

RIFLESSIONI SULLA NUOVA DISCIPLINA DELL'AUTOTUTELA TRIBUTARIA TRA OBBLIGO E FACOLTÀ DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA.

Camera degli Avvocati tributaristi della Provincia di Lecce
(a cura dell'Avv. Chiara Balzani)

L'istituto dell'**autotutela** positivizzato nell'ordinamento giuridico tributario con l'art. 68, D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287 in forza del quale "*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*", ha avuto una **disciplina ad hoc** in relazione all'oggetto del potere di autotutela, al procedimento, agli effetti del provvedimento ed agli interessi che devono sostenere la decisione dell'amministrazione con il D.L.30 settembre 1994, n. 564 (convertito con modificazioni con la Legge 30 novembre 1994, n.656) attuato con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, il cui art 2 quater, al comma 1, elencava una serie di fattispecie, non tassative, in cui l'amministrazione doveva pronunciarsi (errore di persona; evidente errore logico o di calcolo; errore sul presupposto dell'imposta; doppia imposizione; mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione¹).

Completavano il sistema due norme dello Statuto dei diritti del contribuente: gli artt. 7 e 13.

Mancava, però, il riconoscimento di un'azione giurisdizionale avverso la decisione amministrativa ovvero avverso il silenzio. Nonostante l'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 ed il D.M. n. 37/1997 non avessero ampliato l'elenco degli atti autonomamente impugnabili individuato all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, la giurisprudenza della Suprema Corte ha proposto una interpretazione estensiva della legge processual tributaria consentendo l'azione giurisdizionale dinanzi al giudice tributario avverso il rifiuto espresso o tacito di autotutela. Le Sezioni Unite² hanno incluso il diniego espresso e tacito di autotutela tra gli atti impugnabili, di fatto, estendendo l'elenco degli atti autonomamente impugnabili dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, ma la Suprema Corte ha affermato che, stante la natura discrezionale del potere di autotutela, il giudice non si poteva sostituire nelle valutazioni dell'amministrazione³ Di conseguenza, l'accertamento del giudice tributario non verteva sulla fondatezza dell'atto in relazione agli specifici vizi dedotti nell'istanza di autotutela e poi nel ricorso, ma sulla legittimità del rifiuto espresso o del silenzio-rifiuto. Pertanto, la pronuncia del giudice tributario si limitava ad ordinare all'amministrazione di provvedere a decidere nuovamente sulla bontà della richiesta del contribuente

¹ L'elenco delle ipotesi di "annullamento o della rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento" non era tassativo. La competenza era assegnata all'Ufficio che aveva emesso l'atto e, in caso di inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale. L'autotutela era espressione di un potere attivabile d'ufficio, che poteva essere sollecitato anche dal contribuente. Il provvedimento di autotutela si sostanziava nell'annullamento, parziale o totale dell'atto, oppure nella sospensione dell'efficacia dello stesso in attesa dell'esito del giudizio. In caso di annullamento parziale, il contribuente poteva definire le sanzioni con la c.d. acquiescenza. L'annullamento dell'atto poteva riguardare anche un atto definitivo con l'unico limite, come del resto previsto nell'art. 68, della presenza del giudicato (sostanziale) favorevole all'Amministrazione finanziaria.

² Con la sentenza **SS UU n. 7388/2007**

³ **Cass., SS.UU. n. 7388/2007**

Con la modifica apportata dal D.Lgs. n. 219/2023 mediante il suo art. 1, lett. m), allo Statuto dei diritti del contribuente, si è operato **un riordino dell'istituto dell'autotutela** ispirata a principi di tutela dei diritti individuali e affidamento nella Pubblica Amministrazione protesa al rispetto della capacità contributiva. Innanzitutto, **si è collocato lo stesso nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente, nelle disposizioni fondamentali per la tutela del contribuente medesimo**, che, in forza dell'art. 1, anch'esso novellato dalla riforma si qualificano come attuative *“delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione Europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo”*⁴ quali *“principi generali dell'ordinamento tributario, criteri di interpretazione della legislazione tributaria”*. Lo stesso art. 1, al comma 3-bis, prevede che *“le amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti ... l'autotutela”* e che *“le medesime disposizioni valgano come principi per le Regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie”*.

Si è poi abbandonato il carattere di discrezionalità della stessa, declinandola sostanzialmente attraverso due forme: **obbligatoria**, disciplinata dall'art 10 quater della legge 212 del 2000 rubricato *“Esercizio del potere di autotutela obbligatoria”* e **facoltativa** dall'art 10 quinquies rubricato *“Esercizio del potere di autotutela facoltativa”*.

Infatti, mentre prima della riforma una parte della dottrina avesse più volte insistito sul fatto che la decisione dell'Amministrazione fosse doverosa in quanto finalizzata al ripristino della legalità ossia, alla giusta contribuzione ai carichi pubblici con la conseguenza che, a differenza della decisione nel diritto amministrativo, essa non fosse espressione di un potere discrezionale⁵, la Corte Costituzionale con la sentenza n. 181/2017 aveva affermato che il potere di autotutela è esercitabile *“in base a valutazioni largamente discrezionali”* con la conseguenza che non si tratta di un procedimento che deve concludersi con un provvedimento espresso. Per la Consulta, infatti, *“non esiste un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente, con la conseguenza che il silenzio dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice”*⁶.

In secondo luogo, viene confermato all'art. 7, comma 2, lett. b) l'obbligo per l'atto impositivo di indicare l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela.

⁴ **A. Giovanardi**, *NUOVE LEGGI E GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2024, p.137 e sgg: *“L'espresso richiamo, sia all'adeguamento del nostro sistema tributario a quello comunitario nonché agli standard di protezione previsti dal diritto dell'Unione europea costituisce, da una parte, un significativo “passaggio” all'internazionalizzazione del nostro sistema tributario e, dall'altro, una maggiore tutela a favore dei soggetti passivi d'imposta”*.

⁵ **F. Moschetti**, *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pag. 13, **F. Tesaro**, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte Generale, Torino, 1998, pag. 134

⁶ La stessa **Corte di Cassazione**, nella sentenza 18992/2019, prevede che l'esercizio in capo all'Amministrazione finanziaria dell'autotutela in campo tributario (sotto forma di annullamento d'ufficio, rinuncia alla imposizione o rimborso di somme non dovute) abbia essenzialmente natura discrezionale.

Per ultimo, la riforma ha portato ad una modifica dell'art. 13 della legge 212 del 2000⁷, infatti scompare il potere di attivazione del Garante del Contribuente in relazione all'autotutela. L'abrogazione di tale disposizione può essere letta alla luce della nuova natura dell'autotutela che, da tutela di più interessi pubblici generali, diviene strumento di tutela del contribuente.

In ogni caso, nulla osta, soprattutto nelle ipotesi di autotutela facoltativa ex art 10 quinquies a che il Garante solleci il riesame dell'atto da parte dell'Amministrazione in quanto lo specifico obbligo di provvedere può essere ricondotto all'articolo 10, comma 1, secondo cui i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

D'altronde i **criteri cardine** su cui poggia l'istituto dell'autotutela - cioè la potestà dell'Amministrazione finanziaria di intervenire, sia d'ufficio che su istanza di parte, al fine di modificare o annullare atti precedentemente emessi - sono costituiti dall'illegittimità dell'atto o dell'imposizione, **dal rispetto della capacità contributiva (art. 53 Cost.) e del buon andamento e imparzialità dell'attività amministrativa**, così come cristallizzati **nell'art. 97 della Costituzione**, nel tentativo costante di assicurare adeguata protezione ai diritti dei cittadini.

