

19/11/2024

Riforma fiscale: la nuova autotutela tributaria obbligatoria e facoltativa

Di Alessandro Carlesimo

Il legislatore ha recentemente riformato lo strumento dell'autotutela tributaria, il cui esercizio si estrinseca nel potere conferito all'amministrazione finanziaria di annullare, in tutto o in parte, un atto impositivo illegittimo.

Lo spirito delle nuove norme muove dalla necessità di approntare una maggior tutela degli interessi del contribuente, al fine di valorizzare sempre più il **principio di collaborazione e buona fede nei rapporti con il fisco**. A questo scopo, è stata **abrogata la previgente disciplina** in materia di autotutela e introdotta una **regolamentazione specifica dell'istituto** all'interno della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

Più in dettaglio, l'articolo 1, comma 1, lett. m), D. Lgs. n. 219/2023, ha introdotto gli artt.10 - quater (autotutela obbligatoria) e 10-quinques (autotutela facoltativa) in attuazione della Legge delega che mirava, per l'appunto, a **potenziare l'esercizio del potere di autotutela in una rinnovata ottica di protezione del contribuente** da atti cagionevoli.

La prima fattispecie enucleata concerne l'esercizio dell'**autotutela obbligatoria**, intesa come potere conferito all'amministrazione finanziaria **di annullare o emendare un atto impositivo illegittimo, in presenza di talune condizioni tassativamente previste dalla novella**. Il carattere di obbligatorietà, come si legge nella Relazione illustrativa, è stato introdotto con l'obiettivo di rafforzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e di certezza del diritto, da un lato, deflazionare il contenzioso, dall'altro.

L' articolo 10 – quater concentra l'operatività dello strumento **dell'autotutela obbligatoria nei casi di manifesto errore**, prevedendo che l'amministrazione finanziaria proceda all'annullamento totale o parziale degli atti o rinuncia alla pretesa, d'ufficio o su istanza di parte, in ipotesi di **manifesta illegittimità e infondatezza dell'atto**.

Come chiarito dalla **Circolare 21/E/2024**, possono essere oggetto di autotutela obbligatoria gli atti con effetti di natura patrimoniale pregiudizievoli nei riguardi del contribuente, quali ad esempio gli atti recanti una pretesa impositiva e quelli di chiusura della partita IVA.

La norma individua tassativamente i **vizi indicativi della manifesta illegittimità dell'atto**:

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

Al ricorrere di questi casi, l'autotutela costituisce un obbligo dell'amministrazione finanziaria e non uno strumento la cui adozione è rimessa alla valutazione discrezionale dell'ufficio. Gli enti impositori possono, viceversa, esimersi dall'obbligo se, in sede istruttoria, emerge che la fattispecie rappresentata non rientri tra quelle che legittimano il ricorso all'articolo 10-quater per l'assenza della condizione di *“manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione”*. **L'Agenzia delle Entrate ha escluso, ad esempio, l'obbligatorietà laddove il caso prospettato presupponga la soluzione di questioni interpretative obiettivamente incerte, ad esempio, per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali.**

Nei casi di illegittimità non manifesta, si ricade nella fattispecie di cui all'articolo 10-quinques, L. 212/2000, che soggiace alla disciplina residuale applicabile al di fuori del perimetro, espressamente delineato, dell'autotutela obbligatoria. L'annullamento in autotutela obbligatoria è esercitabile anche **in pendenza di giudizio o in presenza di un atto viziato definitivo per mancata impugnazione, purché sia richiesta entro un anno dal momento in cui l'atto è divenuto definitivo.**

La figura dell'**autotutela facoltativa**, disciplinata all'**articolo 10-quinques**, come accennato abbraccia le **ipotesi residuali** in cui sussiste la mera “facoltà” di annullare, in tutto o in parte, l'atto viziato. La norma recita quanto segue: *“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”*.

A differenza della prima fattispecie, è sufficiente il riscontro della semplice infondatezza dell'atto, non richiedendosi l'accertamento di vizi riconducibili alle ipotesi legali elencate all'interno dell'articolo 10-quater. L'autotutela facoltativa opera altresì allorquando ricorrono i vizi invalidanti che giustificano l'autotutela obbligatoria, ma sia già decorso il termine di un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione previsto dal comma 2 dell'articolo da ultimo citato.

L'autotutela, sia essa facoltativa che obbligatoria, **non può essere invocata**:

- se l'atto di imposizione è stato oggetto, anche parzialmente, di qualunque forma di **definizione della pretesa, anche agevolata** (ad esempio, nel caso di accertamento con adesione, conciliazione, acquiescenza);
- in presenza di una **sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria** (art. 10-quater, comma 2, L. 212/2000).

Da ultimo, la riforma ha integrato la lista degli atti autonomamente impugnabili ex art. 19, D. Lgs. 546/1992 con l'aggiunta dei provvedimenti di diniego sull'istanza di autotutela. Più in dettaglio, viene espressamente prevista la possibilità di presentare ricorso avverso:

- **Rifiuto, espresso o tacito**, sull'istanza di autotutela obbligatoria;
- **Rifiuto, espresso**, sull'istanza di autotutela facoltativa.

Il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela facoltativa non è contestabile davanti al giudice, stante l'assenza di una norma specifica che lo consenta. I **termini** per la proposizione dell'azione sono quelli ordinari, ovvero: **60 giorni** dalla data di notificazione **dell'atto espresso di rifiuto; 90 giorni** avverso il **rifiuto tacito** dell'autotutela “obbligatoria”, decorrenti dalla presentazione della domanda (articolo 21, comma 2, D. Lgs.546/1992).

Al fine di promuovere la rimozione di atti illegittimi sia tramite autotutela obbligatoria che facoltativa, il legislatore ha dettato una **norma speciale in materia di responsabilità amministrativo contabile del funzionario**. L'articolo 10-quater, comma 3, L.212/2000, prevede che *“in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela”*, **la responsabilità amministrativo-contabile per danni patrimoniali all'amministrazione, è circoscritta alle sole ipotesi in cui sussista il dolo**. Si esclude così in quest'ambito la più rigorosa disciplina generale che, viceversa, opererebbe anche nei casi di violazione degli obblighi di diligenza, prudenza e perizia, ossia in presenza di colpa grave anche non dolosa.