

L'AUTOTUTELA TRIBUTARIA E L'ISTITUTO DEL SILENZIO ASSENSO PREVISTO

DALLA L. 241/90

Alessandro Ferraria

Sommario.

1. Premessa metodologica dell'indagine. - 2. Disamina breve dell'istituto dell'autotutela in materia tributaria. - 3. Le modifiche alla L. 241/90 intervenute nel 2005 in ordine all'istituto del "silenzio-assenso". - 4. La giurisdizione competente a conoscere dell'inadempimento dell'Amministrazione. - 5. Casi pratici e conclusioni

1. Premessa metodologica dell'indagine

L'oggetto di questa breve disamina ha lo scopo di verificare, in maniera più compiuta possibile, quale sia "l'operatività" dell'istituto della *autotutela* nel diritto tributario, atteso che, come vedremo innanzi, il decorso del tempo non ha aiutato a conferire una disciplina organica che abbia agevolato la chiarezza interpretativa. Per questo l'istituto, presentandosi di per sé *disomogeneo*, necessita analisi anche e soprattutto comparativa, con le norme contenute nella L. 241/90; anzi, per meglio dire, con le *nuove* norme di tale legge modificata nell'anno 2005 dal provvedimento nr. 15 il cui culmine è rappresentato senz'altro dal cosiddetto *silenzio-assenso* o *silenzio-inadempimento*

Dovranno essere poi prese in considerazione, oltre alle problematiche inerenti l'applicabilità nei rapporti tributari, la possibile cognizione del giudice e dunque la individuazione (se esistente) della giurisdizione atta a conoscere tale tipologia di -eventuali- controversie.

Il tutto per poter comprendere, in fin dei conti, se l'*autotutela* funzioni effettivamente come strumento attivo di difesa del cittadino-contribuente, ovvero, sia essa definita *autotutela* in quanto sola potestà modificativa in capo alla Amministrazione finanziaria per poter revocare i propri atti al fine di non vedere in seguito pregiudicato un interesse pubblico più vasto.

2. Disamina breve dell'autotutela in materia tributaria.

Detto in premessa che non sarà qui fatta l'esegesi dell'istituto in esame, giova ricordare le norme che lo hanno nel tempo variamente disciplinato a testimonianza di quanto lo stesso sia, nel diritto tributario, disarticolato.

In effetti, una prima figura di *autotutela*, si perde nella notte dei tempi risalendo addirittura al 1923 (R.D. 3269 Art. 34) laddove il legislatore di quell'epoca già attribuiva in capo alla Pubblica Amministrazione la facoltà di ridurre, con motivata decisione, il valore imponibile in materia di imposta di registro ove fossero ricorrenti determinate condizioni. Altra figura di autotutela si ebbe, questa volta in materia di imposte dirette, verso la metà degli anni '50 quando il legislatore consentiva al fisco di disattendere il concordato raggiunto con il contribuente qualora *venissero a conoscenza dell'Ufficio fatti ed elementi nuovi*. Via via nel tempo altri esempi si sono susseguiti; il D.P.R. 787/80 in merito alla liquidazione delle dichiarazioni dei redditi effettuata dagli allora esistenti Centri di servizio, consentiva agli stessi un potere di riesame della fase liquidatoria dietro istanza del contribuente. E poi ancora, un esempio di autotutela, lo si ritrovava nella cosiddetta Legge "*manette agli evasori*" (L. 516/82) laddove si prevedeva la potestà di modificare od integrare accertamenti di imposta già fatti purché sussistesse la pendenza del termine.

Ancora si ricordi la legge nr. 331 del 1990 al cui art. 6 è prevista la possibilità - in capo all'Ufficio - di annullare gli accertamenti cosiddetti *parziali* (e solo questi) laddove, in contraddittorio con il contribuente, questi presenti ragioni e giustificazioni tali che li facciano ritenere infondati.

Altri esempi potrebbero essere fatti, ma ciò che qui interessa è in primo luogo mettere in risalto una caratteristica costante (nel tempo) dell'istituto e cioè la *discrezionalità* della Pubblica Amministrazione nell'agire in un senso o nell'altro.

Questo aspetto risulterà importante, come vedremo nel successivo paragrafo, ai fini della operatività dell'istituto nella individuazione della conseguente giurisdizione competente a conoscere delle eventuali controversie.

