

**QUINTO LABORATORIO  
SUL PROCESSO TRIBUTARIO**

**GLI ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Parte I**

**IL POTERE DI AUTOTUTELA TRIBUTARIA**

**RIFERIMENTI NORMATIVI**

D.L. 564/1994, art. 2 quater – D.M. n. 37/1997

A CURA DI GIANNI DE BELLIS<sup>(1)</sup>

---

<sup>(1)</sup> Vice Avvocato generale presso l'Avvocatura generale dello Stato. Le opinioni espresse nel presente lavoro rappresentano il pensiero dell'autore e non necessariamente quello della Istituzione presso la quale presta servizio.

\* \* \*

Com'è noto l'autotutela è un istituto che consente ad una pubblica Amministrazione di correggere i propri errori. Il legislatore ha concesso questo potere in quanto le p.a. hanno lo scopo di tutelare l'interesse pubblico, e proprio a tutela dell'interesse pubblico, oltre che al ripristino di una legalità violata, è pertanto finalizzato l'esercizio di tale potere.

Tuttavia in campo tributario tale istituto assume caratteristiche peculiari, derivanti dal fatto che l'attività della p.a. (Amministrazione finanziaria) consiste nell'accertamento dei tributi nei confronti dei tutti i soggetti (contribuenti) che secondo il legislatore devono "*concorrere alle spese pubbliche*" mediante il versamento delle imposte, come impone l'art. 53 Cost.

Tale attività deve ritenersi non discrezionale, bensì vincolata ed infatti il rapporto d'imposta ha per oggetto diritti soggettivi e non interessi legittimi. A fronte del diritto dell'Amministrazione finanziaria ad esigere le imposte previste dalla legge, esiste il diritto del contribuente a non essere tenuto a corrispondere imposte maggiori di quelle al cui versamento è tenuto.

L'autotutela tributaria può essere esercitata **in favore della stessa p.a.** (che provvede, ad esempio, ad annullare un proprio atto illegittimo per sostituirlo con altro atto privo di vizi) ovvero **in favore del contribuente.**

In questa sede ci occuperemo **soltanto di quest'ultima ipotesi**, limitandoci ad evidenziare che mentre per l'autotutela a favore della p.a. il legislatore ha posto dei limiti (ad es. temporali, in quanto non è possibile la rinnovazione di un atto se nel frattempo è scaduto il termine di decadenza che la legge prevedeva), per l'autotutela a favore del contribuente non sono previsti limiti temporali, bensì di altra natura. In particolare, come si vedrà, l'autotutela richiesta a fronte di un atto definitivo è ammissibile non per meri vizi formali dell'atto (ormai consolidatisi con la sua mancata impugnazione), ma soltanto per vizi sostanziali, diretti cioè a far valere la mancanza dei presupposti alla base della pretesa tributaria.

A differenza che negli altri settori della p.a., l'autotutela tributaria a favore del contribuente ha trovato storicamente difficoltà applicative; il motivo era evidente, in quanto l'annullamento di un atto impositivo definitivo (il cui credito magari era già stato pagato dal contribuente) provocava automaticamente un danno erariale, il che portava una assunzione di responsabilità non indifferente per il funzionario che decideva di adottare l'atto.

A tale situazione ha posto fine il legislatore che, come vedremo, ha finalmente introdotto (dal 1994) una disciplina sufficientemente dettagliata (ed integrata anche dalla prassi

dell'Amministrazione finanziaria), che oggi consente l'esercizio di tale potere senza il rischio di una azione di responsabilità amministrativa da parte della Procura della Corte dei Conti <sup>(2)</sup>.

L'autotutela tributaria trova quindi il suo principale fondamento giuridico nell'art. 2 quater del D.L. 564/1994, il cui comma 1 prevede che *“Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del **potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati**”*.

In applicazione di tale disposizione è stato emanato il D.M. n. 37/1997 il quale prevede – tra l'altro – all'art. 2 comma 1, che *“L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, **senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione**”*.

