travolgimento dell'atto confermato (ormai assorbito), a prescindere dal fatto che questo sia stato, o meno, autonomamente impugnato, lasciando così integro l'interesse dell'amministrato ad ottenere un diverso e

satisfattivo assetto del rapporto controverso, non pregiudicato dal alcuna pregressa statuizione”<sup>247</sup>.

Di contro, Qualora l’amministrazione adotti un atto di identico contenuto dispositivo di un altro precedente, ma arricchito di una puntuale motivazione prima inesistente , o basato su elementi istruttori prima non considerati, si è in presenza di un atto confermativo a carattere rinnovatorio, che modifica la realtà giuridica, riaprendo i termini per la proposizione del ricorso<sup>248</sup>. L’atto confermativo proprio rappresenta l’unica manifestazione di volontà produttiva di effetti nella sfera giuridica del destinatario, con conseguente venir meno, a partire dalla data della sua adozione, di ogni efficacia lesiva della prima determinazione e, dunque, di ogni interesse alla sua caducazione<sup>249</sup>.

---

<sup>247</sup> Consiglio di Stato, sez.VI, 20 marzo 2007, n.2315.

<sup>248</sup> Cfr. Consiglio di Stato, sez. V, 24 febbraio 2009, n.1115.

<sup>249</sup> Consiglio di Stato, sez. IV, 21 agosto 2006, 4831.



## CAPITOLO IV

### TUTELA GIURISDIZIONALE ESPERIBILE AVVERSO IL DINIEGO DI ANNULLAMENTO IN AUTOTUTELA E OGGETTO DEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. Impugnabilità del diniego di annullamento in sede di riesame: considerazioni introduttive. 2. La questione inerente la giurisdizione. 3. Inquadramento dogmatico del diniego espresso o tacito di annullamento in autotutela nell'ambito della elencazione di cui all'art. 19 D.lgs. 546/1992 e oggetto del giudizio del processo tributario in caso di sua impugnazione. 4. La tutela del contribuente esperibile dinanzi all'inerzia dell'Amministrazione Finanziaria. 4.1. La sentenza Cass. Sez. Trib. 24 novembre 2010, n. 26313. 5. La tutela giurisdizionale esperibile avverso l'espresso diniego di annullamento in autotutela.

#### **1. Impugnabilità del diniego di annullamento in sede di riesame: considerazioni introduttive.**

Appurato che l'attività di riesame dell'Amministrazione finanziaria, può avere esito negativo per il contribuente occorre verificare se quest'ultimo goda di una forma di tutela nei confronti dell'eventuale illegittimità della condotta amministrativa.

La questione presenta diversi punti critici dal momento che se da un lato è innegabile che l'Amministrazione, in sede di autotutela, è obbligata a perseguire l'interesse ad attuare una giusta imposizione (conforme al principio di capacità contributiva), dall'altro occorre

contemperare tale esigenza con quella della stabilità delle situazioni giuridiche che l'ordinamento presidia attraverso la fissazione di limiti temporali alla tutela giurisdizionale del contribuente.

Volendo procedere con ordine, si possono individuare tre distinte questioni. Ci si deve domandare, innanzitutto, quale deve essere la giurisdizione competente a conoscere dell'impugnazione; in secondo luogo, se il diniego di autotutela (sia esso espresso o tacito) è impugnabile o meno in sede giurisdizionale; ed infine, quale sia il tipo di sindacato che il giudice può effettuare su tale provvedimento.

## **2. La questione inerente la giurisdizione**

In mancanza di un esplicito intervento del legislatore, la questione *de qua* ha diviso dottrina e giurisprudenza le quali, non escludono in radice la possibilità di sindacare l'esercizio del potere di autotutela, hanno attribuito la competenza giurisdizionale ora al giudice amministrativo ora alle Commissioni tributarie.

La giurisdizione dei T.A.R. in materia di autotutela pareva innanzitutto supportata dalla natura discrezionale del potere di

autotutela<sup>250</sup> dell'Amministrazione finanziaria e dalla  
conseguenziale posizione soggettiva del contribuente, lesa dal  
diniego di annullamento, in termini di interesse legittimo<sup>251</sup>.

---

<sup>250</sup> Il controllo sul corretto esercizio della funzione amministrativa spetta istituzionalmente al giudice amministrativo in quanto giudice naturale in ordine alla lesione degli interessi legittimi ex art. 103, comma 1, Cost. A fronte dell'esercizio del potere discrezionale, il privato vanta una posizione soggettiva di interesse legittimo. L'orientamento più recente di dottrina e giurisprudenza qualifica, peraltro, in termini di interesse legittimo anche la posizione dei privati a fronte di atti amministrativi non discrezionali, purché espressione di un potere giuridicamente esistente e rientrante nella competenza dell'autorità amministrativa che ha emanato l'atto. La giurisdizione del giudice amministrativo, quindi, comprende attualmente, in linea di principio, tutte le controversie relative all'esercizio del potere autoritativo della P.A. (a fronte del quale si pongono situazioni di interesse legittimo), mentre il giudice ordinario è competente laddove non sussista il potere amministrativo (c.d. carenza di potere) e l'atto emanato dalla P.A. sia nullo (per cui la posizione del privato è qualificabile come diritto soggettivo). Su tali profili si v. per tutti **Di Benedetto**, *Diritto amministrativo – Giurisprudenza e casi pratici*, Santarcangelo di Romagna, 2007, 194.

<sup>251</sup> Cfr. Cons. Stato, Sez. IV, 9 novembre 2005, n. 6269, in Boll. trib., 2005, 1829; T.A.R. Toscana, Sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in Riv. dir. trib., 2002, II, 49. Si v. anche Corte cost., 23 luglio 1997, n. 264, in Rass. trib., 1998, 261, la quale riconosce implicitamente come costituzionalmente legittima l'attribuzione al giudice amministrativo delle controversie attinenti al diniego di autotutela tributaria: infatti “la mancata ricomprensione di taluni atti e materie nell'ambito di tale giurisdizione (quella tributaria, n.d.a.) costituisce manifestazione dell'ampio grado di discrezionalità di cui gode il legislatore sia nel conformare i singoli istituti processuali (...) sia nel ripartire la giurisdizione fra i vari organi previsti dalla legge in base ad una non vincolata valutazione di ordine politico e sociale”. In dottrina cfr. **R.LUPI**, *Atti definitivi e de cadenze*, cit., 755; **Manzoni**, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 50; **Stipo**, Osservazioni in tema di autotutela, cit., 713; **D. Stevanato**, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria, cit., 117 ss. Secondo l'A., tuttavia, il giudice amministrativo sarebbe in grado di fornire una tutela soltanto indiretta, non potendo annullare il provvedimento impositivo di primo grado, pena un'inammissibile duplicazione di tutela considerato che la sentenza del giudice amministrativo avrebbe lo stesso oggetto di quella che sarebbe stata emessa dalle commissioni tributarie in caso di tempestiva impugnazione del provvedimento. Nel senso della inevitabile attribuzione al g.a. – almeno allo stato della normativa - delle controversie sul diniego di autotutela **S. Muscarà**, *La giurisdizione (quasi) esclusiva*, cit., 44-45, ad avviso del quale “non resta altro che affidarsi al dualismo delle posizioni soggettive che, piaccia o non piaccia, tuttora regola (sia pure in via di superamento) il riparto delle giurisdizioni in tema di tutela del cittadino rispetto ai provvedimenti della pubblica amministrazione”. Infatti, dovendosi riconoscere carattere discrezionale al potere di autotutela tributaria, l'impugnazione dei relativi atti – almeno finché non si dimostri l'esistenza di una giurisdizione esclusiva delle Commissioni razione materiae – “dovrebbe ricondursi alla giurisdizione dei Tar (che ne accertano la legittimità, in specie sotto il profilo del vizio di straripamento o di eccesso di potere)”. Peraltro, l'A. osserva che la tutela garantita dal giudice amministrativo non sarebbe puramente formale, “attesa la significativa evoluzione (...) delle tutele che in atto può fornire, anche sul piano risarcitorio, il giudice amministrativo a presidio delle posizioni soggettive di interesse legittimo del cittadino”. Cfr. anche **Scarpa**, *L'autotutela tributaria*, cit., 479-480, per la quale deve riconoscersi la giurisdizione del giudice