Per arrivare alle recenti evoluzioni, l'autotutela tributaria deve riferirsi, come ultimo elemento normativo sotto il profilo temporale, all'art. 68 del DPR 287 del 27 marzo 1992 che ha indubbiamente attribuito a tale tipologia di autotutela un carattere senz'altro *generale* perchè viene appunto disposto che "*Salvo che non sia intervenuto giudicato, gli Uffici della Amministrazione ... possono procedere all'annullamento dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato ...*". Questa disposizione deve essere poi collegata con la successiva legge ordinaria (nr. 656/94) la quale demanda ad apposito regolamento amministrativo l'individuazione degli organi della Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento.

Il regolamento in questione è il DM 37/97. Tutto ciò posto, si possono fare alcune brevi considerazioni. Non vi è dubbio che, a differenza del passato, oggi, l'autotutela tributaria è istituito di portata generale perché la norma lo ha così qualificato; ciò per dire che non riguarda *solo* questa o quella imposta e non riguarda *solo* questo o quell'Ufficio. Il legislatore parla inoltre di atti *illegittimi* o *infondati* e ritengo che i due termini usati siano da considerare come sinonimi e non certo alternativi l'uno all'altro. Unico limite sembrerebbe essere la presenza di un giudicato, direi, definitivo.

Se così è, come sembrerebbe, non vi è dubbio che tale attività posta in essere dall'Amministrazione sia una attività, oltre che *generale* come già detto, sia anche *discrezionale*¹ ed, aggiungerei, *bonaria* avente lo scopo di rivisitare la "bontà" di un atto amministrativo in favore del cittadino-contribuente ma anche in favore della medesima Amministrazione evitandole, magari, un inutile e dispendioso contenzioso. Per questo l'autotutela tributaria risulterebbe essere, di principio, uno strumento deflattivo delle cause tributarie.

¹ A. Quaranta, "L'autotutela nell'attività dell'Amministrazione finanziaria e i diritti del contribuente" in *Tributi* - 1994

Deve dirsi che, circa la discrezionalità, non vi è unanime consenso in dottrina nella misura in cui secondo altro Autore², l'interesse del cittadino-contribuente a vedere annullato l'atto, costituisce un vero e proprio interesse legittimo tale da poter spostare il terreno della contesa su altro piano. Senza voler anticipare ciò che verrà detto nel successivo paragrafo, a tale orientamento hanno aderito altri Autori³ apportando al dibattito alcuni spunti di sicuro interesse. Non ci spingiamo in questa sede all'analisi della giurisprudenza di legittimità che, pure esistente ed interessante, riteniamo in questa sede di dover momentaneamente accantonare.

Ciò che ci interessa esaminare, in questa sede, invece, e che tutto sommato "sfugge" almeno in parte al dibattito dottrinale, è la effettiva rimediabilità dell'atto da parte del privato come parte agente sia esso come portatore di un interesse legittimo, sia come portatore di un vero e proprio diritto soggettivo.

La questione, così differentemente posta, si ripropone con maggiore evidenza a seguito delle modifiche normative della legge 241/90 intervenute per mano del legislatore del 2005 con la L. nr. 15.

3. Le modifiche alla L. nr. 241/90 intervenute nel 2005 in ordine all'istituto del "silenzio-assenso".

La legge nr. 15 del 2005 e successivamente la nr. 80 hanno provveduto a significativi emendamenti della cosiddetta legge sulla "trasparenza amministrativa" intervenendo anche in maniera, direi, abbastanza incisiva su alcuni istituti "cardine" della normativa in questione.

Ciò che sarà esaminato, in ordine alle modifiche, riguarderà segnatamente gli effetti giuridici dell'inerzia, o, appunto, del silenzio della Pubblica Amministrazione a seguito di una apposita e specifica istanza di parte. Le variazioni normative apportate dalle leggi sopra citate, *ribaltano* in maniera completa ciò che era previsto fino a quel momento in tema di conseguenze legate

² R. Lupi, "Quale tutela se non viene esercitata l'autotutela?" in *Rassegna Tributaria* nr. 2/94

³ F. Caringella, "Manuale di Diritto Amministrativo"-Milano 2006 pagg. 900 e segg; G. Falsitta, "Corso istituzionale di Diritto Tributario" Torino, 2007 pagg. 173 e segg.

all'inadempimento della P.A. perché, non è difficile comprendere come da un sistema di *silenzio-rifiuto*, si passi ad un sistema di *silenzio assenso*. La “rivoluzione” non è di poco conto nella misura in cui per molti anni si è stati abituati a pensare che laddove l'Amministrazione non fornisse risposte alle richieste del cittadino, il decorso del tempo (di un certo tempo) avrebbe statuito l'automatico rifiuto senza necessità di ulteriori attività amministrative ma solo, in alcuni casi, l'attivazione eventuale di un procedimento giurisdizionale presso l'autorità competente.

