

Inaugurazione dell'Anno Giudiziario 2010 delle Commissioni tributarie

PROF. AVV. ANTONIO LOVISOLO

in rappresentanza

del Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Genova

Genova, 19 marzo 2010

1. A nome del Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Genova, ancora una volta, ho l'onore di partecipare all'apertura dell'anno giudiziario delle Commissioni Tributarie. Cerimonia, questa, entrata a pieno titolo nelle celebrazioni ufficiali posto che la "giurisdizione tributaria" si è definitivamente consolidata quale "terzo pilastro" della giurisdizione, costituzionalmente garantita.

2. Come di consueto, questa cerimonia rappresenta l'occasione per rappresentare e puntualizzare taluni profili problematici ed evolutivi che hanno caratterizzato il trascorso anno giudiziario e per formulare auspici e proposte per il futuro.

In questa prospettiva, certamente non mancano le osservazioni da formulare.

Mi preme, in questa sede ricordare che il 2009 è stato l'anno della riforma del codice di procedura civile (L. 69/2009) con evidenti ricadute anche sul processo tributario, specie con riferimento:

- alla "circolarità" dell'azione fra le diverse giurisdizioni;
 - agli effetti della riforma sulla disciplina della notifica degli atti giudiziari;
 - ai nuovi termini processuali applicabili anche nel processo tributario e ai riflessi nel giudizio tributario della nuova disciplina della remissione in termini;
 - alle nuove regole sulla condanna al pagamento delle spese processuali, maggiormente ispirate al principio della soccombenza, consentendo la loro compensazione solo in caso di "soccombenza reciproca" o di altre "gravi ed eccezionali ragioni esplicitamente indicate in motivazione";
 - alla riconosciuta valenza generale del "principio di non contestazione" potendo il Giudice fondare il proprio assunto anche "in fatti non specificatamente contestati" da controparte;
 - in particolare, occorre esprimere soddisfazione sul fatto che il riformato codice di procedura civile, in materia di prova orale, viene sostanzialmente ad adottare (regolamentandolo ed innovandolo) il metodo della "testimonianza scritta" che in materia tributaria la prassi (avallata dalla Giurisprudenza anche della Suprema Corte) ha già da tempo adottato, sotto forma di "dichiarazione di terzo", come "correttivo intermedio" rispetto al divieto della prova testimoniale.
- Dichiarazione di terzo che, tuttavia, nel giudizio tributario non assume la valenza di "prova legale", continuando a configurarsi quale "elemento indiziario" che il Giudice tributario può liberamente valutare in "concorso con altri elementi".

3. Tuttavia, pur rivestendo la problematica indicata grande rilevanza, non voglio approfondire tali profili così come non

intendo esaminare (censurandola) la prassi che la Suprema Corte ha adottato utilizzando la procedura in Camera di Consiglio quale metodo per eliminare l'arretrato, "impallinando" i ricorsi soprattutto sotto il profilo della inammissibilità dei relativi quesiti di diritto.

Addirittura in questa prospettiva di (non razionale) "acceleramento", si segnala una ordinanza degli Organi amministrativi della Sez. V della Suprema Corte indirizzata alle Commissioni Tributarie Regionali nella quale si legge che "ai fini di una semplificazione della procedura ... il fascicolo di secondo grado deve essere trasmesso alla Corte Suprema, soltanto su richiesta dell'Ufficio, qualora gli atti presenti nel fascicolo del ricorso e dell'eventuale controricorso non consentono di pervenire ad una decisione".



La Corte (evitando una sistematica richiesta dei fascicoli di merito) intende valorizzare particolarmente la previsione dell'art. 369, 2° comma, n. 4 c.p.c. il quale impone alle parti di depositare, a pena di inammissibilità "gli atti processuali, i documenti ... sui quali il ricorso si fonda".

Tuttavia, tale prassi non tiene conto che, nel processo tributario (a differenza di quella civile), ai sensi dell'art. 25, comma 2 d.lvo 1992, n. 546, il fascicolo di parte "resta acquisito al fascicolo di Ufficio sino al termine del processo", non essendo quindi a disposizione delle parti, per essere prodotto nel giudizio di Cassazione.

