

## Riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione in tema di diniego di autotutela.

di Maria Pia Nastro

**Sommario:** 1) Premessa – 2) Le disposizioni legislative in tema di autotutela e di giurisdizione tributaria – 3) L'impugnabilità del diniego di autotutela secondo i primi orientamenti della Corte di Cassazione - 4) Le recentissime sentenze della Suprema Corte - 5) Conclusioni.

### 1) Premessa

L'ampliamento della giurisdizione delle commissioni tributarie alle fattispecie di diniego espresso di autotutela è stata oggetto di recenti pronunce da parte della Corte di Cassazione riaprendo il dibattito dottrinale sui limiti del sindacato del giudice tributario.

La Corte di Cassazione già con le sentenze n. 16776 del 2005 e n. 7388 del 2007 aveva riconosciuto la giurisdizione delle commissioni tributarie in materia di diniego di autotutela. Infatti, secondo i primi orientamenti i limiti della giurisdizione tributaria si estenderebbero anche ai casi di autotutela negativa ricomprendendo le liti in materia di corretto esercizio di un potere discrezionale.

Al contribuente che propone istanza di autotutela avverso un atto che ritenga illegittimo o infondato a fronte di un diniego da parte dell'amministrazione finanziaria è stata riconosciuta la tanto dibattuta tutela giurisdizionale.

In particolar modo con queste pronunce i giudici di legittimità non solo hanno riconosciuto la giurisdizione delle commissioni tributarie, ma hanno individuato la possibilità al contribuente di contestare il rifiuto dell'amministrazione di riesaminare un atto non più impugnabile innanzi al giudice.

Infatti, superando gli annosi contrasti dottrinari e giurisprudenziali sul tema la Corte di Cassazione ha individuato in capo al contribuente la titolarità di una situazione giuridicamente rilevante oggetto di tutela da parte delle commissioni tributarie.

Le citate sentenze hanno risolto i dibattiti dottrinari in tema di giurisdizione riconoscendo la sussistenza di una situazione giuridicamente rilevante in capo al singolo contribuente sia pure limitatamente ai casi in cui sia stata proposta istanza di riesame oggetto di diniego espresso pur riconoscendo il potere discrezionale di annullamento dell'amministrazione finanziaria.

Tuttavia, secondo un primo orientamento della Cassazione la proponibilità della istanza di annullamento doveva limitarsi ad eventuali vizi originari dell'atto divenuto definitivo o ad elementi sopravvenuti alla definitività dell'atto(1); successivamente con la sentenza n. 7388 del 2007 i giudici della Suprema Corte hanno ampliato il potere di riesame dell'amministrazione finanziaria richiamando l'applicabilità dei principi che presidono al funzionamento dell'autotutela in diritto amministrativo.

La Corte di Cassazione è intervenuta ancora in tema di diniego di autotutela con due recentissime sentenze del 2009 i cui contenuti conducono a più accurate riflessioni; tuttavia prima di esaminare l'evoluzione della giurisprudenza più recente appare necessario fare un breve cenno sui profili legislativi in tema di autotutela e sulle modifiche normative intervenute in tema di giurisdizione.

### 2) Le disposizioni legislative in tema di autotutela e di giurisdizione tributaria

L'autotutela prevede, come noto la possibilità da parte degli uffici finanziari di annullare gli atti illegittimi od infondati correggendo in tal modo il proprio operato; la ratio di tale disposizione deve essere individuata nell'intento del legislatore di semplificare i rapporti tra fisco e contribuente e nel conseguente tentativo di ridurre il contenzioso tributario(2).

Con l'art. 68 co.1, del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287 recante il Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle Finanze(3) è stata, infatti, introdotta l'autotutela nell'ordinamento tributario. La norma dispone testualmente: " 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" senza però chiarire né gli aspetti procedurali, né la natura dell'istituto stesso.