Dall'anno 2005 questo sistema, evidentemente, non esiste più e si passa dal cosiddetto silenzio rifiuto ad un silenzio assenso chiamato anche silenzio inadempimento. Infatti, il nuovo comma 5 dell'art. 2 della Legge nr. 241/90, prevede un sistema di silenzio assenso *generalizzato* disponendo che per i procedimenti ad istanza di parte, la mancata risposta della P.A. equivale ad accoglimento della domanda senza necessità di ulteriori attività del richiedente. Già solo per questo è facilmente comprensibile la portata innovativa della modifica. Tuttavia, la “riscrittura” di alcune parti della L. nr. 241/90, essendo peraltro recente, ha prestato il fianco, da un lato, ad alcune critiche di parte della dottrina⁴ in merito alla effettiva applicabilità alle Amministrazioni non statali del silenzio assenso, dall'altro non è ancora visibile appieno una certa coerenza ed unità di intenti da parte della giurisprudenza *post-riforma*.

Non è interessante in questa sede l'approfondimento di tali disquisizioni che sono maggiormente pertinenti ai fini di una corretta individuazione dello *sviluppo* giudiziario dell'eventuale inadempimento della Amministrazione; è interessante invece, a mio avviso, puntualizzare i seguenti aspetti:

- Che il “sistema” di cui ci si occupa è stato “ribaltato”;
- Che si tratta di un principio *generalizzato*;
- Che non si tratta di un sistema *arbitrario* perché all'interno della nuova regolamentazione sono vigenti alcune limitazioni.

⁴ O. Forlenza, “Ampliata l'applicazione del silenzio-assenso” in *Guida al Diritto del 11.06.05* pagg.138 e segg.

Proprio in ordine ai cosiddetti paletti deve dirsi che, dopo la necessaria presenza del procedimento ad istanza *di parte*, il silenzio-assenso non può trovare applicazione:

- A tutti quei casi in cui il legislatore al di fuori della regolamentazione generale qualifichi il silenzio come rigetto della richiesta;
- A tutti quei casi in cui la legge abbia già previsto un silenzio rifiuto già verificato;
- A tutti quei casi in cui la stessa L. nr. 241/90 esclude tassativamente che il silenzio operi come accoglimento (ad esempio in materia di pubblica sicurezza e salute);
- A tutti quei casi per i quali la normativa europea non consenta l'applicazione di tale istituto ed i casi in cui il silenzio assenso sia espressamente escluso da appositi DPCM.

Pertanto, se è senz'altro vero che ci si trova di fronte ad un sistema che abbiamo chiamato *generalizzato*, è altrettanto vero che esistono delle limitazioni che non sono però frutto di arbitrio e discrezionalità ma sono ben individuate ed individuabili.

Per poter rifocalizzare l'obiettivo della nostra indagine e posto quanto sopra detto, ci piace dire sin da ora che, all'interno di queste limitazioni, non si vede ricompresa l'autotutela tributaria alla quale, a parere di chi scrive, si applicherebbe la disciplina generalizzata essendo non presenti limitazioni in tal senso.

4. La giurisdizione competente a conoscere dell'inadempimento della Amministrazione.

Se, come è vero, la riforma della legge sulla trasparenza amministrativa ha dato adito alle logiche e conseguenti considerazioni dottrinali, è allora giunto il momento di concentrare la nostra attenzione sul *chi* e *come* si deve occupare dell'eventuale silenzio-assenso nel diritto tributario, o, per meglio dire, in tutti quei rapporti che intercorrono tra contribuente e Amministrazione finanziaria (sia essa statale che non statale).