Non meno importante è infine la Circolare dell'allora Ministero delle Finanze 5.8.1998 n. 198, la quale ha cura di precisare che quando ne sussistono i presupposti *“l'Ufficio **procede all'annullamento:***

- anche se l'atto è divenuto **ormai definitivo** per avvenuto decorso dei termini per ricorrere;
- anche se il ricorso è stato **presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale** (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità, ecc.);
- anche se vi è **pendenza di giudizio**;
- anche se **non è stata prodotta in tal senso alcuna istanza da parte del contribuente**”.

\* \* \*

È importante chiarire che l'autotutela può atteggiarsi in modo diverso a seconda se intervenga in corso di giudizio ovvero riguardi un atto impositivo divenuto definitivo per omessa impugnazione.

Nel primo caso l'autotutela potrà essere disposta (anche d'ufficio) per vizi di qualsiasi genere, sia formali che sostanziali.

Nel secondo caso invece, i vizi formali non assumono più rilievo a causa della definitività dell'atto, mentre l'autotutela può essere disposta solo per *“vizi sostanziali”*, cioè per mancanza dei presupposti che legittimino la pretesa fiscale.

A tale riguardo l'art. 1 comma 2 del citato D.M. 37/1997 ne fa un elenco indicativo:

*“a) errore di persona;*

---

<sup>(2)</sup> Invero una più scarna disciplina era contenuta già nell'art. 68 del D.P.R. n. 287/1992, in forza del quale *“Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto”*.

- 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".

\* \* \*

Come si vede, sono tutte ipotesi in cui il tributo **non doveva essere richiesto**.

Le caratteristiche dell'autotutela tributaria sono tratteggiate nella **sentenza n. 181/2017** della Corte Costituzionale, che ha precisato le analogie e le differenze rispetto alla storica autotutela che ogni p.a. può esercitare rispetto ai propri atti illegittimi. In particolare la Corte ha affermato che:

a) l'autotutela tributaria conosce *“una disciplina articolata e specifica, distinta da quella dell'autotutela amministrativa generale”*;

b) secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, *“l'autotutela tributaria - che non si discosta, in questo essenziale aspetto, dall'autotutela nel diritto amministrativo generale - costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente”*;

c) ed infine *“Sul carattere non doveroso dell'autotutela tributaria, la ricostruzione della giurisprudenza della Cassazione fornita dal rimettente è dunque corretta: non esiste un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 marzo 2007, n. 7388; Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenza 9 ottobre 2000, n. 13412), con la conseguenza che il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice”*.

\* \* \*

Sulla base di tali presupposti la Corte Costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità delle norme che disciplinano l'autotutela tributaria, sollevata dalla C.T.P. di Chieti sul presupposto che – secondo il diritto vivente – l'esercizio di tale potere non è obbligatorio, ma lasciato alla discrezionalità della p.a.

Passiamo ora brevemente all'esame dei quesiti che erano stati formulati con il questionario e delle risposte ricevute.

Scheda I – quesito 1

**1) Il diniego di autotutela può essere impugnato davanti alle Commissioni Tributarie?**

- a. *sì sempre*
- b. *no, in quanto non è un atto impugnabile*
- c. *no, in quanto va impugnato davanti al Giudice Amministrativo*

Al primo quesito la grande maggioranza dei compilatori ha indicato la risposta a). In effetti questa è la posizione costante della giurisprudenza della Suprema Corte, la quale anche di recente ha ribadito che **“il ricorso avverso il diniego di autotutela è certamente ammissibile”**, anche se ha avuto cura subito dopo di precisare che tuttavia **“il sindacato può esercitarsi, nelle forme ammesse sugli atti discrezionali, soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria”** (Cass. 18992/2019; nello stesso senso Cass. 23805/2020).