Il legislatore ha, poi, introdotto l' art. 2 quater della L. 30 novembre 1994, n. 656 (di conversione del D.L. 30 settembre 1994, n. 564) con cui ha precisato che sono suscettibili di annullamento anche gli atti in pendenza di giudizio o inoppugnabili rinviando a successivi decreti i criteri di economicità cui orientare l'azione amministrativa

Successivamente il regolamento di cui al D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 ha definito la materia ed ha indicato gli aspetti procedurali.

Sin dall'introduzione delle disposizioni legislative citate, la dottrina e la giurisprudenza si sono a lungo interrogate sulla natura dell'autotutela e sulla possibilità di ricondurre quest'ultima nell'ambito dell'istituto proprio del diritto amministrativo oppure quale istituto autonomo.

Da tale disputa scaturiva, ovviamente, il problema della giurisdizione delle commissioni tributarie o del giudice amministrativo(4).

Con l'art. 12 della l. 448 del 2001 è stato modificato il testo dell'art. 2 del d. lgs n. 546 del 1992 sull'oggetto della giurisdizione tributaria sostituendo il criterio della elencazione tassativa con quello della cognizione generale.

Successivamente con d.l. 30 settembre 2005 n. 203 all'art. 2 , c. 1 è stato aggiunto dopo "tributi di ogni genere e specie" l'ulteriore specificazione "comunque denominati".

La svolta significativa dopo anni di dibattiti dottrinali e giurisprudenziali si è verificata con la citata sentenza della Corte di cassazione del 10 agosto 2005, n. 16776 con cui viene riconosciuta alle Commissioni tributarie la giurisdizione in tema di diniego di autotutela alla luce del dettato dell'art. 12, co. 2, citato che ha reso la giurisdizione tributaria pur nella sua specialità una giurisdizione a carattere generale;

Infatti, l'elencazione tassativa contenuta nell'art. 19 del d.lgs. 31.12.1992 n. 546 degli atti impugnabili non annoverava il diniego di autotutela, bensì tutti provvedimenti costitutivi della pretesa tributaria.

Secondo i primi orientamenti dottrinali la discrezionalità della suddetta attività di riesame conduceva all'individuazione del giudice amministrativo quale giudice naturale posto a tutela degli interessi legittimi del contribuente.

La natura discrezionale dell'autotutela originariamente conduceva all'esclusione della giurisdizione delle commissioni tributarie in considerazione anche dei limiti interni dettati dal disposto di cui all'art. 19 citato.

Tuttavia, la Corte di Cassazione con la citata sentenza n. 16776 ha evidenziato la prevalenza della giurisdizione per materia del citato art. 2 sul disposto dell'art. 19 d.lgs. 546/92(5).

Pertanto, a prescindere dalla natura vincolata o discrezionale dell'attività dell'amministrazione finanziaria, qualsiasi provvedimento dell'amministrazione lesivo della sfera economica – giuridica del contribuente sarà impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie. E' stata in tal modo devoluta la giurisdizione esclusiva per materia alle Commissioni tributarie, giudice speciale con giurisdizione piena.

Appare necessario, a questo punto, fare un passo indietro per ripercorrere nei tratti salienti le prime sentenze della Corte di Cassazione in tema di impugnabilità del diniego di autotutela fino a giungere ai più recenti orientamenti della Suprema Corte.

### *3 )Limpugnabilità del diniego di autotutela secondo i primi orientamenti della Corte di Cassazione*

La sentenza della Corte di cassazione n. 16776 del 2005 ha segnato il punto di svolta sulla complessa tematica della giurisdizione in tema di diniego di autotutela(6). Infatti, sono due gli aspetti peculiari evidenziati nella sentenza: il riconoscimento della giurisdizione delle Commissioni tributarie e l'impugnabilità del diniego di autotutela limitatamente ai casi in cui siano sopravvenuti nuovi elementi.

In sostanza secondo la Corte non è possibile impugnare il diniego per motivi inerenti l'atto divenuto definitivo, bensì solo per fatti modificativi

dell'atto divenuto definitivo(7).