Si è detto che, in ordine al problema che qui interessa, non si ritrovano cause "escludenti" e che pertanto è parere dello scrivente che nulla osti alla applicazione del silenzio assenso anche

nell'autotutela tributaria. In un rapido *excursus* di autorevole dottrina⁵ il dibattito si incentra, in maniera quasi totalizzante, sulla giurisdizione competente a ricevere le doglianze del cittadino-contribuente nel caso di formato silenzio-assenso. Il citato Autore propende senz'altro per una "conoscibilità" del fatto in capo al giudice amministrativo argomentando che, il contribuente al quale l'Amministrazione non risponde, è portatore di un interesse legittimo al corretto esercizio di un potere discrezionale. Del resto, prosegue tale dottrina, se da un lato il giudice tributario ha cognizione piena dell'intero rapporto tributario, dall'altro egli è chiamato ad accertare il rapporto giuridico di imposta al fine di verificare lesioni della posizione giuridica di diritto soggettivo del contribuente a non vedere danneggiato il proprio diritto patrimoniale.

Altra dottrina⁶, invece, parte dall'assunto secondo il quale l'autotutela tributaria è esclusivamente da considerare come attività *discrezionale* e quindi espressione del libero agire della Amministrazione, libero da interferenze e da condizionamenti da parte del contribuente-richiedente. In altre parole, l'attività del Fisco sarebbe così ampiamente discrezionale che a nulla o a molto poco rileverebbe l'attività del privato nel voler ottenere, dietro richiesta, l'annullamento di uno specifico atto tributario.

Sebbene le argomentazioni addotte siano di sicuro interesse e, in parte, condivisibili, a mio parere deve dirsi, per la soluzione del problema, che probabilmente c'è del giusto nell'una e nell'altra teoria. Infatti, non vi è dubbio che l'attività della Amministrazione sia attività *discrezionale* così come non vi è dubbio che, a tutela del contribuente, questi è portatore di un interesse legittimo per l'ottenimento dell'annullamento di un atto tributario che è comunque un atto amministrativo.

La prima dottrina, fra l'altro, si riporta alla giurisdizione del giudice amministrativo anche, probabilmente, in conseguenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità⁷ che sancisce, sì, la giurisdizione delle Commissioni tributarie limitandola però in materia di rifiuto

⁵ R. Lupi, "L'autotutela tributaria alla luce della giurisprudenza di legittimità" in atti convegno Aderc - Roma 2006

⁶ A. Quaranta, *Op. cit.*

⁷ *SS.UU. Cass. Sent. Nr. 7388/07*

espresso dell'esercizio di autotutela. E nel caso di silenzio assenso? Ecco, dunque, il richiamo al giudice amministrativo.

Arrivati a tal punto, però, è opportuno prendere spunto da altra interessante dottrina⁸ la quale oltre ad ampliare il dibattito offre spunti condivisibili ancorché non pienamente esaustivi. Il punto *nodale* del ragionamento di tale Autore, al quale si aderisce per l'intero, sta nel vedere se e come, del silenzio assenso, possa invece, conoscere il giudice tributario. In effetti anche questa teoria parte dalla considerazione che tutte le questioni inerenti la giurisdizione dipendono dalla *natura* della situazione soggettiva per la quale si chiede tutela. Posta però l'esistenza della "nuova" legge 241/90 che configura il diniego dell'autotutela al silenzio della Amministrazione, ci si chiede se il solo trascorrere del tempo legale sia di per sé fatto sul quale il Giudice (tributario) possa avere discernimento; in effetti prima di tale contributo il dibattito si è sviluppato su di un piano "monotematico" nell'unica contrapposizione "*interesse legittimo versus diritto soggettivo*" posto poi che la Suprema Corte, sebbene con pertinenti argomentazioni, abbia riservato alle Commissioni tributarie la cognizione del solo diniego espresso.

Esiste, invece, una via "nuova" tracciata dal citato Autore che merita di essere esposta e, se possibile, implementata; vediamo come.

Si parte dall'analizzare la normativa che disciplina il "nuovo" contenzioso tributario nella parte in cui regola la giurisdizione del giudice tributario constatando che la stessa (art. 2) non contiene riferimenti specifici a situazioni giuridiche soggettive oggetto di lesione o tutela e, posto che nel diritto positivo non esistono norme che sottraggono scientemente alla giurisdizione delle Commissioni tributarie le controversie in ragione del tipo di situazione soggettiva da tutelare.

In effetti anche la citata sentenza della Suprema Corte del 2007, sebbene attribuisca specifica competenza al giudice tributario in ordine al rifiuto espresso, afferma che "*...la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie*

⁸ F. Tesauro, "Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente", in "Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario" Giuffrè, Milano,

sui relativi atti al giudice naturale la cui giurisdizione è ora definita mediante una clausola generale per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolanti...".