D'altra parte, la devoluzione a tale giudice delle controversie sugli interessi legittimi (anche in materia tributaria) si riteneva necessaria al fine di evitare un vuoto di tutela a danno del contribuente, ritenendosi, al contempo, che le Commissioni tributarie non disponessero degli strumenti idonei a sindacare l'esercizio del potere discrezionale. Sindacato che invece può essere effettuato dal giudice amministrativo attraverso l'accertamento delle fattispecie di eccesso di potere in cui si estrinseca il cattivo uso della discrezionalità<sup>252</sup>.

Altro argomento a favore della giurisdizione del giudice amministrativo. si ricavava dalla lettura dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, che contiene l'elenco degli atti impugnabili davanti alle Commissioni e che non comprende, tra questi, il diniego di autotutela. Si faceva leva, in tal modo. oltre che sui c.d. limiti esterni della giurisdizione tributaria anche sui c.d. limiti interni, costituiti dalla elencazione di cui all'art. 19 del D.lgs. 546/1992.

---

amministrativo nel caso in cui, in sede di autotutela, "l'amministrazione finanziaria non modifichi il contenuto del proprio atto e attraverso un nuovo documento formale ne conservi la sostanza e ne confermi l'efficacia". In tale ipotesi "un sia pur limitato sindacato del giudice amministrativo (...) è consentito (...) dagli strumenti dell'eccesso di potere (per carenza di motivazione) e della violazione di legge". In dottrina, ritengono che il riparto di giurisdizione fra g.a. e Commissioni tributarie avvenga in base al criterio della posizione giuridica soggettiva oggetto di tutela **FANTOZZI**, Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria, in Riv. dir. trib., 2004, I, 3 ss., **GALLO**, Verso un giusto processo tributario, in Rass. trib., n. 1/2003, I, 11 ss.; **RUSSO**, Manuale di diritto tributario, cit., 126 e 131.

<sup>252</sup> Cfr. **D. Stevanato**, *L'autotutela*, cit., 118. Secondo **Schinaia**, *Il processo tributario tra processo civile e processo amministrativo*, in Dir. prat. trib., 1985, I, 1472 ss., mentre la tutela avverso gli atti discrezionali sarebbe affidata al giudice amministrativo, quella relativa agli atti impositivi (in quanto atti vincolati) spetterebbe al giudice tributario.

Tuttavia, la riconduzione del diniego di autotutela nell'alveo della giurisdizione tributaria è stata avvalorata da quell'orientamento della giurisprudenza<sup>253</sup> per il quale l'art. 19, d.lgs. n. 546/92, deve essere interpretato anche alla luce delle modifiche subite dall'art. 2 del medesimo decreto ad opera dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 oltre che dal successivo art. 3bis, D.L. n. 203/2005.

E' stata così affermata la competenza delle Commissioni Tributarie in ordine al diniego di autotutela qualora tale atto sia riconducibile alla materia tributaria dovendosi ritenere implicitamente abrogate quelle norme incompatibili con l'interpretazione adeguatrice della disposizione in argomento.<sup>254</sup>

La portata generale della giurisdizione tributaria consente, secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite<sup>255</sup> di attrarre a tale giurisdizione il contenzioso su atti tributari a prescindere dal fatto che questi abbiano natura discrezionale piuttosto che vincolata.

---

<sup>253</sup> Cass. SS.UU. 16776/2005; 7388/2007.

<sup>254</sup> Cfr. **S. Muscarà**, *La giurisdizione(quasi) esclusiva*, cit., secondo il quale dovrebbe altresì ritenersi abrogata, indirettamente, una serie di norme più o meno correlate, prima fra tutte la disposizione di cui all'art. 7, capoverso, dello Statuto dei diritti del contribuente, in base alla quale "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti". Pertanto non sarebbe più possibile impugnare atti di rilievo tributario davanti al g.a., ad esclusione degli atti aventi carattere generale, fatti salvi dalla sentenza delle Sezioni Unite (che comunque non sono sufficienti, secondo l'Autore, a giustificare la sopravvivenza dell'art. 7 dello Statuto, essendo oggetto di una fattispecie normativa di portata eccezionale).

<sup>255</sup> Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388.

Osserva, infatti, il Collegio che anche le controversie “relative agli atti di esercizio dell’autotutela tributaria (...), in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devolute al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia (in precedenza su alcuni tributi, attualmente su qualunque tributo), indipendentemente dalla specie di atto impugnato. Pertanto, 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 (...)”.

E’ così definitivamente superato quell’orientamento che fonda il riparto di giurisdizione fra giudice amministrativo e Commissioni tributarie in base al criterio della situazione giuridica soggettiva da tutelare atteso che la cognizione degli interessi legittimi non è di esclusiva competenza del giudice amministrativo. Non sussistendo nel nostro ordinamento una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, il legislatore può sempre attribuire la relativa tutela ad altri giudici<sup>256</sup>.

Occorre, in proposito, considerare che le Commissioni tributarie

---

<sup>256</sup> Cfr. Cass. SS.UU. 7388/2007.

sono pur sempre giudici amministrativi, anche se “speciali”, e la loro cognizione riguarda atti espressione del potere autoritativo dell’Amministrazione, sia che si tratti di atti vincolati (come quelli impositivi) sia che si tratti di provvedimenti caratterizzati da discrezionalità (come il diniego di autotutela), cui si contrappongono posizioni soggettive di interesse legittimo dei loro destinatari.

### **3. Inquadramento dogmatico del diniego espresso o tacito di annullamento in autotutela nell’ambito della elencazione di cui all’art. 19 D.lgs. 546/1992 e oggetto del giudizio del processo tributario in caso di sua impugnazione.**

L’ampliamento della giurisdizione tributaria a tutti i tributi di ogni genere e specie comunque denominati<sup>257</sup> ha comportato, *ius receptum*, una modifica dell’art. 19 del D.lgs. 546/1992 tale da dovervi includere, e quindi ritenere autonomamente impugnabili, tutti gli atti mediante i quali viene esercitato, in via provvedimentale, il potere impositivo dell’Amministrazione finanziaria<sup>258</sup>.

---

<sup>257</sup> Operato dall’art. 12, legge n. 448/2001, cui ha fatto seguito ll’art. 3-bis, comma 1, lettera a), del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248. con il quale, all’art. 2 del D.lgs. 546/1992 è stato aggiunto l’inciso tributi “*comunque denominati*”.

