

L'AUTOTUTELA TRIBUTARIA

DOTT. VINCENZO MANTO

31/10/2024

L'autotutela amministrativa

L'autotutela amministrativa: L'istituto dell'autotutela conferisce ad ogni Pubblica Amministrazione il potere di rimuovere e/o sostituire gli atti che risultino viziati.

Articolo 21 novies Legge del 07/08/1990 n. 241

Legge del 07/08/1990 n. 241 -Articolo 21 novies (anno 2005) (legge generale sul procedimento amministrativo)

“... Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-octies, esclusi i casi di cui al medesimo articolo 21-octies, comma 2, puo' essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole, comunque non superiore a dodici mesi dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, inclusi i casi in cui il provvedimento si sia formato ai sensi dell'articolo 20, e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge. Rimangono ferme le responsabilita' connesse all'adozione e al mancato annullamento del provvedimento illegittimo.”

Gli atti tributari e l'avviso di accertamento

Gli atti tributari emessi dalla Amministrazione Finanziaria sono atti amministrativi.

In particolare:

l'avviso di accertamento è un atto amministrativo sostanziale, non processuale. È una species dell'atto amministrativo emesso dall'amministrazione finanziaria a conclusione di un procedimento amministrativo (Cass., 10/01/2014, ord. 351).

Gli atti tributari e l'avviso di accertamento

In ambito tributario il potere di autotutela è strettamente connesso con la tipologia di atti amministrativi emessi dall'Amministrazione Finanziaria

La natura dell'avviso di accertamento:

- è un provvedimento di natura amministrativa
- è un atto vincolato
- è un atto **autoritativo** che **esplica i suoi effetti** sulla sfera del contribuente a **prescindere dal controllo giurisdizionale sulla sua legittimità e diventa definitivo se non impugnato.**

A fronte di tale potere l'Amministrazione Finanziaria ha il potere (autotutela) di annullare un accertamento viziato.

L'autotutela: provvedimento e procedimento di riesame

Accezione comune di autotutela: con autotutela si indica sia l'atto amministrativo di riduzione o annullamento della pretesa tributaria che il procedimento di riesame dell'atto.

Il provvedimento di autotutela può essere

- **Parziale:** l'Amministrazione Finanziaria ridetermina la pretesa tributaria, ma non annulla l'atto.
- **Totale:** l'Amministrazione Finanziaria annulla l'atto e deve annullare tutti gli atti conseguenti.

Autotutela tributaria: il primo supporto normativo

Il **D.P.R. n. 287/1992 regolamento degli Uffici e del personale dell'Amministrazione finanziaria** ha tentato di dare un **primo supporto normativo al ritiro dell'atto tributario illegittimo (art. 68)**.

L'art. 68 del **D.P.R. n. 287/1992** ha avuto scarsa applicazione per i motivi che seguono.

- si trattava di un regolamento e non di una legge;
- il procedimento di autotutela non era disciplinato.

Inoltre, così come ancora oggi normato dall'art. 21 novies della L. 241/1990, si seguiva l'orientamento giurisprudenziale secondo cui si dovevano contemperare due interessi:

- ✓ l'interesse pubblico al **ripristino della legalità**;
- ✓ l'interesse pubblico **concreto ed attuale** alla rimozione dell'atto illegittimo (la stragrande maggioranza dei provvedimenti amministrativi sono di tipo concessorio che determinano un ampliamento della sfera giuridica del cittadino che può interessare indirettamente la collettività al mantenimento in vita del provvedimento amministrativo illegittimo).

L'art. 53 della Costituzione della Repubblica Italiana

Il vecchio orientamento giurisprudenziale e l'art. 21 novies della L.241/1990 trovano, in ambito tributario, l'ostacolo posto

- *Dall'art. 53 della Costituzione: «**Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario e' informato a criteri di progressività.**»*
- *Dal Principio di imparzialità e buon andamento dell'azione impositiva.*

L'art. 2-quater, D.L. n. 564/1994, attuato con il regolamento ministeriale n. 37/1997

La nuova normativa ha segnato un incremento dell'esercizio dell'autotutela tributaria da parte della Amministrazione Finanziaria nei casi di atti impositivi

- Illegittimi (emessi in violazione della legge)
- Infondati (emessi senza le necessarie prove a supporto della pretesa tributaria)

Il potere di annullamento degli atti tributari in autotutela rimane ancora un potere pienamente discrezionale.

