

CONTENZIOSO

Atto definitivo e diniego parziale di autotutela: giurisprudenza da rivedere e oneri della prova da tarare

di **Silvio Rivetti**

OneDay Master

Contraddittorio preventivo e legami con la successiva fase contenziosa

Scopri di più

Con la recente [ordinanza n. 7985/2025](#), la Corte di Cassazione ha ribadito l'**inammissibilità del ricorso** del contribuente in relazione all'impugnazione di un **provvedimento di diniego parziale di annullamento in autotutela** opposto da parte dell'Agenzia delle entrate, avente ad oggetto un **avviso di accertamento divenuto ormai definitivo**. La posizione della Suprema Corte, sul tema, per quanto consolidata e pienamente allineata a **plurimi arresti precedenti** ([Cassazione n. 21590/2024](#), [n. 33610/2023](#), [n. 8226/2023](#) e [n. 7511/2016](#)), **non deve tuttavia trarre in inganno**. Essa, infatti, risulta espressa in relazione **all'istituto dell'autotutela** come congegnato nella legislazione fiscale ante-riforma, ossia prima dell'abrogazione, disposta dall'[articolo 2, D.Lgs. 219/2023](#), dell'[articolo 2-quater, D.L. 564/1994](#), e delle correlate norme attuative di cui al D.M. 37/1997; e trova il suo fondamento, nel merito, nella rilevata **assenza**, tra i motivi di ricorso, **di argomentate ragioni di "rilevante interesse generale"**, anche sopravvenute, giustificanti la rimozione dell'atto impositivo.

È corretto chiedersi quanto, tale cementata posizione giurisprudenziale, **sia coerente rispetto alla nuova disciplina dell'autotutela tributaria**, come delineata ai sensi dei neo-introdotti [articoli 10-quater](#) e [10-quinquies, L. 212/2000](#), Statuto del contribuente, regolanti **l'istituto nella sua rinnovata versione rispettivamente obbligatoria e facoltativa**; in particolare in relazione al **meccanismo dell'autotutela obbligatoria**, la cui *ratio*, volta a "potenziare" l'esercizio del potere di autotutela, estendendone l'applicazione agli errori manifesti "*nonostante la definitività dell'atto*", è ben fotografata dall'[articolo 4, comma 1, lettera h\)](#), Legge di delega alla riforma fiscale (L. 111/2023).

Giova soffermarsi, per meglio padroneggiare il tema, sulle **norme regolanti l'autotutela obbligatoria** sul piano sia sostanziale che processuale: e dunque, in primo luogo, sul disposto dell'[articolo 10-quater, L. 212/2000](#), per cui l'Amministrazione finanziaria **procede in tutto o in parte all'annullamento degli atti impositivi**, ovvero **rinuncia all'imposizione**, anche d'ufficio e pure in pendenza di giudizio o in caso di "*atti definitivi*", in relazione alle **casistiche di "manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione"** puntualmente elencate al [comma 1, lettere da a\) a g\)](#), dell'[articolo 10-quater](#) stesso; e in secondo luogo sul dettato del novellato [articolo](#)

[19, comma 1, lettera g-bis\), D.Lgs. 546/1992](#), recante la **previsione dell'impugnabilità dei relativi dinieghi**, tanto espressi quanto taciti, per “vizi propri” e non più per aleatorie ragioni di interesse generale e pubblico, **come qualunque altro atto autonomamente impugnabile**.

Sull'argomento, la stessa Agenzia delle entrate, con la sua [circolare n. 21/E/2024](#), enfatizza l'innovativo ruolo di “*strumento di protezione del contribuente*” dell'autotutela obbligatoria (a scapito della previa concezione di un potere esercitabile in maniera largamente discrezionale da parte dell'ufficio), purché ricorrano, sotto un profilo “oggettivo” dell'istituto, **errori manifesti dell'atto impositivo o dell'imposizione**, in termini di evidente illegittimità o infondatezza della pretesa (come precisato dalla Relazione illustrativa al D.Lgs 219/2023 di Riforma); e tanto basta, allora, a **ritenere superata la concezione giurisprudenziale “classica” dell'inimpugnabilità del diniego parziale di autotutela** dell'atto definitivo, sempreché sia **rispettata la duplice condizione**, delineata dalla predetta circolare, che **l'autotutela parziale non venga richiesta all'esito dell'intervenuta definizione parziale**, anche agevolata, della pretesa, **implicante versamenti irretrattabili** (come nel caso dell'acquiescenza, dell'accertamento con adesione, della conciliazione processuale); e che i vizi di cui all'[articolo 10-quater](#) siano **rilevabili dall'ufficio impositore *ictu oculi*** e non richiedano, per la loro individuazione, la **soluzione di questioni interpretative obiettivamente incerte**, come quelle avvalorate da contrasti giurisprudenziali. In questo quadro, può essere allora utile interrogarsi circa le **modalità con cui il contribuente istante debba motivare e dimostrare la sussistenza del vizio “manifesto” dell'atto impositivo**, divenuto definitivo per **mancata impugnazione entro l'anno dall'intervenuta definitività**, come previsto dall'[articolo 10-quater comma 2](#). Ora, se l'errore dell'imposizione erariale è appunto “manifesto”, in quanto ricadente in una delle casistiche dell'[articolo 10-quater, comma 1](#) – si pensi a quella di cui alla lettera e), ossia l'errore sul “presupposto d'imposta” comprendente, tra gli altri, per la [circolare n. 21/E/2024](#) citata, anche gli **errori degli uffici determinanti doppie imposizioni**, o il disconoscimento dei presupposti per fruire di deduzioni, detrazioni ed agevolazioni –, e se tale errore è accertabile *ictu oculi* da parte degli uffici, avvalendosi di **dati già in loro possesso** e senza necessità di confrontarsi con **interpretazioni incerte del quadro normativo di riferimento**, allora è possibile qualificare l'onere gravante in capo al contribuente istante, di dimostrare all'amministrazione l'esistenza del vizio del suo atto, come un onere “attenuato” a fronte del prevalente obbligo dell'ente impositore di riconoscere d'ufficio, e di **rimuovere d'ufficio**, la sua **scorretta pretesa**. In questa prospettiva, pare allora **potersi escludere la negazione dell'autotutela obbligatoria** allorché, per esempio, il vizio dell'atto divenuto definitivo venga **evidenziato dal contribuente all'ufficio in forza di documentazione mai esibita** prima all'ufficio stesso, ancorché richiesta in fase di controllo. Invero, l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, e la ratio sanzionatoria dell'[articolo 32, D.P.R. 600/1973](#), implicante l'inutilizzabilità in ambito amministrativo e giudiziale di dati e notizie non esibiti in risposta agli inviti dell'ufficio, **non paiono**, infatti, **poter prevalere sul preminente obbligo dell'amministrazione finanziaria di annullare senza meno una pretesa tributaria “manifestamente illegittima”**, laddove fatta valere in violazione dei principi di capacità contributiva dei contribuenti ex [articolo 53, Costituzione](#).