

## Accertamento e contenzioso n. 52/2019

# Sull'impugnabilità del provvedimento di diniego di annullamento in autotutela la Cassazione fissa importanti paletti

di Gianfranco Antico – pubblicista

### Premessa giuridica

Come è noto, il termine autotutela sta a indicare la potestà che ha la P.A. di intervenire, sia d'ufficio che su istanza di parte, al fine di modificare o annullare provvedimenti precedentemente emessi<sup>1</sup>, consentendo quindi alla stessa Amministrazione di autodifendersi dai propri errori al fine di assolvere correttamente i propri compiti istituzionali<sup>2</sup>.

Come rilevato in dottrina:

*“in altre parole, l'autotutela designa l'espressione di un potere correlato all'azione amministrativa, che può essere esercitato nella piena e totale discrezionalità della P.A., al fine di riesaminare gli atti e i provvedimenti in funzione dell'interesse pubblico al cui perseguimento l'Amministrazione medesima è preposta. Tale potere nasce, pertanto, come potere prettamente discrezionale, e muta solo con il mutare del concetto stesso di potere pubblico ..... In sostanza, per l'autotutela, pur nell'ambito di un giudizio discrezionale che tenga conto dei diversi interessi coinvolti, assume un rilievo preminente l'interesse alla rimozione dei profili di illegittimità e infondatezza degli atti, e ciò indipendentemente dall'eventuale definitività degli stessi, salvo che non si sia verificata convalida dell'atto per decorso del tempo, considerato il principio secondo il quale la possibilità riconosciuta, in genere, alla P.A. di eliminare con effetto retroattivo i propri atti illegittimi non può spingersi fino all'eliminazione di situazioni irrevocabili e esauritesi nel tempo ..... In diritto amministrativo l'autotutela (come l'imperatività del provvedimento) non è prevista da norme scritte: si sostanzia in principi non scritti che lo Stato contemporaneo ha tratto dagli ordinamenti dello Stato assoluto, temperandoli e adattandoli alle mutate situazioni costituzionali. Vi sono però moltissime norme scritte, sparse un po'*

<sup>1</sup> Esercizio del potere di autotutela e qualità dell'azione amministrativa stanno tra loro in rapporto inversamente proporzionale, dato che più basso è il livello qualitativo dell'attività impositiva dell'ufficio, maggiore sarà l'esigenza di intervenire in autotutela per l'eliminazione delle illegittimità commesse in precedenza; viceversa, tanto più elevato è lo standard qualitativo dell'azione amministrativa, tanto minori saranno i casi in cui si renderà necessario procedere ad auto annullamento

<sup>2</sup> Cfr. M. D'Amico, "Autotutela tributaria", in il fisco, n. 2/2004, pag. 218, al quale si rinvia per un brillante *excursus* storico.

*in tutte le leggi amministrative, che non sono interpretabili se non presupponendole vigenti. Sostanzialmente, imperatività e autotutela sono nozioni create dalla dottrina<sup>3</sup>”.*

Proprio perché “è necessario, per la disposizione delle cose, che il potere regolamenti il potere<sup>4</sup>”, sono stati emanati il D.P.R. 287/1992, il D.L. 564/1994, convertito, con modificazioni, nella L. 656/1994 e il D.M. 37/1997, tenendo conto, altresì di quanto prescritto dall'[articolo 13](#) dello Statuto del contribuente, che ha istituito, presso ogni Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate e Direzione dell'Agenzia delle entrate delle Province autonome, il garante del contribuente, operante in piena autonomia rispetto alla struttura dell'Amministrazione finanziaria, che assicura unicamente le funzioni tecniche e di segreteria, fra i cui compiti<sup>5</sup> vi è quello di attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente: una sorta di autotutela secondaria esercitabile solo in ipotesi di grave inerzia da parte dell'ufficio competente.

Il Legislatore attraverso l'[articolo 2-quater](#), D.L. 564/1994 e il D.M. 37/1997, ha individuato gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di autotutela e la disciplina della relativa procedura<sup>6</sup>.