A ciò si aggiunga l'esistenza di una consolidata giurisprudenza costituzionale⁹ la quale, semplificando, dispone che non esiste una "riserva" assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi in favore del giudice amministrativo, potendo, il legislatore attribuire la relativa tutela ad altra autorità giudiziaria.

Credo sia condivisibile sostenere, dunque che, in materia di autotutela tributaria sussista la giurisdizione del Giudice tributario quanto meno per ragioni di materia.

Ulteriore riflessione deve farsi in ordine alle modifiche introdotte alla giurisdizione delle Commissioni nel 2007 (L. 28.12.07 nr. 448) secondo le quali la stessa comprende tutte le controversie aventi ad oggetto tutti i tributi di ogni genere e specie. Si aggiunga a ciò che, anche secondo la giurisprudenza della Cassazione¹⁰ la giurisdizione del Giudice tributario in materia di autotutela è divenuta una giurisdizione a carattere generale competente ogni qualvolta si faccia questione di uno specifico rapporto tributario.

La dottrina citata, dunque, essendo convinta assertrice della possibilità in capo alle Commissioni tributarie di conoscere di tale tipi di controversie, si "preoccupava" poi di esaminare la procedura per la quale tutto ciò potrebbe avvenire.

5. Casi pratici e conclusioni.

Volendo, in questa sede, relegare l'esame alla impugnabilità del solo silenzio-assenso nella nuova formulazione della legge 241/90, deve farsi comunque riferimento alle regole del processo tributario perché all'interno di questo ci si trova; il filone dottrinario che si intende seguire¹¹ è di sicuro interesse senonché risulta parzialmente esaustivo dell'indagine nella misura in cui

⁹ *Ord. Corte Cost.le nr. 165/01 e Sent. nr. 240/06*

¹⁰ *Cass. sent. nr. 16776 del 10.10.05*

¹¹ *F. Tesauro, op. cit.*

approfondisce la tematica inerente gli *atti impugnabili* senza poi soffermarsi sul *petitum e sulla causa petendi* che devono, giocoforza, interessare il giudizio atteso anche che il contenzioso potrebbe essere già instaurato senza che si sia avuta la possibilità di segnalare l'avvenuto silenzio accoglimento.

In effetti questo aspetto merita necessariamente un raccordo tra quelli che sono gli atti impugnabili ex art. 19 D.Lgvo 546/92 e l'art. 20 della L. nr. 241/90 visto che, come già detto, tale comportamento "inerziale" della Amministrazione finanziaria non rientra nella casistica di tali atti.

Cosicché, se così non fosse, il problema rimarrebbe solo una questione di principio nel quale, da un lato si discetta della possibilità (riconosciuta) al Giudice tributario di conoscere del silenzio-assenso ma dall'altra, mancando la specifica previsione di tale atto come atto impugnabile, si correrebbe il rischio di arrivare ad una sorta di *impasse* procedurale dal quale si farebbe molta fatica ad uscire.

Come spesso accade si deve prendere a riferimento alcuni casi concreti nella pratica verificabili, e ciò deve farsi elencando quelli che sono gli atti amministrativi tributari avverso i quali il cittadino-contribuente può chiedere autotutela. Tali atti sono:

- La comunicazione degli esiti del controllo formale delle dichiarazioni dei redditi (cd. avviso bonario);
- La cartella di pagamento;
- L'avviso di accertamento;
- L'avviso di liquidazione;
- L'avviso di irrogazione sanzioni.

A questa tipologia di atti deve anche aggiungersi, come atti non direttamente emessi dalla Amministrazione:

- La richiesta di rateazione delle somme a debito;
- La richiesta di sospensione amministrativa della riscossione.

Ciò elencato, la dottrina richiamata, incardina il proprio ragionamento sul fatto che deve obbligatoriamente individuarsi l'atto "presupposto" che serve da pretesto processuale affinché il

giudice tributario conosca della questione. Questo *modus operandi*, però, è solo parzialmente applicabile nella pratica perché non tutti gli atti per i quali è possibile chiedere autotutela trovano un atto presupposto; è questo il caso, ad esempio, delle richieste di rateazione o di sospensione di una cartella di pagamento di cui si dirà subito dopo.