<sup>258</sup> In tal senso **C.Glendi**, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, Rivista di giurisprudenza tributaria, 6/2009, 475.

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nel ritenere che l'impugnabilità del diniego di autotutela non può essere esclusa o limitata dalla mancata inclusione di quest'atto nell'elenco di cui al citato art. 19 essendo questo, senza che per ciò si violi il cd. principio di tassatività degli atti impugnabili, passibile di interpretazione estensiva<sup>259</sup> al fine di garantire la tutela giurisdizionale avverso atti sostanzialmente impositivi a prescindere dal loro *nomen iuris*.

E' modesta opinione di chi scrive che l'inclusione in argomento è possibile in base ad una interpretazione teleologica, piuttosto che estensiva, della norma, sì da dare prevalenza allo scopo per il quale la stessa è stata emanata invece che alla funzione dell'atto da impugnare. In base al noto brocardo *scire leges non est earum verba tenere, sed vim ac potestatem*<sup>260</sup>, fermo il limite imposto dalla lettera della legge, il percorso ermeneutico deve tenere conto per un verso, del fatto sociale che sta alla base ed è regolato dalla norma e, per altro verso, delle conseguenze che deriverebbero da

---

<sup>259</sup> In ordine alla interpretazione estensiva della elencazione di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, necessaria a garantire la tutela giurisdizionale avverso atti sostanzialmente impositivi a prescindere dalla loro denominazione **C. Glendi**, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, Rivista di giurisprudenza tributaria, cit; **F. Tesauro**, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, IN Giustizia Tributaria, 2008, 23 ss. **A. Finocchiaro - M. Finocchiaro**, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, 404 ss.; **R. Schiavolin**, Sub art. 19, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO e C. GLENDI, Padova, 2005, 184 ss.

<sup>260</sup> Conoscere le leggi non è tenerne a mente le parole, ma lo spirito e la forza. D.1,3,17.Celso.



una data interpretazione, al fine escludere l'interpretazione incompatibile con la finalità del legislatore.

Pur risalente al diritto romano, il criterio ermeneutico che poggia sul fine della norma meglio si adatta all'accentuato dinamismo che caratterizza il momento storico in cui viviamo.

Muovendosi sul solco della citata interpretazione estensiva della elencazione degli atti autonomamente impugnabili la migliore dottrina si è sforzata di ampliare le fattispecie ivi contemplate allargando i margini ricettivi degli "avvisi di accertamento" e/o dei "rifiuti" e/o dei "dinieghi" di rimborsi o di agevolazioni<sup>261</sup>. Il diniego di annullamento è stato così inquadrato quale avviso di accertamento ovvero diniego di rimborso piuttosto che di agevolazione<sup>262</sup>.

Come evidenziato da autorevole dottrina, si perde così di vista la singolarità del diniego (sia esso espresso o tacito) di autotutela anche al fine di differenziare la tutela giurisdizionale esperibile su tale atto rispetto a quella relativa agli altri atti impositivi il cui superamento rappresenta il presupposto che sta alla base

---

<sup>261</sup> Cfr. **C.Glendi**, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, Rivista di giurisprudenza tributaria, cit, 476.

<sup>262</sup> Cfr. **M.Cantillo**, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in Rassegna Tributaria, cit., 303 ss.

dell'attivazione del potere di secondo grado che, in ipotesi, è stato negativamente esercitato<sup>263</sup>.

Tenuto conto del principio della predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili<sup>264</sup>, al fine di determinare la eventuale inclusione di un atto nella disposizione in argomento, occorre guardare al diritto positivo per verificare se lo scopo del legislatore, ancorché non manifestato espressamente, sia stato quello di conferirgli il rango dell'autonoma impugnabilità.

Nel caso in specie, la volontà legislativa di conferire l'autonoma impugnabilità al diniego di autotutela emerge dalla disciplina positiva contenuta nell'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564<sup>265</sup>, nel D.M. 11 febbraio 1997 n. 37, nell'art. 2 del D.lgs. 546/1992 oltre che nei principi e nelle norme di cui alla legge 27 luglio 2000, n.212 e nella legge 7 agosto 1990, n. 241.

---

<sup>263</sup> Vedi nota precedente.

<sup>264</sup> L'art. 19, comma 1, lett. I), dispone che il ricorso può essere proposto avverso “ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l'autonoma impugnabilità davanti le Commissioni tributarie”.

<sup>265</sup> In particolare da quanto disposto dal comma 1-*quinqies*, per il quale “ La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; **il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato** “ comma aggiunto dall'art. 27, legge 18 febbraio 1999, n. 28) .

#### **4. La tutela del contribuente dinanzi all'inerzia dell'Amministrazione Finanziaria ed al mero ed esplicito rifiuto.**

Il silenzio dell'amministrazione sull'istanza del privato viola l'articolo 2 della legge n. 241/1990 che impone all'ufficio il dovere di concludere il procedimento “*mediante l'adozione di un provvedimento espresso*”.

Sulla base della *fictio iuris* che caratterizza il fenomeno, si forma il c.d. silenzio-rifiuto ( ovvero silenzio inadempimento) che viene equiparato ad un atto di rifiuto espresso che potrà essere oggetto di impugnazione dinanzi al giudice tributario<sup>266</sup>.

Il fondamento della *causa petendi* consisterà unicamente nell'illegittimità del silenzio mentre il *petitum* avrà ad oggetto la richiesta di condanna dell'amministrazione all'emanazione di un atto di risposta motivato, cioè ad un comportamento che soddisfi l'interesse procedimentale del contribuente istante.

Ai fini della propria decisione il giudice dovrà verificare l'eventuale manifesta infondatezza e/o pretestuosità dell'istanza, poiché soltanto una di siffatte circostanze può giustificare l'inerzia dell'Amministrazione<sup>267</sup>.

---

<sup>266</sup> Si evidenzia inoltre l'ammissibilità di un ricorso amministrativo di tipo gerarchico di fronte alla Direzione regionale delle entrate cioè all'organo sovraordinato a quello che si ha omesso di pronunziarsi sull'istanza di annullamento

<sup>267</sup> Si veda sul punto capitolo III, par. 3.1.

L'esistenza di un margine di un apprezzamento discrezionale in capo alla pubblica amministrazione non è incompatibile con una situazione di doverosità dell'azione amministrativa quando determinati elementi e/o circostanze rivelino l'esigenza, come pure la semplice possibilità, della instaurazione di un assetto di interessi conforme ai fini per il perseguimento dei quali il potere è stato esercitato. La discrezionalità riguarda il tipo e il contenuto del provvedimento, ma non può risolversi nell'assoluta libertà di scelta da parte dell'amministrazione in ordine all'azione o all'inerzia<sup>268</sup>.

Il controllo giurisdizionale, ovviamente, con può entrare nel merito dei vizi denunciati<sup>269</sup> con l'istanza di riesame, ma limitarsi a verificare se gli stessi siano tali da determinare, in capo all'Amministrazione, l'obbligo di avviare il procedimento di riesame<sup>270</sup>.

---

<sup>268</sup> In tale senso **D. STEVANATO**, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria* cit., pag. 83.