I presupposti congiunti e necessari affinché si possa verificare l'autotutela sono:

– illegittimità dell'atto o dell'imposizione (determinato da errore di persona, evidente errore logico o di calcolo, errore sul presupposto dell'imposta, doppia imposizione, mancata considerazione di avvenuti pagamenti d'imposta, mancanza di documentazione successivamente

<sup>3</sup> S. Servidio, “Rilevanza dell'autotutela nelle varie fasi del procedimento tributario”, in *il fisco*, n. 24/2004, pag. 3704, il quale richiama M.S. Giannini, in *Diritto amministrativo*, Milano, 1988, volume II, pag. 714.

<sup>4</sup> Montesquieu, citato da M. D'Amico, “Autotutela tributaria”, in *il fisco*, n. 2/2004, pag. 218.

<sup>5</sup> Il Garante, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro 30 giorni, comunicando l'esito dell'attività svolta alla Direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione; rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi; ha il potere di accedere agli uffici finanziari e di controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione al contribuente nonché l'agibilità degli spazi aperti al pubblico; richiama gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 dello Statuto in materia di informazione del contribuente e diritti e garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, nonché all'osservanza dei termini previsti per il rimborso d'imposta; individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della GdF competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare; prospetta al Ministro delle finanze i casi in cui possono essere esercitati i poteri di remissione in termini previsti dall'articolo 9, Statuto.

<sup>6</sup> Ricordiamo, per completezza, che l'articolo 11, D.Lgs. 159/2015, in vigore dal 22 ottobre 2015, ha integrato l'articolo 2-quater, D.L. 564/1994, convertito, con modificazioni, in L. 656/1994, inserendo, dopo il comma 1-*quinquies*, i commi 1-*sexies*, 1-*septies*, e 1-*octies*. In forza delle norme inserite, il quadro che si presenta è il seguente: nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute; la disposizione introdotta non si applica alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, D.Lgs. 472/1997; l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili in via autonoma (trattandosi di rettifica dell'originaria pretesa impositiva e non di un nuovo atto sostitutivo del primo). In pratica, attraverso detto intervento legislativo, se in pendenza di giudizio, l'ufficio emenda il proprio atto di accertamento, riconoscendo parzialmente le ragioni addotte, il contribuente può godere delle sanzioni ridotte nel caso di revoca parziale dell'atto di accertamento, alle medesime condizioni presenti alla data di notifica dell'atto originario, purché rinunci al ricorso.

sanata, non oltre i termini di decadenza, sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regime agevolati, precedentemente negati, errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione<sup>7</sup>);

– interesse pubblico<sup>8</sup>.

Il Segretariato generale del Mef, con la [nota prot. n. 4079/1994](#), rilevava che appare indubbio che:

*"... tra gli interessi pubblici idonei a sorreggere, sul piano della legittimità, l'intervento in autotutela, è sicuramente da annoverare anche l'esigenza che al contribuente non sia richiesto di corrispondere al Fisco più di quanto effettivamente dovuto in base alle norme in vigore; cosa che, altrimenti, urterebbe contro i principi di trasparenza e di giustizia sociale ormai riconosciuti come immanenti a qualunque attività della P.A. ...."*

Lo stesso Segretariato generale<sup>9</sup> evidenziava che:

*"una attenta e sistematica correzione degli errori eventualmente riscontrati ..... rappresenta ..... un modo per evitare pericolose deviazioni nell'applicazione delle leggi" e "se è vero, a stretto rigore, che l'ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato (mentre è certo che il contribuente, a sua volta, non ha un diritto soggettivo a che l'ufficio eserciti tale potere), è tuttavia indubbio che l'ufficio stesso non possiede un potere discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o meno i propri errori. Infatti, da un lato, il mancato esercizio dell'autotutela nei confronti di un atto patentemente illegittimo, nel caso sia ancora aperto o comunque esperibile il giudizio, può portare alla condanna alle spese dell'Amministrazione con conseguente danno erariale (la cui responsabilità potrebbe essere fatta ricadere sul dirigente responsabile del mancato annullamento dell'atto); dall'altro, essendo previsto che in caso di grave inerzia dell'ufficio che ha emanato l'atto può intervenire, in via sostitutiva, l'organo sovraordinato, è evidente che l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'Amministrazione non certo come una specie di optional che si può attuare o non attuare a propria discrezione ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici e, quindi, come un elemento di valutazione della loro attività dal punto di vista disciplinare e professionale".*

<sup>7</sup> Se l'esercizio dell'autotutela non è soggetto a termini di decadenza, tuttavia non è consentito quando per la fattispecie si è formato un giudicato definitivo nel merito favorevole all'Amministrazione finanziaria (diversamente, non è preclusivo all'esercizio del potere di autotutela il giudicato formatosi per vizi formali). Infatti, in presenza di sentenza definitiva che respinge il ricorso, per esempio per inammissibilità, ma senza entrare nel merito della questione a base dell'autotutela, l'Amministrazione ben può applicare l'istituto.