\* \* \*

Scheda I – quesito 2

**Il silenzio-rifiuto su una istanza di autotutela può essere impugnato davanti alle Commissioni Tributarie?**

- a. *sì sempre*
- b. *no, in quanto non è un atto impugnabile*
- c. *no, in quanto va impugnato davanti al Giudice Amministrativo*

Anche per questa domanda la risposta più votata è stata quella a). In effetti l'impugnabilità del silenzio rifiuto su istanza di autotutela è stata affermata da Cass. 20200/2020: **“non è consentito al contribuente proporre ripetute istanze di autotutela avverso accertamenti tributari definitivi, e decidere quale impugnare innanzi al giudice, potendo essere proposto ricorso soltanto avverso il diniego espresso o tacito, a seguito della formazione del silenzio rifiuto, relativo alla prima istanza proposta, e soltanto invocando ragioni di interesse generale all'annullamento dell'accertamento definitivo, che si assume siano state trascurate dall'Amministrazione finanziaria”**. Ammettono l'impugnabilità del silenzio rifiuto anche Cass. 6030/2020, nonché 4989/2020 e 7616/2018 (v. però in senso contrario Cass. 7511/2016 secondo cui **“in tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo**

*caso, sia perchè, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo".*

A fronte di quello che appare un orientamento (della più recente giurisprudenza) ormai consolidato, vi è tuttavia l'affermazione della Corte Costituzionale (sentenza n. 181/2017 sopra citata) secondo cui *"il silenzio dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice"*<sup>(3)</sup>.

Pur ammettendo tuttavia la più recente giurisprudenza l'impugnabilità del silenzio rifiuto, resta comunque la limitata utilità di un siffatto rimedio, dal momento che – secondo la consolidata posizione della Corte di Cassazione – **non è possibile discutere del merito della pretesa**, in quanto *"il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo"* (Cass. 4989/2020, conforme a numerose altre pronunce).

\* \* \*

Scheda I – quesito 3

**Il nuovo provvedimento emesso in via di autotutela dall'Amministrazione Finanziaria su istanza del contribuente può essere impugnato davanti alle Commissioni Tributarie?**

a. *sì*

b. *no*

c. *no solo qualora l'atto precedente era già divenuto definitivo*

Anche in questo caso la risposta a) è stata la più votata. Ed in effetti, una volta che l'Amministrazione si è determinata a pronunciarsi su di una istanza di autotutela non può che agire secondo legge e, se così non provvedesse, non potrà negarsi la possibilità al soggetto leso da tale nuovo provvedimento di impugnarlo in sede giurisdizionale. Ne consegue che – ad esempio – a fronte dell'accoglimento solo parziale di una istanza di autotutela, il contribuente potrebbe impugnare l'atto per dimostrare che l'accoglimento dell'istanza avrebbe dovuto essere integrale.

\* \* \*

---

<sup>(3)</sup> Per la verità la posizione della Corte Costituzionale appare essere più che altro ricognitiva della giurisprudenza della Corte di Cassazione, non ancora – com'è invece da ultimo – favorevole alla impugnazione anche del silenzio rifiuto di autotutela.

**Il giudicato di rigetto per motivi di rito di un ricorso avverso un atto impositivo è ostativo al successivo annullamento del medesimo atto in via di autotutela?**

a. *sì*

b. *no*

Al quesito n. 4 la risposta pressoché unanime dei compilatori è stata la b). In effetti è proprio l'art. 1 del D.M. 37/1997 a prevedere (al comma 2) che “*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*”.

E poiché l'autotutela su provvedimenti definitivi, come si è detto, può essere richiesta (e concessa) solo per motivi “*sostanziali*”, cioè di erronea tassazione, è evidente come una sentenza passata in giudicato che, ad esempio, abbia dichiarato il ricorso inammissibile – senza quindi pronunciarsi nel merito – non sia ostativa all'esercizio del potere di autotutela.

A ben vedere però, la disposizione sopra citata afferma qualcosa in più. Nel momento in cui prevede che non si possa procedere in autotutela “*per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria*”, in realtà la norma ammette l'autotutela anche quando vi sia stato un giudicato contrario (al contribuente) non di mero rito ma sul merito; a condizione però che il motivo posto a base della richiesta di autotutela **sia diverso da quelli formulati** (e rigettati con sentenza definitiva) nel giudizio precedente.

