



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali

Corso di Laurea Magistrale in Economia e

Legislazione d'Impresa

**L'istituto dell'autotutela: dal DM 37/97 alla
introduzione degli artt. 10-quater e 10-quinquies nello
Statuto dei diritti del contribuente, e le conseguenti
ricadute sulla impugnabilità del diniego di autotutela**

Relatore:

Chiar.mo Prof. Gorgoni Stefano

**Tesi di Laurea
di Piazza Laura Domenica**

Matr. n.563276

Anno Accademico 2025-2026

Desidero rivolgere un sentito ringraziamento al chiarissimo Professor Gorgoni
per la costante premura con cui mi ha guidato lungo questo percorso,
e per la straordinaria umanità e professionalità dimostrate in ogni momento.
La Sua guida e le Sue preziose indicazioni sono state fondamentali
non solo per la stesura di questo lavoro

Indice

1	L'INDISPONIBILITÀ DELL'OBLIGAZIONE TRIBUTARIA E LA DISCREZIONALITÀ DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NEL PERIODO ANTERIORE AL 1990.	8
1.1	PREMESSA	8
1.2	NOZIONI GENERALI.....	9
1.2.1	<i>Nozione di obbligazione tributaria e natura pubblicistica del credito erariale</i>	<i>9</i>
1.2.2	<i>Il rapporto tra legalità tributaria e vincolatezza dell'azione amministrativa</i>	<i>12</i>
1.2.3	<i>La giustizia tributaria ante riforme: il giudice come rimedio necessario contro l'atto illegittimo</i>	<i>15</i>
1.3	IL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ DELL'OBLIGAZIONE TRIBUTARIA	17
1.3.1	<i>Origini e fondamento del principio</i>	<i>17</i>
1.3.2	<i>Indisponibilità, irrinunciabilità e non derogabilità delle norme tributarie.....</i>	<i>19</i>
1.3.3	<i>Conseguenze pratiche ante 1990.....</i>	<i>21</i>
1.3.4	<i>Condoni e sanatorie come deroghe legislative al principio di indisponibilità</i>	<i>22</i>
1.3.5	<i>Inapplicabilità degli schemi privatistici al credito tributario.....</i>	<i>25</i>
1.3.6	<i>Il dibattito dottrinale sul fondamento e sulla portata del principio dell'indisponibilità ..</i>	<i>25</i>
1.4	CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	29
2	ANNI '90–1997: LA CRISI DEL MODELLO TRADIZIONALE.....	31
2.1	LA CRISI DEL MODELLO AUTORITATIVO E LE SPINTE RIFORMATRICI DEGLI ANNI NOVANTA	31
2.2	DIBATTITO DOTTRINALE NEGLI ANNI NOVANTA	33
2.3	LA SVOLTA DEGLI ANNI 90: VERSO IL DECLINO DEL VECCHIO MODELLO AUTORITATIVO E DELLA CRISI DELL'ASSOLUTA INDISPONIBILITÀ DELL'OBLIGAZIONE TRIBUTARIA.....	36
2.3.1	<i>Il D.P.R. n. 287 del 1992 e la prima emersione dell'autotutela.....</i>	<i>43</i>
2.3.2	<i>Natura del potere e principi costituzionali.....</i>	<i>47</i>
2.4	LE RAGIONI E LE FINALITÀ DEGLI STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO	52
2.4.1	<i>La conciliazione giudiziale (d.lgs. 546/1992) e il rapporto con l'indisponibilità</i>	<i>54</i>
2.4.2	<i>L'accertamento con adesione (d.lgs. 218/1997) come ulteriore passo verso un modello “negoziato”.....</i>	<i>59</i>
2.4.3	<i>Criticità applicative di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale.....</i>	<i>63</i>
2.4.4	<i>– Verso l'evoluzione degli istituti deflattivi e dell'autotutela tributaria</i>	<i>65</i>
3	IL D.M. 11 FEBBRAIO 1997, N. 37 E LA NASCITA DELL'AUTOTUTELA TRIBUTARIA	67
3.1	IL CONTESTO DI EMERSIONE DELL'AUTOTUTELA TRIBUTARIA	67
3.2	IL D.M. 11 FEBBRAIO 1997, N. 37	69
3.2.1	<i>La natura giuridica del D.M. n. 37/1997 e la gerarchia delle fonti</i>	<i>70</i>

3.2.2	<i>Il contenuto del D.M. 37/1997: analisi sistematica</i>	73
3.3	FINALITÀ E LIMITI DELL'INTERVENTO IN AUTOTUTELA.....	89
3.3.1	<i>Le finalità del decreto: correzione dell'errore e deflazione del contenzioso</i>	89
3.3.2	<i>Il limite del giudicato e le situazioni acquisite</i>	91
3.4	DISCREZIONALITÀ E DOVEROSITÀ DELL'AUTOTUTELA NEL D.M. N. 37/1997	95
3.4.1	<i>L'orientamento della Corte di Cassazione, l'autotutela come facoltà discrezionale</i>	95
3.4.2	<i>Le critiche della dottrina: l'incompatibilità della discrezionalità con i principi costituzionali</i>	99
3.5	LA CIRCOLARE N. 195/E DEL 1997: IL POTERE DI AUTOTUTELA TRA SCELTA DISCREZIONALE E OBBLIGO DI RIMOZIONE DELL'ATTO ILLEGITTIMO.	100
3.5.1	<i>La posizione del contribuente tra interesse legittimo pretensivo o semplice interesse di fatto</i>	102
3.6	L'AUTOTUTELA TRIBUTARIA E IL DIRITTO AMMINISTRATIVO GENERALE: SPECIFICITÀ E DIFFERENZE	104
3.7	IL PROBLEMA DELL'AUTOTUTELA C.D. "POSTUMA" E LA DEFINITIVITÀ DELL'ATTO	108
3.7.1	<i>- Il dato normativo: l'annullamento su atti definitivi</i>	108
3.7.2	<i>- La "trappola" per i contribuenti meno esperti</i>	110
3.8	OSSERVAZIONI CONCLUSIVE SUL D.M. 37/1997	110
4	L'AUTOTUTELA TRIBUTARIA DOPO IL D.M. 11 FEBBRAIO 1997, N. 37	112
4.1	LE QUESTIONI LASCIATE IRRISOLTE DAL D.M. N. 37 DEL 1997	112
4.2	LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE E LA POSIZIONE DEL CONTRIBUENTE NELL'AUTOTUTELA	115
4.3	L'AUTOTUTELA NEGATIVA TRA POTERE E DOVERE.....	118
4.4	DAL POTERE DISCREZIONALE AL CONTENZIOSO SUL DINIEGO DI AUTOTUTELA	122
4.5	I LIMITI DELLA TUTELA E IL DOGMA DELLA DEFINITIVITÀ DELL'ATTO IMPOSITIVO	127
4.6	IL CONSOLIDAMENTO E LE OSCILLAZIONI DELLA GIURISPRUDENZA (2010-2016).....	131
4.7	LA SENTENZA N. 181/2017 E LA STABILIZZAZIONE DELL'ORIENTAMENTO RESTRITTIVO	135
5	LA RIFORMA DELL'AUTOTUTELA TRIBUTARIA E LE RICADUTE SULL'IMPUGNABILITÀ DEL DINIEGO.....	140
5.1	LA LEGGE DELEGA N. 111/2023 E LE RAGIONI DELLA RIFORMA DELL'AUTOTUTELA TRIBUTARIA.....	140
5.2	DALLA DISCIPLINA REGOLAMENTARE ALLA DISCIPLINA STATUTARIA: IL SUPERAMENTO DEL D.M. N. 37 DEL 1997.....	145
5.3	L'AUTOTUTELA OBBLIGATORIA EX ART. 10-QUATER DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE	148

5.4	L'AUTOTUTELA FACOLTATIVA EX ART. 10-QUINQUIES DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE	154
5.5	GLI ESITI DEL PROCEDIMENTO DI AUTOTUTELA E LA TUTELA GIURISDIZIONALE	157
5.5.1	<i>L'accoglimento totale o parziale dell'istanza e l'autotutela sostitutiva</i>	158
5.5.2	<i>Il rifiuto espresso e tacito dell'Amministrazione</i>	159
5.6	LE PRIME APPLICAZIONI GIURISPRUDENZIALI E L'EFFETTIVA PORTATA DELL'IMPUGNAZIONE.....	163
6	CONCLUSIONI.....	170
7	BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA	176

INTRODUZIONE

L'autotutela tributaria consente all'Amministrazione finanziaria di riesaminare i propri atti e di annullare, in tutto o in parte, quelli riconosciuti illegittimi o infondati. La possibilità di correggere una pretesa errata in sede amministrativa assume particolare rilievo nel rapporto tra Fisco e contribuente, perché può evitare il ricorso al giudice e i relativi costi.

La questione diventa più complessa quando l'Amministrazione non accoglie la richiesta del contribuente oppure non risponde, soprattutto se l'atto è ormai definitivo per mancata impugnazione. La possibilità riconosciuta all'ufficio di intervenire sui propri atti pone, infatti, il problema di stabilire in quali casi il contribuente possa ottenere tale intervento e quali strumenti abbia a disposizione per contestare il diniego. È su questo rapporto tra esercizio dell'autotutela e tutela giurisdizionale che si concentra il presente lavoro, considerando la necessità di correggere le pretese illegittime insieme all'esigenza di garantire la stabilità dei rapporti tributari.

La tesi ricostruisce l'evoluzione dell'istituto, con particolare attenzione al percorso che dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 conduce all'introduzione degli artt. 10-quater e 10-quinquies nello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212. L'obiettivo è comprendere come sia cambiata la posizione del contribuente nel passaggio da un sistema nel quale l'autotutela era prevalentemente qualificata come potere discrezionale a una disciplina che distingue tra autotutela obbligatoria e facoltativa. A questa distinzione si collega l'esame delle ricadute sull'impugnabilità del rifiuto dell'Amministrazione e sull'ampiezza del controllo esercitabile dal giudice.

Per comprendere le ragioni di questo cambiamento, l'analisi prende avvio dalle premesse anteriori al decreto del 1997 e segue un ordine prevalentemente

cronologico. L'esame delle disposizioni normative è affiancato dal confronto con gli orientamenti della giurisprudenza, i contributi della dottrina e i documenti di prassi amministrativa. Questo percorso permette di mettere in relazione le scelte legislative con le difficoltà applicative emerse nel tempo, prestando attenzione alle conseguenze concrete che esse producono per il contribuente.

In primo luogo, viene esaminato il sistema precedente agli anni Novanta, con particolare riguardo alla natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria e al principio della sua indisponibilità. Sono, quindi, ricostruiti i rapporti tra tale principio, la legalità dell'imposizione e il carattere vincolato dell'azione amministrativa. Questo inquadramento consente di chiarire i limiti entro i quali l'Amministrazione può incidere sul credito tributario e di comprendere la centralità assunta dalla tutela giurisdizionale nel modello tradizionale. Il riesame di una pretesa illegittima viene così collocato nel problema della corretta applicazione della legge tributaria, tenendo distinta la correzione dell'errore dalla libera rinuncia a un tributo dovuto.

Successivamente, vengono analizzate le trasformazioni intervenute tra l'inizio degli anni Novanta e il 1997. L'attenzione si rivolge alle esigenze di trasparenza e partecipazione emerse con la legge n. 241 del 1990, alle prime previsioni espresse dell'autotutela tributaria e allo sviluppo degli strumenti deflattivi del contenzioso, in particolare l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale. Questi interventi vengono esaminati nel quadro di una progressiva apertura al confronto tra Fisco e contribuente, accompagnata dal dibattito sui limiti del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

In questo contesto viene analizzato il D.M. n. 37 del 1997, il quale ha fornito una prima disciplina organica dell'autotutela tributaria, sistematizzando e precisando un potere già riconosciuto da disposizioni precedenti. L'esame riguarda gli uffici competenti, i presupposti e i limiti dell'intervento, con particolare attenzione al

riesame degli atti divenuti definitivi. Da tale disciplina emerge il problema della natura discrezionale o doverosa dell'autotutela e della posizione del contribuente che ne sollecita l'esercizio, dal quale prende avvio l'approfondimento della tutela contro l'inerzia e il diniego.

Viene poi ricostruito il dibattito successivo all'adozione del decreto, considerando il ruolo dello Statuto dei diritti del contribuente e l'evoluzione della giurisprudenza sull'impugnabilità del diniego. Il percorso si sofferma sul progressivo consolidamento di un orientamento restrittivo e sulla sentenza della Corte costituzionale 13 luglio 2017, n. 181, centrale per comprendere il rapporto tra la discrezionalità dell'autotutela e la definitività dell'atto nel sistema precedente alla riforma. Vengono così individuate le questioni che il successivo intervento legislativo è stato chiamato ad affrontare.

In conclusione, viene analizzata la riforma avviata dalla legge delega 9 agosto 2023, n. 111 e attuata, per i profili qui considerati, dai decreti legislativi 30 dicembre 2023, nn. 219 e 220. L'analisi riguarda la distinzione tra le ipotesi di autotutela obbligatoria previste dall'art. 10-quater e l'autotutela facoltativa disciplinata dall'art. 10-quinquies, mettendola in relazione con le diverse possibilità di impugnazione del rifiuto espresso e del silenzio dell'Amministrazione. L'esame delle prime applicazioni giurisprudenziali consente inoltre di affrontare le questioni interpretative relative agli esiti del procedimento e ai limiti del sindacato del giudice.

Attraverso questo percorso, la tesi intende valutare in quale misura la riforma abbia rafforzato la tutela del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. L'obiettivo è comprendere se il nuovo assetto dell'autotutela offra una risposta adeguata alle criticità emerse nella disciplina precedente, con particolare riguardo alla correzione delle pretese illegittime e alla possibilità di contestare il diniego dell'ufficio.

1 L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e la discrezionalità dell'amministrazione finanziaria nel periodo anteriore al 1990.