<sup>8</sup> L'articolo 3 del regolamento stabilisce che, nell'esercizio di tali poteri, deve essere data priorità "alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso". L'esistenza di uno specifico e concreto interesse pubblico all'eliminazione dell'atto deve essere prevalente rispetto all'interesse pubblico alla stabilità delle norme giuridiche.

<sup>9</sup> Circolare n.198/S/2822/98/GCF/as del 5 agosto 1998.

L'annullamento in autotutela è comunque espressione di un potere caratterizzato da discrezionalità amministrativa, e cioè della possibilità per l'Amministrazione di scegliere se, quando e in che modo esercitarlo.

Esiste, infatti, un consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui l'esercizio del potere di autotutela rappresenterebbe non già un obbligo, bensì una pura facoltà discrezionale dell'Amministrazione interessata, come tale idonea ad attribuire un corrispondente diritto all'annullamento dell'atto al soggetto leso da quest'ultimo<sup>10</sup>.

### Il diniego dell'autotutela

Il riconoscimento dell'impugnabilità del diniego di annullamento in autotutela, in materia tributaria, è stato interessato da una evoluzione giurisprudenziale che prende le mosse dalle storiche sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni unite [n. 16778/2005](#) e [n. 7388/2007](#), con le quali sono state devolute al giudice tributario – per effetto dell'[articolo 12](#), comma 2, L. 448/2001 - tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie, comprese quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario. In particolare, con la sentenza n. 7388/2007, le Sezioni unite civili della Corte di Cassazione – risolvendo un conflitto negativo di giurisdizione, ex [articolo 362](#), comma 2, c.p.c., tra il Tribunale di giustizia amministrativa del Trentino Alto Adige e la Commissione Tributaria di I grado di Trento – hanno affermato che le controversie relative al rifiuto dell'Amministrazione finanziaria di annullare in autotutela atti amministrativi appartengono alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie. Tale intervento di legittimità ha consolidato i principi già affermati dalle stesse Sezioni unite nella precedente sentenza n. 16778/2005. Infatti, nella motivazione della sentenza n. 7388/2007, richiamando il proprio precedente (sentenza n. 16778/2005) hanno messo in evidenza che:

*“la natura discrezionale dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, la cui giurisdizione è ora definita mediante la clausola generale, per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolati”.*

Il sindacato del giudice, nell'ipotesi di impugnazione degli atti di rifiuto dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'A.F., deve riguardare comunque, ancor prima dell'esistenza dell'obbligazione tributaria, il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione.

---

<sup>10</sup> Consiglio di Stato, n. 576/1945; n. 995/1992 e n. 201/1992.

Il condivisibile principio espresso non può essere criticato partendo dall'assunto che trattasi di attività vincolata e non discrezionale, così che in caso di diniego - espresso o tacito - il giudice dovrebbe sostituirsi all'ufficio e verificare la legittimità - in fatto e in diritto - della pretesa tributaria, così aprendo magari un nuovo giudizio.

Ancora le Sezioni unite della Cassazione, con la [sentenza n. 3698/2009](#), hanno affermato che il ricorso contro il diniego di annullamento di un avviso di accertamento rimasto in oppugnato non è legittimo, in quanto, diversamente opinando, *“si darebbe in ammissibilmente ingresso a una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”*.

La stessa Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 2870/2009](#), sempre a SS.UU., dopo aver ribadito che è devoluta alla cognizione del giudice tributario la controversia relativa all'impugnazione del provvedimento di rigetto - espresso o tacito - dell'istanza di autotutela promossa dal contribuente per l'annullamento di un atto impositivo dell'A.F. in dipendenza del carattere generale assunto della giurisdizione speciale laddove sia comunque dedotto nel giudizio un rapporto giuridico d'imposta, ha riconfermato che:

*“è inammissibile il ricorso avverso il provvedimento di rigetto, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela promossa dal contribuente volta a ottenere l'annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo (nella specie, per l'intervenuto giudicato formatosi sulla decisione di reiezione del ricorso davanti alla CTP), in conseguenza sia della discrezionalità nell'esercizio del potere di autotutela quanto dell'inammissibilità di un nuovo sindacato giurisdizionale sull'atto di accertamento munito del carattere di definitività”*.