Tuttavia, come è stato giustamente evidenziato, nel caso esaminato dalla Corte non si tratta di autotutela in senso stretto, poiché l'atto divenuto definitivo non risultava viziato, quanto di un dovere dell'amministrazione di tenere conto dei fatti sopravvenuti estintivi della pretesa(8).

Su questi i due elementi si basano le argomentazioni della Corte di Cassazione a sezioni unite, ponendo definitivamente fine all'annoso dibattito in tema di giurisdizione e circoscrivendo l'impugnabilità del diniego alle suddette ipotesi limitate(9).

Con la successiva sentenza n. 7388 del 2007 la Corte di Cassazione ribadisce l'impugnabilità del diniego di autotutela dinanzi al giudice tributario e compie un ulteriore passo in avanti riconoscendo la discrezionalità dell'agire dell'amministrazione finanziaria e la sussistenza di un interesse legittimo tutelabile dinanzi alle Commissioni tributarie(10).

I giudici tributari dovranno, pertanto, verificare sia l'esistenza dell'obbligazione tributaria, sia il corretto esercizio del potere discrezionale della Amministrazione finanziaria(11).

Sotto tale profilo la sentenza presenta una portata innovativa rispetto alla precedente sentenza n. 16676 del 2005 (12).

Vi è, inoltre, da aggiungere che, anche, la pronuncia n. 7388 del 2007, attraverso un'interpretazione conforme ai principi costituzionali ribadisce l'assunto secondo cui il diniego di autotutela rientra tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie distinguendo i casi in cui il diniego non è impugnabile (se concerne vizi originari dell'atto che potevano essere posti sollevati attraverso l'impugnazione dell'atto viziato), dai casi in cui il diniego di autotutela potrà essere impugnato se vengano sollevati eventi sopravvenuti rispetto alla notificazione dell'atto stesso(13). Solo in tale ultima ipotesi sarà possibile impugnare il diniego di autotutela dinanzi alle Commissioni tributarie.

L'orientamento della Corte di Cassazione alla luce delle sentenze esaminate sembrava sostanzialmente univoco, tuttavia la questione relativa ai limiti alla sindacabilità del diniego di autotutela si è, invece, ripresentata a seguito delle recenti pronunce delle sezioni unite della Cassazione(14).

Le recenti sentenze della Corte conducono ad una riflessione più attenta in considerazione della costante preoccupazione nei casi di impugnazione del diniego di autotutela di un tentativo di rimessione in termini di atti divenuti definitivi.

#### *4) Le recentissime sentenze della Suprema Corte.*

La sentenza n. 2870 del 2009 della Corte di Cassazione a sezioni unite(15) pur contenendo una conferma in merito alla giurisdizione delle Commissioni tributarie in tema di autotutela precisa, tuttavia, che le controversie in materia tributaria attribuite a i predetti organi giurisdizionali non attengono esclusivamente alla quantificazione e alla riscossione dell'imposta, bensì ricomprendono aspetti più generali relativi al profilo impositivo(16).

Tuttavia, la citata sentenza nega l'impugnabilità del diniego sia per la discrezionalità dell'attività di autotutela, sia per la impossibilità di ammettere un riesame nel merito di un atto impositivo resosi definitivo. La sentenza evidenzia un diverso orientamento senz'altro più restrittivo rispetto alle citate sentenze del 2005 e del 2007 che hanno avuto certamente il pregio di riconoscere la tutela del contribuente dinanzi alle Commissioni tributarie.

L'inammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela sostenuta nelle recente sentenza n. 2870 del 2009 appare ad una prima lettura in contraddizione con la riconosciuta giurisdizione delle Commissioni tributarie(17). Infatti, nella sentenza non viene evidenziato il diverso orientamento della pronuncia rispetto alle precedenti, anzi per essere precisi le sentenze del 2005 e del 2007 non vengono neanche richiamate pur avendo determinato il consolidarsi, negli anni pregressi, di una costante giurisprudenza di merito (18).