1.1 Premessa

In questo capitolo si intende ricostruire, con riferimento al periodo precedente agli anni Novanta il sistema tradizionale dell'obbligazione tributaria, ponendo particolare attenzione al principio della sua indisponibilità e all'impatto che esso ha avuto sull'azione dell'amministrazione finanziaria.

Iniziando dalla distinzione tra obbligazione tributaria e rapporto obbligatorio di diritto privato, verrà anzitutto richiamata la natura pubblicistica del debito d'imposta e la sua funzione di riparto della spesa pubblica in attuazione del principio di capacità contributiva.

In tale contesto si è affermata, in via sia normativa sia dottrinale, l'idea che l'obbligazione tributaria, una volta sorta in base alla fattispecie legale, sia sottratta alla libera disponibilità tanto del contribuente quanto dell'amministrazione, con la conseguenza di escludere, salvo eccezioni espressamente previste, la possibilità di negoziare, ridurre o rinunciare al tributo dovuto.

L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è stata così tradizionalmente letta come espressione di una funzione impositiva vincolata, nella quale all'amministrazione finanziaria è riconosciuto un margine molto ristretto di discrezionalità, limitato per lo più a profili interpretativi o procedurali.

La ricostruzione di questo modello "rigido" dell'azione dell'amministrazione finanziaria costituisce il punto di partenza per comprendere, nei capitoli successivi,

le ragioni e i limiti delle aperture introdotte a partire dagli anni Novanta, dapprima con gli istituti deflattivi del contenzioso e poi con gli strumenti di autotutela.

1.2 Nozioni generali

1.2.1 Nozione di obbligazione tributaria e natura pubblicistica del credito erariale

Per comprendere lo sviluppo degli istituti di autotutela e, più in generale, delle forme consensuali di definizione del rapporto d'imposta, è necessario chiarire innanzitutto la nozione di obbligazione tributaria, che costituisce il punto di partenza dell'intera analisi.

L'obbligazione tributaria può definirsi come il rapporto giuridico che si instaura tra un soggetto attivo, rappresentato dall'amministrazione finanziaria, e un soggetto passivo, il contribuente, in presenza del presupposto d'imposta¹ previsto dalla legge quale indice di capacità economica. Sotto il profilo strutturale, essa presenta elementi comuni alle obbligazioni di diritto privato, in particolare la presenza di un debitore, di un creditore e di una prestazione patrimoniale, ma se ne distingue per la sua natura pubblicistica.²

¹Presupposto d'imposta: ossia il fatto o requisito al cui verificarsi sorge l'obbligazione tributaria, ovvero l'obbligo di provvedere al pagamento del tributo.

² Cfr. F. Tesauro, *Compendio di diritto tributario*, Parte generale, cap. V, par. 1 e 7, spec. pp. 25 e 28.

Ciò che differenzia l'obbligazione tributaria dalle obbligazioni di diritto privato non è tanto la struttura formale ma la fonte del rapporto e la funzione della prestazione.³

Diversamente dalle obbligazioni civilistiche, che traggono origine dall'autonomia privata e dalla volontà delle parti, l'obbligazione tributaria trova la sua fonte esclusiva nella legge, difatti, la disciplina del tributo è integralmente rimessa alle fonti ammesse dall'art. 23 Cost., secondo cui “nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”.⁴ La prestazione tributaria costituisce dunque una forma tipica di “prestazione patrimoniale imposta”, rispetto alla quale la riserva di legge svolge una funzione di garanzia nei confronti del contribuente.

In questa prospettiva diventa fondamentale distinguere la sfera del dovere costituzionale di concorrere alle spese pubbliche, previsto dall'art. 53 Cost.⁵, dalla sfera dell'obbligazione in senso tecnico. Il primo esprime a livello generale il dovere di solidarietà che grava su tutti i contribuenti in base alla loro capacità contributiva, la seconda si crea soltanto quando si verifica concretamente il presupposto d'imposta previsto dalla norma. Con il verificarsi di tale fatto che il

³ Cfr. G. Melis, *La disciplina dell'obbligazione tributaria in raffronto con la disciplina delle obbligazioni di diritto privato*, relazione al Corso “Il giudice civile e il giudice tributario: fattispecie comuni e profili differenziali”, Scuola Superiore della Magistratura, 20 novembre 2018, pp. 1-4.

⁴ Cfr. A. Guidara, *Riserva di legge e indisponibilità del tributo*, in I Quaderni europei, n. 44, 2012, pp. 4-6, il quale osserva che l'espressione «indisponibilità dell'obbligazione tributaria» può risultare riduttiva, poiché i rapporti tra contribuente e amministrazione non coincidono integralmente con lo schema privatistico debitore-creditore.

⁵ Per il fondamento costituzionale dell'obbligo tributario, v. l'art. 53 Cost., il quale sancisce che «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva».

dovere astratto si trasforma in un rapporto bilaterale tra il Fisco ed il contribuente avente ad oggetto una somma di denaro.

A livello astratto, questa dinamica è stata ricostruita dalla dottrina secondo la teoria dichiarativa dell'obbligazione tributaria. Secondo tale impostazione, l'obbligazione sorge direttamente e automaticamente nel momento, come sopra riferito, in cui si realizza il presupposto d'imposta e l'avviso di accertamento o l'atto impositivo dell'amministrazione non creano il credito, ma si limitano a dichiarare – e quantificare – un rapporto obbligatorio già esistente. A questa teoria si contrappone la teoria costitutiva, che attribuisce all'atto impositivo una funzione costitutiva dell'obbligazione tributaria, ma nel periodo oggetto del presente capitolo l'orientamento prevalente, anche in giurisprudenza, è quello dichiarativo, proprio in ragione della forte accentuazione del principio di legalità e dell'indisponibilità del tributo.

In quest'ottica, il credito erariale non è un credito “libero”, di cui l'amministrazione possa disporre allo stesso modo di un soggetto privato, ma è finalizzato alla realizzazione dell'interesse pubblico al finanziamento della spesa collettiva e all'equo riparto del carico fiscale. L'art. 53 Cost. stabilisce, infatti, che “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”, affinché l'obbligazione tributaria diventi lo strumento tecnico attraverso cui si realizza, sul piano giuridico, il dovere di contribuzione alle spese pubbliche e la distribuzione del relativo onere in proporzione alla ricchezza dei contribuenti.

Dunque, mentre il creditore privato ha la possibilità di rinunciare al proprio credito o concordare liberamente una riduzione dell'importo dovuto, l'amministrazione

finanziaria, non ha la stessa libertà di azione. In linea di principio, non dispone dell'obbligazione tributaria liberamente, ma deve esercitarlo secondo le modalità e nei limiti stabiliti dalla legge, a tutela dell'interesse collettivo alla corretta e uniforme applicazione del prelievo fiscale.

Dopo aver chiarito la struttura e la natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria, occorre individuare i principi costituzionali che ne costituiscono il fondamento, definendo allo stesso tempo i poteri dell'Amministrazione finanziaria in questo contesto.

1.2.2 Il rapporto tra legalità tributaria e vincolatezza dell'azione amministrativa

Alla luce della natura pubblicistica e dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, i principi che ne costituiscono fondamento sono enunciati dagli artt. 23 e 53 Cost., i quali, letti congiuntamente, definiscono un modello di prelievo secondo cui opera l'amministrazione finanziaria in posizione di vincolo rispetto alla legge.

L'art. 53 Cost. consente di individuare la ragione ultima del prelievo nella ricchezza del cittadino mentre l'art. 23 va a stabilire che solo la legge può trasformare quella ricchezza in un debito fiscale e ne deriva che la pretesa tributaria è l'effetto necessario del verificarsi del presupposto d'imposta quindi, una volta che il presupposto della norma si verifica, il sorgere dell'obbligazione è automatico, sicché la determinazione dell'an e del quantum dell'obbligazione tributaria sarà effettuata in via esclusiva dal legislatore mentre l'Amministrazione Finanziaria si limita ad applicare al caso concreto una disciplina già integralmente tracciata dalla fonte normativa.

Per questo motivo il consenso del contribuente non è un elemento che va a costituire il rapporto d'imposta poiché il tributo non nasce da un accordo, bensì da un atto normativo generale e astratto applicato in modo autoritativo ai soggetti che si trovano nella situazione prevista dalla legge.

In tale contesto la pretesa tributaria è l'effetto necessario affinché si verifichi il presupposto d'imposta e l'amministrazione finanziaria è tenuta ad agire per darvi attuazione senza poter decidere se farlo o meno poiché non dispone di discrezionalità amministrativa in merito all'esistenza o all'entità del tributo.

Ciò significa che l'ufficio non può compiere una valutazione di opportunità (decidendo, ad esempio, se sia conveniente o giusto riscuotere una imposta in un determinato momento), poiché il suo operato è interamente vincolato alla legge relativamente all'an e al quantum.

Dunque, l'azione dell'Amministrazione Finanziaria si caratterizza per essere rigorosamente vincolata, poiché la presenza della riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione impone agli uffici di attenersi alle norme per stabilire se il tributo sia dovuto e in quale misura.⁶ In questo contesto, non esiste alcuno spazio per valutazioni di opportunità che bilancino l'interesse del fisco con quelli del privato, se non per garantire che il prelievo sia conforme alla capacità contributiva espressa dal presupposto d'imposta, come richiesto dall'art. 53 della Costituzione. L'esigenza di porre un vincolo alla discrezionalità amministrativa si ricollega inoltre ai principi di uguaglianza previsto all'art. 3 Cost. e di imparzialità e buon

⁶ Cfr. Moscatelli Maria Teresa, voce *Indisponibilità e discrezionalità (dir. trib.)*, in *Diritto on line*, (consultabile online su [https://www.treccani.it/enciclopedia/indisponibilita-e-discrezionalita-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/indisponibilita-e-discrezionalita-dir-trib_(Diritto-on-line)/))

andamento previsti all'art. 97 Cost. dovuta all'intento di assicurare un'equa ripartizione delle spese pubbliche tra i cittadini in base alla capacità contributiva.⁷

Questa impostazione si fonda sulla distinzione classica di matrice amministrativa proposta da M.S. Giannini,⁸ secondo cui un'autorità agisce con discrezionalità soltanto quando deve porre su una bilancia diversi interessi, ad esempio l'interesse pubblico alla realizzazione di un'opera e l'interesse del privato alla conservazione del proprio bene scegliendo la soluzione che meglio realizza il bene pubblico. Tuttavia, nel diritto tributario tale bilanciamento non può esistere poiché lo Stato non può decidere di ridurre le tasse in ragione delle difficoltà del singolo contribuente, né di aumentarle soltanto perché necessita di maggior entrate, poiché la legge stabilisce in modo rigido quanto si deve pagare in base alla capacità contributiva. L'ufficio è chiamato ad applicare in modo vincolato la norma tributaria alla fattispecie concreta, senza potersi discostare da quanto definito dal legislatore.

⁷ Cfr. Senato della Repubblica, *La legislazione in materia tributaria e la Costituzione italiana*, in particolare le osservazioni sull'art. 53 Cost. e sulla funzione di ripartizione del carico fiscale in base alla capacità contributiva

⁸ Cfr. M.T. Moscatelli, voce *Indisponibilità e discrezionalità [dir. trib.]*, in *Diritto on line*, Istituto della Enciclopedia Italiana Treccani, 2016, § «La discrezionalità nel diritto tributario», la quale, richiamando la ricostruzione di M.S. Giannini, individua la discrezionalità amministrativa nella ponderazione comparativa di più interessi pubblici e privati e ne esclude la configurabilità nella determinazione dell'*an* e del *quantum* del tributo, consultabile all'indirizzo: [https://www.treccani.it/enciclopedia/indisponibilita-e-discrezionalità-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/indisponibilita-e-discrezionalità-dir-trib_(Diritto-on-line)/)

Da ciò discende che nel quadro antecedente alle riforme degli anni Novanta, secondo l'impostazione dottrinale tradizionale, la posizione del contribuente è stata per tanto tempo qualificata come diritto soggettivo alla corretta applicazione della norma impositiva, piuttosto che come mero interesse legittimo, in base al carattere vincolato del potere impositivo e della riserva di legge in materia tributaria.

Ne conseguiva che quando i giudici dovevano valutare il ricorso del singolo contribuente non effettuavano un bilanciamento tra l'interesse dello Stato a riscuotere il tributo e il sacrificio economico subito dal contribuente, dinamica che invece emerge normalmente nel diritto amministrativo quando si contesta una scelta discrezionale della Pubblica Amministrazione.

Al contrario il controllo del giudice si concentrava prevalentemente sulla legittimità dell'atto e sulla sua conformità alla legge, senza effettuare quella ponderazione comparativa di interessi propria del controllo sull'eccesso di potere tipico dell'azione amministrativa discrezionale.

1.2.3 La giustizia tributaria ante riforme: il giudice come rimedio necessario contro l'atto illegittimo

Nel periodo antecedente alla stagione delle riforme degli anni Novanta, il controllo sugli atti impositivi era affidato in via pressoché esclusiva alle commissioni tributarie, concepite ormai – soprattutto dopo il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636⁹ – come organi di giurisdizione speciale chiamati a garantire la legalità dell'azione impositiva. La riforma del 1972, infatti, eliminava molti tratti marcatamente

⁹ Cfr. d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, Revisione della disciplina del contenzioso tributario; Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in tema di natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie e di compatibilità dell'ordinamento tributario con gli artt. 102 e 113 Cost.

amministrativistici del precedente contenzioso, rafforza la struttura a gradi del processo e consentiva alla Corte costituzionale di ricondurre le commissioni nell'alveo delle giurisdizioni compatibili con gli artt. 102 e 113 Cost.