L'AUTOTUTELA OBBLIGATORIA, disciplinata dall'art. 10-quater, è l'istituto posto **a tutela del contribuente**, che chiede il riesame dell'atto e la cui posizione potrebbe qualificarsi come un **diritto soggettivo**. Quindi, il potere di autotutela obbligatoria si caratterizza per essere vincolato.

Questa peculiarità ha recepito la caratteristica propria del diritto tributario rispetto al diritto amministrativo. Già nella **Relazione finale della Commissione interministeriale** per la riforma della giustizia tributaria del **30 giugno 2021**, infatti, si osservava che la ritenuta natura discrezionale dell'autotutela *“non sembra tuttavia tenere in debita considerazione la peculiarità del rapporto tributario che afferisce a diritti soggettivi (e non interessi legittimi) e che trova il suo fondamento nell'art. 53 Cost. sia in senso positivo (obbligo di pagare le imposte previste dalla legge), sia in senso negativo (divieto di pagare imposte non dovute in base alla legge)”*.

La proposta di legge prevedeva **l'impugnabilità entro 2 anni dalla definitività dell'atto** (o dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la proposizione dell'istanza) **del rigetto espresso o tacito** ed un sindacato del giudice tributario riferito sia **all'obbligo di provvedere che “ al merito della pretesa”**, trattandosi di un potere vincolato⁸.

Quindi, con la riforma, nei casi di autotutela obbligatoria che può essere totale o parziale, attivata ad istanza di parte oppure anche d'ufficio dall'Amministrazione, il baricentro si è spostato dalla realizzazione dell'interesse pubblico al merito della pretesa, così che in queste ipotesi l'Amministrazione finanziaria è obbligata - nei limiti temporali previsti - ad annullare gli atti illegittimi, senza valutare, di volta in volta, se esista o meno un interesse pubblico alla loro eliminazione diverso dal semplice ristabilimento della legalità violata.

⁷ Quest'ultimo conferiva al Garante del contribuente il potere di attivare “le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente”.

⁸ In un certo qual modo, il potere di autotutela sarebbe un nuovo esercizio della funzione impositiva già attivata una prima volta con l'avviso di accertamento, **G. Tremonti**, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, pag. 431.

In altre parole, l'Amministrazione finanziaria, deve provvedere ad annullare l'atto (in tutto o in parte), senza necessità di istanza di parte ove ricorra una delle sette ipotesi tassativamente individuate dalla norma, che riproducono in parte quelle elencate in precedenza dall'art. 2, comma 1, D.M. n. 37/1997 di **manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione**.

In particolare in presenza di:

- a) errore di persona;
- b) errore di calcolo;
- c) errore sull'individuazione del tributo;
- d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- e) errore sul presupposto d'imposta;
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

La formulazione della nuova norma anche in base all'indirizzo dato dall'Amministrazione finanziaria nella circolare 7 novembre 2024, n. 21/E contenute le *“Istruzioni operative agli Uffici in materia di autotutela tributaria, a seguito delle novità introdotte con gli articoli 10-quater e 10-quinquies dello Statuto dei diritti del contribuente”* sembra lasciar intendere che **l'elencazione dei casi sia tassativa**, e non meramente esemplificativa, come, invece, si riteneva con riguardo all'elencazione contenuta al comma 1, dell'art. 2, D.M. n. 37/1997.

La scelta di codificare puntualmente casi indicati come tassativi è ben comprensibile perché il legislatore ha avuto il timore che una formulazione concettuale potesse prestarsi a equivoci e ad una proliferazione delle richieste, soprattutto su atti definitivi.

Tuttavia, non è difficile immaginare che le formulazioni specifiche della disposizione introdotta nel corpo dello Statuto del contribuente potranno comunque incoraggiare tentativi “espansivi” del contribuente, finalizzati a rendere applicabile l'autotutela obbligatoria anche a situazioni non perfettamente rispondenti allo schema normativo.

Se infatti alcune delle sette ipotesi elencate sono abbastanza marginali e rappresentano quasi dei casi di scuola (si pensi all'errore di persona, all'errore di calcolo, all'errore sulla “individuazione” del tributo, all'errore materiale facilmente riconoscibile commesso dal contribuente), per altre lo scenario si presenta abbastanza incerto e non esclude affatto che il vizio invalidante sia riconosciuto come sussistente con una certa ampiezza.

Si pensi, in particolare, all'errore sul presupposto d'imposta, alla mancata considerazione di pagamenti già eseguiti, alla sanatoria tempestiva di omissioni documentali. **L'errore sul presupposto d'imposta**, infatti può essere di incerta individuazione, con ciò creando difficoltà applicative. Può probabilmente comprendere sia situazioni in cui sia **mancante il fatto imponibile**, sia ipotesi di **errata valutazione in diritto**, sia casi nei quali pur essendo definito il fatto imponibile la quantificazione della base

imponibile sia affetta da **palesi incongruenze** (ad es. si considerano reddito somme che hanno tutt'altra natura).

Si nota, ancora, che rispetto alla previgente disciplina del 1997 nell'elenco sono state eliminate tre ipotesi originariamente previste dall'art. 2- quater, D.L. n. 564/1994, vale a dire: **l'errore logico, la doppia imposizione, la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati**. È stata invece aggiunta una nuova voce, e cioè l'errore sull'individuazione del tributo.

A tal proposito, l'Amministrazione Finanziaria, nella circolare 21/E, mette in luce come le fattispecie quali: l'evidente errore logico; la doppia imposizione; la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati, anche se non contemplati nell'art 10 quater, possano confluire nella fattispecie **dell'errore sul presupposto d'imposta**. Secondo la stessa Agenzia delle Entrate, al suo interno possono essere ricondotti gli abrogati **“errore logico”** e **“doppia imposizione**. In particolare, si sarà in presenza di un **errore logico**, qualora lo stesso determini una palese infondatezza dell'atto che si traduca nel ritenere indebitamente realizzato il presupposto d'imposta; la **doppia imposizione**, qualora sia espressamente vietata da una norma e la cui violazione determini la mancata realizzazione del presupposto d'imposta; la **sussistenza di requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni ed agevolazioni** qualora l'errore riguardi i presupposti per fruire delle predette deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi.

Nelle ipotesi testè indicate, la tutela del contribuente è comunque garantita laddove il vizio dell'atto venga ricondotto dall'Amministrazione finanziaria, non già all'errore sul presupposto dell'imposta, ma ad un'altra ipotesi di autotutela obbligatoria, quale l'errore sulla persona o sull'individuazione del tributo. Diversamente, vi sono vizi dell'atto che non afferiscono al presupposto dell'imposta, che sono stati completamente trascurati dal legislatore e che potrebbero difficilmente essere ricondotti all'elenco dell'art 10 quater⁹. Sarebbe dunque auspicabile un nuovo intervento normativo che estenda la casistica anche a queste fattispecie¹⁰.