E quindi, per fare un esempio, a fronte di un giudicato che abbia ritenuto legittimo un avviso di accertamento impugnato solo per vizi formali (motivazione, mancato rispetto del contraddittorio, decadenza ecc.), ben potrebbe il contribuente chiedere l'annullamento dell'atto in autotutela dimostrando documentalmente l'esistenza dei costi che erano stati disconosciuti (sempreché tuttavia non si siano verificate decadenze ostative all'utilizzo dei documenti<sup>(4)</sup>). Si può dunque affermare che ai fini dell'esercizio del potere di autotutela tributaria il giudicato copre il solo “*dedotto*” e non anche il “*deducibile*” (come invece avviene in campo civile)

### CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Esaminando lo “stato dell'arte” in materia di autotutela tributaria, non si può fare a meno di notare che sussiste una singolare divergenza tra la disciplina normativa (primaria e secondaria) e la relativa prassi dell'Amministrazione finanziaria – decisamente orientate in favore del contribuente al fine di evitare ingiuste tassazioni – e la posizione della giurisprudenza (peraltro avallata dalla Corte Costituzionale) che appare invece molto restrittiva.

---

<sup>(4)</sup> Cfr. l'art. 32 comma 4 del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui “*Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta*”.

In relazione alla prima, basti considerare il contenuto della “storica” Circolare 5.8.1998 n. 198 del Ministero delle Finanze (richiamata tutt’ora costantemente anche dall’Agenzia delle Entrate) nella quale si afferma in modo netto:

*« Ai fini dell'esercizio concreto dell'autotutela, .... la legge non considera rilevante il comportamento (omissivo o non) tenuto dal contribuente o il tempo trascorso dall'emanazione dell'atto e neppure (salvo il caso di giudicato sostanziale) le eventuali vicende processuali cui l'atto sia andato incontro, ma solo l'esito del riesame svolto dall'ufficio che lo ha emanato; al quale è attribuito il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente da tali eventi o comportamenti, se l'atto è legittimo o meno. Se, a seguito di tale verifica, la pretesa tributaria risulta infondata in tutto o in parte, essa va ritirata ovvero opportunamente ridotta in modo da ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge.*

*È appena il caso di aggiungere, a tale proposito, che l'annullamento dell'atto travolge necessariamente ed automaticamente tutti gli altri atti ad esso consequenziali (ad esempio, il ritiro di un avviso di accertamento determina automaticamente la nullità delle cartelle di pagamento emesse in base all'avviso stesso) e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse. Sarebbe infatti del tutto contraddittorio che l'amministrazione annullasse un atto in quanto lo riconosce illegittimo e infondato, e poi lasciasse che le procedure di riscossione proseguano indisturbate ovvero trattenesse le somme riscosse in forza di esso.[..]*

*E se è vero, a stretto rigore, che l'ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato (mentre è certo che il contribuente, a sua volta, non ha un diritto soggettivo a che l'ufficio eserciti tale potere), è tuttavia indubbio che l'ufficio stesso non possiede un potere discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o meno i propri errori. Infatti da un lato il mancato esercizio dell'autotutela nei confronti di un atto patentemente illegittimo, nel caso sia ancora aperto o comunque esperibile il giudizio, può portare alla condanna alle spese dell'amministrazione con conseguente danno erariale (la cui responsabilità potrebbe essere fatta ricadere sul dirigente responsabile del mancato annullamento dell'atto); dall'altro, essendo previsto che in caso di "grave inerzia" dell'ufficio che ha emanato l'atto può intervenire, in via sostitutiva, l'organo sovraordinato, è evidente che l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'amministrazione non certo come una specie di "optional" che si può attuare o non attuare a propria discrezione ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici e, quindi, come un elemento di valutazione della loro attività dal punto di vista disciplinare e professionale.*

\* \* \*

Ebbene, a fronte di tale posizione dell’Amministrazione finanziaria – chiaramente orientata nel senso della obbligatorietà dell’autotutela, in presenza ovviamente dei relativi presupposti – la giurisprudenza è invece costante nell’affermare da un lato, che non esiste un obbligo di autotutela, che sarebbe invece sempre rimesso alla discrezionalità dell’Amministrazione <sup>(5)</sup>;

---

<sup>(5)</sup> Anche se la Corte di Cassazione fin da SS.UU. n. 16776/2005, hanno affermato che la giurisdizione in tema di autotutela tributaria appartiene alla giurisdizione del Giudice Tributario e non del Giudice Amministrativo

dall'altro che pur essendo consentito al contribuente adire il giudice tributario avverso il diniego espresso o tacito dell'autotutela, in tale sede si può discutere solo della legittimità del rifiuto e non anche della pretesa tributaria (pretesa la cui insussistenza tuttavia è proprio il presupposto che è alla base della richiesta di autotutela).

