



Autotutela tributaria facoltativa

Mariaenza La Torre

Argomenti



- Il dato normativo: principi costituzionali e unionali; statuto del contribuente
- Presupposti e limiti: natura dell'autotutela facoltativa. Gli approdi della giurisprudenza
- La posizione del contribuente
- Il perimetro della tutela giurisdizionale
- Le problematiche: individuazione di fattispecie complesse.
- Il ruolo del giudice tributario
- Analisi di un caso

Il dato normativo: principi costituzionali e unionali statuto del contribuente



Principi costituzionali e unionali

- **art. 53** "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" e "il sistema tributario è informato a criteri di progressività";
- **art. 2** dovere di solidarietà, in cui rientra anche il concorso da parte di ciascuno alle spese pubbliche proporzionalmente alla propria forza economica;
- **art. 23** "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge";
- **secondo comma dell'art. 97**: l'attività dell'Amministrazione pubblica è informata ai principi di "buon andamento e imparzialità".
- **principi dell'ordinamento dell'UE**



Autotutela e principi unionali

- principi di **legalità dell'imposizione, leale cooperazione, effettività della tutela, primato del diritto UE e neutralità fiscale.**
- Tali principi impongono all'A.F. di **rimuovere atti impositivi incompatibili con il diritto unionale**, anche attraverso strumenti di riesame amministrativo, nel rispetto del **bilanciamento con la certezza del diritto e la tutela dell'affidamento.**
- Art. 6 Cedu (diritto a un processo equo) **non applicabile** direttamente al processo tributario ma rafforza l'esigenza di un controllo giurisdizionale effettivo, soprattutto quando sono coinvolte sanzioni tributarie.



Autotutela negativa

Autotutela positiva

- A seconda degli effetti che l'esercizio dell'autotutela produce sugli atti possiamo distinguere:
 - • **autotutela cd. positiva** (riesame e sostituzione dell'atto) : l'attività di riesame è di tipo confermativo o incrementativo; l'intervento è **sfavorevole** al contribuente:
 - • **autotutela cd. negativa** (annullamento d'ufficio, per rimuovere atti illegittimi) : l'atto viene annullato in tutto o in parte; intervento **favorevole** al contribuente.

Art. 10 *quinquies* Statuto del contribuente*

- 1. Fuori dai casi stabiliti dall'art. 10 *quater*, l'AF 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 corso di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una **illegittimità o dell'infondatezza dell'atto di imposizione**.
- 2. Si applica il comma 3 dell'art. 10 *quater* (responsabilità limitata al caso di dolo in relazione alle valutazioni di fatto)

*L. 212/2000 come modificata da D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219

Art. 19 (lettere g-bis) e g-ter)) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 5463*

- Rientra fra gli atti impugnabili
 - «il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quater della legge 27 luglio 2000, n. 212» e «**il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212**».
-
- *L. 212/2000 come modificata da D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220

ambito applicativo dell'A. Facoltativa

- Casi non rientranti dell'autotutela obbligatoria
- «anche la sospensione o revoca, esercitabile, anche d'ufficio e in pendenza di giudizio o in presenza di atti definitivi, quando ricorrono **casi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione**».
(Relazione Illustrativa al d.lgs.n. 219 del 2023)



Presupposti e limiti: natura dell'autotutela facoltativa. Gli approdi della giurisprudenza



Presupposto:

- vizio di legittimità dell'atto
- Interesse pubblico alla rivalutazione sotto il profilo della corretta esazione dei tributi

rinnovata valutazione

Limiti

- decadenza dal potere di accertamento
- giudicato favorevole all'AF.

Conclusione del procedimento:

- Conferma
- modifica
- rimozione.

Le problematiche

- **I vizi**

Solo vizi formali dell'atto impositivo?

O anche di vizi sostanziali?

- **oggetto di tutela:**

interesse individuale del contribuente? adozione di provvedimenti di annullamento in *malam partem*?

o l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, con gli unici limiti della decadenza dei termini accertativi e del giudicato?

- **Natura del provvedimento:** differenza strutturale e funzionale del potere di autotutela rispetto al potere di accertamento integrativo.