Nonostante tale processo di “giurisdizionalizzazione”, l'amministrazione finanziaria non disponeva ancora di un potere generale, positivamente disciplinato, di autotutela tributaria. La possibilità di annullare o modificare in via di riesame i propri atti illegittimi era ricavata dai principi generali dell'annullamento d'ufficio, ma restava configurata come espressione di uno *jus poenitendi* discrezionale, privo di una compiuta tipizzazione nella materia dei tributi. Ne consegue che la correzione degli errori, anche evidenti, degli avvisi di accertamento o di altri atti lesivi era affidata, in via ordinaria, esclusivamente al giudice tributario; eventuali interventi spontanei dell'ufficio rimanevano episodici e privi di un chiaro inquadramento sistematico.

In questo contesto, il ricorso alle commissioni tributarie rappresenta il principale strumento a disposizione del contribuente per ottenere la rimozione di un atto ritenuto illegittimo o infondato. La posizione del contribuente, secondo la dottrina tradizionale, assume la veste di diritto soggettivo alla corretta applicazione della norma impositiva, in ragione del carattere vincolato del potere impositivo e della riserva di legge in materia fiscale e ciò legittima un sindacato giurisdizionale pieno sulla conformità dell'atto alla legge, senza spazi per valutazioni di mera opportunità.

La stessa evoluzione del processo tributario in questa fase conferma un modello a binario rigido: da un lato, l'amministrazione emette atti vincolati, privi di contenuto negoziale, per dare attuazione a un credito ritenuto certo nell'*an* e nel *quantum*; dall'altro, il giudice costituisce il solo soggetto abilitato a “fermare” e,

se del caso, annullare la pretesa, ove accerti uno scostamento dell'atto dal precetto legale. Mancano del tutto strumenti che consentano di "riaprire" in sede amministrativa il contenuto dell'atto impositivo già emanato per ricercare un punto di equilibrio condiviso, sia in chiave preventiva rispetto al giudizio, sia ai fini di una definizione conciliativa di liti già pendenti con la conseguenza che ogni errore tende a sfociare nel processo, incrementando il contenzioso e i relativi costi per entrambe le parti.

Solo con la stagione delle riforme avviata dalla metà degli anni Novanta – segnata, tra l'altro, dall'introduzione dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale e dalla disciplina positiva dell'autotutela – la gestione del conflitto potrà, almeno in parte, spostarsi dall'aula di giustizia ad un terreno di confronto tra amministrazione e contribuente, attenuando il modello del rimedio esclusivamente giurisdizionale che caratterizza il periodo anteriore.

1.3 Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria

1.3.1 Origini e fondamento del principio

Per molto tempo, il diritto tributario in Italia si è fondato sull'idea di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, intesa come l'impossibilità, per l'Amministrazione Finanziaria, di ridurre o rinunciare all'obbligazione tributaria una volta che questa fosse sorta in base alla legge.

Ciò trovava riscontro nelle disposizioni previgenti alla Costituzione, a partire dall'art. 13 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 (approvato il testo di legge che

portava il titolo di Legge del Registro)¹⁰, il quale vietava al Ministro delle finanze, ai funzionari da esso dipendenti e ad ogni altra autorità pubblica di concedere “alcuna diminuzione delle tasse e sovratasse stabilite da questa legge, né sospenderne la riscossione”, pena la responsabilità personale.

La stessa logica si ritrova anche in ambito successorio, dall’art. 8 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, e, più in generale, dall’art. 49 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827¹¹ (Regolamento per l’amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato) che stabiliva il divieto di pattuire nei contratti con lo Stato, qualsiasi esenzione da imposte o tasse presenti al momento della stipulazione.

Tali disposizioni, lette congiuntamente, fissavano un limite inderogabile all’azione amministrativa, la pretesa impositiva, una volta determinata secondo legge, non poteva essere oggetto di riduzioni discrezionali o di accordi individuali con il contribuente.

In questo contesto, la dottrina e la giurisprudenza hanno a lungo ritenuto illegittima ogni norma che attribuisse all’amministrazione finanziaria un generale potere di concedere riduzioni dei tributi dovuti, considerandola in contrasto con il principio, appunto, dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria.

Tale contesto comportava una concezione fortemente autoritativa del rapporto tra Stato e contribuente, nella quale il tributo era considerato un dovere imperativo derivante dalla legge, in attuazione dei principi di riserva di legge (art. 23 Cost.) e

¹⁰ Cfr. Regio Decreto 30 dicembre 1923, n. 3269 (*Approvazione del testo di legge del registro*), in G.U. 17 maggio 1924, n. 117, S.O. Il provvedimento è stato successivamente abrogato dall’art. 24, D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla L. 6 agosto 2008, n. 133.

¹¹ Cfr. Osservatorio giustizia Tributaria - *Il principio di indisponibilità della pretesa tributaria e i suoi limiti nelle situazioni di crisi e nel processo tributario*.

di capacità contributiva (art. 53 Cost.), e non un oggetto disponibile di possibili accordi tra amministrazione e il contribuente.

1.3.2 Indisponibilità, irrinunciabilità e non derogabilità delle norme tributarie

Il richiamo alle disposizioni previgenti consente di precisare il contenuto del principio di indisponibilità, distinguendolo da altre nozioni apparentemente affini.

Sul piano strettamente civilistico, l'indisponibilità di un diritto implica l'impossibilità di porlo validamente a oggetto di atti di disposizione in senso ampio (rinuncia, transazione, remissione, ecc.); mentre intesa nell'ambito tributario, essa si traduce nella negazione, per l'Amministrazione Finanziaria, del potere di ridurre convenzionalmente o di rinunciare al credito d'imposta una volta che esso sia sorto in conformità alla legge.

Tale indisponibilità va tenuta distinta dall'irrinunciabilità della potestà impositiva, quale potere dello Stato e degli enti territoriali di istituire, applicare tributi necessari per il finanziamento della spesa pubblica, e quando parliamo di irrinunciabilità è intesa come impossibilità, per lo Stato, di sottrarsi all'esercizio del potere-dovere di applicare i tributi nei casi previsti dalla legge poiché ad essa è affidato il finanziamento delle spese pubbliche in base all'art. 53 Cost. Mentre l'irrinunciabilità definisce l'obbligo inderogabile dell'ente impositore di attuare la pretesa tributaria prevista dalla legge, l'indisponibilità riguarda l'impossibilità per l'Amministrazione Finanziaria di disporre liberamente di un credito che già è sorto, nel momento in cui, in base alla potestà, il presupposto d'imposta si è verificato, e determinato.

Al tempo stesso, l'indisponibilità si collega alla non derogabilità delle norme tributarie tramite accordi individuali: il contribuente e l'amministrazione non possono, in linea di principio, convenire esenzioni, riduzioni o trattamenti differenziati rispetto a quanto stabilito dalla legge, se non nei casi eccezionalmente previsti dal legislatore (condoni, sanatorie, definizioni agevolate). La non derogabilità esprime il divieto di pattuizioni in base alla disciplina fiscale a meno che non sia la legge a tipizzarle, essa, dunque, tutela il prelievo uniforme ed il rispetto dei principi previsti all'art. 3 e 53 Cost. evitando così che la disciplina applicata al singolo contribuente sia frutto di un accordo privato con l'amministrazione finanziaria.

Indisponibilità, irrinunciabilità e non derogabilità rappresentano, sotto questa visione, tre facce dello stesso obiettivo, ossia garantire che il tributo, in quanto espressione di un dovere costituzionale e non di scelta privatistica, non sia formulato caso per caso sulla base di valutazioni di opportunità estranee alla ratio della legge.

Nello specifico, l'irrinunciabilità riguarda la potestà impositiva e impedisce che l'ente decida di non esercitarla in via generale mentre l'indisponibilità riguarda il credito già sorto e vieta, salvo previsione normativa, la riduzione o la rinuncia in sede amministrativa, infine, la non derogabilità riguarda le norme tributarie escludendo che possano essere superate da accordi pattizi firmate dalle parti del rapporto d'imposta.

In questo contesto, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non solo impedisce all'amministrazione di considerare il tributo come un credito liberamente riducibile o sacrificabile, ma implica anche che eventuali deroghe, quali condoni, sanatorie o altre definizioni agevolate, debbano essere

espressamente previste dal legislatore, avere carattere eccezionale e operare in base a criteri generali e non arbitrari.

1.3.3 Conseguenze pratiche ante 1990

L'impostazione tradizionale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria si traduceva in un sostanziale divieto di accordi individuali di riduzione o esenzione al di fuori di specifiche norme di legge. Eventuali interventi quali condoni,¹² sanatorie o altre forme di definizione agevolata – erano considerati misure eccezionali, giustificabili solo in presenza di una copertura espressa da parte del legislatore senza poter essere replicate su base discrezionale dai singoli uffici.

Nella fase dell'accertamento e della riscossione, il principio di indisponibilità rafforzava l'idea che l'amministrazione fosse tenuta ad attivarsi per la piena tutela dell'interesse erariale, perseguendo integralmente il credito tributario certo nell'an e nel quantum, senza poter modulare liberamente l'intensità o l'estensione della propria pretesa nei confronti del singolo contribuente. Tale impostazione aveva la funzione di garantire l'interesse dello stato a riscuotere per poter finanziare i servizi pubblici integralmente, evitando che qualche funzionario, per ragioni di natura personale, rinunciasse ad un determinato credito che apparteneva a tutti i cittadini, ma anche per evitare di compromettere la programmazione finanziaria dello Stato e di generare disparità di trattamento tra i vari contribuenti.

¹² Sulla natura eccezionale e derogatoria del condono tributario v. G. FALSITTA, *Natura e vizi costituzionali delle leggi di condono tributario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, 1993, p. 455 e ss., il quale sottolinea come il condono operi come un meccanismo di estinzione straordinaria dell'obbligazione, la cui eccezionalità non intacca la vigenza ordinaria del principio di indisponibilità del credito erariale.

La funzione impositiva era quindi intesa principalmente come una funzione vincolata. Ciò significava che una volta verificato il presupposto d'imposta, l'ufficio era tenuto ad applicare la legge e procedere alla riscossione, senza poter decidere se ridurre o meno il peso del tributo nel singolo caso. Gli eventuali margini di valutazione dell'amministrazione riguardavano, al massimo, il modo in cui svolgere i controlli e ricostruire correttamente la base imponibile e non la scelta di chiedere di più o di meno.

Dunque, tale scenario risultava fortemente orientato a favore dello Stato: una volta che la pretesa erariale era stata formalizzata, l'amministrazione non disponeva di strumenti per adeguarla alla situazione concreta del contribuente o a considerazioni di convenienza generale. Il contribuente, a sua volta, non aveva modo di trovare un accordo con il fisco e l'unica via da adottare restava, di fatto, il ricorso al giudice tributario, con un inevitabile incremento del contenzioso ogni volta che la pretesa veniva percepita come ingiustificata o eccessiva, maggiori costi per i contribuenti costretti a impugnare atti evidentemente errati, maggiori costi per lo Stato che doveva difendersi in giudizio anche quando riconosceva l'errore.

1.3.4 Condoni e sanatorie come deroghe legislative al principio di indisponibilità

Nel quadro tradizionale definito fino ad ora, un ruolo fondamentale è dunque stato svolto dai condoni e dalle sanatorie fiscali, che, pur incidendo sul contenuto dell'obbligazione tributaria, non sono stati interpretati, almeno nel periodo precedente agli anni Novanta, come espressione di discrezionalità o disponibilità amministrativa del credito in capo all'amministrazione finanziaria, bensì come eccezioni legislative straordinarie al principio di indisponibilità.

Il condono tributario è definito, nella dottrina e nella giurisprudenza, come uno strumento straordinario, introdotto con legge speciale, che consente di estinguere

rapporti d'imposta non ancora cristallizzati mediante il pagamento di un importo inferiore rispetto al debito teoricamente risultante dall'applicazione integrale delle norme ordinarie, spesso accompagnato dall'abbandono delle sanzioni.¹³

Già nel corso degli anni Settanta e Ottanta, il legislatore ha fatto ricorso a diversi interventi di definizione agevolata, talvolta qualificati come condoni "tombali". Tali interventi normativi venivano giustificati sulla base di esigenze di ordine pratico ed economico ossia dovute alla necessità di garantire allo Stato un gettito finanziario immediato e in secondo luogo di favorire l'emersione di basi imponibili fino a quel momento sottratte al prelievo fiscale e, infine, all'esigenza deflattiva di smaltire l'eccessivo arretrato di contenziosi accumulatosi negli anni presso le Commissioni tributarie.

In dottrina, tuttavia, tali misure sono state in prevalenza interpretate come strumenti di estinzione straordinaria dell'obbligazione tributaria disposti dal Parlamento in via generale e astratta, e non come espressione di un potere discrezionale dell'amministrazione di rinunciare, caso per caso, al proprio credito.

Proprio lo stretto collegamento alla legge e il carattere temporalmente limitato e tipizzato delle fattispecie condonistiche sono elementi che la dottrina tradizionale valorizza per sostenere che i condoni non vadano ad intaccare il dogma dell'indisponibilità, ma, al contrario, ne presuppongono la tenuta come regola ordinaria.

¹³ Cfr. G. Ingraio, voce *Condono tributario*, in *Treccani - Diritto on-line*, consultabile al seguente link: [https://www.treccani.it/enciclopedia/condono-tributario_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/condono-tributario_(Diritto-on-line)/)

Il condono viene visto, cioè, come una deroga eccezionale introdotta dal legislatore in presenza di particolari obiettivi di politica finanziaria, che sospende in via temporanea la piena esigibilità del credito erariale nei confronti di intere categorie di contribuenti, senza tuttavia attribuire agli uffici un margine di scelta discrezionale nella riduzione del debito del singolo.

La giurisprudenza costituzionale e la dottrina più attenta ai profili di legittimità hanno sottolineato come la compatibilità dei condoni con gli artt. 3 e 53 Cost. dipenda, in larga misura, dalla loro struttura normativa poiché il condono è ritenuto tollerabile nella misura in cui preveda criteri generali e non arbitrari di definizione dei rapporti, evitando trattamenti irragionevolmente differenziati tra contribuenti che si trovano nelle stesse condizioni. In caso contrario, la mancanza di criteri selettivi razionali potrebbe tradursi in una violazione della capacità contributiva e dell'uguaglianza tributaria, proprio perché il legislatore, anziché l'amministrazione, verrebbe meno alla funzione di riparto equo delle spese pubbliche.