<sup>269</sup> In sede del giudizio sul silenzio rifiuto non è possibile, di regola, compiere un accertamento sulla fondatezza della pretesa sostanziale del ricorrente, indicando all'amministrazione il contenuto del provvedimento da adottare, vertendo il giudizio sul silenzio rifiuto solo sull'accertamento della sussistenza o meno dell'obbligo dell'Amministrazione di provvedere ( Cfr. *ex multis*, Consiglio di Stato, sez. IV, 20/11/2000, 6181).

<sup>270</sup> *Ex multis*, **Cons. Stato**, sez. V, 15 settembre 2003, n°5167, per il quale “ Come autorevolmente precisato dall'Adunanza Plenaria di questo Consiglio di Stato con la decisione n. 1 del 9 gennaio 2002, il giudizio disciplinato dall'articolo 21 bis della legge 21 luglio 2000, n. 205, benché collegato, sul piano logico – sistematico, al dovere imposto a tutte le amministrazioni pubbliche di concludere tutti i procedimenti mediante l'adozione di provvedimenti espressi, nei casi in cui essi conseguano obbligatoriamente ad una istanza ovvero debbano essere iniziati d'ufficio (secondo la previsione dell'articolo 2 della legge 7 agosto 1990, n. 241), postula pur sempre l'esercizio di una potestà amministrativa, rispetto alla quale la posizione del privato si configura come un interesse legittimo: solo in tale prospettiva, infatti, trova razionale giustificazione la ratio del predetto giudizio, volto – com'è noto – ad accertare se l'amministrazione abbia, con il silenzio, violato il predetto obbligo di provvedere (sul

L'esplicito diniego non adeguatamente motivato (cd. mero ed esplicito rifiuto) si palesa invalido sotto il profilo della violazione di legge commessa quale conseguenza del mancato rispetto della prescrizione di cui all'articolo 2 della legge n. 241/1990 che impone all'amministrazione di concludere qualsiasi procedimento con un atto espresso e motivato.

La tutela giurisdizionale attivabile è identica a quella esposta con riferimento all'ipotesi del comportamento inerte dell'Amministrazione finanziaria in quanto ad esso sostanzialmente assimilabile il mero ed esplicito rifiuto.

### **5.1. La sentenza Cass. Sez. Trib. 24 novembre 2010, n. 26313.**

L'impugnabilità del comportamento inerte dell'Amministrazione finanziaria (qualificato dai giudici di legittimità quale “mero rifiuto”) è stata oggetto della sentenza 24 novembre 2010, n. 26313.

Nel caso *in specie*, pur pendendo i termini per ricorrere in sede giurisdizionale, veniva presentata istanza di annullamento in

---

punto, ex multis, Sez. IV, 27 gennaio 2003, n. 426; 10 febbraio 2003, n. 672; 24 marzo 2003, n. 1521).

Scopo del ricorso avverso il silenzio rifiuto è pertanto quello di ottenere un provvedimento esplicito dell'amministrazione che elimini lo stato di inerzia e assicuri al privato una decisione che investe la fondatezza o meno della sua pretesa (C.d.S., sez. IV, 15 febbraio 2002, n. 926), fermo restando, in ogni caso, che al giudice adito non è concesso di sindacare il merito del procedimento amministrativo non portato a compimento, dovendo egli limitarsi a valutare l'astratta accoglibilità della domanda del privato, senza sostituirsi agli organi di amministrazione attiva circa gli apprezzamenti e le scelte discrezionali, che restano di esclusiva competenza di questi ultimi (C.d.S., sez. V, 13 marzo 2001, n. 1431)”.

autotutela (corredata della documentazione a suo tempo richiesta con apposito questionario da parte dell'Amministrazione ma rimasto inesitato da parte del contribuente) di un avviso di accertamento con il quale si disconoscevano dei costi esposti nella relativa dichiarazione in quanto non documentati.

L'Ufficio invece di provvedere all'annullamento procedeva alla iscrizione a ruolo ed alla susseguente notifica della cartella di pagamento che il contribuente assumeva essere illegittima in quanto emanata senza la previa emanazione del provvedimento espresso di autotutela.

In definitiva, il contribuente, assumeva quale vizio proprio della cartella il comportamento inerte dell'Amministrazione in ordine al richiesto annullamento dell'atto in sede di riesame.

E' evidente la totale e manifesta erroneità dell'impianto difensivo di parte contribuente laddove invece di impugnare il silenzio rifiuto (o meglio, silenzio inadempimento) dell' Amministrazione tenta di entrare nel merito della questione impugnando l'atto della riscossione cumulativamente all'avviso di accertamento divenuto definitivo per mancata impugnazione.

I Giudici di legittimità, dopo avere correttamente evidenziato che la posizione del contribuente in ordine ad un atto di autotutela non costituisce diritto soggettivo perfetto ma interesse legittimo, hanno

chiarito che essa posizione, può trovare tutela dinanzi alla giurisdizione tributaria negli stessi modi e negli stessi termini in cui tale tutela è garantita dinanzi al giudice amministrativo, in quanto “sottoposta ai limiti di sindacabilità degli atti discrezionali, ovvero nell’ambito della legittimità dell’operato della Amministrazione (anche in caso di inerzia) e non del merito”<sup>271</sup> .

Nel caso di impugnazione del mero rifiuto (sia esso espresso o tacito) di provvedere in ordine alla istanza di annullamento in autotutela, oggetto del giudizio non è la legittimità dell’atto o dell’imposizione quanto, piuttosto, la legittimità del comportamento inerte dell’Amministrazione finanziaria.

Infatti, i giudici, nel rigettare il ricorso del contribuente, hanno precisato che “una accezione fondata su un difetto di attività in autotutela da parte dell’Amministrazione non è idonea a svolgere efficacia nei confronti della validità di un atto impositivo (nella fattispecie, un atto esecutivo conseguente ad un atto impositivo) essendo estranea al sistema giurisdizionale applicabile alla fattispecie”.

In definitiva, il contribuente avrebbe dovuto impugnare il silenzio inadempimento dell’amministrazione finanziaria, lamentandone la illegittimità dovuta alla violazione dall’obbligo di pronunciarsi

---

<sup>271</sup> Non essendo ammissibile la sostituzione del Giudice tributario alla Amministrazione nella adozione di un atto di autotutela.

espressamente derivante dalla verosimile fondatezza delle argomentazioni poste a fondamento dell'istanza di annullamento<sup>272</sup> con consequenziale richiesta di condanna dell'amministrazione di pronunciarsi espressamente sulla questione.

**5. La tutela giurisdizionale avverso l'espresso e motivato diniego di annullamento in autotutela: l'illegittimità in *re ipsa* dell'atto meramente confermativo nella materia tributaria.**

L'espresso diniego di annullare un atto in sede di riesame costituisce un atto di conferma della pretesa che può atteggiarsi quale atto meramente confermativo o confermativo proprio in relazione al suo contenuto motivazionale ed al tipo di attività istruttoria svolta dall'Ufficio procedente.