Ciò comporta, quindi, che la prassi instaurata dalla Suprema Corte, consentendo di evitare la sistematica richiesta del fascicolo di merito, potrebbe (al limite) consentire di far pervenire in allegato al ricorso (o al controricorso) documenti anche "non conformi" a quelli inseriti nei fascicoli di parte!

Tale sistema adottato dalla Suprema Corte per evidenti ragioni di speditezza, evidentemente, può comportare effetti "non desiderati" e non conformi alla "civiltà giuridica".

4. Invero, di tutto questo non vi volevo parlare.

A mio giudizio, l'argomento che, nel 2009, ha avuto sviluppi particolarmente "nuovi" e rilevanti attiene alla evoluzione dell'ambito applicativo della autotutela e della impugnabilità dei relativi atti di suo diniego, così come evidenziata dalla Giurisprudenza della Suprema Corte.

E' oramai pacifico – dopo l'intervento anche delle SS.UU. della Suprema Corte (1) – che il sindacato sul rifiuto di autotutela appartiene alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, non configurandosi una riserva assoluta di giurisdizione degli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo (2).

Tuttavia si fa rilevare che – nell'ambito di un quadro generale favorevole all'impugnabilità dei provvedimenti di diniego di autotutela – nel 2009 si sono susseguite sentenze delle sezioni unite fra loro contrastanti: in particolare, come vedremo, quella da ultimo pronunciata fissa importanti, a mio avviso, logici limiti al sindacato di autotutela da parte del giudice tributario.

La prima sentenza delle Sezioni Unite (3) non è invero particolarmente significativa, posto che esclude il sindacato sul rifiuto di autotutela, osservando che *“diversamente opinando darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo oramai definitivo”*.

In realtà, si deve tenere conto che, nella fattispecie esaminata dalle Sezioni Unite, la *“definitività”* dell'atto derivava non già dalla sua mancata impugnazione, ma da una sentenza passata in giudicato: situazione che rappresenta limite anche normativo all'esercizio dell'autotutela (art. 2 D.M. 37/1997).

La seconda sentenza (4) esprime un *“revirement”* rispetto ad un contrario e consolidato indirizzo della stessa Suprema Corte, affermando addirittura che *“gli atti di rifiuto di autotutela, impugnati dal contribuente, non sarebbero neppure riconducibili ad alcuna delle categorie di cui all'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con conseguente inammissibilità del ricorso”*.

Più pregnante e significativa è invece la terza sentenza delle Sezioni Unite (5) la quale afferma il principio (a mio giudizio del tutto condivisibile) secondo il quale nel giudizio instaurato contro il rifiuto di autotutela *“può esercitarsi un sindacato sulla legittimità di tale rifiuto”*, ma evidenziando, tuttavia, come non sia possibile intervenire direttamente a censurare il merito (ossia la fondatezza) della (originaria) pretesa tributaria. Nella specie, la domanda era stata, comunque, dichiarata improponibile perché la ricorrente non aveva invocato l'illegittimità del rifiuto, bensì aveva richiesto direttamente l'annullamento degli avvisi di accertamento, oramai atti definitivi.

Seguendo tale indirizzo interpretativo della Suprema Corte, il rifiuto di autotutela è sindacabile, non già per ragioni connesse alla fondatezza (o meno) della questione di merito, sottesa all'originario provvedimento, a suo tempo assunto, ma sotto il profilo dell'intrinseca illegittimità di tale rifiuto, tenuto conto del generalizzato obbligo dell'Ufficio di eliminare gli effetti degli atti illegittimi, in ossequio al fondamentale principio del *“buon andamento”* ed *“imparzialità”* della attività amministrativa (art. 97 Cost.) e del *“neminem ledere”*.

In altre parole, la ricordata sentenza delle Sezioni Unite (da ultimo citata) avalla la conclusione secondo la quale il Giudice, chiamato a pronunciarsi sulla legittimità del rifiuto di autotutela, deve indicare se, tenuto conto della particolarità del caso di specie, alla luce di ricordati principi costituzionali (art. 97 Cost.), nonché del contesto del D.M. 37/1997, l'Ufficio avesse l'obbligo di eliminare gli effetti di originari atti di imposizione, anche se eventualmente divenuti definitivi.

La distinzione è *“sottile”* ma *“netta”*: in sede di sindacato di legittimità dell'esercizio dell'autotutela, il Giudice deve sì valutare il *“merito”* della originaria pretesa impositiva, ma solo, per così dire *“incidenter tantum”*, quale *“presupposto”* per la valutazione della legittimità del rifiuto (in sede di autotutela) alla eliminazione degli effetti di una pretesa impositiva originariamente illegittima.