In particolare, secondo la Corte di Cassazione *“il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”* (Cass. 4989/2020, conforme a numerose altre).

Ma quali dovrebbero essere le *“ragioni di rilevante interesse generale”* la cui presenza sola giustificerebbe un obbligo di autotutela? Un soggetto che – ad esempio – ha ommesso di impugnare un avviso di accertamento IVA e che richiede l'autotutela dimostrando di essere un lavoratore dipendente e che c'è stato un caso di omonimia, cosa altro dovrebbe dimostrare affinché l'Amministrazione sia tenuta ad annullare il suo (insussistente) debito d'imposta? O ancora, a fronte di un avviso di accertamento non impugnato con cui un Comune richiede il pagamento di una IMU che era stata invece regolarmente pagata, quali *“ragioni di rilevante interesse generale”* il contribuente deve dimostrare per avere diritto all'annullamento dell'atto? In realtà quella *“singolare divergenza”* a cui ho sopra accennato, sembra trovare una giustificazione soltanto nel timore che un obbligo generalizzato di autotutela possa portare ad un **incremento del contenzioso fiscale**.

Ciò emerge chiaramente dalla sentenza n. 181/2017 della Corte Costituzionale, che nel ritenere l'attuale normativa (come interpretata dalla giurisprudenza) compatibile con i principi costituzionali (in particolare con l'art. 53 Cost.) ha precisato:

*«Se questa Corte affermasse il dovere dell'amministrazione tributaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, aprirebbe la porta (ammettendo l'esperibilità dell'azione contro il silenzio, con la conseguente affermazione del dovere dell'amministrazione di provvedere e l'eventuale impugnabilità dell'esito del procedimento che ne deriva) alla possibile messa in discussione dell'obbligo tributario consolidato a seguito dell'atto impositivo definitivo. L'autotutela finirebbe quindi per offrire una generalizzata "seconda possibilità" di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo».*

\* \* \*

È vero che la stessa Corte ritiene che il legislatore potrebbe decidere diversamente:

*“La previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è dunque possibile, così come l'introduzione di limiti all'esercizio del potere di autoannullamento, ma non può certo dirsi*

*costituzionalmente illegittima, per le ragioni sopra viste, una disciplina generale che escluda il dovere dell'amministrazione e, per quanto qui interessa, delle Agenzie fiscali di pronunciarsi sulle istanze di autotutela”.*

\* \* \*

Non è escluso però che alla previsione di una autotutela obbligatoria si possa già pervenire – senza dover attendere il legislatore – in via giurisprudenziale, tenuto conto del quadro normativo (e della inerente prassi dell'Amministrazione finanziaria) che risulta invero decisamente orientato in tal senso. Come spesso accade, non è da escludere che un mutamento di giurisprudenza potrà avvenire in presenza di casi limite, in cui la violazione dell'art. 53 Cost. faccia emergere tutta la iniquità di un diniego (o mancato esercizio) di autotutela.

\* \* \*

Se poi si volesse inquadrare sistematicamente a livello concettuale l'obbligatorietà dell'autotutela (a favore del contribuente), si può sostenere che la sua posizione giuridica rispetto ad un atto impositivo è sia di interesse legittimo che di diritto soggettivo.