Nel periodo anteriore agli anni Novanta, il frequente ricorso a condoni e sanatorie non modifica dunque l'impianto di fondo, difatti, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria continua ad operare come regola strutturale dell'ordinamento, che può essere superata solo dal legislatore mediante interventi eccezionali e temporalmente circoscritti. L'amministrazione finanziaria resta priva di un potere generale di modulare il credito in funzione delle peculiarità del singolo caso e si limita ad applicare, in modo vincolato, le norme condonistiche, al pari delle ordinarie disposizioni impositive.

1.3.5 Inapplicabilità degli schemi privatistici al credito tributario

Le considerazioni svolte fino ad ora consentono di comprendere perché nel quadro preesistente alle riforme degli anni Novanta, il credito tributario sia stato tradizionalmente ritenuto incompatibile con l'applicazione piena degli schemi privatistici di regolazione delle obbligazioni.

Nel diritto civile, il creditore può rinunciare al proprio credito, pone fine alla lite, ai sensi dell'art. 1965 c.c., o concordare una riduzione dell'importo dovuto attraverso patti di tipo solutori o novativo. Nell'ambito tributario, invece, tali modelli sono stati per lungo tempo considerati in larga misura non utilizzabili nei confronti di un credito erariale certo nell'an e nel quantum.

La possibilità per l'amministrazione di "contrattare" con il singolo contribuente sulla misura del tributo è stata infatti ritenuta in contrasto, da un lato, con il principio di eguaglianza (art. 3 Cost.) e con la capacità contributiva, i quali esigono che i contribuenti che si trovano in condizioni economiche uguali siano assoggettati allo stesso carico fiscale; dall'altro, con l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che impedisce alla pubblica amministrazione di trattare l'imposta come un credito privato liberamente riducibile o sacrificabile. Proprio questa sfiducia verso l'ingresso degli schemi negoziali di natura civilistica nel rapporto d'imposta spiega il motivo per cui inizialmente non è stata accettata l'introduzione di istituti come il concordato e, più tardi, la stessa transazione fiscale.

1.3.6 Il dibattito dottrinale sul fondamento e sulla portata del principio dell'indisponibilità

Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è stato al centro di un ampio dibattito dottrinale, che ha riguardato sia il suo fondamento normativo, sia l'oggetto cui riferire l'attributo di "indisponibilità" (tributo, potestà impositiva,

obbligazione, credito). Una parte consistente degli autori ha sottolineato come il carattere di indisponibilità sia stato di volta in volta collegato alla potestà di imposizione, all'obbligazione tributaria in senso tecnico, ovvero al diritto di credito dell'amministrazione nei confronti del contribuente, nonché messo in relazione con la non derogabilità della norma tributaria, con l'irrinunciabilità del potere impositivo e con la vincolatezza dell'agire amministrativo.

Nel periodo anteriore alle riforme degli anni Novanta, il dibattito scientifico e la prassi applicativa risultavano ancorati al cosiddetto “dogma” dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, inteso nella sua accezione assolutistica.

In questa fase storica, il tributo non veniva assimilato ad un comune diritto di credito di natura privatistica ma viene considerato come uno strumento tipico attraverso cui lo Stato adempie alla funzione pubblica di riparto delle spese della collettività. Tale ripartizione, conformemente a quanto indicato dagli art. 3 e 53 della Costituzione, deve realizzarsi in base alla capacità contributiva dei contribuenti e ne deriva che qualsiasi ipotesi di remissione o riduzione della pretesa erariale, al di fuori da quanto previsto dalla legge, veniva considerata potenzialmente idonea ad alterare il piano di distribuzione del carico fiscale.

Il fondamento teorico di questo orientamento si basa direttamente nel dettato costituzionale.

In questa prospettiva, la riserva di legge sancita all'art. 23 Cost., la quale viene interpretata non solo come limite esterno alla potestà impositiva a tutela del contribuente ma anche come limite alla stabilità del rapporto tra l'*an* e il *quantum* del tributo. Ne consegue che né l'*an* e né il *quantum* possono essere modificati in sede amministrativa per impedire che un dovere diventi oggetto di transazioni. Allo stesso modo, la dottrina classica spiegava che, per garantire l'uguaglianza, i

contribuenti con la stessa capacità contributiva dovevano concorrere ugualmente, come disposto dagli art. 3 e 97 Cost.¹⁴ cosicché l'esclusione della discrezionalità degli uffici nella determinazione del debito d'imposta rappresentava l'unico modo idoneo per garantire la certezza del diritto e l'equo riparto dei carichi pubblici, evitando l'arbitrio dei funzionari.

Nel dopoguerra, parte della dottrina ha rafforzato l'idea che l'indisponibilità sia un principio di rango costituzionale, che vincola soprattutto l'amministrazione finanziaria. Secondo questo orientamento, l'indisponibilità è una regola fondamentale dell'ordinamento tributario, che limita in primo luogo l'attività dell'amministrazione: infatti, una norma che permettesse all'Erario di rinunciare in modo generalizzato o privilegiato al proprio credito d'imposta rischierebbe di essere incostituzionale, perché andrebbe a modificare il riparto del carico fiscale che la Costituzione vuole basato sulla capacità contributiva di ciascun contribuente.

Questa impostazione si legava alla teoria dichiarativa dell'obbligazione tributaria, secondo la quale l'obbligazione tributaria nasce nel momento in cui si verifica il presupposto di fatto previsto dalla legge. L'avviso di accertamento dell'ufficio non crea l'obbligazione ma si limita bensì a dichiarare un rapporto giuridico che già esiste. Seguendo questa premessa, tutta l'attività di controllo e riscossione diventa un binario rigido e vincolato poiché ammettere che l'ufficio potesse disporre del credito avrebbe significato dargli il potere di disapplicare le leggi per i singoli cittadini, distruggendo così la funzione redistributiva del tributo.

¹⁴ fr. M.T. MOSCATELLI, voce *Indisponibilità e discrezionalità* [dir. trib.], in *Diritto on-line, consultabile online al seguente indirizzo*: [https://www.treccani.it/enciclopedia/indisponibilita-e-discrezionalita-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/indisponibilita-e-discrezionalita-dir-trib_(Diritto-on-line)/)

Coerentemente con questa lettura, la dottrina tradizionale tendeva ad escludere qualsiasi contratto o accordo nella fase in cui il credito era ormai consolidato, dividendo il procedimento in due momenti ossia una fase anteriore all'accertamento definitivo, in cui era possibile determinare l'imponibile in modo concordato (ossia il vecchio concordato tributario degli anni '50, legittimo poiché non si sapeva ancora con certezza quale fosse l'entità del debito) e una fase successiva in cui l'obbligazione era ormai certa e l'amministrazione doveva limitarsi a darne attuazione eseguendo la riscossione senza poter incidere sul contenuto.

In questa fase storica, l'introduzione di provvedimenti eccezionali di condono e sanatoria non veniva vista come indice di flessibilità o implicita disponibilità del credito da parte dell'amministrazione ma, al contrario, quali deroghe puntuali e tassative rimesse in via esclusiva al potere del legislatore ordinario, il quale ricorreva a tali strumenti mediante l'emanazione di leggi speciali per far fronte a straordinarie esigenze di finanza pubblica. Proprio il carattere eccezionale di tali misure ne giustificava la coesistenza con il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

L'adesione al dogma dell'indisponibilità significava, nel periodo considerato, la concezione di una funzione impositiva rigidamente vincolata. L'Amministrazione finanziaria veniva infatti intesa soltanto come un organo di applicazione della legge al caso concreto, del tutto privo di un potere di valutazione tra l'interesse fiscale dello Stato e gli interessi del singolo contribuente, almeno per ciò che riguardava l'esistenza e la misura del tributo. In quest'ottica, i margini di discrezionalità dell'ufficio si collocavano esclusivamente sul piano tecnico-interpretativo o su quello organizzativo, come nella scelta dei tempi e delle modalità dell'accertamento, ma non potevano mai riguardare la scelta di

sacrificare o ridurre un'obbligazione tributaria certa, per non violare i principi di legalità, uguaglianza e imparzialità dell'azione amministrativa.

Questo rigido quadro teorico permette di comprendere la diffidenza iniziale della dottrina verso qualsiasi apertura in una prospettiva consensuale. I futuri istituti dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale o della transazione fiscale venivano originariamente percepiti, dagli interpreti più tradizionalisti, come pericolose deroghe a un principio strutturale dell'ordinamento tributario. Solo a partire dagli anni Novanta, in concomitanza con la crisi del modello autoritativo e con l'emergere di esigenze deflative del contenzioso, l'assolutezza di questa impostazione verrà progressivamente messa in discussione. Si assisterà così alla nascita di approcci più flessibili che, pur senza negare il principio di indisponibilità, ne ridimensionano la portata ammettendone specifiche deroghe tipizzate per il perseguimento dell'interesse pubblico.

1.4 Considerazioni conclusive

Quanto qui sopra ripercorso evidenzia come, nel periodo antecedente agli anni Novanta, il sistema tributario italiano fosse saldamente ancorato a un modello rigidamente legale e autoritativo, nel quale l'obbligazione tributaria, una volta sorta, si presentava come sostanzialmente indisponibile. Tale impostazione trovava il proprio fondamento nei principi costituzionali di cui agli artt. 23 e 53 Cost., i quali, da un lato, impongono la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali e, dall'altro, richiedono che il prelievo sia commisurato alla capacità contributiva, escludendo ogni forma di arbitrio o discrezionalità nella determinazione del tributo.

In questo contesto, l'azione dell'Amministrazione finanziaria risultava fortemente vincolata, limitata all'applicazione della norma al caso concreto senza possibilità

di incidere sull'esistenza o sull'entità dell'obbligazione tributaria. Il principio di indisponibilità si traduceva, quindi, non solo nel divieto di rinuncia o di riduzione del tributo, ma anche nell'esclusione di strumenti negoziali idonei a cambiare il rapporto d'imposta in funzione delle caratteristiche del singolo caso.

Tuttavia, come si è visto, tale modello non era privo di tensioni. Le esigenze di efficienza della riscossione, di gestione del contenzioso e di adattamento a situazioni economiche complesse hanno progressivamente messo in luce i limiti di un sistema eccessivamente rigido, aprendo la strada a interventi legislativi, inizialmente episodici, volti ad attenuare il principio di indisponibilità.

Proprio queste prime incrinature del modello tradizionale costituiscono il punto di partenza per comprendere l'evoluzione successiva dell'ordinamento tributario. A partire dagli anni Novanta, infatti, il legislatore avviò l'introduzione di una serie di strumenti che, pur senza negare il fondamento pubblicistico dell'obbligazione tributaria, ne consentono una gestione più flessibile, valorizzando forme di collaborazione e, in certa misura, di composizione consensuale tra Fisco e contribuente.

2 Anni '90–1997: La crisi del modello tradizionale

2.1 La crisi del modello autoritativo e le spinte riformatrici degli anni Novanta

Il periodo compreso tra l'inizio degli anni Novanta e il 1997 costituì un momento di svolta nella storia del diritto tributario italiano poiché in quegli anni entrò definitivamente in crisi il modello tradizionale, caratterizzato dalla rigidità dovuta all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

In tale fase il sistema si trovava ad affrontare una doppia e opposta questione, ossia da un lato permaneva l'impostazione autoritativa, consolidatasi nei decenni precedenti, che tendeva a escludere il contribuente da qualsiasi forma di partecipazione del procedimento e dall'altro lato, invece, emergevano sempre più chiaramente esigenze di efficienza, trasparenza e collaborazione richiesta da una società sempre meno disposta ad accettare una Pubblica amministrazione poco trasparente.

La rigidità del modello comportava anche la crescita dei contenziosi dinanzi alle Commissioni Tributarie, alimentata dall'incapacità dell'amministrazione di correggere gli errori materiali e interpretativi con costi elevati sia per i contribuenti e sia per l'Erario. In quegli anni il processo tributario era ancora disciplinato dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636¹⁵ che conteneva la disciplina del processo tributario e che presentava diverse criticità tra cui, in primo luogo, le commissioni tributarie non costituivano veri organi giurisdizionali pienamente autonomi, dipendendo

¹⁵ Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, recante la prima disciplina organica del contenzioso tributario, è stato infatti abrogato dall'art. 81 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale ha ridisegnato ex novo le regole del processo tributario, entrate poi effettivamente in vigore il 1° aprile 1996

funzionalmente dal Ministero delle Finanze, ed i cui giudici spesso non apparivano dotati della necessaria terzietà¹⁶, con conseguente violazione del principio di imparzialità. Il processo si articolava su quattro gradi di giudizio in particolare veniva presentato ricorso dinanzi Commissione di Primo grado, appello dinanzi alla commissione di Secondo grado, Commissione Tributaria Centrale e il ricorso in Corte d'Appello o Corte di Cassazione, con la conseguenza di procedimenti che potevano protrarsi anche per decenni, e inoltre il processo era esclusivamente scritto privo, non prevedeva alcuna possibilità di un dialogo tra le parti finalizzata ad una definizione della pretesa tributaria, e l'Amministrazione godeva di una posizione di strutturale privilegio probatorio.

In questo capitolo l'obiettivo è ricostruire il passaggio storico che condusse alla crisi del vecchio sistema e alla graduale introduzione di istituti che, senza intaccare il principio di legalità, cercavano e cercano tuttora di ridurre le distanze tra il Fisco e il contribuente.