Successivamente la [sentenza n. 9669/2009](#), anche questa a SS.UU., ha concesso la possibilità di sindacare il rifiuto di esercizio dell'autotutela in presenza di atti divenuti definitivi, purché tale riesame riguardi soltanto la legittimità del rifiuto e non anche la fondatezza della pretesa tributaria. L'impugnazione del diniego, secondo la Corte Suprema, non può sostituire l'impugnazione del merito che si attua attraverso l'impugnazione dell'atto impositivo.

In sostanza, come emerge da altre successive pronunce di legittimità (Cassazione, [ordinanza n. 10020/2012](#)), contro il diniego dell'A.F. di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre profili di illegittimità del diniego stesso e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria divenuta definitiva. La Corte ha confermato, in particolare, che deve essere ormai considerato come consolidato l'orientamento in base al quale il contribuente, che richiede all'A.F. di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto

definitivo, deve prospettare l'esistenza di "un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione" alla rimozione dell'atto:

*"ne consegue che contro il diniego dell'amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (cfr. Cassazione n. 11457/2010; n. 16097/2009). Giacchè fuori dalla ridetta situazione, l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo - stante la relativa discrezionalità - non è suscettibile di essere impugnato innanzi alle commissioni tributarie (si veda Cassazione n. 3698/2009)".*

E ancora la Cassazione, con la [sentenza n. 19740/2012](#) ha affermato che:

*"il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria".*

E con la [sentenza n. 24508/2014](#), in relazione a un diniego di autotutela per un avviso di accertamento e conseguente cartella, atti per i quali il contribuente aveva lamentato un vizio di notifica, la Corte di Cassazione, dopo aver rilevato che:

*"l'irritualità della notificazione può essere fatta valere dal contribuente unicamente al fine di eccepire la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla possibilità di esercitare la pretesa tributaria o la prescrizione dell'azione, ovvero al fine di dimostrare la tempestività dell'impugnazione dell'atto, altrimenti il contribuente non ha interesse a dedurre un vizio della notificazione che non ridonda, di per sé, in vizio dell'atto", ha ancora una volta affermato il principio secondo il quale "il sindacato del giudice deve riguardare, ancor prima dell'esistenza dell'obbligazione tributaria, il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui esso è suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali, nè l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario, ma solo la verifica della legittimità del rifiuto dell'autotutela, in relazioni alle ragioni di rilevante interesse generale che, ai sensi dell'articolo 2-quater, D.L. 564/1994, convertito dalla L. 656/1994 e dell'articolo 3, D.M. 37/1997, ne giustificato l'esercizio (Cassazione, sez. un., n. 7388/2007)".*

L'[ordinanza n. 23628/2014](#) della Corte di Cassazione, per una ipotesi di impugnativa del rigetto di un'istanza di autotutela volta all'annullamento di un avviso di liquidazione emesso dall'ufficio, a seguito di revoca di una agevolazione "prima casa", ha ribadito, richiamando la [sentenza n. 11457/2010](#) della Corte di Cassazione che:

*"il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria".*

Sempre la Cassazione – sentenza n. 25563/2014 – ha confermato ancora una volta per una controversia che concerneva l'impugnazione del rifiuto di autotutela opposto dall'A.F. alla richiesta presentata dal contribuente in relazione a una cartella esattoriale, per omesso versamento Irap e tardivo versamento Iva, divenuta definitiva, che l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, l'atto divenuto definitivo, non rientra nella previsione di legge (cfr. [articolo 19](#), D.Lgs. 546/1992), e non è quindi impugnabile, sia per il carattere discrezionale dell'autotutela, sia perché, diversamente, si darebbe ingresso a una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo, fermo restando che il contribuente non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

E con la [sentenza n. 22253/2015](#) la Corte Suprema ha ribadito che, pur in assenza di una previsione espressa degli atti di autotutela nell'elenco tassativo di cui all'articolo 19, D.Lgs. 546/1992, l'indirizzo che emerge dalle pronunce giurisprudenziali più recenti, è la riconducibilità di tali atti nell'ambito della materia riservata alle Commissioni Tributarie, fermo restando:

*"che il ricorso proposto al giudice tributario avverso il diniego parziale o totale di autotutela non può mai risolversi in una inammissibile impugnazione di atti impositivi in ordine ai quali siano già decorsi i termini per esperire la tutela giurisdizionale (cfr. Cassazione n. 3608/2006 e n. 11457/2010)....".*

La Corte non esclude che - trattandosi di attività procedimentalizzata - anche il provvedimento emesso in autotutela possa essere affetto dai vizi di legittimità propri degli atti amministrativi, ma il vizio di violazione di legge e quello di eccesso di potere non possono evidentemente sovrapporsi agli stessi vizi di validità o di merito fatti valere con i motivi del ricorso introduttivo

proposto avverso l'atto impositivo (ove tempestivamente impugnato), venendosi altrimenti a determinare una inammissibile duplicazione di tutele, in palese contrasto con i principi di efficienza dell'amministrazione della giustizia ([articolo 97](#), Costituzione), di speditezza e ragionevole durata dei processi ([articolo 111](#), comma 2, Costituzione) e di economia dei giudizi.

Ne consegue - per la Corte - che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria; diversamente attraverso l'impugnazione del diniego di esercizio di autotutela si consentirebbe l'aggiramento del termine di decadenza previsto, a garanzia del principio di certezza del diritto e di tendenziale stabilità dei rapporti giuridici (l'impugnazione degli atti impositivi rimarrebbe esposta "*a riesame a tempo indeterminato tutte le volte che il contribuente, pur divenuto definitivo l'avviso di accertamento o rettifica, presenti istanza di revisione in autotutela e ritenga di impugnare il provvedimento espresso o tacito non soddisfacente del proprio interesse rivolto alla rimozione dell'atto impositivo definitivo*").

### Gli ultimi orientamenti della cassazione

In questo contesto si inseriscono le ultime pronunce della Corte di Cassazione, che nel presentare delle novità rispetto al passato, fissano precisi paletti.

In particolare, con l'[ordinanza n. 1803/2019](#), la Suprema Corte ha affermato che:

*"in tema di contenzioso tributario, ai sensi del D.Lgs. 546/1992, articolo 19, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere a un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che altrimenti si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (cfr Cassazione, sezione 6 - 5, ordinanza n. 25524/2014)".*

Nel caso in questione<sup>11</sup>, non è contestato che il classamento dell'immobile in questione sia stato notificato alla contribuente e sia divenuto definitivo per mancata impugnazione. Tuttavia, l'ufficio, contrariamente a quanto affermato dalla CTR, non è entrato nel merito dell'istanza di rettifica essendosi limitato a rilevare come la contribuente:

---

<sup>11</sup> La CTR della Toscana, in riforma della sentenza della CTP di Firenze, accoglieva il ricorso di V.G. contro l'atto con il quale l'Agenzia aveva risposto negativamente alla sua richiesta, avanzata nel 2008, di procedere alla rettifica del classamento dell'immobile di cui è proprietaria.



*"non abbia dedotto alcunchè riguardo a fatti, circostanze elementi nuovi che abbia inciso negativamente sulla redditività dell'abitazione, avvenuta in un periodo successivo al 2005, anno in cui è stato notificato l'ultimo classamento".*

Trattasi, osservano gli Ermellini:

*"di un atto di conferma c.d. impropria, cioè di un atto confermativo di un precedente provvedimento di classamento senza alcuna istruttoria e senza una nuova motivazione. Nel caso, invece, di conferma c.d. propria, se l'amministrazione entra nel merito dell'istanza e dopo aver considerato i fatti e motivi prospettati dal richiedente si esprime in senso negativo, inizia un vero e proprio procedimento di riesame, con una nuova valutazione della situazione in fatto di diritto. In tal caso l'atto emanato si sostituisce al precedente come fonte di disciplina del rapporto e il precedente provvedimento resta assorbito dal nuovo. Solamente in tale evenienza è ammissibile l'impugnazione del provvedimento espresso di diniego di autotutela. Il provvedimento meramente ripetitivo di un precedente provvedimento non impugnato tempestivamente, quale quello di cui si controverte nella specie, non è invece impugnabile autonomamente, come tutti gli atti amministrativi confermativi e contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria".*

In pratica, la Corte ha riconosciuto la possibilità di impugnare il provvedimento di diniego di annullamento in autotutela solo nell'ipotesi in cui quest'ultimo possa essere qualificato come atto di conferma c.d. propria, per il quale l'ufficio è rientrato nel merito.