Che l'autotutela obbligatoria sia concepita in termini non necessariamente restrittivi, a differenza di quanto sottolineato nella circolare dell'Amministrazione finanziaria, potrebbe essere confermato dal confronto con le ipotesi di **nullità dell'atto (articolo 7-ter** dello Statuto, sempre introdotto dal Dlgs 219/23), queste sì descritte in termini assai riduttivi, riconducibili al difetto di attribuzione e al contrasto con precedente giudicato (oltre a casi di esplicita qualificazione di vizi in termini di nullità, rinvenibili in disposizioni di legge).

⁹ **M. Basilavecchia**, *Autotutela tributaria: epocale riforma o “placebo” canzonatorio?*, in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 1, 1 gennaio 2024, p. 5: Non sembra proprio si possa ritenere che quanto progettato in fase attuativa sia davvero conforme al parametro del potenziamento rispetto alla precedente disciplina sinora vigente. In quanto, a tacer d'altro, la fattispecie della c.d. autotutela obbligatoria ex art. 10-quater, comma 2, lett. a), b), c), d), appare ben più riduttiva di quella prevista dalle disposizioni di cui si prevede l'abrogazione (dove, infatti, si faceva riferimento anche alla “mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti”, alla “doppia imposizione” e alla “mancanza di documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza”).

¹⁰ L'ambito applicativo dell'errore sul presupposto d'imposta è già stato ampliato dalla giurisprudenza di merito, riproducendovi anche gli errori relativi all'applicazione di un'aliquota d'imposta agevolata o si un regime di esenzione: cfr sul punto le recenti sentenze **CGT 1° grado Caserta, 15 maggio 2024, n 1902; CGT 1° grado Salerno, 23 aprile 2024, n 1791, CGT 1° grado Verbania, 19 aprile 2024, n 23**.

Le ipotesi di autotutela obbligatoria finiscono così con il rappresentare una sorta di terzo genere di atti invalidi: più esposti alla rimozione, rispetto agli atti annullabili soggetti a autotutela discrezionale, ma nemmeno compresi nella tutela forte degli atti nulli (la quale prevede la disapplicazione anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo e il conseguente diritto di rimborso).

La dottrina ha sottolineato come nonostante l'Amministrazione finanziaria nella circolare 21/E abbia compreso nella nozione di atto di imposizione di cui all'art 10 quater “ *qualunque atto mediante il quale l'amministrazione finanziaria eserciti il proprio potere autoritativo con effetti di natura patrimoniale pregiudizievoli nei riguardi del contribuente*”, agli atti che possono formare oggetto di autotutela si aggiungono oltre a quelli catastali, richiamati nella stessa circolare al paragrafo 1.2, anche quelli che, seppur privi di effetti esecutivi, sono comunque idonei a incidere nella sfera giuridica del contribuente come i dinieghi espliciti di agevolazioni o di rimborsi¹¹

Tuttavia, non sembra scontato ritenere che l'art 10 quater abbia un ambito oggettivo così ampio da applicarsi a tutte le prestazioni patrimoniali attuate autoritativamente dall'Amministrazione Finanziaria. L'impostazione della norma risente di una visione focalizzata **sull'autotutela diretta all'atto di imposizione** che seppur estensibile, in via interpretativa al riesame relativo alle sole sanzioni, prevede delle ipotesi tassative di manifesta illegittimità applicabili solo in parte a queste ultime con esclusioni e limitazioni che potrebbero determinare in futuro dubbi e contrasti sul perimetro applicativo.

A tal proposito la dottrina si è chiesta se la scelta di non contemplare ipotesi di autotutela obbligatoria attinenti al **profilo sanzionatorio** (amministrativo) sia voluta, ovvero sia frutto della concentrazione del legislatore sul solo fenomeno impositivo strettamente considerato¹².

Si pensi ad esempio all'autotutela diretta a rimuovere in via esclusiva l'illegittima applicazione delle sanzioni amministrative tributarie¹³ laddove ciò non dipenda da questioni legate alla determinazione dell'imponibile o dell'imposta. Ad esempio nel caso di violazione dell'art 12 del Dlgs 472/1997, ossia all'omessa o errata applicazione della continuazione, progressione e cumulo giuridico o, comunque alla illegittima determinazione delle sanzioni in un atto di irrogazione delle sanzioni. In questi casi non sempre il vizio che inficia la sanzione irrogata è in un rapporto di consequenzialità con quello che attiene alla pretesa impositiva almeno se l'errore che incide sull'entità o sulla determinazione della sanzione non è il riflesso di un vizio che investe la determinazione della fattispecie impositiva dal punto di vista materiale o giuridico. Ebbene in questi casi si potrebbe pensare che l'autotutela non trovi applicazione: innanzitutto perché la norma si riferisce all'annullamento di atti di imposizione o alla rinuncia all'imposizione delineando un modello di autotutela incentrata principalmente sull'imposta o sull'imponibile rispetto alla quale gli altri profili assumono rilevanza solo se conseguenza di attività decisoria sui profili impositivi

¹¹ Così **Ficari V.**, *Autotutela in salita per definire la manifesta illegittimità*, in Norme & Tributi Plus Fisco, Il Sole 24 Ore, 10 novembre 2024

¹² **M. Basilavecchia**, *Autotutela obbligatoria, l'elenco tassativo dei casi non dà certezze sugli atti revocabili*, in Norme & Tributi Plus Fisco, Il Sole 24 Ore, 09 aprile 2024

¹³ **C. Sallustio**, *Limiti e peculiarità dell'autotutela obbligatoria in tema di sanzioni amministrative tributarie*, in Rivista di Diritto Tributario 04.02.2025

Parte della dottrina ritiene che queste fattispecie possano rientrare nell'art 10 quater laddove si consideri che anche nelle ipotesi di sanzioni, l'interesse sotteso è sempre la corretta attuazione del principio costituzionale di capacità contributiva.

La circolare 21/E/2024 non esamina questa fattispecie, ma sembra risolverla positivamente laddove nel paragrafo 3.4, afferma incidentalmente nella nota 13 a piè pagina che “*Appare opportuno evidenziare che può costituire oggetto di autotutela l'atto di irrogazione delle sanzioni di cui al comma 7 dell'art. 16 del decreto legislativo sanzioni?*”.

A loro volta, anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione in materia di autotutela in *malam partem*¹⁴ che ha di fatto depotenziato sul nascere l'efficacia della riforma¹⁵, hanno incidentalmente precisato che tra i vizi formali oggetto di autotutela obbligatoria dovrebbero rientrare anche “***Pomessa sottoscrizione, l'errata indicazione delle aliquote, il mancato rispetto del termine ex art 12, comma 7, Legge 212/2000***”.

Inoltre, sull'individuazione dei vizi-presupposto dell'autotutela obbligatoria, dovrebbe incidere anche la formazione di un **giudicato esterno** (anche se tale ipotesi non è espressamente individuata dall'art. 10-quater). Sul punto, va premesso che il nuovo art. 7-ter, Legge n. 212/2000, in materia di nullità degli atti dell'Amministrazione finanziaria, prevede espressamente che “*gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono nulli se ... adottati in violazione o elusione di giudicato*”, con la conseguenza che non potranno essere emanati atti in contrasto con quanto deciso in via definitiva in sede giudiziale.