L'analisi partirà dall'inquadramento generale del contesto e dell'impatto, anche indiretto, dalla legge n. 241 del 1990, ci soffermeremo sulle prime forme di partecipazione del contribuente all'interno del procedimento fiscale, inoltre verrà ricostruita la riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria iniziata nel 1991 e la prima emersione dell'autotutela nel 1992 per poi esaminare la nascita dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, si conclude con il

¹⁶ Sulla peculiare composizione organica dei collegi giudicanti nella disciplina previgente, si veda l'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. La norma consentiva l'accesso alle Commissioni tributarie a categorie di soggetti prive dello status di magistrato togato selezionato per concorso pubblico, tra cui figuravano numerosi dipendenti della Pubblica Amministrazione ed ex funzionari dell'apparato erariale. Tale assetto ordinamentale ha sollevato ampi dibattiti in dottrina circa l'effettiva terzietà dell'organo giudicante, configurando spesso una latente asimmetria tra le parti del processo, attesa la contiguità professionale tra i membri del collegio e l'Amministrazione Finanziaria resistente

dibattito dottrinale relativo alla natura giuridica di questi strumenti e sul ruolo decisivo svolto dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

2.2 Dibattito dottrinale negli anni Novanta

Nel corso degli anni Novanta il dibattito dottrinale in materia tributaria aveva affrontato criticamente il tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, mettendone in discussione la configurazione come principio assoluto, rigido e ineccepibile di eccezioni. Senza negarne l'importanza nell'assetto complessivo dell'ordinamento, una parte della dottrina aveva iniziato a interrogarsi sulla possibilità di ricostruire in maniera meno dogmatica, in vista dell'evoluzione del rapporto tra Amministrazione e contribuente e della progressiva emersione di strumenti di definizione agevolata non riconducibili al modello autoritativo tradizionale, determinando, così, una decisiva rottura rispetto al modello tradizionale autoritativo e aprendo la strada a una lettura maggiormente flessibile¹⁷.

Il punto centrale di tale ricostruzione è rappresentato dalla differenza tra il vincolo che grava sull'amministrazione e la diversa posizione del legislatore.

Sotto il primo aspetto, l'indisponibilità continua a operare come limite all'azione dell'ente impositore, il quale, appunto, non può rinunciare arbitrariamente al tributo né ridurne la misura al di fuori dei casi previsti dalla legge senza

¹⁷ Cfr. A. Cuva, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, CEDAM, Padova, 2007, cap. I, in part. parr. 1.1 e 1.4, dove l'autore mostra come l'introduzione di istituti quali accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, condono e autotutela abbia inciso sul dogma dell'indisponibilità, segnando un progressivo affievolimento del modello autoritativo tradizionale e imponendo una ricostruzione più flessibile del principio.

compromettere i principi fondamentali quali il principio di legalità, uguaglianza e imparzialità previsti dalla Costituzione.

Sotto questo aspetto, il riferimento all'art. 23 Cost. che riserva alla legge la disciplina delle prestazioni patrimoniali imposte¹⁸ e all'art. 97 Cost. che impone il buon andamento e l'imparzialità dell'azione amministrativa e, infine, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. consente di comprendere come il potere dell'amministrazione resti vincolato alla determinazione normativa del prelievo fiscale¹⁹.

Su un piano diverso viene collocata la posizione del legislatore, invece, cui spetta la possibilità di introdurre nuove normative tipizzate quando risultano giustificate da specifiche ragioni di interesse pubblico. È in questo caso che una parte della dottrina ha voluto introdurre la nozione di disponibilità controllata dell'obbligazione tributaria, da non intendersi piena o rimessa alla discrezionalità dell'amministrazione finanziaria, ma una disponibilità che trova il proprio fondamento nella legge, la quale ne determina i presupposti, i limiti e le finalità.²⁰

¹⁸ Cfr. M.T. Moscatelli, *Indisponibilità e discrezionalità* [dir. trib.] in Diritto on line (2016) – Treccani : «L'azione dell'amministrazione finanziaria è, infatti, vincolata poiché, operando la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., essa deve attenersi al dettato normativo nella determinazione dell'*an* e del *quantum* del tributo fissato dal legislatore, non residuando alcuno spazio valutativo degli interessi del privato coinvolti nella fattispecie concreta, diversi da quello all'applicazione del tributo in misura conforme alla capacità contributiva espressa dal presupposto».

¹⁹ Cfr. A. Cuva, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, CEDAM, Padova, 2007, cap. I, in part. par. 1.2, dove l'autore riconduce il fondamento della indisponibilità dell'obbligazione tributaria ai principi costituzionali di legalità (art. 23 Cost.), uguaglianza (art. 3 Cost.) e capacità contributiva (art. 53 Cost.), escludendo la possibilità per l'amministrazione di incidere discrezionalmente sull'*an* e sul *quantum* del tributo.

²⁰ Cfr. G. Andreani – A. Tubelli, *Transazione fiscale e crisi d'impresa*, IPSOA, Milano, 2020, cap. 1, spec. p. 8, dove, anche sulla scorta di M. Allena cit., p. 37, si parla in termini di “disponibilità controllata” del

L'indisponibilità, quindi, non viene meno - in questi casi - come regola generale, ma viene letta come principio che vincola l'azione amministrativa, ma prevedendo la possibilità per il legislatore di introdurre eccezioni puntuali e rigorosamente circoscritte.

In questo filone della dottrina si collocano contributi di diversi studiosi come Moscatelli e Guidara, accomunati dall'idea che l'interesse fiscale non risiede sempre e necessariamente con la riscossione immediata e integrale del tributo²¹ e che, anzi, in alcune situazioni una pretesa tributaria ancorata rigidamente al recupero totale dell'obbligazione può rivelarsi meno utile per lo stesso interesse pubblico che l'ordinamento è chiamata a perseguire.²²

L'ipotesi da cui possiamo prendere spunto è la crisi d'impresa²³, quando - in un contesto di grave difficoltà economico-finanziaria - l'eventuale insistenza su un adempimento tributario integrale e immediato può spingere verso l'insolvenza il debitore così riducendo le possibilità di un recupero anche non integrale del credito. In tal caso, una disciplina legislativa che consenta di rideterminare il debito o la sua soddisfazione con modalità diverse non rappresenta una rinuncia arbitraria

credito tributario, intesa come potere di rinuncia parziale esercitabile dall'Amministrazione solo entro i limiti tipizzati dal legislatore.

²¹ A. Cuva, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., cap. I, § 1.4, spec. p. 58

²² Sul principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e sul suo progressivo temperamento nella dottrina degli anni Novanta, si vedano: A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, Giuffrè, 2010, pp. 61 ss.; M.T. MOSCATELLI, voce *Indisponibilità e discrezionalità* [dir. trib.], in *Diritto on line*, Istituto dell'Enciclopedia Italiana Treccani, 2016, disponibile all'indirizzo: [https://www.treccani.it/enciclopedia/indisponibilita-e-discrezionalità-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/indisponibilita-e-discrezionalità-dir-trib_(Diritto-on-line)/).

²³ Cfr. F. Paparella, *Procedure concorsuali* [dir. trib.] in *Diritto on line* (2015), Treccani - (*Il problematico rapporto tra norme fiscali e norme fallimentari; La disciplina delle procedure concorsuali nelle imposte sui redditi*).

alla pretesa fiscale, bensì uno strumento eccezionale, previsto dalla legge, per perseguire in modo più ragionevole ed efficace finalità pubbliche ulteriori come la continuità aziendale, la tutela dell'occupazione e il miglior soddisfacimento complessivo dei creditori.

In tale prospettiva, dunque, il principio di indisponibilità non viene abbandonato ma viene sottratto a una visione completamente “assoluta”, continuando a costituire un pilastro fondamentale di legalità e uguaglianza, ma inserendosi in un quadro in cui l'interesse fiscale deve essere coordinato con altri valori dell'ordinamento e con la necessità di assicurare un esercizio efficace e razionale della funzione amministrativa.

Proprio per tale ragione, tale orientamento rappresenta uno dei passaggi fondamentali nella trasformazione del diritto tributario degli anni Novanta, e ciò in quanto ha preparato il terreno alle successive aperture verso la collaborazione tra fisco e contribuente e istituti deflattivi del contenzioso.

2.3 La svolta degli anni 90: verso il declino del vecchio modello autoritativo e della crisi dell'assoluta indisponibilità dell'obbligazione tributaria

Negli anni Novanta si manifestava sempre con maggiore evidenza la crisi del modello autoritativo tradizionale, descritta nel capitolo precedente, fondata sull'idea che l'obbligazione tributaria fosse vista come un'entità astratta, impermeabile alle tutele del cittadino e modificabile soltanto attraverso l'intervento unilaterale dell'amministrazione o da provvedimenti eccezionali del legislatore (i condoni). Questa impostazione, fondata sulla totale chiusura nei confronti del contribuente, e una netta separazione tra chi esercita il potere e chi ne subisce gli effetti, entrava in contrasto con le esigenze e le sensibilità di una società in rapida evoluzione.

Uno degli effetti più evidenti di tale crisi è stata la crescita dei contenziosi davanti alle Commissioni Tributarie, le quali si trovarono sommerse da un elevatissimo numero di ricorsi, scatenati non soltanto dalla naturale contrapposizione di interessi che caratterizza da sempre il rapporto d'imposta, ma anche da un limite evidente del sistema, ossia la sua quasi totale incapacità di risolvere al proprio interno gli errori materiali, le incertezze interpretative e le contestazioni dei contribuenti. La rigidità di tale modello finiva quindi per trasferire al giudice questioni che avrebbero potuto essere risolte in sede amministrativa con minori costi che, invece, divenivano rapidamente insostenibili sia per le tasche dei contribuenti, poiché erano costretti a sopportare tempi e costi del giudizio, sia per le stesse casse dell'Esercizio dato che comportava uno spreco di risorse pubbliche con impatti negativi sull'efficienza dell'azione amministrativa e sulla tempestività del gettito.

Accanto a ciò si registrava anche una crisi culturale poiché l'Italia degli anni Novanta era sempre meno disposta ad accettare una pubblica amministrazione chiusa e non trasparente fondata su una inconciliabile separazione tra chi deteneva il potere e chi invece era destinatario dell'atto.

Tutto ciò ha portato alla crisi e al continuo declino del vecchio modello autoritativo.

È proprio all'interno di tale scenario e di profonda sfiducia tra cittadini e istituzioni che si inserisce la spinta modernizzatrice del legislatore ²⁴ del 1990, il cui scopo era non semplicemente burocratico ma aveva l'obiettivo di ricondurre l'azione dei

²⁴ v. F. Batistoni Ferrara, *L'evoluzione del quadro normativo*, in *Adesione, conciliazione e autotutela*, cit., 20 ss.

poteri pubblici entro criteri di efficienza e rispetto del cittadino, mettendo in crisi l'idea di un'amministrazione totalmente separata e non trasparente.²⁵

Ciò che ha portato alla svolta è stata dunque la legge n. 241 del 1990²⁶.

Con tale testo normativo, per la prima volta, l'attenzione si spostava dall'atto finale al procedimento nel suo complesso affermando che l'amministrazione avrebbe dovuto esercitare il proprio potere secondo regole di trasparenza, partecipazione e buon andamento. Tale riforma non si limitava a regolare l'organizzazione amministrativa ma andava a incidere profondamente sui rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione, sicché il procedimento non era più una sequenza interna di attività di ufficio protetta da segreto d'ufficio, ma diventava lo spazio in cui si formava la decisione amministrativa e il cittadino era chiamato a partecipare in modo più consapevole. Pur restando il procedimento tributario un settore speciale e sottratto in larga parte alle regole generali sulla partecipazione.

Due aspetti assumevano particolare rilievo, ossia l'obbligo di motivare i provvedimenti (art. 3) e il riconoscimento del diritto di accesso ai documenti amministrativi (artt. 22 ss.)²⁷ Il primo impone all'amministrazione di spiegare la motivazione di fatto e di diritto alla base della propria scelta consentendo, così, al cittadino di poter comprendere il senso logico-giuridico che ha portato

²⁵ Cfr. B. Virgilio, *Contraddittorio e giusto procedimento*, Treccani – consultabile al seguente link: [https://www.treccani.it/enciclopedia/contraddittorio-e-giusto-procedimento_res-b0377772-2947-11e5-b07d-00271042e8d9_\(Il-Libro-dell'anno-del-Diritto\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/contraddittorio-e-giusto-procedimento_res-b0377772-2947-11e5-b07d-00271042e8d9_(Il-Libro-dell'anno-del-Diritto)/)

²⁶ Cfr. Legge 7 agosto 1990, n. 241, *Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 192 del 18 agosto 1990, consultabile al sito: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:1990-08-07;241;>

²⁷ Per un inquadramento storico-giuridico dell'istituto, si veda la voce *Procedimento amministrativo*, in *Enciclopedia Treccani on-line*, disponibile all'indirizzo: [https://www.treccani.it/enciclopedia/procedimento-amministrativo/;](https://www.treccani.it/enciclopedia/procedimento-amministrativo/)

l'amministrazione a prendere quella determinata decisione e di poter verificare la correttezza dell'operato, mentre il secondo ossia il diritto di accesso consente agli interessati di prendere copia della documentazione dando la facoltà di poterne prenderne visione ea ottenere copia degli atti utilizzati durante il procedimento a differenza del periodo ante legge n. 241/1990 in cui invece l'attività amministrativa era opaca.

Se nel precedente modello il contribuente subiva passivamente le decisioni prese dal Fisco, l'approvazione della legge n. 241/1990 tendeva a rimettere al centro il cittadino secondo cui, prima di adottare un qualsiasi provvedimento idoneo a incidere negativamente sulla sfera giuridica o patrimoniale del privato, l'amministrazione ha il dovere di iniziare un confronto preventivo, dando la parola all'interessato, ascoltando le sue ragioni e permettergli di esaminare i documenti e i calcoli posti alla base della decisione pubblica. Il contribuente da semplice destinatario dell'atto impositivo iniziava così a essere considerato come interlocutore del procedimento grazie al diritto di accesso, e all'obbligo di motivazione, che gli permettevano di contestare errori, inesattezze o errate valutazioni, ed è in questo preciso momento storico che il diritto di accesso ai documenti e il principio del contraddittorio cessavano di essere dei concetti teorici per diventare pilastri del giusto procedimento.