L'art. 2-quater, D.L. n. 564/1994, attuato con il regolamento ministeriale n. 37/1997

Art. 2.

Ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento

1. L'Amministrazione finanziaria puo' procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessita' di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilita', nei casi in cui sussista illegittimita' dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

L'art. 2-quater, D.L. n. 564/1994, attuato con il regolamento ministeriale n. 37/1997

- a) errore di persona;
 - b) evidente errore logico o di calcolo;
 - c) errore sul presupposto dell'imposta;
 - d) doppia imposizione;
 - e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
 - f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
 - g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
 - h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.
2. Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

La nuova autotutela Tributaria

L'esercizio del potere di autotutela da attività esclusivamente **facoltativa/discrezionale** diventata **anche obbligatoria/vincolata**

Il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219,

Il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219,

- ha disciplinato l'istituto dell'autotutela tributaria **inserendo** nella legge 27 luglio 2000, n. 212 “Disposizioni in materia di diritti del contribuente” (c.d. “**Statuto dei diritti del contribuente**”) gli articoli 10-quater e 10-quinquies (sono entrati in vigore il 18 gennaio 2024)
- **ha abrogato l'articolo 2-quater** del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 e il **decreto** del Ministero delle finanze 11 febbraio 1997, **n. 37 (vecchia autotutela Tributaria)**.

Il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220.

Il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220.

- ha modificato l'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, inserendo, tra gli «atti impugnabili», **il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria e il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa.**
- l'articolo 2, comma 3, del d.lgs. n. 220 del 2023 ha **abrogato** l'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante la disciplina del **reclamo e della mediazione**

L'art.10 quater della legge 27 luglio 2000, n. 212

L'articolo 10-quater dello Statuto, rubricato «**Esercizio del potere di autotutela obbligatoria**», dispone che

1. L'amministrazione finanziaria procede in **tutto o in parte all'annullamento** di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, **senza necessità di istanza di parte**, anche **in pendenza di giudizio** o in caso di atti definitivi nei seguenti casi di **manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione**:

- a) errore di persona;
- b) errore di calcolo;

L'art.10 quater della legge 27 luglio 2000, n. 212

- c) errore sull'individuazione del tributo;
- d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- e) errore sul presupposto d'imposta;
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

L'art.10 quater della legge 27 luglio 2000, n. 212

2. L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di **sentenza passata in giudicato** favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso **un anno** dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, **in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela**, la **responsabilità** di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle **ipotesi di dolo**.

La rinuncia all'imposizione

Si ha quando l'Amministrazione Finanziaria rinuncia a riscuotere un credito tributario derivante da una dichiarazione; quando il liquidato è difforme dal dovuto l'Amministrazione non procede a riscuotere le somme indicate e rimborsa l'eventuale versato.

L'art.10 quater della legge 27 luglio 2000, n. 212

- L'elenco contenuto nell'art. 10 quater della legge 27 luglio 2000, n. 212 individua i casi che determinano una **manifesta illegittimità dell'atto amministrativo tributario**, in quanto l'atto è affetto da **vizi sostanziali** che determinano una **pretesa tributaria non conforme ai fatti economici realizzati** dal contribuente e quindi **alla sua capacità contributiva**.
- L'obbligo di autotutela non sussiste decorso **un anno** dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione: tale termine è fissato al fine di non appesantire troppo l'attività degli uffici dell'amministrazione finanziaria nella revisione di atti e rapporti giuridici ormai consolidati. La richiesta dell'esercizio dell'autotutela deve avvenire in tempi brevi, e comunque coincidenti con il termine di cui all'art. 21 novies della L.241/1990. **Trascorso il termine di un anno l'amministrazione finanziaria può, ma non è obbligata ad annullare l'atto viziato.**

Il giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria

L'obbligo di autotutela obbligatoria non sussiste in caso di **sentenza passata in giudicato** favorevole all'amministrazione finanziaria.

