



FOGLIO INFORMATIVO N. 13-2024

LA RIFORMA DELL'AUTOTUTELA

COME FUNZIONA E QUANDO IL FISCO È OBBLIGATO PER LEGGE AD ANNULLARE LE PROPRIE PRETESE IMPOSITIVE

La Riforma Fiscale ha introdotto delle modifiche allo Statuto del Contribuente. Il decreto legislativo 30.12.2023 n. 219, di prima attuazione della Riforma, ha inserito nello Statuto gli articoli 10-quater e 10-quinquies, prevedendo che, in alcuni casi, il Fisco dovrà annullare automaticamente gli atti che contengono errori manifesti e pertanto rinunciare alla pretesa impositiva. Il contribuente potrà anche fare a meno di presentare l'istanza di autotutela. Capiamo quindi meglio in quali casi ciò è possibile, iniziando a capire meglio come funziona in generale l'autotutela.

Che cos'è l'autotutela

L'autotutela è uno strumento previsto dalla legge al fine di evitare che il contribuente debba ricorrere al Giudice Tributario ogni qual volta sia destinatario di atti di imposizione errati. Grazie all'autotutela è possibile chiedere di modificare o annullare l'atto alla stessa pubblica amministrazione che l'ha emanato. È ben possibile che si tratti dell'Agenzia delle Entrate che, nell'inviare un atto relativo a una certa imposta, abbia commesso degli errori palesi o delle gravi inesattezze.

In questo caso il contribuente, attraverso i canali messi a disposizione dal Fisco, può chiedere l'annullamento del documento oppure la sua modifica. Se a seguito dell'istanza di autotutela si arriva all'annullamento dell'atto impositivo, la stessa sorte spetterebbe parimenti a tutti gli atti successivi e consequenziali, quali l'iscrizione a ruolo, gli avvisi di accertamento, e le eventuali cartelle esattoriali.

I benefici dell'autotutela

Ricorrere all'autotutela è conveniente, per evitare le lungaggini e i costi che sarebbero richiesti in Tribunale. Secondo la legge, si può rimediare ad alcuni tipi di errori anche senza ricorrere al giudice. Sarà sufficiente che l'Agenzia delle Entrate, o qualsivoglia amministrazione finanziaria, prenda atto dell'inesattezza dell'atto che ha emanato e vi ponga rimedio essa stessa attraverso un provvedimento di rettifica o di annullamento dell'atto.

Come si presenta un'istanza di autotutela?

Nel momento in cui l'amministrazione finanziaria (poniamo l'Agenzia delle Entrate) invia una sanzione al contribuente, all'interno dell'atto si trova anche l'indicazione di come presentare istanza di autotutela. È possibile in alcuni casi contattare i centri di assistenza telefonica, oppure presentare una richiesta scritta in carta libera, esponendo i motivi per cui si richiede l'autotutela, avendo cura di indicare gli estremi dell'atto da annullare o rettificare, senza dimenticare di allegare le documentazioni che attestano l'errore commesso dall'Agenzia delle Entrate, ed eventualmente le quietanze degli avvenuti pagamenti. In altri casi, le amministrazioni più diligenti già predispongono un modulo da compilare contenente istanza di autotutela.

LA RIFORMA DELL'AUTOTUTELA

L'autotutela obbligatoria: quando il contribuente può non fare niente

Arriviamo ai casi in cui l'amministrazione finanziaria è obbligata ad annullare o a rinunciare all'imposizione, anche senza un'istanza specifica da parte del contribuente e a prescindere o meno dal fatto che penda già un giudizio.

Si parla in questi casi di "autotutela obbligatoria", in base a quanto previsto dalla recente riforma. I casi di autotutela obbligatoria sono quelli che determinano la manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione, e pertanto lo rendono annullabile, ossia:

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

Prima di questa riforma, non vi era alcun obbligo dell'amministrazione, ma una mera facoltà.

I limiti all'autotutela obbligatoria

Precisiamo solo che l'amministrazione finanziaria non può tuttavia procedere all'annullamento dell'atto impositivo nell'ipotesi in cui sia intervenuta una sentenza passata in giudicato a essa favorevole (cioè se il giudice tributario ha dato ragione all'amministrazione, stabilendo che quella imposizione è dovuta e che pertanto deve essere comunque pagata dal contribuente). Altro caso in cui l'obbligo di autotutela non opera è quando sia decorso oltre un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

Un ulteriore aspetto da considerare è che l'amministrazione finanziaria può essere ritenuta responsabile se ha compiuto delle valutazioni che hanno portato a non ritenere esistenti le predette condizioni per l'autotutela obbligatoria. Tuttavia, la responsabilità vi sarà soltanto nelle ipotesi di dolo, e non anche di colpa, cioè nei soli casi in cui scientemente l'amministrazione, pur sapendo che l'ipotesi rientrava nei casi di autotutela obbligatoria, non ha provveduto all'annullamento o alla rettifica dell'atto.