Sul punto è recentemente intervenuto il Consiglio di Stato ulteriormente precisando che il provvedimento amministrativo ha natura di atto meramente confermativo quando, “senza acquisizione di nuovi elementi di fatto e senza alcuna nuova valutazione, tiene ferme le statuizioni in precedenza adottate, laddove invece, se viene condotta un'ulteriore istruttoria, anche per la sola verifica dei fatti o con un nuovo apprezzamento di essi, il mantenimento dell'assetto degli interessi già disposto ha carattere

---

<sup>272</sup>Costituite dalla richiesta del riconoscimento dei costi ancorché tardivamente documentati.



di nuovo provvedimento, poiché esprime un diverso esercizio del medesimo potere: è **dunque necessario, affinché possa escludersi che un atto sia meramente confermativo del precedente, che la sua formulazione sia preceduta da un riesame della situazione che aveva condotto al precedente provvedimento**, giacché solo l'esperimento di un ulteriore adempimento istruttorio, sia pure mediante la rivalutazione degli interessi in gioco ed un nuovo esame degli elementi di fatto e diritto che caratterizzano la fattispecie considerata, può dar luogo ad un atto propriamente confermativo in grado, come tale, di dar vita ad un provvedimento diverso dal precedente e, quindi, suscettibile di autonoma impugnazione<sup>273</sup>.

Quindi, il provvedimento amministrativo ha natura meramente confermativa quando tiene ferme le statuizioni in precedenza adottate senza alcuna valutazione ed acquisizione di nuovi elementi di fatto. Al contrario, ove l'amministrazione ponga in essere una, sia pur parziale, nuova istruttoria, anche solo per una nuova valutazione dei fatti o per un diverso apprezzamento degli stessi, il mantenimento dell'assetto di interessi già disposto ha carattere di nuovo provvedimento autonomamente impugnabile.

---

<sup>273</sup> Cons. Stato, IV, 15 settembre 2010, n. 6878.

E' chiaro quindi, che risulta assai difficile che per l'Amministrazione finanziaria possa delinarsi la fattispecie in esame atteso l'obbligo di esitare con provvedimento espresso e motivato le istanze di annullamento presentate da parte privata. Invero, una volta ricevuta l'istanza di annullamento, salvo che questa non possa essere tale da determinare il legittimo comportamento inerte dell'amministrazione ovvero la emanazione di un atto meramente confermativo, l'Amministrazione finanziaria deve procedere a quel minimo di istruttoria tale da comportare la emanazione di un atto confermativo proprio.

In altre parole,

### **5.1. L'impugnabilità del diniego espresso e motivato di annullamento in autotutela su istanza di parte.**

#### ***5.1.1. La sentenza Cass. SS. UU., 10 agosto 2005, n. 16776.,***

Come evidenziato, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la pronuncia n° 16776 / 05 hanno definitivamente stabilito che la competenza in ordine agli atti di diniego di autotutela appartiene alle commissioni tributarie atteso che la loro giurisdizione ha,

oramai, carattere generale ed è chiamata a risolvere ogni controversia avente ad oggetto tributi di ogni genere e specie<sup>274</sup>.

Ne segue che Il contribuente può “ *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* ”<sup>275</sup>

Viene così confermato l'orientamento della giustizia amministrativa<sup>276</sup> teso ad attribuire al giudice tributario la competenza delle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito dell'amministrazione finanziaria di procedere all'annullamento dei propri atti in sede di autotutela.

Messi definitivamente da parte i dubbi sulla giurisdizione, resta da risolvere la questione inerente le concrete possibilità di tutela giurisdizionale azionabili da parte di chi si confronti con un atto di diniego dell'Amministrazione finanziaria.

Sul punto la pronuncia delle SS.UU. del 2005 non è del tutto chiara limitandosi ad affermare che è competenza del giudice tributario

---

<sup>274</sup> Restano al di fuori di tale giurisdizione solo controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario, ma viene impugnato un atto di carattere generale (art. 7, comma 5, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 546/1992), o si chiede il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo, e di cui la amministrazione riconosce pacificamente la spettanza al contribuente (cfr. le sentenze di queste Sezioni Unite n. 10725 del 22 luglio 2002; 26 gennaio 2001, n. 8; 4 settembre 2001, n. 11403; n. 7395 del 28 luglio 1998). Cfr. Cass. SS:UU. 16776/2005.

<sup>275</sup> in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 del codice di procedura civile).

<sup>276</sup> Cfr. ord. n. 114 del 28 gennaio 2005 del Tar dell'Emilia-Romagna; sent. n. 519 dell'8 aprile 2005 del Tar della Campania

*“stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto<sup>277</sup> o per eventi sopravvenuti (come sembrerebbe nel caso di specie)”*.

E' stato notato da più parti in dottrina che tale pronuncia ha lasciato aperte una serie di questioni di notevole rilievo inerenti, soprattutto, l'impugnabilità del diniego e gli eventuali poteri dei giudici di merito.

Sul punto la sentenza si è limitata a declinare in capo al giudice tributario la competenza di stabilire, caso per caso, l'impugnabilità dell'atto denegativo fornendo, quale unico criterio interpretativo, quello basato sulla distinzione tra vizi originari ed eventi sopravvenuti.

La distinzione, non può considerarsi assolutamente casuale, considerato che le SS. UU. richiamano, senza smentirle, una serie di sentenze<sup>278</sup> dei giudici di legittimità che hanno, tutte, univocamente concluso per la non impugnabilità del diniego di annullamento in autotutela dell'atto impositivo richiesto per vizi originari del medesimo, così ammettendo, ancorché implicitamente, l'impugnabilità della manifestazione negativa di

---

<sup>277</sup> Aggiunge la Corte: *“secondo quanto accaduto nelle vicende che hanno dato luogo alle sentenze indicate dalle ricorrenti cui si può affiancare la sentenza n. 22564 del 1 dicembre 2004”*.

<sup>278</sup>

volontà dell'A.F. emanata a fronte di una domanda di annullamento sorretta da nuovi e sopravvenuti elementi.

La richiamata presenza di elementi sopravvenuti tali da incidere in via impeditiva o estintiva sulla pretesa dell'Ufficio ai fini della proponibilità della domanda costituisce quindi l'unico elemento interpretativo ai fini della corretta lettura della sentenza del 2005.

Di rimando, e coerentemente, al *decisum* delle SS.UU. la Sez. V della Corte di Cassazione con la sentenza n. 3608 del 20 febbraio 2006<sup>279</sup> ha ammesso l'impugnabilità del diniego di autotutela atteso che la contribuente non ha impugnato gli avvisi di accertamento (dei quali peraltro riconosceva la validità) quanto, piuttosto, degli atti denegativi delle istanze di parte contribuente le quali, essendo fondate su fatti nuovi<sup>280</sup> fanno sì che il provvedimento di diniego sia impugnabile a prescindere dalla intervenuta definitività degli atti impositivi dei quali è stato richiesto il riesame.

---

<sup>279</sup> Su banca dati Fisco on Line.

<sup>280</sup> Cfr. Sent. Cass. Civ. sez. V, 20 agosto 2005, n. 3608:” .....omississ..... Per una corretta valutazione di questi motivi occorre premettere che nel caso di specie con la istanza di autotutela il contribuente non ha chiesto l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto; ha invece invocato eventi sopravvenuti (il condono, la modifica del sistema sanzionatorio). Da queste osservazioni discende la infondatezza del secondo motivo di ricorso con cui la Amministrazione deduce violazione di legge e difetto di motivazione per aver il giudice tributario esaminato atti impositivi in ordine ai quali erano ormai trascorsi in termini di impugnazione. Infatti parte contribuente non ha impugnato gli avvisi di accertamento (anzi ne ha riconosciuta la validità); ha impugnato invece gli atti con cui venivano respinte istanze fondate su nuovi fatti produttivi di effetti giuridici in cui si invocava l'applicazione di leggi successive, in particolare della legge sul condono.”