Tuttavia, sin dall'inizio, l'Amministrazione finanziaria sosteneva che tale disciplina non potesse applicarsi in modo pieno ai procedimenti tributari, invocando la specialità della materia fiscale, dove l'amministrazione non era chiamata a contrattare con il privato o a mediare ma ad applicare la legge in modo rigoroso e obiettivo nel rispetto della capacità contributiva di ciascun cittadino. Si riteneva inoltre che l'introduzione delle modalità partecipative previste dalla nuova legge avrebbe rischiato favoritismi e trattative arbitrarie ledendo il principio di parità di trattamento tra i contribuenti. Il sistema fiscale, peraltro, disponeva già

di un proprio sistema di regole ben strutturato per gestire i controlli, le scadenze che sembravano rendere superfluo il rinvio alle norme generali sul procedimento.

In tale prospettiva, il Fisco riteneva incompatibile con le esigenze di tutela dell'interesse erariale una regolazione fondata su termini brevi e su meccanismi, come il silenzio significativo, tipici di altri settori amministrativi. Si sosteneva, in sostanza, che la rigidità e l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria escludessero l'attività di accertamento dall'ambito di applicazione dei principi di collaborazione e partecipazione procedimentale introdotti dalla legge n. 241/1990. A fissare questa posizione provvedeva lo stesso art. 13 della legge n. 241 del 1990²⁸, il quale escludeva chiaramente i procedimenti tributari dalle disposizioni del Capo III (artt. 7-12) in materia di partecipazione del cittadino²⁹. Questa scelta non era priva di una sua logica, poiché l'amministrazione sosteneva che il procedimento fiscale richiedesse riservatezza per essere efficace poiché l'obbligo di comunicare preventivamente l'inizio del controllo, avrebbe vanificato l'effetto sorpresa degli accertamenti, offrendo ai contribuenti infedeli l'opportunità di occultare la documentazione e di eliminare le prove dell'evasione prima della conclusione del procedimento³⁰.

²⁸ Art. 13, comma 2, L. 7 agosto 1990, n. 241. La norma esclude espressamente i procedimenti tributari dalle disposizioni del Capo III (artt. 7-12), specificando che *«per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano»*.

²⁹ Cfr. Brocardi - Articolo 13 Legge sul procedimento amministrativo L. 7 agosto 1990, n. 241) - https://www.brocardi.it/legge-sul-procedimento-amministrativo/capo-iii/art13.html#google_vignette.

³⁰ Cfr. R. Miceli, *Il contraddittorio nelle indagini tributarie* in Libro dell'anno del Diritto 2012- Treccani consultabile al seguente link: [https://www.treccani.it/enciclopedia/il-contraddittorio-nelle-indagini-tributarie_\(Il-Libro-dell'anno-del-Diritto\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/il-contraddittorio-nelle-indagini-tributarie_(Il-Libro-dell'anno-del-Diritto)/)

In questo modo, l'art. 13 contribuiva a mantenere, almeno inizialmente, il modello autoritativo nel settore fiscale, rallentando l'ingresso delle logiche partecipative introdotte nel diritto amministrativo generale.

La tendenza dell'amministrazione finanziaria a escludere le garanzie partecipative dal procedimento tributario trovava una sua giustificazione storica se letta anche alla luce del contesto dell'epoca. Da un lato si riteneva che il rapporto d'imposta, fondato su un'obbligazione tributaria indisponibile, dovesse essere attuato in modo vincolato, senza nessuna forma di confronto tra l'amministrazione e il singolo contribuente, a tutela dell'uguaglianza tra i cittadini e dall'altro lato si temeva che un contraddittorio generalizzato potesse indebolire l'efficacia dei controlli e del contrasto all'evasione, allungando i tempi dei procedimenti e rendendo meno incisiva l'azione di accertamento.

In questo scenario, mentre la legge 241/1990 si concentrava sulla tutela dei diritti del cittadino, la riforma 358/1991³¹, invece, mirava a riorganizzare l'efficienza interna del Fisco, accorpendo vecchi uffici diversi nei nuovi Dipartimenti e introducendo criteri di produttività, con l'obiettivo di rendere più efficace l'attività di accertamento e riscossione in un contesto in cui era necessario il recupero del gettito e di rafforzare la capacità di controllo del Fisco. Fu proprio in questo quadro che le garanzie partecipative previste dalla legge n. 241/1990, venivano percepite dall'Amministrazione finanziaria come fattori di rallentamento di un'azione che si confrontava con un numero elevato di accertamenti e con stringenti termini di decadenza.

³¹ Si fa riferimento alla Legge 29 ottobre 1991, n. 358, recante "Norme per la ristrutturazione del Ministero delle finanze", richiamata da M. STIPO, *Osservazioni in tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, 3, 1999, p. 710. Le disposizioni organizzative di tale legge sono state successivamente abrogate e assorbite dal D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 (art. 73, comma 7, in combinato disposto con l'art. 58, comma 3).

Ciò non toglieva che la legge n. 241 del 1990, rendesse più difficile giustificare l'eccezionalità assoluta del procedimento tributario rispetto ai principi di trasparenza, motivazione e correttezza procedimentale, evidenziando la tensione interna del sistema fiscale che sarà progressivamente colmato da interventi successivi sia legislativi che giurisprudenziali.

La crisi del modello tradizionale passava anche attraverso la giurisprudenza, sia costituzionale che di legittimità, che nel tempo tendeva a ricondurre l'attività degli uffici tributari ai principi di tempestività, correttezza e buon andamento propri del procedimento amministrativo e dunque ne è derivata una lettura moderna del rapporto tra Fisco e contribuente secondo cui la protezione di quest'ultimo non poteva dipendere dalla tipologia di procedimento ma doveva essere garantita nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e di buon andamento previsti all'art. 97 della costituzione³².

L'azione del Fisco viene, così, sottratta dall'idea di una sovranità assoluta per essere ricondotta a una logica di funzione pubblica diretta all'attuazione del giusto prelievo secondo legge; dunque, l'interesse pubblico non era più identificato nella massimizzazione a ogni costo della riscossione, ma nella corretta applicazione

³² Sul punto, per una conoscenza dei tre storici pilastri dell'azione amministrativa, si veda la spiegazione dottrinale in Articolo 97 Costituzione, in Brocardi.it, consultabile online al sito <https://www.brocardi.it/costituzione/parte-ii/titolo-iii/sezione-ii/art97.html> (ultimo accesso: 23 maggio 2026), secondo cui l'articolo 97 Cost. esprime: «il principio di legalità che garantisce che l'organizzazione degli uffici pubblici deve essere disciplinata dalla legge e, in generale, che l'attività amministrativa deve avere fondamento nella legge [...]. Il principio di buon andamento che si articola in quelli di efficacia (capacità di raggiungere gli obiettivi), efficienza (miglior rapporto tra risorse e risultati) ed economicità (miglior rapporto tra il costo di risorse e mezzi e gli obiettivi). Infine, il principio di imparzialità [che] comporta sia il dovere di tenere in considerazione tutti gli interessi (privati e pubblici) che vengono in rilievo sia quello di porli sullo stesso piano senza preferire o trascurare alcuno di essi».

della legge tributaria alla fattispecie concreta in coerenza con i principi di legalità, imparzialità e buon andamento sanciti dall'art. 97 Cost.

In questa prospettiva, sia la dottrina che la giurisprudenza iniziavano a guardare con attenzione all'inerzia o al rifiuto dell'ufficio di rimuovere un atto palesemente ingiusto, che veniva ad essere considerato non più una legittima difesa del credito erariale, ma una violazione dei doveri procedimentali di correttezza e buona amministrazione.

2.3.1 Il D.P.R. n. 287 del 1992 e la prima emersione dell'autotutela

In continuità con quanto precedentemente delineato per i primi anni Novanta, il legislatore compiva nel 1992 un ulteriore passo significativo, introducendo una prima disciplina espressa dell'autotutela in ambito tributario confermando la trasformazione continua dell'amministrazione finanziaria da una struttura rigidamente autoritativa, a un soggetto chiamato a correggere i propri errori.

Tale strumento si poneva come conseguenza logica dei principi di efficienza e buon andamento di cui all'art. 97 Cost., poiché se l'amministrazione avesse dovuto funzionare correttamente non sarebbe stato razionale costringere il cittadino a sopportare gli effetti di una svista o di un errore palese dell'ufficio, quando questo poteva essere rimosso dalla stessa amministrazione.

In questo contesto si collocava l'art. 68 del D.P.R. 27 marzo del 1992, n. 287, recante il "Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze"³³, che attribuiva agli uffici dell'amministrazione finanziaria il potere di procedere

³³ E' necessario evidenziare che tale disposizione veniva successivamente soppressa dall'art. 23 del D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107 dopo che la relativa previsione era stata ampliata dall'art. 2- quater del d.l. 30 settembre 1994, n. 564 introdotto dalla legge di conversione 30 novembre 1994 n. 656 e modificato successivamente dall'art. 27 della l. 18 febbraio 1999, n. 28³³ il cui art. 68

all'annullamento totale o parziale dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario a patto che non fosse già intervenuto il giudicato, inteso in senso sostanziale ossia come decisione che abbia definito nel merito la pretesa tributaria³⁴.

Inoltre, la stessa disposizione prevedeva l'istituzione di uffici a livello regionale con il compito di controllare la qualità dei servizi, esaminare istanze ed esposti dei cittadini, proporre misure di snellimento e semplificazioni delle procedure, prevedendo, in funzione di prevenzione della corruzione, la rotazione del personale³⁵, volti a rafforzare trasparenza e correttezza dell'azione amministrativa.

Tale novità assumeva particolare rilevanza poiché per la prima volta in ambito di diritto tributario si parlava ufficialmente dell'autotutela spontanea³⁶, ossia del potere dell'amministrazione finanziaria di riesaminare i propri atti e di eliminare

³⁴ Sul punto, il limite del giudicato va inteso in senso sostanziale, l'autotutela è impedita soltanto nel momento in cui una decisione giurisdizionale abbia definito nel merito la pretesa tributaria, mentre non impediscono l'esercizio le procedure meramente processuali o fondate su vizi formali e né l'inutile decorso dei termini di impugnazione.

³⁵ L'art. 68 del d.P.R. 27 marzo 1992, n. 287 dispone infatti: «1. 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. 2. Presso ciascuna direzione regionale [...] è istituito uno specifico ufficio [...] avente il compito di: a) analizzare l'andamento dell'attività e la qualità dei servizi forniti [...]; b) esaminare ed istruire le istanze, gli esposti e le segnalazioni inviate dai cittadini [...]; d) individuare e adottare le misure per lo snellimento e la semplificazione delle procedure [...]; e) vigilare sull'osservanza della disposizione di cui al comma 1. 3. L'organizzazione interna degli uffici deve tendere alla massima trasparenza dell'azione amministrativa, anche attraverso la periodica rotazione degli impiegati preposti alla direzione degli uffici e delle relative strutture».

³⁶ Sul tema dell'autotutela spontanea, cfr. M. Stipo, *Osservazioni in tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente*, in *Rassegna Tributaria*, 3, 1999, p. 709 nt. 10, ove si citano: E. STEFANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996.

quelli viziati nel perseguimento dell'interesse pubblico senza attendere l'intervento del giudice. La dottrina sottolineava come l'art. 68 del D.P.R. 287/1992 rappresentasse il primo riconoscimento, nonostante fosse ancora settoriale, di un potere di rimozione interna degli atti impositivi a favore del contribuente esplicitandone l'intento deflattivo. Difatti, la norma mirava alla rimozione degli atti che risultavano manifestamente infondati o illegittimi prima che divenissero oggetto di contenzioso, contribuendo così a ridurre il numero dei ricorsi e i costi complessivi.

Le ricostruzioni dottrinali mostrano, come nei primi anni di applicazione, l'art. 68 venisse utilizzato per rimuovere errori meccanici, in particolare si trattava di ipotesi di erronea intestazione del ruolo, duplicazioni di iscrizioni, evidenti errori di calcolo o errata imputazione del reddito a periodi d'imposta diversi. In numerosi casi l'intervento in autotutela veniva attivato a seguito di segnalazioni del contribuente o di esposti, confermando la funzione dell'istituto quale valvola di correzione dei casi più eclatanti di illegittimità, senza però mettere in discussione l'impianto generale del sistema di accertamento. Allo stesso tempo, la prassi non risultava omogenea poiché alcuni uffici facevano un uso relativamente ampio dell'istituto, mentre altri mantenevano un atteggiamento restrittivo, limitandosi alle ipotesi di illegittimità più macroscopica, con evidenti differenze applicative sul territorio.

Tuttavia, in questa fase, l'autotutela si configurava come un potere discrezionale e non come un obbligo per cui l'annullamento d'ufficio dell'atto invalido non era imposto automaticamente, ma era bensì rimesso alla discrezione dell'amministrazione finanziaria la quale poteva decidere se intervenire, o meno, in presenza del vizio. Tornando all'art. 68 del D.P.R. n. 287 del 1992, è necessario considerare che l'autotutela, consentita nel campo dell'Amministrazione finanziaria nei confronti degli atti di imposizione fiscale, restava uno strumento riservato all'amministrazione stessa senza che il contribuente potesse vantare una

pretesa giuridicamente tutelata al suo esercizio, con conseguenza la conseguenza che la posizione del contribuente non era ancora un diritto soggettivo all'annullamento ma soltanto una posizione di interesse legittimo affinché l'amministrazione esaminasse il proprio operato, potendo al massimo sollecitare l'esercizio del potere dell'autotutela.³⁷

L'autotutela rimaneva dunque espressione dello *jus poenitendi* della amministrazione³⁸, cioè del potere di tornare sui propri atti e di rimuoverli quando fossero riconosciuti illegittimi o infondati. Ne derivava che l'esercizio dell'annullamento configurava un potere discrezionale dell'*an*, ossia l'ufficio poteva intervenire ma non vi era tenuto in ogni caso. In questa prospettiva, la disciplina del 1992 rafforzava una concezione dell'autotutela come rimedio interno all'azione amministrativa, finalizzato a ripristinare la legalità e non alla tutela diretta di un diritto esercitabile direttamente dal contribuente.