Quando l'autotutela è facoltativa

L'art 10-quinquies dello Statuto dei Contribuenti (legge 27 luglio 2000, n. 212), come introdotto dal predetto d.lgs 219/2023, di attuazione della Riforma Fiscale, prevede che, al di fuori dei casi di autotutela obbligatoria, di cui al già citato art. 10-quater, l'amministrazione finanziaria può comunque decidere di annullare, in tutto o in parte, altri atti di imposizione, diversi da quelli indicati all'art. 10-quater, ovvero rinunciare all'imposizione medesima, e anche in questo caso può farlo a prescindere dalla pendenza in giudizio o in caso di atti definitivi, sempre nell'ipotesi che ci si trovi in presenza di una illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

SI PUÒ IMPUGNARE IL DINIEGO DELL'AUTOTUTELA?

Il silenzio della legge

Il rifiuto o il mancato esercizio dell'autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria in verità non costituisce un caso di impugnazione, non essendo questo espressamente indicato dalla legge all'art. 19 delle Disposizioni sul Processo Tributario (d.lgs. 31.12.1992, n. 546). Il predetto articolo infatti indica quali sono gli atti impugnabili e gli oggetti del ricorso, ma non

prevede il caso dell'impugnazione del mancato accoglimento delle istanze di autotutela. Tuttavia, la giurisprudenza della Corte di Cassazione si è più volte pronunciata in merito.

Poche aperture dalla Cassazione

In un caso, per la verità datato, la Suprema Corte ha previsto che contro l'esplicito rifiuto di esercizio dell'autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria, può esercitarsi un sindacato della Corte di Cassazione, per quanto esso sia solo circoscritto alla legittimità del rifiuto. Ha precisato inoltre la Cassazione che l'eventuale silenzio dell'amministrazione finanziaria sul potere di autotutela non può qualificarsi giuridicamente come un diniego e non può essere contestabile in sede giudiziale, quasi come fosse un "silenzio diniego" dell'amministrazione.

Anche la Corte Costituzionale, in una sentenza di alcuni anni fa, aveva precisato che non c'è un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non può equivalere a inadempimento.

Che fare se viene rigettata l'autotutela?

In mancanza di un ordine del giudice, l'annullamento di un atto illegittimo è qualcosa di meramente discrezionale da parte dell'ufficio che lo ha emesso. La conseguenza è che, mancando un obbligo previsto dalla legge, nei casi di eventuale rigetto del ricorso in autotutela, o anche contro lo stesso silenzio, il cittadino non può fare nulla. Questo ha previsto la Cassazione con la recente sentenza n. 7318/2022.

Non è pertanto possibile rivolgersi al giudice per contestare le ragioni che hanno portato l'amministrazione a non tenere conto dell'istanza in autotutela. Si può solo presentare ricorso contro il diniego in autotutela quando vi siano interessi di carattere generale che avrebbero dovuto condurre all'annullamento del provvedimento illegittimo, i quali tuttavia non necessariamente vanno a convergere con l'interesse particolare del cittadino a veder annullata quella imposizione.

Attenzione al dovere di buona amministrazione

Tuttavia, non tutto è perduto, perché un obbligo di provvedere in capo all'Amministrazione, anche nei casi di diniego dell'autotutela, può configurarsi se, nella concreta vicenda, sussistano evidenti ragioni di giustizia e di equità che impongano l'adozione di un provvedimento di riesame, in particolare in relazione al generale dovere di correttezza e di buona amministrazione che può risultare minato.

E se il contribuente, ad esempio, quella tassa l'ha già pagata, è principio incontestabile che l'amministrazione non possa chiedergli di pagarla nuovamente. È questo infatti il convincimento

del TAR Lazio che, con la sentenza n. 9731/2021, legittimerebbe l'impugnazione di un diniego dell'istanza di autotutela se occorre salvaguardare alcuni dei fondamentali principi del diritto amministrativo che risulterebbero compromessi.

Roma, aprile 2024