La Corte, con la sentenza in parola, ha sostanzialmente, escluso qualsiasi forma di tutela giudiziale a fronte di pretese tributarie non più impugnabili.

Secondo detto orientamento emerge la carenza di posizioni soggettive del contribuente una volta esperito o esaurito il proprio diritto

all'impugnativa avverso il provvedimento emesso dall'Amministrazione finanziaria al fine di evitare una discussa rimessione in termini di controversie ormai definite.

La sentenza, in sintesi, esclude l'impugnabilità del diniego in parola sulla base di due considerazioni: la natura discrezionale di detto potere e la definitività dell'atto stesso(19).

La natura discrezionale del potere di autotutela è stata più volte ribadita dalla stessa Corte di Cassazione, mentre la seconda argomentazione relativa alla definitività presenta alcune difficoltà interpretative.

E' necessario precisare che l'istanza di autotutela oggetto del diniego impugnato e rigettato con la sentenza n. 2870 del 2009, introduceva comunque un elemento sopravvenuto. L'istante produceva, infatti, una sentenza penale di proscioglimento, quale fatto sopravvenuto, che secondo quanto già affermato, più volte, dalla Suprema Corte avrebbe dovuto essere attentamente valutato motivando espressamente le ragioni di fatto e di diritto da addurre alla base della irrilevanza di suddetto nuovo elemento. In tal caso infatti, la sentenza di diniego di annullamento altro non è che una sentenza confermativa dell'accertamento stesso; tuttavia, nel caso esaminato la revisione dell'atto non ha condotto all'individuazione di motivi di illegittimità o di infondatezza tali da consentire l'annullamento dell'atto definitivo.

Alla luce degli scarsi elementi di fatto, sembrerebbe, infatti, che la Suprema Corte abbia ritenuto la controversia tale, da non giustificare in alcun modo il riesame e l'annullamento di atti impositivi ormai divenuti definitivi, anche alla luce della relativa certezza dei rapporti giuridici(20).

La sentenza ha destato un certo sconcerto considerati i precedenti giurisprudenziali di segno contrario. Probabilmente può trovare una giustificazione solo considerata la peculiarità del caso che non può essere facilmente desunto dalla sentenza(21).

Infatti, con la successiva sentenza n. 9669 del 23 aprile 2009 la Corte di Cassazione ammette con chiarezza la possibilità di sottoporre all'esame delle Commissioni tributarie il riesame e l'eventuale annullamento di un provvedimento di diniego di autotutela senza, però, legittimare la rimessione in termini della controversia al fine di ottenere una nuova sentenza di merito(22).

Infatti, la sentenza, richiamando la precedente sentenza n. 7388 del 2007 riconosce l'impugnabilità del diniego di autotutela anche se gli atti sono divenuti definitivi, ma solo se il contribuente si limita a contestare la legittimità del rifiuto e non la fondatezza della pretesa tributaria.

In altri termini il contribuente potrà eccepire solo l'illegittimità del rigetto dell'autotutela e non certo degli avvisi di accertamento divenuti definitivi. Con detta sentenza viene, quindi, riportata nuovamente chiarezza sulla questione: in caso di impugnazione del diniego di annullamento in autotutela la cognizione del giudice sarà limitata alla legittimità del rifiuto, ma non potrà estendersi al rapporto tributario sottostante, cioè alla fondatezza della pretesa tributaria, ma dovrà limitarsi all'esame del mero diniego.

## 5) Conclusioni

L'orientamento della Corte di Cassazione, alla luce delle sentenze esaminate, appare definito sia in merito al riconoscimento di una situazione giuridicamente rilevante, sia alla giurisdizione delle Commissioni tributarie. Tuttavia, il riconoscimento di una tutela giurisdizionale non ha risolto del tutto i dubbi in relazione alla situazione del contribuente inerte, né in merito all'impugnabilità del silenzio rifiuto dell'amministrazione finanziaria(23).