Proprio per la natura interna e discrezionale del potere dell'autotutela, la dottrina evidenziava come il contribuente non potesse fare affidamento esclusivamente su di essa ma dovesse considerare, qualora ne ricorressero i presupposti, la possibilità di esercitare anche i rimedi giurisdizionali per rimettere la propria tutela all'iniziativa esclusiva dell'Amministrazione Finanziaria.

³⁷ Si veda il pdf "L'autotutela, p. 1, reperibile online al sito: <http://www.entiprovincia.pu.it/fileadmin/grpmnt/5004/Autotutela.pdf>, dove viene analogamente evidenziato come l'esercizio dell'autotutela si configuri come un potere proprio ed esclusivo della Pubblica Amministrazione, a fronte del quale non sorge in capo al cittadino-contribuente un diritto soggettivo esercitabile, pur contribuendo l'istituto alla riduzione del contenzioso tributario;

³⁸ Cfr. M. Stipo - *Osservazioni in tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente* in Rassegna Tributaria, vol. 3 del 1999 - pag. 711 ove si cita A. QUARANTA, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria e i diritti del contribuente*, in *Scritti in memoria di Piras*, Milano, 1996, p. 546 ss.

Dunque, rispetto al modello tradizionale spiegato nel capitolo precedente, nel quale si evidenziava un modello autoritativo nel quale, una volta emesso l'atto impositivo, l'unico rimedio del contribuente era il ricorso dinanzi al giudice, poiché l'amministrazione non disponeva del potere di annullare gli atti palesemente viziati, l'art. 68 del D.P.R. 287/1992 rappresenta certamente una svolta significativa poiché pur non trasformando l'obbligazione tributaria in un'obbligazione disponibile, esso consentiva all'ente impositore di annullare gli atti considerati illegittimi o infondati.

2.3.2 Natura del potere e principi costituzionali

La Suprema Corte aveva a lungo affermato un'impostazione rigorosa inserendo l'autotutela tributaria tra i poteri discrezionali della Pubblica Amministrazione.³⁹

Secondo tale orientamento, l'amministrazione Finanziaria non avrebbe avuto l'obbligo generale e automatico di annullare qualsiasi provvedimento che fosse risultato illegittimo, bensì l'esercizio del potere di riesaminare i propri atti avrebbe chiesto la valutazione riguardo alla sussistenza di un interesse pubblico concreto idoneo a giustificare la rimozione dell'atto. In questa prospettiva, la Corte di Cassazione ha qualificato l'autotutela come una facoltà discrezionale dell'ente impositore escludendo che il mancato esercizio del potere di annullamento, o il

³⁹ Sul punto, in chiave sistematica, v. anche M. Villani, *Problematiche sull'autotutela. Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di autotutela*, spec. par. 4, "Il potere-dovere di annullamento degli atti illegittimi: considerazioni sulla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dell'autotutela", dove si sottolinea come, nell'attuale stato del diritto, l'annullamento d'ufficio sia tradizionalmente configurato dalla giurisprudenza come potere meramente discrezionale, il cui mancato esercizio non dà luogo ad alcun obbligo di provvedere né è, di regola, sindacabile in sede giurisdizionale.

diniego, o il silenzio sull'istanza del contribuente, potesse essere oggetto di impugnazione in sede giurisdizionale⁴⁰.

La correzione dell'errore veniva così impostata come una mera scelta di opportunità rimessa all'amministrazione, qualora l'interesse pubblico alla conservazione del provvedimento fosse stato giudicato prevalente, l'atto viziato, anche se palesemente errato, poteva rimanere in vita. Tale impostazione riconosceva al funzionario un ampio margine di discrezionalità con il rischio di legittimare la sopravvivenza di pretese fiscali infondate ogniqualvolta l'esigenza di certezza o di stabilità dell'atto venisse anteposta al ripristino della legalità violata.

A tal proposito, una parte significativa della dottrina aveva criticato fermamente tale ricostruzione evidenziando le profonde caratteristiche che governano l'azione dell'amministrazione finanziaria. L'attività di accertamento non è espressione di una discrezionalità amministrativa, ma si configura come un potere di controllo doveroso, rigidamente orientato alla corretta attuazione dell'obbligazione tributaria secondo legge. Tale potere trova fondamento nei principi costituzionali di legalità delle prestazioni imposte (art. 23 Cost.), di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e sul piano dell'azione amministrativa, di imparzialità e buon andamento (art. 97 Cost.). Considerando tale premesse, i sostenitori di tale tesi evidenziavano un'evidente continuità logico-giuridica secondo cui i vincoli di indisponibilità e legalità che condizionano l'amministrazione nella fase di emissione dell'atto non potevano improvvisamente dissolversi nella fase successiva di riesame.

⁴⁰ In tal senso, per la giurisdizione tributaria, tra le molte, Cass., SS.UU., 4 ottobre 1996, n. 8685; Cass., 9 ottobre 2000, n. 13412; Cass., 5 febbraio 2002, n. 1547; Cass., 13 agosto 2002, n. 13208, le quali configurano l'autotutela come potere discrezionale, il cui mancato esercizio non è, di regola, censurabile in sede di impugnazione dell'atto impositivo.

L'autotutela, dunque, avrebbe dovuto condividere la stessa natura vincolata del potere originario, rimanendo ancorata agli stessi parametri di giustizia e correttezza.⁴¹

Alla luce di tali premesse, l'idea di un'autotutela rimessa interamente alla discrezionalità dell'amministrazione finanziaria si rilevava incompatibile con il quadro costituzionale. Considerare il riesame come un'attività facoltativa avrebbe significato ammettere che lo Stato potesse pretendere il pagamento di un tributo basato su un atto invalido subordinando la rimozione dell'illegittimità a un generico interesse pubblico e ne sarebbe risultata violata non solo la legalità dell'imposizione, poiché l'atto poggiava su un presupposto viziato, ma anche i principi di uguaglianza e imparzialità dell'azione pubblica dal momento che, in assenza di criteri direttivi chiari e predeterminati, la scelta discrezionale dell'amministrazione rischiava di tradursi in arbitrio variando da caso a caso e da ufficio a ufficio.

A rafforzare tale conclusione concorreva il richiamo da parte della dottrina ai doveri inderogabili di correttezza e buona fede che caratterizzavano il rapporto tra Fisco e contribuente, espressione del principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e progettati sul piano procedimentale dalla legge 7 agosto 1990, n. 241.

In questa prospettiva, l'autotutela non veniva più considerata come un rimedio eccezionale, ma come uno degli strumenti ordinari attraverso cui l'amministratore è chiamata a operare in modo trasparente, efficiente e coerente con i principi di

⁴¹ Sul punto, per un'ampia e approfondita ricostruzione del dibattito, cfr. K. Scarpa, *L'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, fasc. 3, p. 441 ss. nello stesso senso, con riferimento al fondamento costituzionale dei vincoli di legalità e indisponibilità che gravano sul potere impositivo, v. A. Cuva, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007, spec. cap. I; nel senso della riconduzione dell'autotutela entro i medesimi parametri di legalità, imparzialità e capacità contributiva che governano l'accertamento

buon andamento ed economicità. La possibilità di annullare d'ufficio gli atti illegittimi non si presenta come un semplice favore concesso al contribuente, bensì come uno strumento principale attraverso cui l'amministrazione realizza il vero interesse pubblico, cioè l'attuazione di un'imposizione fiscale corretta e conforme alla legge.

Nello scenario sopra descritto, possiamo affermare che, se da un lato l'art. 68 del D.P.R. n. 287 del 1992⁴² aveva introdotto per la prima volta una base positiva dell'autocorrezione incidendo sull'assoluta rigidità del vecchio modello autoritativo, dall'altro aveva mantenuto l'autotutela entro i confini di una forte discrezionalità amministrativa. In questa fase la tutela del contribuente restava ancora subordinato alla discrezione dell'amministrazione finanziaria di intervenire o meno sull'atto viziato. Il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria permaneva formalmente, ma il 1992 segnava l'avvio di un processo di declino del vecchio modello autoritativo poiché l'amministrazione otteneva il potere espresso di correggere i propri atti illegittimi o infondati, sebbene tale potere restasse interno, discrezionale e privo di un corrispondente diritto del contribuente all'annullamento.

La stessa logica veniva poi ripresa dal legislatore del 1994, che interveniva nuovamente in materia di autotutela tributaria, consolidando sul piano legislativo il potere di annullamento d'ufficio degli atti illegittimi o infondati.⁴³ Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria non veniva messo in discussione sul

⁴² Cfr. M. Villani, *Problemi sull'autotutela*, spec. par. 5 "evoluzione normativa dell'istituto", pag. 10.

⁴³ Il riferimento è all'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con mod. dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, che richiama espressamente il potere degli uffici finanziari di procedere all'annullamento d'ufficio degli atti illegittimi o infondati, riprendendo la logica già delineata dall'art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287 e rafforzandone il riconoscimento sul piano della legislazione primaria.

piano formale ma la possibilità di rimuovere d'ufficio gli atti viziati anticipava una diversa concezione del rapporto tra Fisco e contribuente che destinata a trovare sviluppo negli strumenti deflattivi del contenzioso introdotti negli anni successivi.

Parallelamente a questi sviluppi, il legislatore interveniva con i D.lgs. 31 dicembre 1992, nn. 545 e 546. Il primo ridisegnava l'ordinamento degli organi giudicanti, sopprimendo la vecchia struttura a quattro gradi e istituiva le Commissioni Tributarie Provinciali (CTP) per il primo grado e le Commissioni Tributarie Regionali (CTR) per l'appello, lasciando alla Corte di Cassazione il sindacato di legittimità per le violazioni di legge, e inoltre introduceva il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria attribuendogli competenze in materia di nomina dei componenti delle Commissioni, di conferimento incarichi direttivi, disciplina, formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti ripartizione dei ricorsi, determinazione dei compensi e nonché formazione e aggiornamento dei giudici tributari.

Il secondo decreto, invece, introduceva una disciplina organica del processo tributario, in parte, modellata sul Codice di procedura civile⁴⁴ regolando la proposizione del ricorso, la costituzione in giudizio, la tutela cautelare e l'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie a nuove materie, tra cui i tributi locali, e l'obbligo di difesa tecnica e assistenza in giudizio. In base alla norma di rinvio, i giudici tributari applicavano le disposizioni del decreto e, per quanto da esse non previsto e in quanto compatibili, quelle del Codice di procedura

⁴⁴ Per quanto concerne un generale rinvio alle norme del Codice di procedura civile si osserva come la norma stabilisce che "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del Codice di procedura civile". Ne consegue che il rinvio al Codice di procedura civile opera soltanto a due condizioni ossia da un lato la norma codicistica non deve riguardare un istituto già disciplinato dal decreto sul processo tributario dall'altro la norma essere compatibile con la struttura tipicamente impugnatoria del processo tributario.

civile, e ne derivava che il rinvio al codice comune operava solo in via sussidiaria e condizionata, cioè solo quando la disciplina tributaria non contenesse già una regola specifica e quando la norma processuale-civilistica risultasse conforme alla struttura impugnatoria del processo tributario.

Tuttavia, tale riforma non entrava immediatamente in vigore poiché per esigenze organizzative e per adeguare le strutture e il personale, l'efficacia dei nuovi decreti veniva più volte rinviata e il nuovo processo tributario diveniva operativo soltanto a partire dal 1996. Ne derivava un prolungato periodo transitorio, nel quale il vecchio modello regolato dal D.P.R. n. 636/1972, pur formalmente destinato a essere superato, continuava ancora a funzionare, mentre il legislatore iniziava a sperimentare strumenti di gestione anticipata del conflitto fiscale.

2.4 Le ragioni e le finalità degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

In questo contesto segnato da un progressivo declino del modello autoritativo tradizionale, accanto alla prima forma di autotutela il legislatore degli anni Novanta introduceva una serie di strumenti finalizzati alla deflazione del contenzioso tributario. L'obiettivo comune di tali strumenti era quello di spostare la risoluzione del conflitto dal giudice alla sede amministrativa o alla fase iniziale del processo, consentendo una definizione anticipata e concordata della pretesa fiscale. Pur mantenendosi entro i confini del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, essi contribuivano ad attenuare la distanza tra il Fisco e il contribuente consentendo un rapporto collaborativo del rapporto d'imposta.

In questa prospettiva si collocavano i cosiddetti istituti deflattivi del contenzioso tributario con i quali il legislatore tentava di rimediare ad alcune criticità strutturali del sistema a partire dall'elevato numero di contenziosi pendenti dinanzi alle Commissioni Tributarie ma anche la durata dei giudizi che a volte si protraevano

per anni e i rilevanti costi organizzativi connessi alla gestione del contenzioso oltre che da esiti non sempre favorevoli all'amministrazione. Tali criticità molto spesso derivavano non tanto da condotte evasive o elusive dei contribuenti ma da errori, incertezze interpretative e dall'utilizzo di determinati criteri nella determinazione della base imponibile.

In questo quadro, affidare la correzione degli errori dell'amministrazione al solo giudice risultava poco efficiente e poco coerente con l'esigenza di garantire stabilità e prevedibilità ai rapporti d'imposta. Inoltre, negli stessi anni, l'introduzione della legge n. 241 del 1990 e le prime aperture verso il contraddittorio contribuivano a mettere in crisi l'idea di un rapporto rigidamente autoritativo, nel quale l'unico rimedio fosse il processo.