- deroga al principio di unicità dell'accertamento



SEZIONI UNITE N. 30051/2024:

- **Oggetto** di A: tutti gli elementi formali e strutturali che avevano dato origine all'atto impositivo di primo grado
- **Estraneità** all'A. del *ne bis in idem*: l'azione accertativa resta quella originaria
- Legittimità atti rettificativi atti *in bonam* e *in malam partem*.
- Bilanciamento con “l'interesse alla certezza del diritto e alla stabilità dei rapporti giuridici”.
- “L'interesse primario, che discende dalla stessa matrice del potere di imposizione, ad attivare l'autotutela è costituito **dall'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi**”.





La posizione
del
contribuente



Autotutela
obbligatoria\facoltativa

autotutela obbligatoria:

privilegia l'interesse del contribuente alla giusta imposizione rispetto alla propria capacità contributiva, peraltro sovrapponibile all'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi.

Diritto soggettivo

Autotutela facoltativa

potestas discrezionale

contribuente titolare di interesse legittimo pretensivo a contenuto procedimentale

Autotutela in malam partem:

tensione fra

interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi (art. 53 cost.)

tutela dell'affidamento del contribuente (artt. 3 e 97 cost., Statuto)

l'autotutela in *malam partem* è costituzionalmente compatibile, ma deve essere esercitata in modo **ragionevole, proporzionato e motivato**. (Corte cost. 141/2009)



Autotutela in malam partem:

Sez. un. n. 30051/2024; Cass. 34589/25;
Cass.33186/2025

il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. rafforza la necessità di una rimozione del primo atto e la sua sostituzione in forza del corrispondente dovere, ex artt. 2 e 53 Cost., di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

Dottrina: **strumento eccezionale**, da utilizzare con cautela, e non una modalità ordinaria di riesercizio della potestà impositiva.





Autotutela in malam partem nell'autotutela facoltativa:

l'autotutela facoltativa conserva una **neutralità assiologica** (rispetto alla più garantista A. Obbl) che consente, in astratto, anche un esercizio in *malam partem*.

Senza però compromettere la stabilità dei rapporti tributari; svuotare di contenuto i termini decadenziali; alterare l'equilibrio tra amministrazione e giurisdizione.

Il perimetro della tutela giurisdizionale



Perimetro applicativo: atti A.F.



Comma 3-bis art. 1 Statuto contribuente



le disposizioni sullo Statuto si applicano direttamente e obbligatoriamente **all'Amministrazione finanziaria** statale;



per Regioni ed enti locali costituiscono norme di principio;



tali enti sono tenuti ad adeguare i rispettivi ordinamenti.




 Questo significa:






non immediata applicazione diretta, ma vincolo di adeguamento.

Limiti di applicabilità agli Atti degli enti locali

- Comma 3-ter art. 1 Statuto contribuente
- Nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, regioni ed enti locali **non possono prevedere garanzie per il contribuente inferiori a quelle assicurate dallo Statuto dei diritti del contribuente.**
-  Questa disposizione ha natura imperativa e vincolante.

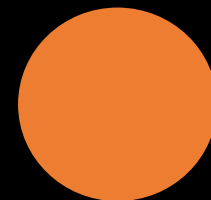


Autotutela ed Enti locali in sintesi

-  la nuova disciplina dell'autotutela tributaria costituisce livello minimo inderogabile di garanzie anche per i tributi locali;
-  **ma le specifiche regole procedurali tipizzate (autotutela obbligatoria, rifiuto tacito impugnabile) non operano automaticamente, salvo recepimento negli ordinamenti locali;**
-  tuttavia il giudice deve interpretare l'azione dell'ente locale alla luce dei principi dello Statuto, senza consentire livelli di tutela inferiori.
- In altre parole:
- **principi** → immediatamente vincolanti
- **meccanismi procedurali** → conformativi, non autoapplicativi

Termini applicabilità nuova autotutela

- Entro 60 gg. dalla notifica dell'atto di rigetto dell'istanza per A. Facoltativa
- incide sull'esercizio attuale del potere amministrativo, senza determinare una riapertura automatica dei rapporti tributari già definiti o coperti da giudicato.





La nuova disciplina si applica anche in presenza di giudizi pendenti, ma **esclusivamente sul piano dell'esercizio del potere amministrativo, non su quello processuale.**

L'A.F. può esercitare l'autotutela anche in pendenza di giudizio, ma la riforma non incide sul thema decidendum, né trasforma il giudizio sul merito in un giudizio sull'autotutela, né introduce forme di retroattività processuale.