Infatti, secondo la Cassazione la tutela giurisdizionale del contribuente può essere ravvisata solo in caso di diniego espresso da parte dell'amministrazione finanziaria(24); il provvedimento di rigetto potrà essere oggetto di riesame sia sotto il profilo della legittimità, sia in merito al corretto utilizzo della discrezionalità da parte dell'Amministrazione finanziaria .

L'amministrazione finanziaria dovrà, quindi, operare una valutazione degli interessi da tutelare per verificare caso per caso quale sia l'interesse pubblico concreto ed attuale oggetto di tutela motivando debitamente il provvedimento di diniego(25).

Appare evidente, quindi, che solo nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria riconosca l'infondatezza della propria pretesa dovrà effettuare la ponderazione degli interessi in gioco al fine di valutare se

procedere o meno all'annullamento dell'atto viziato.

Tra gli interessi sottesi da tutelare vi sarà innanzitutto la corretta applicazione dell'imposta nel rispetto della capacità contributiva, il criterio di economicità sulla base del quale l'amministrazione inizia o abbandona la propria attività, nonché il buon andamento e l'imparzialità dell'agire dell'amministrazione finanziaria.

Alla luce della disamina non risulta, però, pacifico l'aspetto relativo all'esaurimento dei rimedi giurisdizionali da parte del contribuente in merito ad atti impositivi divenuti definitivi per mancata impugnazione entro il termine di decadenza. Infatti, il potere di riesaminare un atto impositivo o un diniego di rimborso illegittimo in caso di definitività potrebbe determinare, come innanzi evidenziato, una sostanziale rimessione in termini dell'atto illegittimo in palese contrasto con i termini di decadenza e con la tutela della stabilità e certezza dei rapporti giuridici.

Infatti, con l'esercizio del potere di autotutela l'amministrazione non accerta l'obbligazione tributaria, ma in ossequio al principio di capacità contributiva, di buona fede, imparzialità e buon andamento dell'amministrazione valuterà se rinunciare o meno ad una pretesa divenuta definitiva per mancata impugnazione<sup>(26)</sup>.

Pertanto, secondo la Corte di Cassazione più recente, l'impugnabilità del diniego di autotutela dinanzi alle Commissioni tributarie non dovrà costituire in alcun modo una doppia tutela giurisdizionale, poiché l'oggetto del giudizio sullo stesso diniego dovrà essere necessariamente diverso da quello relativo alla obbligazione sottostante.

Concludendo possiamo sinteticamente evidenziare che alla luce della disamina dell'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, premessa la generale giurisdizione delle commissioni tributarie ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/92 e dell'art. 12 della l. n. 448/2001, il giudice tributario potrà essere investito delle questioni concernenti l'esercizio o il mancato esercizio dell'autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria. Tuttavia, l'esame dei giudici di merito sarà limitato alle decisioni prese dall'ente impositore relative all'istanza di autotutela e non alla pretesa fiscale, fatta eccezione dei casi in cui vi siano fatti sopravvenuti da valutare caso per caso.

Secondo i più recenti orientamenti, inoltre, possiamo evidenziare che la commissione tributaria investita dell'istanza del contribuente sarà tenuta ad esaminare la correttezza formale dell'operato dell'amministrazione solo in relazione all'esercizio del potere discrezionale di diniego di autotutela in relazione ad atti divenuti definitivi senza però poter riesaminare il merito della controversia. La Suprema Corte, in assenza di ulteriori interventi legislativi, ha voluto definire la misura della tutela rispetto al profilo della definitività.

#### **NOTE:**

**(1)** Cfr. Cass., sez.un., sent. 17 ottobre 2006, n. 22245 in banca dati Fisconline.

**(2)** Per una disamina più ampia cfr. Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, circ. n. 7/IR del 10 novembre 2008, Il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria e l'impugnazione del provvedimento di diniego, in banca dati Fisconline.

**(3)** Detto articolo, tuttavia, è stato abrogato, senza conseguenze sul piano operativo, dall'art. 23, lett. m) punto 7 d.p.r. 26 marzo 2001, n. 107.

