

Riforma fiscale: debutto per l'autotutela obbligatoria

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

Scopri di più

Tra le importanti **modifiche** allo **Statuto dei diritti dei contribuenti** (L. 212/2000) introdotte dal **D.Lgs. 219/2023**, attuativo della legge delega fiscale (**L. 111/2023**) e pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3.1.2024, vi è l'istituto dell'**autotutela**.

La novella, mediante l'introduzione dell'**articolo 10-quater** e dell'[articolo 10-quinquies](#) nella **L. 212/2000**, entrati in vigore lo scorso 18.1.2024, ha previsto, per la prima volta, che **l'esercizio del potere di autotutela** possa essere, oltre che facoltativo, anche **obbligatorio**.

Innanzitutto, occorre precisare che l'**ambito applicativo** di tale istituto è vasto, giacché l'autotutela può avere ad oggetto:

- tutti gli **atti caratterizzati da una pretesa impositiva**, nonché;
- quelli **destinati ad incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente** (es. comunicazione di irregolarità, avviso di accertamento, atto di contestazione, rigetto di istanza di rimborso).

Ciò significa che, anche gli **atti della riscossione** possono essere **oggetto di autotutela**, e in tale ipotesi viene chiesto lo **sgravio delle somme iscritte a ruolo** da parte dell'Agente della riscossione.

Venendo alla vera "novità" introdotta dal **D.Lgs. 219/2023**, si rileva che sono ora specificamente previsti i casi in cui bisogna **obbligatoriamente** procedere all'esercizio del potere di **autotutela**. Si tratta di una **serie di ipotesi**, così come di seguito elencate:

- **l'errore di persona**;
- **l'errore di calcolo**;
- **l'errore sul presupposto d'imposta**;
- la mancata considerazione di **pagamenti di imposta regolarmente eseguiti**;
- la mancanza di **documentazione successivamente sanata**, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza;

- l'**errore materiale** del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

È d'uopo sottolineare che l'**autotutela "obbligatoria"** – che può anche essere **integrale**, ovvero **parziale** - trova applicazione **anche senza l'istanza di parte** e può intervenire anche **in pendenza di giudizio**.

Il contribuente, nella ipotesi di **annullamento parziale in pendenza di giudizio**, qualora sia comunque **"soddisfatto"** della riduzione della pretesa, può anche decidere di non proseguire nel contenzioso, determinando la **cessazione della materia del contendere**.

Inoltre, sempre in ipotesi di **annullamento parziale**, il contribuente può prestare **acquiescenza**, ovvero optare per la **definizione agevolata delle sanzioni**, al fine di definire gli atti impositivi che hanno subito modifiche e beneficiare degli sgravi di legge **previa rinuncia** all'eventuale **ricorso proposto**.

È altresì previsto che l'**autotutela "obbligatoria"** possa intervenire anche in caso di **atti definitivi**. Quindi, il suo esercizio **non** sembrerebbe essere **vincolato** al rispetto di precisi **limiti temporali**, potendo essere esercitato anche dopo che siano spirati i termini per l'accertamento.

Tuttavia, il **comma 2, dell'articolo 10-quater, L. 212/2000**, limita tale previsione, stabilendo che l'**obbligo di autotutela non sussiste** quando alternativamente:

- la **sentenza favorevole all'Amministrazione finanziaria è passata in giudicato**;
- è **decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione**.

Ciò detto, **al di fuori dei casi sopra indicati**, invece, l'esercizio del potere di autotutela è **"facoltativo"**. In particolare, l'autotutela è facoltativa quando:

- sussiste un **vizio di illegittimità**;
- vi è **infondatezza dell'atto o dell'imposizione**.

Anche l'**autotutela "facoltativa"** può essere **integrale** ovvero **parziale**, e trova applicazione **anche senza l'istanza di parte**, potendo intervenire anche **in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi**.

Come chiarito con la **circolare n. 198/1998**, l'**annullamento dell'atto** in autotutela "travolge" **tutti gli altri atti ad esso consequenziali** e comporta, altresì, l'**obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse**.

Si rileva, altresì, che l'avvenuto **esercizio dell'autotutela "obbligatoria"** può comportare degli effetti in tema di **responsabilità per danno erariale**, ai sensi dell'**articolo 1, comma 1, L. 20/1994**, soltanto in caso di **dolo**. Quindi l'**ingiustificato annullamento d'ufficio** di un atto nei casi di **obbligatorietà**, **solo** limitatamente alle ipotesi di **dolo**, legittima una condanna per **danno erariale**.

La novella, certamente apprezzabile laddove recepisce la **giurisprudenza costituzionale** (sentenza n. 181/2017), secondo cui il **potere di autotutela** dell'Amministrazione, ancorché sia **discrezionalmente esercitato** da quest'ultima, può diventare **obbligatorio, in particolari casi**, su espressa previsione di legge, **non convince appieno**.

Tace, ad esempio, sul **diniego espresso o tacito di autotutela** (la cui **impugnabilità** non è in discussione nei termini di cui all'[articolo 19, D.Lgs. 546/1992](#), così come modificato dal **D.Lgs. 220/2023**), genera **dubbi** nell'individuazione dei **casi di autotutela obbligatoria** e, soprattutto, ricomprende tra le ipotesi di **esclusione dall'obbligo** di autotutela il caso della **sentenza favorevole all'amministrazione** che sia passata in giudicato, così come quello dell'intervenuta **definitività da più di un anno dell'atto viziato** per mancata impugnazione.

Infine, stupisce la **necessità legislativa** di intervenire al fine di **normare l'obbligo di autotutela** da parte dell'Amministrazione finanziaria che, in quanto **imparziale**, non dovrebbe aver bisogno di **alcuna sollecitazione** al riguardo.