Quindi, se si accetta la soluzione per la quale il silenzio-assenso possa essere censurato davanti al Giudice tributario solo se un atto "presupposto" sia individuabile, finiremo per trovarci di fronte ad un sistema di tutela assolutamente squilibrato per il quale alcuni atti saranno compresi ed altri, invece, esclusi semplicemente perché non sarà ravvisabile l'atto impugnabile. Questa specifica situazione è molto chiaramente verificabile nei casi in cui il contribuente richieda alla Amministrazione finanziaria la sospensione della riscossione ovvero la rateazione di una cartella di pagamento

Inoltre, vi è da considerare che la soluzione offerta non tiene conto (ad esempio) della *successione temporale* dei vari atti. Infatti, un problema di carattere squisitamente procedurale, risiede, da un lato nei termini perentori per proporre ricorso in Commissione tributaria (60 giorni), dall'altro nel termine generale previsto dalla legge 241/90 per la formazione del silenzio inadempimento.

Si ipotizzi un caso pratico. Una cartella di pagamento viene notificata a seguito di un controllo ex art. 36 bis o ter del DPR 600/73. Avverso tale atto il contribuente potrà, contestualmente:

- Chiedere all'Amministrazione finanziaria l'annullamento della cartella in autotutela per i motivi che ritiene opportuno lamentare;
- Chiedere al Giudice tributario l'annullamento della stessa per i motivi che si intendono di competenza di tale autorità.

Posto quanto prescritto dal nuovo art. 2 comma 3 della L. nr. 241/90, ed assumendo tale termine come termine *generale*, non volendo indagare quanto prevede il DM 19.10.94 nr. 678 per i termini più brevi, il silenzio-assenso si forma entro 90 giorni decorrenti dalla richiesta. Questo induce, giocoforza, a pensare che, quando saranno rivolte le domande al Giudice tributario, il contribuente ricorrente non sarà ancora in grado di sapere se il suo silenzio-assenso

sarà formato o meno e quindi non sarà in grado di chiedere alla Commissione di annullare un atto a seguito di una inerzia della Amministrazione finanziaria quando questa ancora non è legalmente ancora venuta ad esistenza; in altre parole, ciò non potrà costituire oggetto di domanda al Giudice (se non temeraria) con, magari, motivi insussistenti qualora l'Amministrazione dovesse rispondere. Né per contro potrà attendere il decorso dei 90 giorni perché in questo caso si vedrebbe pregiudicata la possibilità di ricorrere in Commissione.

In realtà il problema, a mio parere deve essere posto in maniera diversa affinché possa darsi un seguito giudiziario, uniforme e pertinente, alle differenti casistiche.

Credo che sia pacifico il fatto che le Commissioni tributarie siano competenti per materia a decidere sul silenzio-assenso; nell'esempio prima riportato, il contribuente dovrà proporre sia ricorso, sia richiedere annullamento in autotutela e, qualora si formi il silenzio-assenso e dovendo manifestarlo al giudice, non dovrà fare altro che richiedere, già nel ricorso introduttivo del giudizio, che il giudice in sede di udienza voglia prendere atto della eventuale formazione del silenzio-assenso (con dovizia di prova documentale da depositare in segreteria) venuto ad esistenza dopo la presentazione del ricorso stesso. Ciò deve rivestire la forma della questione pregiudiziale sulla quale il Giudice sarà chiamato a pronunciarsi prima ancora delle questioni di merito. In effetti, inoltre, a ben guardare, nel processo tributario di primo grado non sono ammissibili motivi "nuovi" se non nel modo in cui lo consente l'art. 24 che, come facilmente intuibile da una semplice lettura dello stesso, non risulta applicabile ai casi che ci interessano. In linea di principio, le domande "nuove" non sono vietate, ma per logica se non vengono supportate da motivazioni queste difficilmente saranno accolte.

Pertanto, la soluzione *naturale* del problema sta proprio nell'attenersi a tale modo procedurale che mi sembra essere, peraltro, quella più "universale" e cioè anche applicabile ai casi di richiesta sospensione o rateazione.

Si aggiunga che il Giudice tributario, in sede di udienza, atteso che il ricorrente abbia proposto la questione pregiudiziale della formazione del silenzio-assenso, dovrà constatare quanto

accaduto e, riferendosi alla L. nr. 241/90 dichiarerà l'annullamento dell'atto amministrativo e accolta la richiesta del contribuente (senza necessità di ulteriori istanze o diffide).

Ciò deve avvenire mediante sentenza o decreto che sancisca la cessata materia del contendere ai sensi dell'art. 46

Dott. Alessandro Ferrara

www.studioferraria.com

studio.ferraria@mclink.it