Il risultato interpretativo cui è pervenuta la SS.UU. della Corte di Cassazione ed alla quale si sono adeguati i giudici della sezione Sezione semplice sono, a parere di chi scrive coerenti sia con il diritto positivo che con i principi generali che governano l'impugnabilità degli atti della P.A.

Costituisce, infatti, regola generale che l'impugnazione di un atto confermativo è ammissibile solo quanto questo sia stato emanato all'esito di una nuova istruttoria, che abbia riconsiderato la posizione dell'istante anche sulla scorta di nuovi elementi di fatto e/o di diritto.

In merito a tale specifica questione è utile richiamare la sentenza 27 giugno 2007 della Corte di Cass. Sez. tributaria n. 21530, presidente Altieri, con la quale è stato chiarito e/o che:

- a) ai fini della riconducibilità di un'atto nell'alveo dell'art. 19, e quindi della sua impugnabilità, “non conta il *nomen iuris* utilizzato, purchè l'atto, nel suo contenuto sostanziale, risulti idoneo a portare a conoscenza la pretesa dell'amministrazione ed a rendere possibile l'esercizio del diritto di difesa;
- b) il principio di autotutela, autorizza sempre l'Amministrazione finanziaria ad esercitare il potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio od in caso di inoppugnabilità, degli atti illegittimi o infondati;

- c) secondo i principi generali di diritto amministrativo si ha un atto meramente confermativo (la cosiddetta conferma impropria) quando l'Amministrazione, di fronte ad una istanza di riesame, si limita a dichiarare l'esistenza di un suo precedente provvedimento, senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione. In tal caso l'Amministrazione si esime dal prendere posizione sulle questioni sollevate con la nuova istanza, limitandosi ad un rifiuto pregiudiziale di riesame, con il quale nega, anche implicitamente, l'esistenza delle condizioni per valutare il merito dell'istanza stessa, limitandosi a rilevare che esiste un precedente provvedimento e che non vi sono ragioni per ritornare sulle proprie decisioni;
- d) al contrario, si ha conferma in senso proprio, quando l'Amministrazione entra nel merito dell'istanza e, dopo aver riconsiderato i fatti e i motivi prospettati dal richiedente, si esprime in senso negativo. In questo caso l'Amministrazione inizia un vero e proprio provvedimento, valutando nuovamente la situazione in fatto e in diritto;
- e) anzichè limitarsi ad una constatazione di fatto dell'esistenza di un precedente provvedimento, l'Amministrazione in questo caso,

inizia un vero e proprio procedimento di riesame, valutando nuovamente la situazione di fatto e di diritto.

f) la conferma in senso proprio, sebbene pervenga alle stesse conclusioni cui era giunto il precedente provvedimento, e ne reiteri le statuizioni, è, dunque, un atto che si sostituisce al precedente come fonte di disciplina del rapporto amministrativo. Il vecchio provvedimento resta, quindi, assorbito dal nuovo, che, con efficacia *ex tunc*, viene ad operare in sostituzione di quello (Cons. Stato, 2834/07 ).

Tale pronuncia, fa esplicito richiamo e si conforma ai principi espressi dal Consiglio di Stato con le Decisioni n. 2315/2007 e 2834/2007 con le quali è stato ulteriormente rammentato che:

a) l'atto meramente confermativo (o confermativo improprio) non riapre i termini per impugnare atteso che esso non rappresenta una autonoma determinazione dell'amministrazione, ma solo la manifestazione della decisione dell'Amministrazione di non ritornare sulle scelte effettuate;

b) diversa è invece la fattispecie che si realizza in caso di atto confermativo proprio, con il quale l'Amministrazione entra nel merito della nuova istanza e, dopo avere riconsiderato i fatti ed i motivi prospettati dal richiedente, si esprime in senso negativo per



il contribuente. In questo caso, il Consiglio di Stato ha chiarito, che “la conferma in senso proprio, sebbene pervenga alle stesse conclusioni cui era giunto il precedente provvedimento e ne reiteri le statuizioni, è, comunque, un atto che si sostituisce al precedente, come fonte del rapporto amministrativo” con effetto, quindi, sostitutivo *ex tunc*.

Il Consiglio di Stato, con le citate sentenze, ha ulteriormente precisato che, dai principi su esposti, “discende l’importante conseguenza che il nuovo provvedimento dovrà considerarsi pienamente impugnabile con riferimento ad ogni aspetto, anche per tutto ciò che in esso possa essere recepito dal primo rifiuto, e che l’eventuale annullamento dell’atto di conferma propria implica il travolgimento dell’atto confermato (ormai assorbito), a prescindere dal fatto che questo sia stato, o meno, autonomamente impugnato, lasciando così integro l’interesse dell’amministrato ad ottenere un diverso e soddisfacente assetto del rapporto controverso, non pregiudicato da alcuna pregressa statuizione e che **la distinzione tra atto confermativo proprio è rilevante per stabilire se il ricorso giurisdizionale è sorretto da interesse in quanto, solo la conferma propria in quanto assorbente del primo**

**provvedimento, rende irrilevante la sua mancata impugnazione.**

Declinando i principi appena richiamati nella materia tributaria e, nello specifico, alla fattispecie del diniego espresso di annullamento in autotutela di un atto impositivo è possibile affermare che il richiesto annullamento in autotutela per motivi sopravvenuti, determina l'obbligo dell'amministrazione di procedere ad una nuova istruttoria all'esito della quale deve essere emanati un atto che, se di diniego, è sempre impugnabile.

Ciò non significa che i fatti sopravvenuti siano elemento essenziale ai fini della impugnabilità ma che tali fatti, implicano il dovere dell'amministrazione di procedere ad una nuova valutazione.

Può ben accadere, quindi, che un atto di diniego sia impugnabile, non per la sussistenza di eventi sopravvenuti ma sol perché l'ufficio, attivando l'istruttoria in sede di riesame, ha proceduto alla emanazione di un atto confermativo proprio.

La non necessità degli eventi sopravvenuti, ai fini della proponibilità della domanda, è confermata dal fatto che essi non sono stati presi in considerazione dalle ulteriore sentenza SS.UU. 738/2007 con la quale i giudici di legittimità hanno aggiunto ulteriori tasselli alla questione in argomento.

Ci si riferisce alla sentenza 3698 del 13 gennaio 2009 cui ha fatto seguito la sentenza n. 2870 del 06 febbraio 2009 ed, infine, alla pronuncia n. 9669 del 23 aprile 2009.

Ciò che ha sorpreso delle prime due sentenze è il lapidario inciso con il quale la suprema corte sembrerebbe, prima facie, affermare nella prima e ribadire nella seconda che “avverso il diniego di ritirare un atto impositivo divenuto definitivo non sia esperibile una autonoma tutela giurisdizionale”

più di preciso che : “avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo (come è nella fattispecie) non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo” .

Sulla scorta di tale statuizione, è stata da più parti conclamata la definitiva chiusura della possibilità di proporre ricorso avverso il provvedimento di rigetto dell'istanza di annullamento in autotutela di un atto impositivo divenuto definitivo, possibilità a suo tempo,

invece, positivamente affermata dalle stesse SS.UU. con la sent. 16776/2005 alla quale si è poi affiancata in termini confermativi la sent. 7388/2007.

