

CONTENZIOSO

L'impugnazione del diniego di autotutela in caso di accertamento definitivo

di **Angelo Ginex**

Per **autotutela** si intende il potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di procedere, d'ufficio o su iniziativa del contribuente, al ritiro della pretesa fiscale, **annullando** propri atti riconosciuti illegittimi o infondati.

Spesso accade che, a fronte di una simile istanza da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria recapiti un provvedimento di **diniego**, la cui impugnazione, però, non trova unanimi consensi.

La questione si complica irrimediabilmente ove il gravame in parola interessi un avviso di **accertamento** divenuto **definitivo**.

In tal caso, infatti, è stato affermato che l'impugnazione del diniego di autotutela sarebbe **preclusa** dalla definitività dell'atto e dalla conseguente **crystallizzazione** della pretesa tributaria.

Le **Sezioni Unite**, sin dalla [sentenza n. 2870/2009](#), avevano statuito che: «*non è sicuramente esperibile una **autonoma tutela giurisdizionale**, sia per la **discrezionalità** propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo*».

Successivamente, la **Corte di Cassazione** con [sentenza n. 10020/2012](#), nel ribadire tale orientamento, ha precisato che il contribuente, richiedendo all'Amministrazione finanziaria 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.

Nondimeno, avverso il diniego di autotutela può essere proposta **impugnazione** soltanto per dedurre eventuali **profili di illegittimità** del rifiuto stesso e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria, dacché 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.

Tale indirizzo interpretativo è stato poi condiviso sia dal **Consiglio di Stato** con **sentenza n. 8/2017**, sia dalla **Corte Costituzionale** con [sentenza n. 181/2017](#), ove è stato osservato che l'atto di autotutela deve sempre dimostrare la sussistenza di un **interesse pubblico concreto ed**

attuale alla rimozione.

Più recentemente, la **Suprema Corte** con [ordinanza n. 21146/2018](#) ha ribadito che nel processo tributario il sindacato sull'atto di diniego 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 si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente.

In tale contesto, si inserisce, da ultimo, la [sentenza n. 24032 del 26 settembre 2019](#), con cui la **Corte di Cassazione**, consolidando il filone interpretativo in materia, ha affermato che il **sindacato** del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto tributario divenuto definitivo è **consentito**, ma nei limiti dell'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante **interesse generale** dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute.

Al contrario, deve **escludersi** che possa essere accolta l'impugnazione dell'atto di diniego proposta dal contribuente il quale contesti **vizi dell'atto impositivo** che avrebbe potuto far valere, per tutelare un interesse proprio, in sede di impugnazione prima che divenisse definitivo.

Dunque, appare evidente come, sulla scorta dell'orientamento giurisprudenziale intervenuto in materia, il **sindacato** giurisdizionale sul diniego di autotutela può riguardare **soltanto** eventuali **profili di illegittimità** del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione ad un **interesse generale** che giustifichi 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.

In definitiva, fermo restando che è sempre da preferire l'impugnazione dell'atto impositivo, è d'uopo sapere che, laddove si evidenzino ragioni di rilevante **interesse generale** dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto impositivo, è **ammissibile** l'**impugnazione** del diniego di autotutela diretta a far valere esclusivamente motivi di illegittimità del rifiuto stesso, che rimane pur sempre un'attività discrezionale, restando **preclusa** invece qualsivoglia contestazione in **merito** all'accertamento **definitivo**.