In tal modo, si ricalca il contenuto del processo amministrativo nel quale il Giudice elimina l'atto illegittimo, spettando all'Amministrazione conformarsi a tale decisione, adottando i doverosi atti conseguenti a tale pronuncia di illegittimità.

A questo proposito, vale richiamare la pregressa sentenza della Suprema Corte (6) nella quale espressamente si invocava l'esperibilità del *“giudizio di ottemperanza”* (art. 70

d.lvo 1992, n. 546) ove l'Agenzia non si fosse adeguata alla pronuncia del Giudice che aveva dichiarato illegittimo il diniego di autotutela.

5. L'indirizzo favorevole alla doverosità dell'esercizio dell'autotutela (ovviamente sussistendone le condizioni) e alla sindacabilità del suo rifiuto trova evidente conferma in altre recenti pronunce della Suprema Corte, ove (7) la P.A. è stata ritenuta responsabile ai sensi dell'art. 2043 cod. civ. per il mancato o ritardato annullamento di un atto illegittimo, nell'esercizio di potere dell'autotutela, qualora tale comportamento abbia recato danno al privato, e se ciò costituisca lesione di un interesse meritevole di tutela secondo l'ordinamento giuridico.

Si noti che, in tale sentenza, la Suprema Corte configura l'intervento in autotutela quale mezzo che avrebbe potuto eliminare gli effetti di un atto illegittimo, considerando il mancato esercizio del potere di autotutela quale fonte di responsabilità della P.A. in relazione al danno causato al privato riconnesso alle spese legali sostenute per impugnare il diniego di autotutela.

Pronuncia che trova eco nella sentenza del TAR (8) del Lazio che, in presenza della mancata revoca di misure cautelari applicate (fermo amministrativo e corrispondente blocco dei pagamenti da parte di altre Amministrazioni dello Stato) ha ritenuto responsabile l'Amministrazione di avere risposto negativamente alla richiesta della parte di restituire le somme indebitamente versate e di svincolare le fidejussioni concesse, in presenza di annullamento della pretesa erariale da parte del Giudice tributario e di assoluzione in sede penale (9).

In definitiva, si riscontra nella giurisprudenza di vertice un generalizzato indirizzo favorevole al sindacato della legittimità dell'esercizio dell'autotutela (pur nei limiti indicati), la cui doverosità è sotto diversi profili ribadita, fra l'altro (da ultimo) come fonte di risarcimento del danno.

Ne deriva, quindi, un ridimensionamento della configurabilità dell'autotutela quale provvedimento *“discrezionale”* dell'Amministrazione: tale discrezionalità sussiste laddove dalla (sottostante ed originaria) situazione di merito non emerga la necessità di tutela dei principi fondamentali di cui all'art. 97 Cost., di capacità contributiva e del *“neminem ledere”*, come riconosciuto dalle stesse Sezioni Unite (10).

Mi sembra, quindi, che quanto precede giustifichi lo spazio che ho voluto dare a tale importanti sviluppi giurisprudenziali avvenuti nel 2009, in relazione ad un argomento di concreta rilevanza ed attualità.

Note:

- (1) Cass. Sez. Un. 10 agosto 2005, n. 16776; ID. 27 marzo 2007, n. 7388, ID 6 febbraio 2009, n. 2870; ID 16 febbraio 2009, n. 3698; ID 23 aprile 2009, n. 9669.
- (2) Cass. Sez. Un. 27 marzo 2007, n. 7388.
- (3) Sez. Un. 6 febbraio 2009, n. 2870.
- (4) Sez. Un. 16 febbraio 2009, n. 3698.
- (5) Cass. Sez. Un. 23 aprile 2009, n. 9669.
- (6) Cass. Sez. Un. 27 marzo 2007, n. 7388.
- (7) Cass. Sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698.
- (8) TAR Lazio, Sez. II 25 novembre 2009, n. 11672.
- (9) Fra l'altro la somma al cui pagamento l'Agenzia è stata condannata è macroscopica (circa [€]9.000.000,00!)
- (10) In altro campo, Cass. Sez. Un. 22 gennaio 2008, n. 581.