**(4)** Cfr., M.A.GALEOTTI FLORI, Il principio di autotutela, in Riv. dir. trib., 1996, p. 669 ss., D. STEVANATO, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria - l'annullamento d'ufficio a favore del contribuente, Padova, 1996, p. 43 ss, e Autotutela e mediazione esigenze in conflitto note a margine del regolamento ministeriale, in Riv. dir. trib. 1997, p.138, R. LUPI, Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva cosa può fare il contribuente?, in Rass. Trib., 1994, p. 750, D. STEVANATO, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria, Padova 1996, p. 39, secondo i quali si ravvede in tale istituto un dovere dell'amministrazione finanziaria all'annullamento. L'interpretazione prevalente, tuttavia, ravvedeva un interesse legittimo del contribuente, in tal senso cfr. V. FICARI, Autotutela e riesame nell'accertamento tributario, Milano 1999, p. 29; P. RUSSO, Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario, in Rass. trib., 1997, p. 552 ss.; mentre altra parte della dottrina

ravede nel potere di annullamento il mero ripristino della legalità ex art. 97 cost., F. MOSCHETTI, La capacità contributiva, Padova 1993, p. 13 ss.

**(5)** Per ulteriori approfondimenti S.FIORENTINO, I nuovi limiti "interni" della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione, in <http://www.giustiziatributaria.it>.

**(6)** Di particolare rilievo è la sentenza della Cass., sez. un., sent. 10 agosto 2005, n. 16776, in Rass. trib., 2005, p. 1732, con commento di S. DONATELLI; la sentenza ha attribuito alla giurisdizione delle Commissioni tributarie le controversie relative al diniego di autotutela. L'art. 19 d.lgs. n. 546/92, non avrebbe, alla luce di detta interpretazione, più natura tassativa. L'ampliamento della giurisdizione, secondo i giudici della Cassazione, scaturisce dal dettato dell'art. 12, c. 2, come modificato dalla l. 28 dicembre 2001, n. 448, che ha reso la giurisdizione tributaria pur nella sua specialità, una giurisdizione a carattere generale. In senso difforme Cons. St., 9 novembre 2005, n. 6269, in Banca dati Fisconline.

**(7)** Cfr. Cass., sez. trib., sent. 20 febbraio 2006 n. 3608, in banca dati Fisconline, (controversia decisa in sede di rinvio dalle sez.un. della Cassazione con sentenza n. 16776 cit.), che ha ritenuto illegittimo il rigetto dell'istanza di autotutela per non aver tenuto conto degli elementi sopravvenuti.

**(8)** Cfr. S. MUSCARÀ, La Cassazione chiude (apparentemente) le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela, in Boll. trib. 2009, p. 501, secondo il quale la valutazione successiva degli eventi sopravvenuti costituisce un obbligo comportamentale dell'amministrazione finanziaria di conformazione al agli eventi estintivi della pretesa.

**(9)** Cfr. Cass., sez.un., sent. 10 agosto 2005, n. 16776, in Riv. giur. trib. 2005, p.1003, con commento di F. CERIONI, Procedimenti di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributari.

**(10)** Cfr. Cass., sez. trib. sent. 27 marzo 2007, n. 7388, in Dir. prat. trib. 2008, II, p. 361, con commento di A. STAGNARO, Sull'impugnabilità del provvedimento di diniego di autotutela dinanzi alle Commissioni tributarie.

**(11)** Per ulteriori approfondimenti cfr. S. GIANONCELLI, Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela, in Dir. prat. trib. 2008, p. 1159; A. MONTI, La discrezionalità nell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario, in Dir. prat. trib. 2008, p. 395.

**(12)** Cfr. Cass., sez. trib., sent. 27 marzo 2007, n. 7388, in Riv. giur. trib. 2007, p. 479, con commento di A. VOZZA, Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo.

**(13)** L'art. 113, co.1 Cost. garantisce la tutela giurisdizionale avverso i provvedimenti emanati dall'amministrazione finanziaria.

