

L'autotutela tributaria

nei chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate e delle Sezioni Unite della Cassazione

Roberto Nannarone

Sulle pagine di questo giornale online, ho affrontato nelle settimane scorse l'argomento relativo agli avvisi di accertamento in materia di IMU, emessi dall'Ufficio Tributi del Comune di Scanno, evidenziando per alcuni di essi i motivi per essere annullati d'ufficio.

Ho voluto attendere l'emanazione della prassi interpretativa dell'Amministrazione finanziaria e le ultime massime giurisprudenziali per soffermarmi sulle nuove norme previste dallo Statuto dei diritti del contribuente che consentono ai contribuenti di presentare le istanze di annullamento di atti, *“in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione”*.

Le nuove norme relative all'autotutela tributaria, in vigore dal 18 gennaio 2024, sono state adeguatamente esaminate, a distanza di due settimane l'una dall'altra, dalla Circolare del 7 novembre 2024 n. 21 dell'Agenzia delle Entrate, illustrativa delle modifiche dello Statuto introdotte dalla riforma fiscale, e dalla sentenza n. 30051/2024 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 21 novembre, che ha superato le previsioni più pessimistiche in tema di potere di sostituzione di atti illegittimi o infondati.

L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito all'esercizio del potere di autotutela tributaria, alla luce della nuova disciplina dell'istituto, contenuta negli articoli 10-quater e 10-quinquies dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), introdotti dal D. lgs 30 dicembre 2023 n. 219 (articolo 1, comma 1, lett. m), emanato in attuazione della legge delega per la riforma fiscale, con la Circolare n. 21/2024/E che si presenta più generosa della normativa di settore recentemente riformata.

Gli articoli 10-quater e 10-quinquies dello Statuto dei diritti del contribuente hanno riformato l'istituto dell'autotutela tributaria, distinguendola in due categorie: **autotutela obbligatoria** e **autotutela facoltativa**.

Dalla Relazione Illustrativa al citato decreto legislativo n. 219 del 2023 possono trarsi utili indicazioni ai fini dell'interpretazione delle nuove disposizioni in materia di autotutela tributaria e all'attenzione che il legislatore ha voluto riservare ai rapporti corretti tra Amministrazione finanziaria/Enti locali e contribuenti.

In particolare, con riferimento all'articolo 10-quater, la Relazione chiarisce che l'introduzione di una disciplina che prevede *«come obbligatoria l'autotutela in taluni specifici casi»* è stata ritenuta opportuna *«non solo per ripristinare un rapporto di correttezza tra il fisco ed i contribuenti, ma anche per gli effetti deflattivi che produrrebbe sul contenzioso»*.

Con riguardo all'articolo 10-quinquies, che riconosce all'amministrazione finanziaria un generalizzato potere di autotutela facoltativa, la Relazione precisa che, nel perimetro applicativo dell'istituto, devono essere ricompresi *«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»*.

Queste disposizioni, in vigore dal 18 gennaio 2024, vogliono garantire una maggiore tutela dei diritti del contribuente, introducendo criteri chiari per l'esercizio dell'autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria, estensibile anche agli Enti locali per i loro tributi.

L'articolo 10-quater introduce un obbligo di autotutela per l'amministrazione finanziaria in specifici casi di "*manifesta illegittimità*". L'amministrazione finanziaria è tenuta ad annullare, in tutto o in parte, atti di imposizione o a rinunciare all'imposizione senza necessità di istanza da parte del contribuente, 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*; c) *Errore nell'individuazione del tributo*; d) *Errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria*; e) *Errore sul presupposto d'imposta*; f) *Mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti*; g) *Mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini previsti a pena di decadenza*.

L'obbligo di autotutela non sussiste, però, in presenza di una sentenza della Corte di Giustizia Tributaria passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria o se è trascorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

Il nuovo articolo 10-quater, al comma 1, indica gli specifici casi in cui l'Amministrazione finanziaria e gli Enti locali procedono all'annullamento o alla rinuncia ad atti di imposizione. La norma, in particolare, stabilisce che 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, (per esempio, gli avvisi di accertamento non impugnati entro i sessanta giorni dalla notifica), nei casi di manifesta illegittimità dell'atto.

L'articolo 10-quinquies consente all'amministrazione di annullare atti non rientranti nei casi di autotutela obbligatoria. Al di fuori dei casi previsti dall'articolo 10-quater, l'amministrazione finanziaria può procedere all'annullamento, totale o parziale, di atti di imposizione o 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 infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

La Relazione chiarisce che l'articolo 10-quinquies riconosce all'amministrazione finanziaria un generalizzato potere di autotutela facoltativa «(...) *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*».

La sentenza della Corte di Cassazione – Sezioni Unite n. 30051/2024

La sentenza n. 30051/2024 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione è molto articolata e complessa, perché si sofferma in particolare sulla legittimità dell'esercizio dell'autotutela sostitutiva in *malam partem*, nel senso che l'Amministrazione può annullare entro i termini di decadenza anche un atto favorevole al contribuente con emissione in sostituzione di un nuovo atto con effetti a lui pregiudizievoli.

