

ACCERTAMENTO

L'avviso di accertamento notificato oltre i termini di decadenza non è annullabile in autotutela

di **Gianfranco Antico**

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

L'[articolo 4, comma 1, lett. h\), L. 111/2023](#), consente un intervento diretto a prevedere come *obbligatoria l'autotutela in taluni specifici casi*. In particolare, la norma conferisce espressamente al Governo la delega a *“potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti”* con riguardo *“alle valutazioni di diritto e di fatto operate”*, definendo in tal modo **l'ambito oggettivo della disciplina delegata**.

Si legge nella relazione illustrativa alla bozza di decreto legislativo di modifica dello statuto del contribuente che *“ciò appare opportuno non solo per ripristinare un rapporto di correttezza tra il fisco ed i contribuenti, ma anche per gli effetti deflattivi che produrrebbe sul contenzioso. Ad oggi, infatti, accade spesso che a fronte di un atto palesemente illegittimo il contribuente ne richieda l'annullamento in autotutela all'Amministrazione ma, in **caso di inerzia (o ritardo)** della stessa, si veda costretto **a proporre ricorso giurisdizionale nel termine di legge**, onde evitare la definitività dell'atto che potrebbe essere di ostacolo ad un successivo (ad oggi discrezionale) annullamento d'ufficio”*.

L'introduzione **dell'articolo 10-quater, L. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente)** muove – con le opportune modifiche – dall'articolo 2, D.M. 37/1997, recante *“Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria”*, esplicitando l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di provvedere in presenza dei presupposti indicati.

Da un lato, il riferimento alla **evidente illegittimità o infondatezza** si richiama espressamente al concetto di **“errori manifesti”** utilizzato dalla delega ed incorpora il significato attribuito dalle vigenti norme di legge al profilo oggettivo dell'istituto dell'autotutela. Dall'altro, esso consente di escludere l'obbligatorietà dell'autotutela in tutti i casi in cui la questione **appaia dubbia, anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali**.

Si **bollina normativamente**, inoltre, **il divieto di esercitare l'autotutela per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria**. In

sostanza, **non è ostativo** all'autotutela:

- un giudicato **meramente processuale**;
- un giudicato sostanziale basato su **motivi diversi** da quelli che giustificano l'autotutela.

E si recepisce il principio di delega afferente alla **responsabilità amministrativa** dei soggetti tenuti ad esercitare l'autotutela obbligatoria, riproducendo l'analoga norma già prevista per gli istituti deflattivi, dall'[articolo 29, comma 7, D.L. 78/2010](#). In pratica, il funzionario **risponde solo per dolo**.

Dalla lettura della bozza emerge una ulteriore norma nello Statuto del contribuente - l'articolo 10-*quinquies* L. 212/2000 - che riconosce all'Amministrazione finanziaria un **generalizzato potere di autotutela facoltativa**, esercitabile, anche d'ufficio e in pendenza di giudizio o in presenza di atti definitivi, quando ricorrono **casi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione**.

Pur se la riforma fiscale intende ristrutturare il diritto di autotutela, allargandolo agli errori manifesti, prescrivendone il potenziamento attraverso la sua estensione alle ipotesi in cui l'atto è definitivo, tuttavia **gli atti presuntivamente viziati, per inosservanza dei termini di decadenza, non possono essere oggetto di annullamento in autotutela**, in quanto non sono inesistenti o nulli ma annullabili, né rilevabili d'ufficio dal giudice.

Sul punto, la **Corte di cassazione** (sentenza n. 18448/2015) ha affermato che il vizio di nullità dell'atto tributario va inteso, sul piano processuale, come **vizio di annullabilità**, con la conseguenza che l'invalidità dell'atto **non è rilevabile d'ufficio** in ogni stato e grado del processo, ma va **eccepita dal contribuente in primo grado**. Diversamente, in assenza di tempestiva impugnazione, *"il provvedimento tributario viziato da 'nullità' si consolida, rendendo definitivo il rapporto obbligatorio sottostante e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta"*.

E ancora in sede giurisprudenziale, con l'**ordinanza n. 171/2015**, è stato sostenuto che *"il termine di decadenza stabilito a carico dell'ufficio tributario ed in favore del contribuente per l'esercizio del potere impositivo abbia natura sostanziale e non appartenga a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non concerne diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio, oltre un certo limite di tempo, alle pretese del Fisco; cosicché è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o meno della relativa eccezione, da ritenersi, pertanto, **eccezione in senso proprio, non rilevabile d'ufficio né proponibile per la prima volta in grado d'appello** (tra le tante, sent. 14028/11)"*. Principi sostanzialmente ribaditi con l'**ordinanza n. 28467/2017**.

Di conseguenza, in assenza di impugnazione, **l'atto fuori termine diventa comunque definitivo**, né tale vizio può poi essere contestato successivamente contro il ruolo o l'intimazione a adempiere.



E ciò, a maggior ragione, a nostro avviso, una volta entrati in vigore nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente gli articoli *7-bis*, *7-ter*, *7-quater*, *7-quinquies* e *7-sexies*, che – sulla falsariga degli [articoli 21-septies](#) e [21-octies, L. 241/1990](#) – andranno a costituire il corpo organico delle regole delle invalidità tributarie. In particolare, per quel che ci interessa in questa sede, il regime di “**nullità**” degli atti dell’Amministrazione finanziaria, opera solo **in via eccezionale** e solo **ove espressamente previsto** da una previsione di legge, successiva all’entrata in vigore della nuova norma.