Impugnabilità del diniego di autotutela facoltativa

- NON IMPUGNABILE il silenzio rifiuto sull'istanza
- IMPUGNABILE il rigetto espresso solo sul piano della legittimità (con esclusione del merito dell'imposta)
- L'A. facoltativa NON rappresenta per il contribuente una seconda opportunità di tutela



Necessità di un rigetto espresso? insindacabilità del silenzio?

articolo 19, lettera g-ter, del d.lgs. 546/1992.

Nel caso di autotutela facoltativa

- è impugnabile esclusivamente il **diniego espresso**, ai sensi dell'articolo 19, lettera g-ter, del d.lgs. 546/1992.
- Il sindacato del giudice resta **limitato ai vizi propri del diniego** e non consente la riapertura del merito dell'imposizione né l'annullamento dell'atto tributario ormai definitivo.



Le
problematiche:
individuazione di
fattispecie complesse.

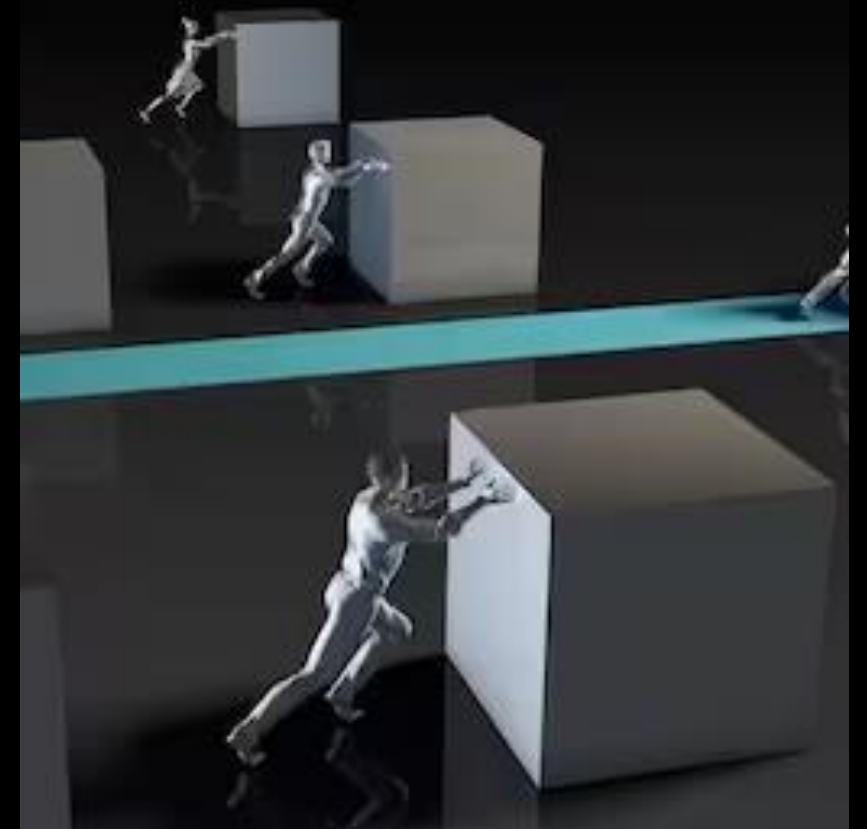
Le problematiche

- **fattispecie di confine** con la tutela obbligatoria:
- 1. errore sulla individuazione del tributo
- 2. errore sul presupposto d'imposta
- **Rel. min. sub art. 10 quarter**: "si esclude l'obbligatorietà dell'A. in tutti i casi in cui la questione appaia dubbia anche per contrasti giurisprudenziali
- Conf. **Circ. AE n. 21/E 2024**



casistica

- Sentenza di merito passata in giudicato a favore di uno dei coobbligati: effetti nei confronti del coobbligato (Cass. 2783/2024)
- Sentenza di merito passata in giudicato sull'accertamento del reddito societario: effetti sul reddito del socio (Cass. 39817/2021; 2743/2025)
- Sentenza passata in giudicato che determina una violazione di norme unionali o giur. Corte di giustizia (C.G.U.E. 2009, C-2/08 Olimpiclub)



Sez. 5 - , Sentenza n. 2743 del 04/02/2025

- In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la validità dell'avviso in ordine a ricavi non contabilizzati, emesso a carico di società di capitali a ristretta base partecipativa, costituisce presupposto indefettibile per legittimare la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, con la conseguenza che **l'annullamento dello stesso con sentenza passata in giudicato per vizi attinenti al merito della pretesa tributaria, avendo carattere pregiudicante, determina l'illegittimità dell'avviso di accertamento, notificato al singolo socio, che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari**, mentre non ha carattere pregiudicante l'annullamento per vizi del procedimento, che dà luogo ad un giudicato formale, e non sostanziale, difettando una pronuncia che revochi in dubbio l'accertamento sulla pretesa erariale.