**(14)** Cfr. V. FICARI, L'autotutela dell'amministrazione finanziaria : riflessioni a margine dei recenti itinerari della giurisprudenza tributaria, in Rass. trib. 2007, p. 1715.

**(15)** Cfr. Cass., ss. un., sent. 6 febbraio 2009, n. 2870 in Boll. trib. 2009, p. 474, con commento di V. FICARI, Diniego di autotutela negativa e Sezioni "disunite" della Cassazione.

**(16)** Per una più ampia ricostruzione sistematica cfr. M. BASILAVECCHIA, Funzione impositiva e forme di tutela, Torino, 2009 e dello stesso autore Torna l'incertezza sul diniego di autotutela in Corr. trib. 2009, p. 1227.

**(17)** Cfr. R. LUPI, Autotutela: una motivazione sconcertante per una soluzione corretta, in [http://judicium.it/news/ins\\_09\\_02\\_09/diniego\\_autotutela.html](http://judicium.it/news/ins_09_02_09/diniego_autotutela.html).

**(18)** Tra le tante sentenze di merito Comm. trib. prov. Pisa, sent. 11 ottobre 2007, n. 139 in Dir. prat. trib., II, 2009, p. 153 ss, con commento di E. MANONI, Il rifiuto espresso o tacito di autotutela e l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

**(19)** Cfr. V. FICARI, Diniego di autotutela negativa e sezioni "disunite" della Cassazione, in Boll. trib. 2009, p. 474.

**(20)** Cfr. M. BASILAVECCHIA, Torna l'incertezza sul diniego di autotutela, cit. p. 1227.

**(21)** Come è stato acutamente osservato la Cassazione con la sentenza n. 2870 del 2009 avrebbe dovuto chiarire le ragioni del mutamento di orientamento rispetto alle precedenti sentenze per poter assolvere alla

propria funzione nomofilattica, sul punto M. BASILAVECCHIA, Torna l'incertezza sul diniego di autotutela, cit.p.1227.

**(22)** Cfr. S.MUSCARÀ, Le sezioni unite scrivono un ulteriore capitolo in tema di impugnabilità del diniego di autotutela, in Boll, trib. 2009, p. 837.

**(23)** Cfr. Comm. trib. Pisa, sent., 11 ottobre 2007, n. 139, in Dir. prat.trib. 2009, p. 153, con commento di E. MANONI, Il rifiuto espresso o tacito di autotutela e l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

**(24)** Resta insoluto il problema relativo all'impugnabilità di un eventuale diniego tacito dell'istanza di autotutela che tuttavia non ha trovato una soluzione neanche nelle più recenti pronunce cfr. Comm. trib. Brindisi, sent. 18 marzo 2008 n. 40 in banca dati Fisconline

**(25)** L'amministrazione finanziaria secondo l'art. 2, co.1, della l. 7 agosto 1990 n. 241 ha l'obbligo di dare riscontro all'istanza proposta dal contribuente motivando il provvedimento emesso.

**(26)** In caso di intervenuta autotutela e conseguente cessata materia del contendere ed eventuale inammissibilità del ricorso, la giurisprudenza ha ritenuto che prevalga la prima causa di estinzione rispetto all'inammissibilità che farebbe "rivivere" l'atto illegittimo con effetti distorsivi del sistema. In tal senso L. CASTALDI, Estinzione del processo per rinuncia al ricorso, in Il nuovo processo tributario, in T. BAGLIONE, S. MENCHINI, M. MICCINESI (a cura di), Milano 2004, p. 468. Per ulteriori approfondimenti cfr. S. MUSCARÀ, Autotutela, IV, Diritto Tributario, in Enc. giur. Treccani, Roma 1996, p. 1. e dello stesso autore Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria, in Riv. dir. trib., 2005, I, p. 70. Sia consentito il richiamo a M. P. NASTRI, L'autotutela e la compensazione delle spese di giudizio. "Il revirement" della Corte costituzionale, in Innovazione e diritto, 2006, p. 52 ss.