Di **interesse legittimo** per quel che riguarda il rispetto dei **requisiti formali** dell'atto (sottoscrizione, motivazione, rispetto dei termini di decadenza ecc.). In conseguenza di ciò il contribuente nell'impugnare l'atto è vincolato al rispetto di un termine perentorio ed alla formulazione di precisi motivi di ricorso (con il conseguente consolidamento dei motivi non dedotti), mentre il giudicato di annullamento per tali vizi non preclude la **reitera** dell'atto da parte dell'Amministrazione (semprechè non siano decorsi termini di decadenza). In sostanza, è il meccanismo del giudizio di mera legittimità che si svolge davanti al G.A. e che in modo non dissimile opera nel giudizio tributario (dove sono al pari proponibili motivi aggiunti: art. 24 D.Lgs. n. 546/1992).

Tuttavia rispetto **al merito della pretesa tributaria** la posizione giuridica del contribuente può ritenersi **di diritto soggettivo** <sup>(6)</sup>. La conseguenza di tale natura si riflette nel giudizio tributario (che, come noto, è di tipo misto, cioè con cognizione di legittimità e di merito da parte del Giudice) dove per far valere la inesistenza del proprio debito tributario non si è vincolati a precisi motivi di ricorso con l'indicazione specifica delle norme violate, con modalità quindi non dissimili (anche se non del tutto coincidenti) con le azioni a tutela dei propri diritti davanti al Giudice Ordinario. E, al pari nel giudizio civile, la sentenza che accolga il ricorso per motivi di merito è ostativa ad una reiterazione dell'atto impositivo da parte dell'Amministrazione (ancorchè non siano ancora scaduti i termini di decadenza).

---

<sup>(6)</sup> Ciò che è peraltro coerente con la natura vincolata dell'attività di accertamento dei tributi

La natura di diritto soggettivo (come già rilevato, derivante direttamente dall'art. 53 Cost.) spiega allora la scelta del legislatore di consentire anche il superamento della definitività amministrativa, per imporre all'Amministrazione di non esercitare una pretesa fiscale priva di fondamento (affetta cioè da "vizi sostanziali"), ancorchè il contribuente non abbia proposto tempestivo ricorso. Quella definitività, per omessa impugnazione, impedisce di certo al contribuente di far valere eventuali vizi formali dell'atto<sup>(7)</sup>, ma non gli vieta di richiedere (ed ottenere) un'autotutela che annulli un debito che non era mai esistito.

Sempre la natura di diritto soggettivo consente di superare, come si è visto, anche un eventuale giudicato di rigetto della impugnazione dell'atto impositivo, con la sola limitazione della esistenza di un **giudicato sostanziale sui medesimi motivi** posti a base della richiesta di autotutela. In tali ipotesi infatti, l'esistenza di un diritto soggettivo è già stata negata da un giudice con sentenza definitiva e ciò esclude che l'Amministrazione debba (o possa) riconoscere il medesimo diritto.

\* \* \*

Tuttavia un limite all'esercizio dell'autotutela in favore del contribuente, potrebbe individuarsi nelle ipotesi di **mutamento o incertezze della giurisprudenza**. Non dovrebbe quindi ritenersi richiedere l'annullamento di un atto impositivo non impugnato, nei casi in cui la pretesa fiscale sia infondata rispetto ad una giurisprudenza oscillante, ovvero non favorevole al contribuente nel momento in cui l'atto era stato emanato. Diversamente ogni mutamento (purtroppo non infrequente) della giurisprudenza apicale potrebbe dar luogo – questo sì – ad un incremento notevole del contenzioso. A tal fine potrebbe essere auspicabile l'introduzione di un termine espresso, analogo a quello (18 mesi) previsto nell'art. 21 *nonies* della legge n. 241/1990<sup>(8)</sup>, per l'esercizio del potere di autotutela in favore del contribuente.

---

(7) Ciò che dovrebbe far venir meno i timori di una proliferazione del contenzioso che, come noto, si fonda attualmente in modo prevalente su censure di legittimità formale dell'atto. Un eventuale contenzioso sul diniego di autotutela invece, non potrebbe che riguardare il puro merito della pretesa.

(8) L'art. 21 *nonies* al comma 1 prevede che "Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-octies, esclusi i casi di cui al medesimo articolo 21-octies, comma 2, può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole, comunque non superiore a diciotto mesi (142) 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 responsabilità connesse all'adozione e al mancato annullamento del provvedimento illegittimo."