Il ruolo del
giudice
tributario

Il giudice tributario non è vincolato alla qualificazione giuridica operata dall'Amministrazione.

- Principio generale: *iura novit curia*
- Il giudice:
- qualifica autonomamente i fatti accertati;
- valuta se l'errore rientra:
 - ❖ nelle ipotesi tipizzate di autotutela obbligatoria, oppure
 - ❖ nell'area discrezionale dell'autotutela facoltativa.
- **Quindi: la valutazione dell'Agenzia non è decisiva.**





Poteri del
giudice
tributario:
qualificazione
dell'errore;
eventuale
rinvio
pregiudiziale
ex art. 363 bis
c.p.c.

Il giudice **non può**

- ordinare l'autotutela
- riesaminare il merito del tributo;
- Trasformare il giudizio in un nuovo processo sull'imposta
- Il giudice tributario, investito solo della domanda di annullamento del rigetto dell'autotutela, non può annullare anche l'atto tributario originario, se questo non è stato autonomamente impugnato nei termini ordinari.



alamy

img400 10000
www.alamy.com

Cosa il
giudice **non**
può fare

a) Non può ordinare all'Agenda di esercitare l'autotutela

- Nemmeno se:
- l'errore è manifesto;
- rientra astrattamente nell'autotutela obbligatoria;
- l'Agenda ha "sbagliato qualificazione".
- Motivo:

l'autotutela resta potere amministrativo, anche quando è "obbligatoria" sul piano sostanziale, non diventa un potere sostituibile dal giudice.






Il giudice non può sostituirsi all'Amministrazione.

b) Non può riqualificare il giudizio

- Se il processo è:
- contro un atto impositivo → resta tale;
- non può diventare un giudizio sul diniego di autotutela, o sull'obbligo di provvedere.



Il Giudice può?

- Riqualficare l'errore  SÌ
- Disapplicare la qualificazione AE  SÌ
- Annullare l'atto impositivo  NO (ma...)
- Ordinare autotutela  NO
- Sostituirsi all'Ufficio  NO

Rinvio pregiudiziale ex art. 363 bis cpc

quando la controversia presenta:

- una questione di puro diritto;
- decisiva ai fini del giudizio;
- con rilevanza sistemica.

Dopo la decisione della Cass.: Il giudice tributario:

- riprende il processo;
- decide conformandosi al principio enunciato dalla Cass.

Esempi :

- interpretazione di norme della riforma dell'autotutela;
- decorrenza della nuova disciplina;
- impugnabilità del silenzio;
- poteri del giudice sul rigetto di autotutela;
- rapporti tra giudicato e autotutela;
- coordinamento tra diritto UE e diritto interno.



- Il rinvio ex art. 363-bis:
- ✗ non riguarda questioni di fatto;
- ✗ non può essere usato per rimettere l'intero giudizio;
- ✗ non sospende automaticamente il processo se non disposto.
- È uno strumento:
- eccezionale,
- Nomofilattico

In sintesi su autotutela facoltativa e processo

- Applicabilità della nuova autotutela anche in pendenza di giudizio, ma **solo sul piano amministrativo**
- **Netta esclusione di:**
- retroattività processuale
- incidenza sul thema decidendum
- “conversione” del giudizio sul merito in giudizio sull'autotutela
- **✓ Distinzione tra:**
- autotutela totale → cessazione della materia del contendere
- autotutela parziale → prosecuzione del giudizio
- diniego → giudizio autonomo



IL CASO

sentenza penale di
assoluzione successiva al
passaggio in giudicato di
sentenze sfavorevoli al
contribuente