L' affermazione si mostra, in realtà, priva di pregio in quanto esternata, forse, più sulla base di fattori emotivi che sulla scorta di una lettura attenta e meditata dei decisa delle SS.UU. che si palesano, invece, oltre che reciprocamente coerenti anche, e soprattutto, adesivi ai principi in precedenza espressi con i noti arresti del 2005 e del 2007.

D'altronde, sarebbe contraddittorio se non addirittura paradossale affermare che la giurisdizione sul diniego di autotutela spetta alle commissioni tributarie, davanti alle quali, però, non si può proporre ricorso contro tale atto , pertanto, una corretta interpretazione delle sentenze in argomento non può non essere tale da delineare un quadro sistematico privo di contraddizioni di tal guisa.

Attenta dottrina, infatti, ha evidenziato l'insussistenza della paventata contraddizione atteso che, in realtà, i giudici di vertice, con le sentenze in commento, si sono limitati a ribadire il principio di non impugnabilità diretta nel merito di un provvedimento impositivo divenuto definitivo atteso che, diversamente opinando, l'impugnativa del diniego di autotutela si risolverebbe tout court in

un ulteriore quanto inammissibile mezzo di diretta eliminazione di un provvedimento impositivo oramai inoppugnabile .

Ne segue che, le statuizioni dei giudici di legittimità, non possono essere recepite in termini di sostanziale e assolutistica chiusura alla tutela giurisdizione avverso il diniego di autotutela di atti definitivi, atteso che ciò implicherebbe l'assegnazione, ai giudici tributari, di una competenza assolutamente inutile in quanto di fatto sterile, che si risolverebbe, in concreto, nella assoluta mancanza di una effettiva tutela del contribuente cui farebbe da contraltare il libero ed insindacabile arbitrio degli Uffici, con buona pace dei basilari principi costituzionali di cui agli artt. 3, 53, 97 e 113 della nostra Carta fondamentale.

Pertanto, le affermazioni contenute nei tre arresti, ed in particolare la conclusione dei giudici che “avverso il rifiuto di ritirare un atto definitivo non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale”, vanno relazionate per un verso ai consolidati principi statuiti con le precedenti pronunce 16776/2005 e 7388/2007 e, per altro verso, con l'inciso “in questo caso” che, convenientemente valorizzato, rimanda direttamente alla analisi delle fattispecie concrete .

Mentre la ratio di cui della sentenza 2870 appare enigmatica, attesa la stringatezza della motivazione, con gli altri 2 arresti le SS.UU. censurano l'attività difensiva delle ricorrenti.

In entrambi i casi, infatti viene reclamato un provvedimento giurisdizionale di fatto non invocabile.

Nella vicenda che ha dato luogo alla sentenza 3698 del 13 gennaio 2009 il ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui esclude che il rifiuto di annullamento in via di autotutela rientri tra gli atti impugnabili chiedere alla Corte, incomprensibilmente, di affermare la giurisdizione del giudice tributario in ordine al diniego di autotutela ancorché di fatto dai giudici di merito mai denegata.

A fronte di tale evidente discrasia tra *petitum* e *causa petendi*, i giudici di vertice non potevano far altro, così come hanno fatto, che dichiarare la parziale infondatezza ed inammissibilità del mezzo di gravame.

Per quanto concerne invece la fattispecie sottostante la recentissima sentenza SS.UU. n.9669 del 23 aprile 2009, la società contribuente fonda l'istanza di annullamento in autotutela degli avvisi di accertamento inerenti gli anni d'imposta 1989, 1990 e 1991 su un evento sopravvenuto che si sostanzia nell'intervenuto passaggio in giudicato della sentenza con la quale era stato riconosciuto il diritto all'esenzione decennale.

L'istanza viene rigettata dall'Ufficio con un "mero ed esplicito rifiuto". I giudici di merito investiti della questione negano la loro giurisdizione in ordine alla impugnativa del rifiuto di autotutela. Per tutta conseguenza, le SS.UU. cassano la sentenza della Commissione dei giudici di seconde cure in quanto ispirata, per ciò che concerne la giurisdizione, ad un erroneo principio di diritto.

Tuttavia, la domanda della ricorrente viene dichiarata improponibile, atteso che, trattandosi nel caso di specie di un mero ed esplicito rifiuto, la contribuente avrebbe potuto e dovuto invocare un sindacato da esplicarsi nei modi e nelle forme ammesse sugli atti discrezionali (attinente cioè alla legittimità del rifiuto) e non sulla fondatezza della pretesa tributaria come avvenuto nel caso di specie .

Precisano infatti i supremi giudici che "La società contribuente, nel caso di specie, impugnando il diniego di autotutela, invoca invece un provvedimento di annullamento degli avvisi di accertamento per gli anni 1989, 1990 e 1991, non tempestivamente impugnati, che tenga luogo dell'atto di autotutela rifiutato dall'amministrazione, senza oltretutto dedurre l'esistenza di alcun interesse pubblico all'annullamento."e che "siffatta pretesa è sicuramente improponibile per difetto di una posizione giuridica soggettiva tutelabile in capo al contribuente".

È evidente che nessuna invalicabile chiusura alla tutela giurisdizionale avverso il diniego di annullamento di atti divenuti definitivi è stata affermata dalle SS.UU. le quali, si sono limitate a dichiarare l'inammissibilità del gravame o l'improponibilità della domanda in applicazione della disciplina che regola il processo tributario.

Se si consentisse, infatti, di chiedere l'annullamento dell'atto impositivo divenuto definitivo in sede di impugnazione del diniego, si violerebbe, palesemente, la regola per la quale l'atto può essere impugnato solo per vizi propri.

Nelle liti inerenti il diniego di autotutela l'oggetto del processo è rappresentato dalla legittimità del diniego medesimo, che dipende sia dai motivi sui quali si fonda l'istanza di annullamento, per un verso, sia dal tipo di atto denegativo impugnato, per altro verso, potendosi infatti configurare, con riferimento alle istanze di annullamento in autotutela di atti impositivi divenuti definitivi:

1) la mancanza assoluta di un interesse legittimo di tipo pretensivo (ancorché di tipo procedimentale) vuoi per la assoluta infondatezza dei motivi posti a fondamento dell'istanza vuoi per la mancanza di eventi o fatti sopravvenuti incidenti in modo significativo sulla debenza del tributo. In tali casi, nessun interesse giuridicamente tutelabile può essere riconosciuto al



contribuente istante. Fa da corollario che, l'eventuale ricorso avverso il rifiuto di annullamento, sia esso espresso o tacito, deve essere dichiarato, senz'altro, inammissibile per la assoluta mancanza dell'interesse ad agire. Tale assunto trova implicita conferma nei numerosi arresti della giustizia amministrativa la quale è costante nell'affermare che:

Per ineludibili esigenze di economicità ed efficacia dell'azione amministrativa, salvaguardate dalla medesima legge n. 241 del 1990, in una con il prevalente indirizzo di questo Consiglio, può ritenersi che l'obbligo della P.A. di concludere il procedimento con un provvedimento espresso, venga meno:

a) in presenza di reiterate richieste aventi il medesimo contenuto, qualora sia già stata adottata una formale risoluzione amministrativa inoppugnata (cfr. ex plurimis e da ultimo Cons. Stato, sez. IV, 20 novembre 2000, n. 6181; sez. V, 27 marzo 2000, n. 1765, secondo cui non sussiste alcun obbligo per l'amministrazione di riesaminare i propri atti divenuti inoppugnabili, con la conseguenza che sull'istanza di riesame presentata dal privato non si può formare il silenzio rifiuto), e non siano sopravvenuti mutamenti della situazione di fatto o di diritto (cfr. sez. IV,

20 novembre 2000, n. 6181; sez. V, 18 gennaio 1995, n. 89; Cass. sez. un, 20 gennaio 1969, n. 128);

b) in presenza di domande manifestamente assurde (cfr. sez. IV, 20 novembre 2000, n. 6181; sez. IV, 28 novembre 1994, n. 950), o totalmente infondate (cfr. sez. V, 3 agosto 1993, n. 838; 7 maggio 1994, n. 418);

c) al cospetto di pretese illegali, non potendosi dare corso alla tutela di interessi illegittimi (cfr. sez. IV, 20 novembre 2000, n. 6181).