¹⁴ **Cass SS UU n 30051/2024**, in banca dati One Fiscale, Wolters Kluwer, “*In tema di accertamento tributario, il potere di autotutela tributaria, le cui forme e modalità sono disciplinate dall'art. 2-quater, comma 1, D.L. n. 564 del 1994, conv. dalla legge n. 656 del 1994 e dal successivo D.M. n. 37 del 1997, di attuazione, e, con decorrenza dal 18 gennaio 2024, dagli artt. 10-quater e 10-quinquies, legge n. 212 del 2000, trae fondamento, al pari della potestà impositiva, dai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 23, 53 e 97 Cost. in vista del perseguimento dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi legalmente accertati; di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria, ove non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento previsto per il singolo tributo e sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, può legittimamente annullare, per vizi sia formali che sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa*”.

F. Eugeni, *Il tramonto del divieto di integrazione “postuma” della motivazione*, in Fisco, 25/02/2025: “*All'Ente impositore viene così riconosciuto un potere di autotutela sostitutiva molto esteso, con potenziali ricadute anche sul **divieto di integrazione “postuma” della motivazione del provvedimento tributario**. La Corte precisa, inoltre, le differenze con l'accertamento integrativo, che presuppone la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, alla base di un secondo accertamento che si affianca al primo, che era, e resta, valido. Diversamente, nel caso dell'autotutela sostitutiva, il riesame investe l'atto originario, che, in quanto viziato, viene annullato e sostituito, sulla base degli stessi elementi già considerati. Pertanto, in sede di autotutela sostitutiva, a differenza dell'accertamento integrativo, non viene esperita una nuova azione accertativa “che resta quella originaria”, in quanto ancorata ai medesimi presupposti e alle stesse circostanze di fatto esistenti al momento di emissione del primo atto impositivo. Le Sezioni Unite giustificano la propria operazione ermeneutica sulla base di una lettura congiunta dei richiamati articoli 7 e 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente (la Cassazione afferma che il nuovo art. 9-bis della legge n. 212/2000 è disposizione “estranea all'autotutela”), unitamente ai successivi articoli 10-quater e 10-quinquies relativi all'autotutela “obbligatoria” e “facoltativa” (e in analogia all'omologo diritto del contribuente, in caso di errori e/o omissioni nelle dichiarazioni fiscali, di emendare le dichiarazioni stesse, ex art. 2 del D.P.R. n. 322/1998), **escludendo qualsiasi danno per l'affidamento del contribuente (sul primo atto)**, in quanto riferito ad un provvedimento viziato e, quindi, emesso in contrasto con gli articoli 2 e 53 della Costituzione”.*

¹⁵ **M. Basilavecchia**, *Agenzia delle Entrate e Sezioni Unite sull'autotutela tributaria corrono su binari paralleli?*, in Fisco, 31/12/2024:

“*La sentenza delle Sezioni Unite coglie l'occasione per neutralizzare una serie di innovazioni introdotte nello Statuto del Contribuente*”.

Ebbene, vizi particolarmente gravi da poter essere rilevati anche d'ufficio nel relativo contenzioso tributario, come quelli enucleati dal neo-introdotta art. 7-ter dello Statuto dei diritti del contribuente rubricato “*nullità degli atti dell'Amministrazione finanziaria*”, dove si afferma la nullità degli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria viziati per “*difetto assoluto di attribuzione*” o ancora in quanto “*adottati in violazione o elusione di giudicato*”, risulterebbero esclusi tra quelli che giustificano l'esercizio dell'autotutela obbligatoria.

Ora, se il **giudicato esterno si forma su un atto presupposto**, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe essere tenuta a dichiarare nullo anche quello “dipendente” (salvo che il giudicato non sia meramente processuale o di rito, o basato su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela). È il caso, ad esempio, dell'atto della riscossione (eventualmente neppure impugnato dal contribuente) che si ponga in contrasto con il giudicato relativo all'atto presupposto¹⁶. Sul punto, si richiama poi anche l'art. 21- bis, D.Lgs. n. 74/2000, di recente introdotto dal D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, ai sensi del quale la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso ha efficacia di giudicato nel processo tributario. È infatti ragionevole ritenere che, in presenza di una siffatta sentenza, l'Amministrazione finanziaria sia tenuta a dichiarare nullo l'atto fiscale (presupposto o “dipendente”) che si basi sui medesimi fatti.

La nuova norma poi, oltre a confermare che l'autotutela può essere effettuata **in pendenza di giudizio**, chiarisce meglio che la stessa può avere ad oggetto pure “**atti definitivi**”, ma con la limitazione del **decorso di un anno dalla definitività** dell'atto per mancata impugnazione.

Ciò costituisce una novità rispetto alla previgente disciplina.

Si tratta di una preclusione frutto di un **bilanciamento** tra principi e interessi contrapposti: da un lato l'interesse a ripristinare la legalità violata¹⁷, a causa di un errore manifesto commesso dall'Amministrazione finanziaria, dall'altro la certezza e la stabilità dei rapporti giuridici, che giustificano il fatto che, a seguito di una prolungata inerzia da parte del contribuente dalla ricezione dell'atto illegittimo, quest'ultimo non possa più beneficiare dell'istituto dell'autotutela obbligatoria.

In relazione al **limite temporale**, sembra ragionevole ritenere - come peraltro precisato anche dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 21/E/2024 - che l'obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria non venga meno decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato (per mancata impugnazione) ove il contribuente abbia presentato regolare istanza entro tale termine.

Ciò non significa, tuttavia, che, decorso un anno dalla definitività dell'atto, l'autotutela sia definitivamente preclusa potendosi sempre esperire l'autotutela facoltativa anche se in questo caso la posizione del contribuente sarà sicuramente più debole.

Si noti altresì che l'art. 10- quater non ha recepito una ulteriore precisazione contenuta nella bozza dell'art. 10-ter della relazione del 30 giugno 2021 e cioè che il **termine finale** per l'attivazione

¹⁶ Cfr. **Cass. civ., Sez.Trib., 26 giugno 2023, n. 18241**. La Corte di Cassazione ha affermato che il giudicato esterno obbliga allo sgravio delle somme iscritte a ruolo.

¹⁷ **G. Melis**, *Manuale di Diritto tributario*, Torino, V ed., 2023, pag.449 Se il potere dell'Amministrazione finanziaria è di natura vincolata non vi è alcuno spazio per la verifica dei presupposti dell'imposizione, di conseguenza, l'unico interesse da ripristinare mediante l'esercizio di tale potere consiste nel ripristino della legalità violata.

dell'autotutela non dovesse essere calcolato necessariamente dalla definitività dell'atto ma, altresì, "se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la proposizione della istanza di parte". Era una precisazione importante al fine di consentire l'attivazione dell'autotutela obbligatoria nei casi in cui il presupposto dell'autotutela sia sopravvenuto rispetto alla definitività dell'atto quale, ad esempio, una sentenza della Corte Costituzionale che dichiara illegittima una norma impositiva perché contraria all'art. 53 Cost. oppure della Corte di Giustizia dell'Unione Europea che dichiara incompatibile con il diritto UE una determinata fattispecie impositiva.