A pochi giorni di distanza, la Corte di Cassazione, è intervenuta con l'interessante ordinanza n. 4937/2019, nella quale ha cercato di chiarire il contenuto della locuzione *"interesse generale alla rimozione dell'atto"*. La Corte, dopo aver premesso che:

*"nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 181/2017, si basa su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente"<sup>12</sup>, rileva che il dedotto interesse a che "ciascun cittadino sia soggetto a una tassazione conforme alla legge e correlata alla propria capacità contributiva" è solo*

<sup>12</sup> Così da ultimo Cassazione, ordinanza n. 21146/2018.

*“un interesse astratto (coincidente con il ripristino della legalità) laddove invece, per giustificare la doglianza contro il diniego di autotutela occorre che sia dedotto un interesse generale (cioè travalicante quello individuale della parte in causa), concreto e specifico (come, ad esempio, l’interesse derivante dall’intervenuto annullamento da parte del giudice amministrativo di un atto presupposto a quello in questione; di atto basato su una affermazione di principio, suscettivo di generalizzazione, errata), in esatta corrispondenza all’interesse, di cui l’amministrazione deve dar conto nella motivazione dell’atto di annullamento (adottato anche in assenza di sollecitazione del privato)”<sup>13</sup>.*

### Brevi riflessioni finali

Le diverse sentenze della Corte di Cassazione richiamate confermano che il fine dell’autotutela è quello di realizzare l’interesse pubblico e non quello di attribuire al contribuente un ulteriore mezzo di difesa, oltre a quelli già previsti dall’ordinamento, così da determinare una doppia tutela giurisdizionale ovvero di scardinare il sistema delle decadenze.

Il provvedimento di annullamento in autotutela, dunque, costituisce manifestazione della discrezionalità dell’A.F. nel senso che essa non è obbligata a ritirare gli atti illegittimi o inopportuni in quanto tali, ma deve valutare, di volta in volta, se esista un interesse pubblico alla loro eliminazione diverso dal semplice ristabilimento della legalità violata.

Nell’esercizio del potere di riesame, il Fisco dovrà agire nel rispetto dei principi costituzionali di buon andamento (incluse le ragioni di efficienza ed economicità dell’azione amministrativa) e imparzialità della P.A..

Il potere di autotutela non è implicito nell’azione dell’A.F. – per natura vincolata - ma esprime un potere discrezionale da esercitarsi, previo apprezzamento dell’interesse pubblico all’annullamento.

<sup>13</sup> Confermativa Cassazione, ordinanza n. 10879/2019: “In tema di contenzioso tributario, l’atto con il quale l’Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui al D.Lgs. 546/1992, articolo 19, e non è, quindi, impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l’attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perchè, altrimenti, si darebbe ingresso a una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (così, Cassazione n. 3698/2009); un sindacato giurisdizionale sull’impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere a un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell’Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l’esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria (cfr. Cassazione, ordinanza n. 7616/2018 e n. 3442/2015); la configurazione dell’autotutela tributaria e del relativo sindacato nei termini riferiti è stata ritenuta costituzionalmente legittima dalla Corte Costituzionale (cfr. sentenza n. 181/2017); pertanto, il contribuente non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell’atto medesimo, ma deve prospettare l’esistenza di un interesse di rilevanza generale dell’Amministrazione alla rimozione dell’atto; nel caso in esame, parte ricorrente allega la sopravvenuta estinzione della pretesa erariale per effetto di una sentenza, senza, tuttavia, produrre tale pronuncia, nè riprodurla in modo idoneo a consentire di apprezzarne il contenuto; il mancato assolvimento di un siffatto onere non consente a questo Collegio di poter apprezzare l’esistenza di un interesse di rilevanza generale dell’Amministrazione alla rimozione dell’atto, derivante dall’obbligo di eseguire un provvedimento di natura giurisdizionale”.