Fa da corollario che, se in tali fattispecie, nessun obbligo corre per l'amministrazione di riscontrare espressamente l'istanza del contribuente, l'eventuale diniego espresso non può certamente fare sorgere in capo al contribuente medesimo alcun interesse giuridicamente tutelabile ad impugnare tale tipo di atto neppure in ordine al corretto esercizio del potere.

Bene hanno fatto quindi, i giudici, ad evidenziare che "in questo caso" non è esperibile alcun rimedio giurisdizionale attesa l'insussistenza di un interesse giuridicamente tutelabile.

2) Diverso è il caso in cui con l'istanza di autotutela sia prospettata la sussistenza di eventi o fatti incidenti in senso estintivo o modificativo sulla pretesa che, qualora sopravvenuti, determinerebbero secondo alcuni, non il semplice dovere di esitare espressamente l'istanza, ma, addirittura, l'obbligo dell'ufficio di annullare gli atti impositivi qualora sia riscontrata l'insussistenza della dell'obbligazione tributaria. In tale fattispecie, l'ufficio potrebbe:

2.1) non riscontrare in alcun modo l'istanza;

2.2.) riscontrare l'istanza con un mero ed esplicito rifiuto o c.d. atto confermativo improprio.

2.3.) riscontrare l'istanza motivando, nel merito, il diniego di autotutela con un c.d. atto confermativo proprio.

Nei primi due casi, rifiuto tacito o mero ed esplicito rifiuto, sembra prevalere l'opinione che il contribuente potrà agire in giudizio al fine di mettere in discussione solo il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere è sindacabile in sede giurisdizionale; in altre parole, il contribuente non può che aspettarsi una sentenza di annullamento del diniego perché illegittimo, con corrispondente obbligo dell'Ufficio di riscontrare motivatamente l'istanza.

Diversamente, in caso di rifiuto motivato con il quale, l'Ufficio, a seguito di una nuova istruttoria dichiara di confermare l'esistenza dell'obbligazione tributaria, non sembra che nessuno dubiti sul fatto che il sindacato del giudice, oltre al controllo del corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria, dovrà necessariamente estendersi anche alla verifica della fondatezza della pretesa, con corrispondente obbligo dell'Ufficio di conformarsi alla eventuale pronuncia che dichiara l'insussistenza della pretesa impositiva. Pertanto, il passaggio in giudicato della sentenza di annullamento del diniego esplicito che accerta l'inesistenza dell'obbligazione tributaria, ripristinerà, in capo all'amministrazione finanziaria, l'obbligo di provvedere positivamente in ordine all'istanza a suo tempo denegata.

La soluzione prospettata, ancorché sia la più condivisa in dottrina, non è pienamente soddisfacente con riferimento alla effettività della tutela.

Si consideri ad esempio il caso del mero ed esplicito rifiuto con il quale l'Ufficio si limita a dichiarare l'esistenza di un suo precedente provvedimento, senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione. In altri termini l'Amministrazione si esime dal prendere una posizione sulle questioni sollevate con l'istanza di autotutela limitandosi, in concreto, ad un rifiuto

pregiudiziale del riesame, con il quale nega, anche implicitamente, l'esistenza delle condizioni per valutare il merito dell'istanza stessa.

Per tale fattispecie è assolutamente prevalente l'orientamento per il quale il giudice può esprimersi solo in relazione alla lesione dell'interesse legittimo causata dal cattivo esercizio del potere evidenziabile tramite le classiche figure sintomatiche dell'eccesso di potere.

Ma è da chiedersi se, ai fini di tale valutazione, il giudice tributario non sia costretto, ancorché *incidenter tantum*, a vagliare, comunque, le ragioni di merito sottostanti il richiesto annullamento, al fine di stabilire se l'Ufficio fosse tenuto o meno a riscontrare espressamente l'istanza del contribuente.

In altre parole, il giudice avrà la necessità di conoscere, ad esempio, della sussistenza di eventi sopravvenuti, della loro incidenza sulla debenza del tributo e, pertanto, della effettiva sussistenza dell'obbligazione tributaria.

Se così è, il giudice potrà, accogliendo il ricorso, censurare l'operato dell'Ufficio in ragione della accertata infondatezza della pretesa o, di converso, rigettare il ricorso per la accertata fondatezza dell'atto impositivo divenuto definitivo.

Non sussisterebbe quindi alcuna differenza sostanziale tra il giudizio reso per il ricorso proposto avverso il mero ed esplicito rifiuto c.d. atto confermativo improprio e quello reso in ragione del ricorso proposto avverso il rifiuto espresso e motivato, c.d. atto confermativo proprio atteso che, in entrambi i casi, il giudice deve esprimersi sulla fondatezza dell'atto impositivo divenuto definitivo.

Diversamente opinando, in caso di mero ed esplicito rifiuto, l'eventuale annullamento giurisdizionale del medesimo, in assenza di un nuovo intervento dell'Ufficio, lascerebbe il contribuente, di fatto, privo di tutela, Tutela che viene invece garantita se si ammette che, in entrambi i casi, si configuri l'obbligo dell'ufficio di provvedere all'istanza a suo tempo denegata, tenuto conto del giudicato annullatorio del provvedimento di diniego.

Sarebbe forse più intrigante, configurare una differenza, fra le due fattispecie, in ragione del fatto che, secondo i principi generali del diritto amministrativo l'atto confermativo proprio in quanto emanato all'esito di una nuova istruttoria, ha effetti sostitutivi su quello precedente, che resta quindi assorbito dal nuovo, che con efficacia ex tunc viene ad operare in sostituzione di quello poichè esprime un diverso esercizio del medesimo potere .

Quanto precede postula che l'esplicito diniego di annullamento in autotuela, emanato all'esito della rappresentazione di eventi sopravvenuti, ha l'effetto proprio dell'atto di "conferma" conseguente a rinnovate e attuali valutazioni in fatto e in diritto di una fattispecie regolata da un precedente atto, che si risolve, in concreto, in quello novativo-sostitutivo dell'atto precedente ; id est: l'annullamento del diniego esplicito, in tali fattispecie, elimina in radice, la pretesa dell'ufficio atteso che l'atto di diniego annullato costituisce, la nuova fonte regolatrice del rapporto di imposta.































