In queste due ipotesi, l'atto impositivo divenuto definitivo potrebbe, in astratto, essere rimosso esclusivamente con l'accoglimento di una istanza ex art. 10-quinquies.

L'introduzione del termine annuale nell'ambito della autotutela obbligatoria, almeno nelle intenzioni del legislatore, avrebbe altresì funzione deflattiva, in quanto l'obbligo di provvedere all'annullamento per l'Amministrazione anche per gli atti definitivi consente al contribuente di attendere la risposta positiva alla propria istanza, anche oltre il termine decadenziale di 60 giorni previsto per l'impugnazione dell'atto.

In tal senso, almeno in astratto, il contribuente potrebbe quindi evitare di proporre ricorso, attendendo la risposta dell'Amministrazione che, se negativa, potrà essere impugnata comunque nel merito, generando una sorta di impropria "rimessione in termini" per il contribuente affinché possa far valere in giudizio gli errori manifesti dell'atto.

Ciò non esclude, tuttavia, che, ove sussistano obiettive condizioni di **incertezza** relative al corretto inquadramento della fattispecie, "anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali", l'Amministrazione finanziaria, in sede istruttoria, tenuto conto anche degli elementi indicati nell'istanza, possa rilevare che la fattispecie rappresentata non rientri tra quelle che legittimano il ricorso all'articolo 10-quater per l'assenza della condizione di "manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione"¹⁸.

Infatti, alla luce della *ratio* sottesa alla distinzione tra autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa, l'Amministrazione Finanziaria nella circolare 21 E ha puntualizzato come i vizi elencati dall'articolo 10-quater, configurino ipotesi di autotutela obbligatoria laddove il loro apprezzamento non presupponga la soluzione di questioni interpretative obiettivamente incerte, come, ad esempio, per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali, dovendosi tali vizi manifestare, in ogni caso, in errori rilevabili *ictu oculi*.

Ancora nella circolare *de qua* viene sottolineato come per ragioni di certezza dei rapporti giuridici, richiamate dal legislatore delegato, l'istanza di autotutela - sia essa facoltativa che obbligatoria - non può più essere presentata o, comunque, una volta presentata, il provvedimento di autotutela non può più intervenire quando l'atto di imposizione è stato oggetto, anche parzialmente, di qualunque forma di **definizione della pretesa, anche agevolata** (ad esempio, nel caso di accertamento con adesione, conciliazione, acquiescenza)

L'ulteriore limitazione cui soggiace il potere di autotutela obbligatoria è l'esistenza di **una sentenza passata in giudicato** favorevole all'Amministrazione Finanziaria. In relazione al **limite del giudicato**, la Relazione illustrativa allo schema del decreto di riforma della Legge n. 212/2000 precisa che "*non è*

¹⁸ L'istituto non può quindi trovare applicazione nei casi in cui la questione risulti dubbia, anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali. Sul punto, cfr. **Relazione illustrativa allo schema del decreto di riforma della Legge n. 212/2000**.

ostativo all'autotutela né un giudicato meramente processuale, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela".

In realtà, non si tratta di una nuova limitazione dal momento che già l'art. 68, D.P.R. n. 287/1992 prevedeva il limite di ordine processuale derivante dall'"*intervenuto giudicato*".

L'interpretazione in concreto di tale limite aveva creato dibattito, ed in particolare se la limitazione operasse con riferimento anche al c.d. giudicato formale (ad es. in caso di declaratoria definitiva di inammissibilità del ricorso del contribuente) ovvero se, pur nell'ambito del c.d. giudicato sostanziale, vi fosse spazio per far valere l'autotutela per ragioni non coperte dal giudicato stesso ovvero sopravvenute rispetto allo stesso¹⁹. Il successivo art. 2, comma 2, D.M. n. 37/1997 aveva chiarito, quanto meno in parte, i predetti dubbi applicativi, avendo cura di precisare che la preclusione non operava tout court, ma solo "*per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria*".

La nuova norma, tuttavia, non riprende le precisazioni dell'art. 2, comma 2, D.M. n. 37/1997 e si limita nuovamente a fare riferimento, genericamente, all'esistenza di una "*sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria*".

Infine, **non è espressamente prevista la sospensione degli effetti dell'atto oggetto della richiesta di annullamento del contribuente**. Tale questione, tuttavia, è stata condivisibilmente superata a livello interpretativo dalla circolare n. 21/E/2024, laddove è stato precisato che, nonostante l'abrogazione dell'art. 2- quater , comma 1-bis, D.L. n. 564/1994, che disciplinava il potere dell'Ufficio di disporre la sospensione amministrativa degli effetti dell'atto oggetto della richiesta di autotutela, tale potere deve ritenersi tuttora vigente in quanto ricompreso nel potere di autotutela (e ciò sia con riferimento all'autotutela obbligatoria sia con riferimento all'autotutela facoltativa).

L'AUTOTUTELA FACOLTATIVA è prevista dall'art. 10-quinquies dello Statuto del contribuente ed è esercitabile d'ufficio come ad istanza di parte, sia in pendenza di giudizio che in caso di atti definitivi, nelle fattispecie non contemplate nell'art. 10-quater e nel caso in cui ricorrano i vizi indicati dal comma 1 dell'articolo 10-quater, ma sia già decorso il termine "*di un anno dalla definitività dell'atto vizioso per mancata impugnazione*", purché vi sia comunque una illegittimità ovvero una infondatezza dell'atto o dell'imposizione. Si dovrebbe trattare cioè di casi in cui vi sono sì illegittimità e/o profili di infondatezza, ma questi **non sono così gravi, non sono "manifesti"**.

¹⁹ **D. Stevanato**, voce: "Autotutela (diritto tributario)", in Enc. dir., aggiornamento 1999, Vol. III) evidenziava che "*secondo una certa opinione, con il termine 'giudicato' il legislatore avrebbe inteso far riferimento alla c.d. 'cosa giudicata formale', la cui nozione è recata dall'art. 324 c.p.c. Secondo una diversa impostazione, invece, la nozione di 'giudicato' accolta dall'art. 68 andrebbe intesa in senso sostanziale, talché il potere di autotutela potrebbe essere esercitato anche nel caso di 'mero giudicato di rito', e cioè laddove fosse intervenuto giudicato su questioni pregiudiziali attinenti all'esistenza dei requisiti processuali che condizionano il dovere del giudice di pronunciarsi sulla domanda. Assecondando una condivisibile tendenza a svalutare le preclusioni derivanti dal giudicato nei confronti dello ius poenitendi , appare meritevole di maggiore credito la seconda delle tesi prospettate, che ammette l'esercizio del potere di autoannullamento anche nelle ipotesi di giudicato in rito*".

In tali casi, come osservato dalla dottrina²⁰, però non siamo più in presenza di un diritto soggettivo, ma la posizione del contribuente dovrebbe qualificarsi in termini di **interesse legittimo** ed il potere di autotutela avrebbe natura discrezionale.