IL FATTO

- L'Agenda delle entrate, a seguito di pvc, contestava a L.R. emissione di fatture per operazioni inesistenti, e, conseguentemente, notificava plurimi avvisi di accertamento, atti di contestazione delle sanzioni e cartelle esattoriali per la riscossione degli importi dovuti.
- I relativi contenziosi instaurati avverso i suddetti atti impositivi si concludevano con **sentenze sfavorevoli per il contribuente, poi passate in giudicato a seguito della mancata impugnazione delle decisioni**



L'ITER PROCESSUALE

- Il giudizio penale si concludeva con la sentenza del Tribunale di assoluzione per insussistenza del fatto in ordine alla falsità delle fatture contestate.
- Con due istanze L.R. chiedeva l'annullamento in via di autotutela degli atti impositivi divenuti definitivi, istanze che venivano rigettate dall'Ufficio.
- La CTP di S. rigettava il ricorso.
- La sentenza viene riformata dalla CTR, ritenendo illegittimo il diniego alla luce della sopravvenuta sentenza penale.



IL RICORSO PER CASSAZIONE


- L'Agencia delle entrate deduce, contrariamente a quanto affermato dalla CTR, che non poteva elevarsi ad interesse generale l'intervenuta decisione penale e il rilievo della identità dei fatti del giudizio penale rispetto a quelli del giudizio tributario, posta l'esigenza di tutela della definitività del giudicato, fondata sul principio della certezza e stabilità dei rapporti.



Quid
iuris?



Si tratta di A. obbligatoria o facoltativa?

- **Perché è autotutela facoltativa**
- Non ricorre alcuno dei casi tassativi di cui all'art. 10 *quater* l. 212/2000 :
-  Non è autotutela obbligatoria.
- Ma:
c'è un **fatto sopravvenuto molto rilevante:**
la permanenza dell'atto è **ragionevole?**

Pro contribuente

- rilievo della identità dei fatti del giudizio penale rispetto a quelli del giudizio tributario
- Art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000, sentenza penale irrevocabile di assoluzione ("fatto non sussiste" o "imputato non lo ha commesso") efficacia di giudicato vincolante nel processo tributario
- interesse del contribuente a corrispondere solo la "giusta" imposizione (art. 53 Cost.)



Pro Fisco

- esigenza di tutela della definitività del giudicato, fondata sul principio della certezza e stabilità dei rapporti
- esplicito limite all'Autotutela costituito dal giudicato di merito favorevole all'Amministrazione.



Cosa può fare il giudice

- non può annullare l'accertamento;
- non può riesaminare il merito dell'imposta;
- ma può valutare se:
 - il rifiuto è stato motivato in modo adeguato;
 - l'Amministrazione ha effettivamente bilanciato gli interessi;
 - il diniego sia arbitrario.



👉 È questo il cuore dell'autotutela facoltativa.

L'autotutela facoltativa non è un secondo processo, ma uno spazio di ragionevolezza dell'azione amministrativa.

Cass. 7979/2025

- L'autotutela non ha natura giudiziale o giustiziale per la connotazione discrezionale della valutazione dell'Amministrazione;
- è necessario ma non sufficiente che l'atto sia viziato, occorrendo anche una valutazione della sussistenza di **un interesse pubblico alla sua rimozione.**



Dalle motivazioni della sentenza

- **l'esercizio del potere di autotutela incontra un esplicito limite costituito dal giudicato di merito favorevole all'Amministrazione.**
- **non può elevarsi a interesse generale l'intervenuta decisione penale e il rilievo della identità dei fatti del giudizio penale rispetto a quelli del giudizio tributario, posta l'esigenza di tutela della definitività del giudicato, fondata sul principio della certezza e stabilità dei rapporti**
- **effetto preclusivo sulla rilevanza dell'asserito vizio**







Grazie per
l'attenzione!

• *Mariaenza La Torre*

- Anche qualora il giudice tributario accerti che l'errore denunciato rientra nelle ipotesi tipizzate di autotutela obbligatoria – come l'errore sull'individuazione del tributo o sul presupposto d'imposta – egli non può ordinare all'Amministrazione l'esercizio dell'autotutela,
- può e deve annullare direttamente l'atto impositivo illegittimo?
- Secondo Tassone no secondo Ingraio si .
- La diversa qualificazione operata dall'Ufficio non vincola il giudice, ma l'autotutela resta un potere amministrativo non surrogabile in sede giurisdizionale.