L'A.F. che deve decidere sull'annullamento, quindi, non potrà trascurare di valutare oltre all'illegittimità dell'atto, l'opportunità di rimuoverlo in quanto esso, esplicando ancora la sua efficacia, produce effetti che nel tempo si consolidano, coinvolgendo sia i destinatari dello stesso che eventuali controinteressati<sup>14</sup>.

Pur convinti che, in ambito fiscale, il tentativo di applicare la giusta imposta dovrebbe imporre la rimozione del provvedimento viziato, soprattutto nel caso in cui si sia in presenza di atti definitivi per mancata opposizione, è indubbio che l'istituto dell'autotutela non rappresenta un obbligo, ma pur sempre una potestà dell'amministrazione, rientrante nell'esercizio della c.d. "discrezionalità amministrativa" e l'eventuale impugnativa dell'atto di diniego comporterà per il giudice solo un'indagine sul corretto esercizio del potere discrezionale della P.A. (esame della decisione assunta sull'istanza), indagine che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali (pretesa fiscale), nè all'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario.

### SCHEDA DI SINTESI

Il termine autotutela sta a indicare la potestà che ha la P.A. di intervenire, sia d'ufficio sia su istanza di parte, al fine di modificare o annullare provvedimenti precedentemente emessi, consentendo quindi alla stessa Amministrazione di autodifendersi dai propri errori al fine di assolvere correttamente i propri compiti istituzionali.



I presupposti congiunti e necessari affinché si possa verificare l'autotutela sono: illegittimità dell'atto o dell'imposizione (determinato da errore di persona, evidente errore logico o di calcolo, errore sul presupposto dell'imposta, doppia imposizione, mancata considerazione di avvenuti pagamenti d'imposta, mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza, sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regime agevolati, precedentemente negati, errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione); interesse pubblico.



Con l'ordinanza n. 1803/2019, la Suprema Corte ha riconosciuto la possibilità di impugnare il provvedimento di diniego di annullamento in autotutela solo nell'ipotesi in cui quest'ultimo possa essere qualificato come atto di conferma c.d. propria, per il quale l'ufficio è rientrato nel merito.

<sup>14</sup> La consapevolezza della stabilità degli atti amministrativi e delle posizioni giuridiche soggettive implicate, e la certezza giuridica raggiunta, può costituire la motivazione di un diniego di annullamento in autotutela.



La Corte di Cassazione, Sezione V, è intervenuta con l'interessante ordinanza n. 4937/2019, nella quale ha affermato che l'“*interesse generale alla rimozione dell'atto*” a una tassazione conforme alla legge e correlata alla propria capacità contributiva è solo un interesse astratto laddove invece occorre che sia dedotto un interesse generale, concreto e specifico.



Le diverse sentenze della Corte di Cassazione richiamate confermano che il fine dell'autotutela è quello di realizzare l'interesse pubblico e non quello di attribuire al contribuente un ulteriore mezzo di difesa, oltre a quelli già previsti dall'ordinamento, così da determinare una doppia tutela giurisdizionale ovvero di scardinare il sistema delle decadenze.



Il provvedimento di annullamento in autotutela, dunque, costituisce manifestazione della discrezionalità dell'A.F. nel senso che essa non è obbligata a ritirare gli atti illegittimi o inopportuni in quanto tali, ma deve valutare, di volta in volta, se esista un interesse pubblico alla loro eliminazione diverso dal semplice ristabilimento della legalità violata.

 **Seminari E-Learning**  


# PACE FISCALE E ROTTAMAZIONE CARTELLE: ADEMPIMENTI

Obiettivo dell'incontro è presentare un quadro completo e organico delle novità normative introdotte dal D.L. n. 119/2018 e relative alla possibilità di rimediare, a condizioni meno svantaggiose di quelle ordinariamente previste, a varie fattispecie di debiti fiscali, il cui impatto, già significativo per i contribuenti persone fisiche, diventa rilevantissimo nell'ambito della fiscalità d'impresa. Saranno messi a disposizione dei partecipanti strumenti operativi e indicazioni pratiche per affrontare adeguatamente anche le casistiche più complesse che possono presentarsi nell'applicazione del Decreto.

Docente: **Leonardo Pietrobon** CFP: 2

**PREZZO € 50,00 + IVA** Cumulabile con sconto Privilege Card [SCOPRI DI PIÙ](#)