È indubbio, comunque, che il passo dall'autotutela obbligatoria alla facoltativa non è breve, atteso che in ambedue le ipotesi rientra in gioco, oltre all'illegittimità dell'atto o dell'imposizione, anche l'interesse pubblico ed il principio di buon andamento della Pubblica amministrazione di cui all'art. 97 Cost.

L'autotutela tributaria si riferisce, infatti, ad atti che incidono sulla sfera giuridico/patrimoniale del privato, attua l'art. 53 Cost. rimuovendo un provvedimento che determina una ingiusta contribuzione alle spese pubbliche e, per tale motivo, **è doveroso**.

Resta inteso che non risulta ostativo all'autotutela facoltativa né un giudicato meramente processuale o di rito, né un giudicato sostanziale basato su motivi diversi da quelli che giustificano l'autotutela, né, tanto meno, la definitività dell'atto per mancata impugnazione.

In ogni caso l'Amministrazione dovrà contemperare interessi contrapposti quali quello del contribuente all'annullamento dell'atto e l'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi ed alla certezza dei rapporti giuridici.

La disciplina procedimentale

A livello **procedimentale**, contestualmente all'introduzione degli artt. 10-quater e 10-quinquies contenenti scarse indicazioni sul fatto che il procedimento di autotutela può essere attivato d'ufficio o su istanza di parte, in pendenza o meno di giudizio, riguardare o meno tutto l'atto o una parte, il legislatore delegato ha integralmente abrogato l'art. 2-quater D.L. n. 564/1994 ed il D.M. n. 37/1997, **ma non ha previsto una specifica disciplina procedimentale sostitutiva che si occupi di regolamentare puntualmente il procedimento**.

Tale lacuna è stata in parte colmata dalla circolare 21 E dell'Agenzia delle Entrate in cui si è precisato come l'istanza vada indirizzata all'Ufficio che ha emesso l'atto di cui si chiede l'annullamento.

Inoltre, la competenza a esercitare il potere di autotutela sussiste in capo alle strutture territoriali mentre quelle centrali non sono coinvolte nei relativi procedimenti, ad eccezione delle ipotesi di richieste di autotutela aventi a oggetto atti a rilevanza esterna emessi da queste ultime.

Ancora, nella circolare si precisa che l'istanza deve rappresentare in modo esaustivo tutti gli elementi (di fatto e di diritto) su cui si fonda la richiesta di autotutela e va corredata di tutta la documentazione in possesso del richiedente idonea a dimostrare la sussistenza dei vizi che giustificano la revisione dell'atto.

²⁰ **G. Melis**, Manuale di Diritto tributario, Torino, V ed., 2023, pag. 229, osserva che *“al di fuori delle ipotesi di autotutela obbligatoria, rimarrà l'attuale assetto - poco soddisfacente - per come delineato dalla giurisprudenza di legittimità, in cui il sindacato del giudice avrà ad oggetto il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale, che non potrà mai comportare la 'sostituzione' del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali, né l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice”*.

L'Ufficio competente, ricevuta la richiesta di autotutela, procede tempestivamente all'istruttoria dell'istanza

Il procedimento può chiudersi con un **provvedimento espresso**, di accoglimento o di rigetto, totale o parziale, oppure può rimanere **senza risposta**.

Quanto al provvedimento espresso, sia esso di accoglimento o di rigetto, non è prevista una specifica forma nella disciplina dell'autotutela.

Tuttavia, si ritiene che si debba trattare di un **provvedimento motivato, con indicazione dei presupposti, dei mezzi di prova e delle ragioni su cui esso si fonda**, in virtù del novellato art. 7 dello Statuto del contribuente.

Con il provvedimento espresso di accoglimento, sia se il procedimento è stato attivato con istanza del contribuente che in via officiosa, può essere annullato, in tutto o in parte, un atto dell'Amministrazione finanziaria.

Un'ulteriore ipotesi è quella del **provvedimento di diniego di autotutela**, in cui l'Amministrazione decide di non annullare la propria pretesa. Tale ipotesi risulta configurabile esclusivamente in presenza di un'istanza proposta dal contribuente per l'ovvia considerazione per cui, in assenza di un'istanza, non occorrerebbe fornire alcuna risposta.

Ebbene, in questa ipotesi si ritiene applicabile il neo-introdotta **art. 6- bis** dello Statuto del contribuente il quale prevede l'obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedimentale tra Amministrazione e contribuente, nelle forme previste dalla stessa norma, **per tutti gli atti autonomamente impugnabili, tra i quali il D.Lgs. n. 220/2023 all'art. 1, comma 1, lett. i), ha introdotto il diniego, espresso o tacito, di autotutela obbligatoria (lett. g-bis) dell'art.19, D.Lgs. n. 546/1992 nonché il diniego espresso di autotutela facoltativa (lett. g-ter) dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992)**²¹.

A sua volta, il decreto del MEF del 24 aprile 2024, adottato in sede di prima applicazione dell'art. 6-bis, Legge n.212/2000, **non ha previsto l'esclusione dal contraddittorio degli atti conclusivi del procedimento di autotutela**.

Dunque, alla luce di quanto esposto, prima della notifica del diniego l'Amministrazione dovrebbe attivare il contraddittorio informato ed effettivo.

Se invece **l'annullamento dell'atto è parziale**, la previgente disciplina prevedeva al riguardo che il contribuente fosse ammesso a prestare **acquiescenza** alla parte di provvedimento conservato (con rinuncia al ricorso, in presenza di contenzioso) con il vantaggio di avvalersi della definizione agevolata

²¹ **C. Glendi**, RIFORMA DEL CONTENZIOSO FISCALE:TROPPE IRRICEVIBILI "ESCRESCENZE" NEL DECRETO ATTUATIVO, in Diritto e Pratica Tributaria n. 1/2024, p.164: "Negli articoli 19 e 21, perpetuando la già, da più parti, deplorata introduzione di una "pasticciata" disciplina del delicatissimo istituto dell'autotutela (obbligatoria o discrezionale), si vorrebbero inquinare gli altrettanto delicatissimi, equilibri di questi articoli, equiparando, abnormemente l'autotutela a restituzioni o a rimborsi, senza considerare che il giudice tributario, sulla base dei poteri ad esso assegnati dalla Costituzione, nel giudicare sull'istanza di autotutela, può solo disporre o non disporre il ripristino dell'obbligo dell'ente impositore di ripronunciarsi sull'istanza di autotutela, a fronte del rifiuto espresso o tacito dell'istanza stessa, se ritenuto illegittimo, ma non può ripronunciarsi sugli atti impositivi pregressi ne', tantomeno, disporre restituzioni o rimborsi di sorta, oltre i limiti che ne connotano la funzione".

delle sanzioni (art. 2-quater, comma 1-sexies, D.L. n. 564/1994), ma che non potesse impugnare autonomamente l'annullamento parziale (art. 2-quater, comma 1-octies, D.L. n. 564/1994).

L'abrogazione integrale dell'art. 2-quater, D.L. n. 564/1994 ha tuttavia eliminato le due disposizioni sopra illustrate che, allo stato, non risultano quindi più applicabili.

Tale vuoto legislativo, però è stato colmato dall'articolo 17-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, introdotto con la riforma delle sanzioni tributarie, dal decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, il quale ha ripristinato la possibilità per il contribuente di avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni a seguito della notifica di un provvedimento di autotutela parziale.