Gli Ermellini, nel richiamare la nuova normativa introdotta dal legislatore a decorrere dal 18 gennaio 2024, hanno ribadito al *punto 21* della sentenza i seguenti principi di diritto: «*in tema di accertamento tributario, il potere di autotutela tributaria, le cui forme e*

modalità sono disciplinate dall'art. 2-quater, comma 1, d.l. n. 564 del 1994, conv. dalla legge n. 656 del 1994 e dal successivo d.m. n. 37 del 1997, di attuazione, e, con decorrenza dal 18 gennaio 2024, dagli artt. 10-quater e 10 quinquies, legge n. 212 del 2000, trae fondamento, al pari della potestà impositiva, dai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 23, 53 e 97 Cost. in vista del perseguimento dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi legalmente accertati; di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria, ove non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento previsto per il singolo tributo e sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, può legittimamente annullare, per vizi sia formali che sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa».

Al punto 12.2 della sentenza, i Giudici delle Sezioni Unite evidenziano con particolare attenzione l'ulteriore rilevante novità legislativa che ha modificato l'art. 19 del D. Lgs 31 dicembre 1992, n. 546:

“Con il d.lgs. n. 220 del 2023 (art. 1, comma 1, lett. l)), inoltre, è stato modificato l'art. 19, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 inserendo due nuove ipotesi di atti impugnabili, ossia:

«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;».

Ed ancora, a seguire, sottolineano: *“L'analisi del complesso articolato normativo evidenzia, in primo luogo, che la regolamentazione operata dal legislatore dell'istituto dell'autotutela ha perseguito lo scopo di consentire l'emersione delle ipotesi in cui l'invalidità, formale o sostanziale, dell'atto impositivo si riverbera in danno del contribuente.*

Ciò emerge in termini piani dalle formule utilizzate dal legislatore nel 1994 (“atti illegittimi o infondati”) e nel 2023 (“in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione”) che hanno una evidente valenza onnicomprensiva, volta a coprire ogni possibile vizio”.

La Circolare del 7 novembre 2024 n. 21 dell'Agenzia delle Entrate

È utile, in questa sede, qualche riflessione su alcuni punti esaminati dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate, perché interessano la generalità dei contribuenti destinatari di avvisi di accertamento illegittimi e/o infondati, per i quali si rende opportuno l'annullamento in autotutela.

Viene sottolineato, ad esempio, che l'autotutela, al di fuori dei casi di obbligatorietà, da intendere in senso tassativo, era e resta ampiamente discrezionale, tanto che l'eventuale istanza del contribuente non ha diritto ad una risposta esplicita. Tale conclusione, che è pacifica nella giurisprudenza di legittimità ed è stata avallata anche dalla Corte costituzionale, conduce alla conseguente non sindacabilità del silenzio rifiuto tenuto dall'Amministrazione sull'istanza (infatti, la riforma non ne ha previsto l'impugnabilità, a differenza del silenzio tenuto nei casi di autotutela obbligatoria).

Le richieste di autotutela devono essere indirizzate all'Ufficio che ha emesso l'avviso di accertamento e devono riportare i dati completi, incluse le motivazioni chiare e la documentazione a supporto, tramite posta elettronica certificata o in alternativa tramite consegna a mano con accesso fisico allo sportello del protocollo dell'Ente. Il contribuente è tenuto ad indicare puntualmente il tipo di "vizio" da cui è affetto l'atto e le ragioni in virtù delle quali il predetto vizio sia riconducibile ad una delle fattispecie tassative di cui all'articolo 10-quater.

Nessun chiarimento viene fornito dalla circolare in relazione alla durata del termine prescrizione per presentare ricorso nel caso di silenzio su istanza di autotutela obbligatoria, che comunque va presentato una volta che siano decorsi i 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza. Viene riportato in due passaggi il nuovo testo dell'art. 21 D. lgs. n. 546/1992, senza affrontare il problema di come possa individuarsi la prescrizione rispetto ad una situazione di pretesa.

Le ipotesi che giustificano l'esercizio dell'autotutela obbligatoria da parte dell'Amministrazione sono considerate tassative e sul punto si è espressa anche la sentenza n. 30051 delle Sezioni Unite, la quale sullo specifico aspetto sembra lasciare qualche spazio in più della circolare.

Particolarmente rilevante è poi il contenuto della circolare n. 21/E/2024 nel punto in cui afferma che **il termine annuale decorrente dalla definitività dell'atto**, oltre il quale il potere di autotutela non può più essere esercitato, si debba considerare rispettato mediante la semplice presentazione dell'istanza, potendo invece essere disposto l'annullamento anche oltre quel termine, se l'istanza è stata tempestiva.

Il legislatore ha individuato in un anno il limite temporale dell'autotutela obbligatoria relativa ad atti divenuti definitivi per mancata opposizione nei termini e ha disposto che il termine annuale decorre «dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione».

Resta l'interrogativo di come si comporteranno i Giudici tributari, quando si troveranno a giudicare un atto impositivo consequenziale ad un atto affetto da uno degli errori che giustificano l'autotutela obbligatoria, per il quale sia stata chiesta l'autotutela entro l'anno, ma non sia stato proposto ricorso giurisdizionale avverso l'avviso di accertamento illegittimo, entro i termini dei sessanta giorni!

In un suo recente editoriale pubblicato sul quotidiano IPSOA del 13 dicembre 2024, il prof. Massimo Basilavecchia ritiene *“molto probabile che gran parte dei contribuenti si orienterà per non presentare istanze di autotutela obbligatoria in pendenza del termine per ricorrere, esponendosi così al rischio di dover impugnare con il ricorso sia l'atto impositivo, sia il diniego di autotutela, e che all'istituto si farà ricorso soprattutto quando i termini di impugnazione siano per qualsiasi ragione già decorsi”*.