Tenuto conto che il giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria fa stato tra le parti, è cioè idonea a produrre effetti giuridici, la sua esistenza è un limite all'esercizio del potere di autotutela.

Unica eccezione: autotutela per motivi diversi da quelli trattati nel processo tributario.

L'Ufficio in ossequio **al principio del buon andamento e imparzialità dell'azione impositiva** potrebbe, volontariamente, annullare in autotutela un atto per ragioni diverse da quelle esaminate nel corso del processo.

articolo 10-quinquies «Esercizio del potere di autotutela facoltativa»

L'articolo 10-*quinquies*, rubricato «*Esercizio del potere di autotutela facoltativa*»

1. Fuori dei casi di cui all'articolo 10-quater, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una **illegittimità** o **dell'infondatezza** dell'atto o dell'imposizione.

2. Si applica il comma 3 dell'articolo 10-quater.

articolo 10-quinquies «Esercizio del potere di autotutela facoltativa»

Se l'atto impositivo presenta **vizi diversi** da quelli elencati nell'art. 10 quater, **l'autotutela è facoltativa**, si tratta di vizi sostanziali e procedurali.

Alcuni esempi di vizi sostanziali:

- Avviso di accertamento non conforme al giudicato penale
- Avviso non conforme alle regole dell'UE

Alcuni esempi di vizi procedurali

L'Ufficio non procede all'annullamento dell'atto se l'avviso di accertamento è affetto da vizi procedurali, ma è conforme all'art. 53 della Costituzione.

articolo 10-quinquies «Esercizio del potere di autotutela facoltativa»

Esempi

- Mancata attivazione del contraddittorio preventivo quando determina la nullità dell'atto
- Difetto di motivazione
- Difetto o mancanza di sottoscrizione
- Mancata indicazione del responsabile del procedimento.

articolo 10-quinquies «Esercizio del potere di autotutela facoltativa»

Vizi formali dell'atto:

In caso di vizi meramente formali dell'atto l'Ufficio non procederà all'autotutela in quanto l'atto è conforme al principio di capacità contributiva espresso nell'art. 53 della Costituzione.

Gli effetti del provvedimento di autotutela parziale e totale

Autotutela parziale: l'atto continua ad esistere, la pretesa tributaria viene rideterminata, ma i termini per la proposizione del ricorso rimangono invariati (*...sono consapevole che la richiesta di autotutela non sospende i termini per la proposizione del ricorso*).

- L'atto impositivo mantiene il proprio numero identificativo.
- Viene rideterminata, in diminuzione, la pretesa tributaria.
- Rimangono invariati i termini per la proposizione del ricorso (60 giorni dalla notifica dell'atto-termine mobile).
- Rimane invariata la possibilità di prestare acquiescenza con la riduzione ad 1/3 delle sanzioni.

Autotutela totale: si annulla l'atto, si annulla la pretesa tributaria e si devono annullare tutti gli atti conseguenti.

Gli effetti dell'annullamento dell'atto

L'annullamento di un avviso di accertamento determina l'illegittimità degli atti della riscossione conseguenti.

Se l'amministrazione finanziaria annulla un avviso di accertamento il cui debito tributario è iscritto a ruolo dovrà emettere un provvedimento di sgravio delle somme affidate all'agente della riscossione o iscritte a ruolo.

Se le somme sono state riscosse, le stesse dovranno essere restituite dall'Ufficio rimborsi.

Rifiuto espresso o tacito su istanza di autotutela obbligatoria: impugnabilità.
Rifiuto espresso su istanza di autotutela facoltativa: impugnabilità.

Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546-Disposizioni sul processo tributario...art 19. Atti impugnabili e oggetto del ricorso.

In vigore dal 04/01/2024 Modificato da: Decreto legislativo del 30/12/2023 n. 220 Articolo 1

1. Il ricorso puo' essere proposto avverso:...

g-bis) il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quater della legge 27 luglio 2000, n. 212;

g-ter) il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212;