In particolare, con la disposizione di cui all'articolo 17-bis viene previsto che *"Nei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute"*.

La casistica più problematica è costituita dal **silenzio serbato dall'Amministrazione**.

In tale ipotesi, il silenzio assume espressamente **natura provvedimento di rigetto, nel solo caso dell'autotutela obbligatoria**, secondo quanto risulta **dall'art. 19, comma 1, lett. g-bis), D.Lgs. n. 546/1992** nella misura in cui è ammessa l'impugnazione del "diniego tacito" di autotutela obbligatoria. Infatti, la riforma ha modificato altresì **l'art. 21, comma 2, D.Lgs. n.546/1992²²**, equiparando l'autotutela alle restituzioni o ai rimborsi e prevedendo che **il silenzio rispetto alla domanda di autotutela obbligatoria si considera rigetto decorsi 90 giorni dalla presentazione** dell'istanza ed il relativo ricorso può essere presentato dopo tale termine e fino alla scadenza del termine di prescrizione.

Nell'ipotesi di autotutela facoltativa, al contrario, è prevista la possibilità di impugnare solo il diniego espresso ma non il diniego tacito, forse per significare che il silenzio dell'Amministrazione nei casi di autotutela facoltativa **non assume natura provvedimento, e non è quindi impugnabile**.

Seppure non vi sia una norma espressa che lo preveda, nondimeno l'obbligo di una risposta espressa si ritiene sussistente in virtù dell'applicazione dei principi generali, a partire dai principi di lealtà e collaborazione nei rapporti tra Amministrazione e contribuente canonizzati nell'art. 10 dello Statuto del contribuente, dal dovere di imparzialità della Pubblica amministrazione derivante dall'art. 97 Cost., fino all'art. 2, della legge n. 241/1990, che prevede testualmente l'obbligo di risposta espressa da parte dell'Amministrazione finanziaria con riferimento a ciascuna istanza presentata dal cittadino. A fronte di quanto sopra, si ritiene sussistente l'obbligo di rispondere all'autotutela, senza differenziare il caso dell'autotutela obbligatoria da quella facoltativa.

Si nota immediatamente, però, che ciò traccia una significativa differenza rispetto al caso dell'autotutela obbligatoria. Una differenza che rischia di compromettere definitivamente *ab origine* l'istituto

²² **Art 21, comma 2, Dlgs 546/1992**, in banca dati One Fiscale, Wolters Kluwer, *"Il ricorso avverso il rifiuto tacito [della restituzione] di cui all'articolo 19, comma 1, lettere g) e g-bis), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione o di autotutela presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*.

dell'autotutela facoltativa: se infatti sarà sufficiente per l'Amministrazione non rispondere per evitare il contenzioso, la stessa Amministrazione sarà incentivata ovviamente a non rispondere, lasciando il contribuente privo di tutela dinanzi al giudice tributario.

Un ulteriore aspetto rilevante è costituito dal fatto **che l'abrogazione integrale dell'art. 2- quater, D.L. n. 564/1994 ha determinato anche l'abrogazione del comma 1- octies, che prevedeva la non impugnabilità, in via autonoma, del diniego parziale di autotutela.** La mancata riproposizione di tale norma, unitamente al fatto che le lettere g-bis) e g- ter) dell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 non contengono siffatta limitazione, così come l'obbligo di rinunciare al ricorso previsto nel novellato art 17 bis del Dlgs 472/1997 nell'ipotesi di acquiescenza per la definizione agevolata delle sanzioni nell'autotutela parziale, consente di poter affermare ora **l'impugnabilità del diniego parziale di autotutela.**

È necessario a questo punto chiedersi **quale tutela si possa ottenere dinanzi al giudice tributario.**

Nella vigenza della disciplina precedente, la giurisprudenza affermava che oggetto della tutela era la legittimità del diniego di autotutela e che il giudice tributario non si sarebbe mai potuto sostituire all'Amministrazione disponendo l'annullamento dell'atto oggetto dell'istanza di autotutela²³

Nel caso di **autotutela obbligatoria**, poiché, come già detto, si ritiene che si sia in presenza di **un diritto soggettivo del contribuente all'annullamento dell'atto manifestamente illegittimo**, la tutela giudiziale dovrebbe comportare la possibilità per il giudice tributario di annullare il diniego di autotutela e di riconoscere l'illegittimità manifesta dell'atto sottostante.

Nel caso in cui, invece, si ritenesse che l'ambito della tutela continui a rimanere limitato alla legittimità o meno del diniego di autotutela, si dovrebbe comunque convenire sul fatto che l'annullamento di tale diniego, per il fatto che è integrato un caso di autotutela obbligatoria, consenta al **giudice di entrare nel merito dell'atto sottostante, pur senza poter annullare direttamente tale ultimo atto.** In altri termini, all'annullamento del diniego per via della sussistenza di un caso di autotutela obbligatoria, dovrebbe corrispondere un obbligo di conformazione dell'Amministrazione finanziaria²⁴. Ad ogni buon

²³ In ordine cronologico, **Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776**, in Gt Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 11/2005, pag. 1005, con il commento di F. Cerioni, "Procedimento di autotutela, dovere di riesame e tutela giurisdizionale in ambito tributario" e in Rass. giur., n. 5/2005, pag. 1732, con il commento di S. Donatelli, "Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie"; **Cass., 27 marzo 2007, n. 7388**, ivi, n. 6/2007, pag. 479, con il commento di A. Vozza, "Il diniego di autotutela può impugnarsi solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo", in Giur. it., n. 12/2007, pag. 2883, con nota di M. Turchi, "La problematica impugnabilità del diniego di autotutela in materia tributaria nuovamente all'esame delle Sezioni Unite", e in Boll. trib., n. 14/2007, pag. 1223, con il commento di F. Cerioni, "Il sindacato sulla legittimità del diniego di autotutela spetta sempre ai giudici tributarie"; **Cass., 6 febbraio 2009, n. 2876**, ivi, n. 6/2009, pag. 501, con il commento di F. Cerioni, "Il sindacato sull'esercizio del potere di autotutela non può avere effetti sull'atto impositivo divenuto definitivo"; in Corr. Trib., n. 15/2009, pag. 1230 ed ivi il commento di M. Basilavecchia, "Torna l'incertezza sul diniego di autotutela"; in Dialoghi Tributarie, n. 2/2009, pag. 154 ed ivi i commenti di R. Lupi, "Autotutela: una motivazione sconcertante per una soluzione corretta", e di D. Stevanato, "Definitività dell'atto impositivo e insindacabilità del potere di autotutela: un nuovo Leviatano?", nonché in Boll. trib., n. 7/2009, pag. 547 ed ivi, pag. 501 ss. lo scritto di S. Muscarà, "La Cassazione chiude (apparentemente) le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela"; **Cass., 16 febbraio 2009, n. 3698 e 23 aprile 2009**, n. 9669, ivi, n. 7/2009, pag. 585, abbinata con nota di F. Cerioni, "L'autotutela tra 'diritto morente' e 'diritto vivente'".

²⁴ **M. Basilavecchia**, *Autotutela Tributaria: epocale riforma o placebo canzonatorio?*, In GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 1, 1 gennaio, 2024, p.5: *Avrebbe dovuto e dovrebbe il legislatore della riforma, pur senza scardinare i sopra individuati principi regolativi dell'ordinamento, e dunque preservando il divieto per il giudice tributario di annullare in sede di autotutela l'atto impositivo non impugnato nei*

conto, anche qualora il giudice si limitasse ad annullare il diniego e dichiarare il dovere di provvedere dell'Amministrazione, la pronuncia dovrebbe indicare sia l'errore in cui è incorsa l'Amministrazione sia come porvi rimedio.

Nell'un caso come nell'altro, a garanzia del contribuente vi sarebbe l'esperibilità del giudizio di ottemperanza ex art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992.

Ciò non varrebbe nell'ipotesi in precedenza accennata in base alla quale il provvedimento di autotutela dovrebbe essere preceduto dal contraddittorio preventivo ex art. 6- bis Legge n. 212/2000.

In tale ipotesi, ove il contribuente si sia limitato ad eccepire la violazione della predetta disposizione, il giudice si dovrebbe limitare ad annullare il diniego e rinviare gli atti all'Amministrazione finanziaria per un nuovo esame.

Nel caso di **autotutela facoltativa**, invece, la posizione giuridica del contribuente appare certamente meno rilevante. Infatti non sarà possibile ottenere l'annullamento giudiziale dell'atto oggetto del procedimento di autotutela contestualmente all'annullamento del diniego. Semmai, in tali casi, potrebbe tornare ad applicarsi la precedente giurisprudenza, anteriore alla sentenza della Corte Costituzionale n. 181/2017, secondo cui il contribuente ha diritto di impugnare il diniego di autotutela e, in caso di illegittimità dello stesso dichiarata dal giudice, potrebbe avere diritto alla rinnovazione della procedura di autotutela, senza però che sia consentito al giudice tributario neppure entrare nel merito della pretesa.

Genera molta perplessità la mancata inclusione tra gli atti impugnabili del diniego tacito di autotutela nel caso di autotutela facoltativa. Nonostante sia vero che la posizione del contribuente in tale ipotesi è meno forte rispetto all'autotutela obbligatoria, **l'impossibilità di impugnare il diniego tacito rischia di affondare sul nascere l'autotutela facoltativa**. Ciò in quanto, l'Amministrazione potrà essere interessata a non rispondere in tali casi, per evitare che il contribuente possa attivare un contenzioso, esperibile appunto solo in caso di diniego espresso. Il silenzio dell'Amministrazione, infatti, allo stato attuale risulta incensurabile ed il contribuente risulta sprovvisto di tutela.

Tale circostanza comprime eccessivamente il diritto di difesa del contribuente, in violazione dell'art. 24 Cost. e si potrebbe, altresì, intravedersi una violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. nella misura in cui si tratta in maniera diversa il caso dell'autotutela facoltativa rispetto all'autotutela obbligatoria.

In ogni caso, il contribuente gode di una piena tutela giurisdizionale, in quanto egli può far valere nel ricorso qualsiasi motivo a supporto della richiesta di annullamento, dall'infondatezza della pretesa, alla illegittimità dell'atto a causa di vizi procedurali, di annullabilità, di nullità, sia l'inutilizzabilità delle prove raccolte nell'istruttoria.

termini legislativamente previsti a pena di decadenza, espressamente riconoscere ad esso giudice tributario, in sede di giudizio d'impugnazione di denegata autotutela, il potere di fissare all'atto della pronuncia di annullamento del diniego all'Amministrazione finanziaria un termine perentorio entro cui pronunciarsi, e di rafforzare la statuizione annullatoria con la possibile condanna della stessa, in caso di ulteriore diniego nel termine prefissato, al pagamento a favore del contribuente di un importo forfettario.

L'IA nell'autotutela tributaria come strumento di efficientamento dell'azione amministrativa.

Come noto, dalla prospettiva tributaria, i sistemi di intelligenza artificiale si stanno velocemente facendo largo, in quanto, tra l'altro, rappresentano uno strumento in grado di porsi come ausilio nei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria finalizzati alla prevenzione e repressione dell'evasione e dell'abuso del diritto.

Tale sistema che, quantomeno potenzialmente, può determinare uno slittamento di potere decisorio dal "funzionario" all'algoritmo deve essere osservato con un certo interesse per numerosi motivi.

In primo luogo, il sistema di intelligenza artificiale può rappresentare un passo in avanti verso la corretta applicazione del tributo e **l'uguaglianza impositiva tra i contribuenti**.

Per essere più precisi, l'uguaglianza dell'imposizione tra coloro che manifestano la medesima capacità contributiva è elemento essenziale di condivisione del tributo: se il tributo è il "mezzo" di riparto delle spese pubbliche, esso deve essere corrisposto nella medesima quantità da tutti i contribuenti che si trovano nella stessa fattispecie concreta

Non solo, l'IA ha senza dubbio il potere di **processare l'immensità dei dati** a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

L'utilizzo del sistema di IA per promuovere l'imparzialità, l'efficacia dell'azione amministrativa nonché della certezza dei rapporti giuridici, deve però essere bilanciata con i diritti fondamentali dell'uomo (quali il diritto alla protezione dei dati personali, il diritto all'integrità patrimoniale, il diritto ad una imposizione coerente con una manifestazione di effettiva capacità contributiva, il diritto di difesa nell'ambito di un procedimento amministrativo, il diritto a un giusto processo ...), come peraltro confermato dallo stesso AI Act.

In relazione all'istituto dell'autotutela tributaria l'IA potrebbe essere utilizzata dall'Amministrazione Finanziaria o, comunque, dall'ente creditore:

- a) **nell'automazione dell'analisi delle istanze** di autotutela presentate dai contribuenti per individuare automaticamente errori evidenti, riducendo, in tal modo, i tempi di risposta dell'Amministrazione finanziaria. Potrebbe essere d'aiuto, altresì, per classificare le richieste e proporre una decisione preliminare lasciando poi all'ufficio le verifiche finali
- b) **come supporto nella motivazione delle decisioni**. In particolare, l'IA potrebbe aiutare l'Amministrazione a motivare meglio le decisioni di accoglimento o di rigetto delle istanze di autotutela, basandosi su precedenti simili e su normativa e giurisprudenza applicabili.
- c) **Riduzione del contenzioso**. Un sistema di autotutela più efficiente grazie all'IA potrebbe prevenire numerosi ricorsi davanti alle corti di giustizia tributaria, migliorando il rapporto tra fisco e contribuente, attuando, in tal modo, il modello di "cooperative compliance" .

Tuttavia, l'adozione dell'IA nell'autotutela tributaria potrebbe sollevare alcune criticità sull'affidabilità degli algoritmi con il rischio di decisioni errate o discriminatorie. E' per questo motivo che è sempre necessaria la presenza di **un interlocutore umano**, il funzionario dell'Amministrazione che dovrà vagliare le risultante proposte dall'algoritmo al fine di garantire la tutela dei diritti insindacabili del

contribuente e che le decisioni prese siano comprensibili e contestabili da parte del contribuente medesimo.