I primi strumenti introdotti con tale logica erano l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, introdotti nella metà degli anni Novanta allo scopo di eliminare il conflitto prima del consolidamento della pretesa impositiva, instaurando il dialogo con il contribuente nella fase della determinazione dell'imponibile così riducendo il ricorso al processo come strumento ordinario di composizione del conflitto. Essi segnavano in questo modo il passaggio da un modello puramente autoritativo a un modello negoziato del rapporto d'imposta.

Sotto il profilo funzionale, tale finalità deflattiva operava nell'interesse di entrambe le parti poiché da un lato, consentiva all'amministrazione di definire la pretesa erariale, riducendo tempo e costi del contenzioso e dall'altro lato offriva al contribuente la possibilità di far valere, anticipatamente, le proprie ragioni, di evitare l'instaurazione del giudizio e di usufruire, in caso di adesione, di un'attenuazione dell'applicazione delle sanzioni come premiazione che incentivava la definizione agevolata.

Pur operando entro i limiti del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, tali strumenti consentivano maggiore flessibilità nel rapporto d'imposta

permettendo di incidere sull'*an* o sul *quantum* solo nei limiti espressamente previsti dal legislatore. In tal modo gli istituti deflattivi degli anni Novanta rappresentavano il primo tentativo di unire l'esigenza di preservare la natura pubblicista dell'obbligazione tributaria, con la necessità di prevenire e ridurre il contenzioso attraverso forme di dialogo tra l'Amministrazione e il contribuente.

2.4.1 La conciliazione giudiziale (d.lgs. 546/1992) e il rapporto con l'indisponibilità

L'istituto della conciliazione giudiziale trova la propria disciplina nell'art. 48 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come successivamente modificato, e rappresenta uno degli strumenti centrali di definizione concordata del contenzioso tributario in sede processuale.⁴⁵ La sua introduzione, tuttavia, fu anteriore rispetto alla normativa attuale del processo tributario difatti, con la L. 30 novembre 1994, n. 656, viene inserito l'art. 20-bis nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, che consentiva alle parti, in presenza di controversie non risolvibili "in base a prove certe", di giungere a una conciliazione totale o parziale, in udienza o fuori udienza, su iniziativa propria o su sollecitazione del collegio. In questa prima versione, la conciliazione era fortemente condizionata poiché la normativa stabiliva, tra l'altro, che la conciliazione non potesse dar luogo alla restituzione delle somme già versate, limitandone così l'effettiva capacità deflattiva.⁴⁶

⁴⁵ Cfr. G. Andreani – A. Tubelli, *Transazione fiscale e crisi d'impresa*, Milano, 2020, cap. 12, cui si rinvia per una ricostruzione sistematica dell'istituto della conciliazione giudiziale nel processo tributario.

⁴⁶ Per una ricostruzione della disciplina dell'epoca Cfr. M. Polano, *La conciliazione giudiziale* (relazione al Convegno sul processo tributario, Sassari, 5-6 ottobre 2001), in *Rassegna tributaria*, fasc. 1, 2002., si evidenzia che, sebbene le riflessioni dell'Autore in merito alla conciliabilità delle liti di rimborso siano tuttora valide e pacificamente accolte, l'ambito applicativo oggettivo e soggettivo dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 è stato profondamente ampliato dai successivi interventi normativi (in particolare dal D.Lgs. n.

Parallelamente, l'art. 48 del D.lgs. 546/1992, nella sua formulazione originaria, prevedeva un diverso istituto di "esame e definizione preventiva della controversia", che permetteva al contribuente di chiedere una definizione anticipata in camera di consiglio, previo assenso dell'ente impositore. Tale istituto, oggetto di critiche per la formulazione incerta e per la sua difficile collocazione sistematica, fu eliminato prima di trovare applicazione concreta e sostituito, in attuazione della delega di cui all'art. 3, comma 120, L. 23 dicembre 1996, n. 662, dalla disciplina organica della conciliazione giudiziale contenuta nel D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Quest'ultimo, con l'art. 14, intervenne direttamente sull'art. 48 del D.Lgs. 546/1992, configurando la conciliazione come strumento "a regime" di definizione concordata della lite e coordinandone la disciplina con quella dell'accertamento con adesione.

La Relazione al d.lgs. 218/1997 sottolineava come la "nuova disciplina della conciliazione giudiziale"⁴⁷ fosse stata inserita nel corpo del processo tributario e resa tendenzialmente uniforme rispetto all'adesione, pur distinguendosi per la diversa collocazione sequenziale, in quanto l'adesione operava nella fase amministrativa o immediatamente successiva alla notifica dell'atto, mentre la conciliazione interviene quando il conflitto è già sfociato nell'avvio del giudizio, e dunque in fase processuale⁴⁸. La ratio che sorreggeva l'istituto, nel periodo 1994–1997, era quella sia ridurre l'eccessivo numero di ricorsi pendenti dinanzi alle commissioni tributarie, e sia quella di adeguare il sistema alle esigenze di efficienza e buon andamento dell'amministrazione, favorendo una definizione più

156/2015 e dalla recente Riforma Fiscale), i quali hanno esteso l'istituto anche al secondo grado di giudizio e modificato le percentuali delle riduzioni sanzionatorie.

⁴⁷ Relazione al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, citata in M. Polano, *La conciliazione giudiziale*, in *Rassegna Tributaria*, 1, 2002, p.31.

⁴⁸ Si veda P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Il processo tributario, Milano, 2013, 226 ss.

rapida e meno onerosa dei rapporti d'imposta. Sotto il profilo strutturale, fin dalla sua introduzione, la conciliazione si caratterizzava per la realizzazione "per effetto di un atto volontario bilaterale" intercorrente tra la parte resistente e la parte ricorrente, dal quale entrambe le parti ritengono di trarre un vantaggio. Da un lato il contribuente conseguiva l'abbattimento delle sanzioni e si sottraeva alla condanna alle spese, mentre dall'altro lato l'amministrazione otteneva la sollecita definizione della lite e il pronto pagamento delle somme dovute. Trattandosi di un istituto a carattere processuale, esso presupponeva un processo già pendente poiché occorreva, in particolare, che il ricorso fosse tempestivo, munito dei requisiti di legge, e che la costituzione in giudizio del ricorrente fosse avvenuta nei termini.⁴⁹ In questa fase, peraltro, la composizione della lite non era rimessa alla sola iniziativa delle parti: la disciplina allora vigente consentiva alla Commissione tributaria provinciale di esperire d'ufficio, in udienza, il tentativo di conciliazione, dando seguito a quella "fattiva opera di collaborazione e di incentivazione" auspicata, sul piano interpretativo, dalla stessa amministrazione finanziaria.⁵⁰

⁴⁹ Sul carattere processuale dell'istituto e sulla necessità di un giudizio ritualmente instaurato, v. Cass. civ., Sez. trib., 6 ottobre 2001, n. 12314, secondo cui «il carattere processuale dell'istituto [...] postula non soltanto la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'amministrazione, ma altresì l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante»; in dottrina, L. Tosi, La conciliazione giudiziale, in AA.VV., Il processo tributario, in Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, diretta da F. Tesauero, Utet, Torino, 1998, p. 894.

⁵⁰ Il tentativo d'ufficio di conciliazione era previsto dall'art. 48, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 nella sua formulazione originaria. Sull'auspicio a una «fattiva opera di collaborazione e di incentivazione» da parte del giudice, v. circ. Min. Finanze 23 aprile 1996, n. 98/E, richiamata da L. Tosi, La conciliazione giudiziale.

Il problema principale era individuare l'oggetto conciliabile. Nella sua versione originaria⁵¹, la possibilità di conciliare era subordinata alla presenza di questioni non risolubili in base a "prove certe", cosicché tale circostanza sembrava restringere l'operatività dell'istituto alle questioni di fatto e, in particolare, ai profili valutativi. L'eliminazione di tale riferimento e la successiva formulazione dell'art. 48 d.lgs. 546/1992, che si limitava a menzionare la conciliazione "della controversia", hanno spinto dottrina e prassi a ritenere ammissibile una conciliazione tanto sul *quantum* quanto, entro certi limiti, sull'*an* dell'obbligazione, soprattutto nei casi in cui profili di fatto e di diritto si sovrappongono.

In questo quadro, il fulcro del dibattito risiede nella compatibilità dell'istituto con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che in questo capitolo è già stato ricostruito come vincolo per l'amministrazione e non per il legislatore. L'introduzione dell'istituto ha posto il problema di stabilire entro quali confini fosse ammissibile una definizione concordata della controversia, senza che essa si traducesse in una libera rinuncia dell'amministrazione alla pretesa tributaria.

La conciliazione giudiziale consente alle parti di pervenire a una composizione della lite anche attraverso la rideterminazione della pretesa originariamente formulata dall'ufficio. Tale possibilità, tuttavia, non comporta l'attribuzione all'amministrazione finanziaria di una discrezionalità illimitata. Come osserva Polano, «non deve ritenersi, tuttavia, che ciò significhi riconoscere una discrezione senza limiti agli uffici, nelle valutazioni di conciliabilità relative alle singole fattispecie: il loro margine sarà naturalmente più ampio nelle ipotesi concernenti

⁵¹ Per "versione originaria" si intende la prima disciplina della conciliazione giudiziale introdotta dall'art. 20-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (introdotto dalla L. 30 novembre 1994, n. 656), che subordinava la conciliazione alla presenza di "questioni non risolubili in base a prove certe (e dirette)".

divergenze su stime, restringendosi invece in quelle di contrasti sull'interpretazione della legge, fino anche ad annullarsi nei casi di maggiore evidenza della correttezza del procedimento applicativo seguito».⁵²

Ne consegue che il margine di valutazione dell'ufficio è maggiore quando la controversia riguarda profili estimativi o valutazioni di fatto, mentre si riduce nelle controversie aventi ad oggetto l'interpretazione della legge. In quest'ultimo caso, quando la correttezza dell'applicazione normativa risulta evidente, non residua uno spazio apprezzabile per una definizione concordata fondata su valutazioni discrezionali.

La conciliazione giudiziale deve pertanto essere intesa come uno strumento di composizione delle controversie, il cui esercizio resta subordinato al rispetto della disciplina tributaria e dei principi di legalità, uguaglianza e capacità contributiva. Essa può contribuire alla riduzione del contenzioso e alla più rapida definizione dei rapporti d'imposta, ma non può trasformarsi in un mezzo attraverso il quale l'amministrazione disponga liberamente del credito tributario.

La disciplina positiva è stata poi oggetto di specifici interventi interpretativi da parte dell'amministrazione finanziaria. In una prima fase, la circ. Min. Finanze 18 dicembre 1996, n. 291/E⁵³, ha fornito una lettura restrittiva dell'ambito applicativo della conciliazione, in particolare escludendo, alla luce del divieto di restituzione delle somme già versate, le controversie aventi ad oggetto domande di rimborso.

⁵² M. Polano, La conciliazione giudiziale, in *Rassegna tributaria*, 2002, fasc. 1, p. 33.

⁵³ Il testo integrale della circolare è consultabile sul sito ufficiale di Documentazione Economica Finanziaria del Ministero dell'Economia e delle Finanze (www.def.finanze.it).

Successivamente, la circ. 8 agosto 1997, n. 235/E⁵⁴, ha illustrato in modo sistematico il contenuto del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 in materia di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, contribuendo a precisare, sul piano operativo, i presupposti, i limiti e le finalità deflattive del contenzioso tributario.

2.4.2 L'accertamento con adesione (d.lgs. 218/1997) come ulteriore passo verso un modello "negoziato"

L'accertamento con adesione rappresenta, insieme alla conciliazione giudiziale, uno dei principali strumenti attraverso cui il legislatore, degli anni Novanta, introduce forme tipizzate di definizione consensuale del rapporto tributario, con la finalità di prevenire e ridurre il contenzioso. Dopo il periodo dei concordati fiscali del secondo dopoguerra, i quali sono stati poi abbandonati negli anni Settanta per la paura di fenomeni corruttivi e per l'esigenza di rafforzare la legalità del prelievo, l'istituto riemergeva nel sistema con il d.l. 18 luglio 1994, n. 452, che reintroduceva un primo modello di accertamento con adesione del contribuente, ma in un ambito ancora ristretto e segnato da limiti oggettivi e soggettivi. La disciplina del 1994 era difatti circoscritta alle sole imposte sui redditi e all'IVA, riguardava soprattutto i redditi d'impresa e di lavoro autonomo e inoltre prevedeva diverse esclusioni tali da ridurre l'effettiva funzione deflattiva dell'istituto.⁵⁵

⁵⁴ Cfr. G. Melis, *Accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, reclamo e mediazione*, Relazione per gli eventi formativi per neo-giudici tributari, Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, 15 aprile 2021, p. 5.

⁵⁵ Sulla genesi dell'istituto e sui limiti della disciplina del 1994, v. M. Lembo - Z. Pecchia, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: dall'accertamento con adesione alla mediazione tributaria*, in Diritto.it, 2014, p. 2 ss. (Diritto.it); R. G. Conti - M. Cicala (a cura di), *Gli istituti deflattivi*. Parte II – Accertamento con adesione, Quinto Laboratorio sul processo tributario, p. 2 ss.

Il riassetto organico si realizzava con il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, adottato in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 120, L. 23 dicembre 1996, n. 662. Tale decreto, oltre a ridisegnare la conciliazione giudiziale, dedicava il Titolo I all'accertamento con adesione, estendendone in modo significativo l'ambito applicativo. Sotto il profilo soggettivo, venivano ammesse alla procedura tutte le principali categorie di contribuenti ossia persone fisiche, società di persone e di capitali, enti commerciali e non commerciali, nonché sostituti d'imposta nei casi previsti. Sotto il profilo oggettivo, l'istituto comprendeva le imposte sui redditi, l'IVA, le imposte sostitutive e le altre imposte espressamente richiamate dalla normativa. La nuova disciplina superava così le incertezze del 1994, eliminando molte delle precedenti limitazioni, ad esempio in presenza di omessa dichiarazione o di accertamenti sintetici, e riconoscendo all'istituto dell'accertamento con adesione una funzione fondamentale nella strategia di deflazione del contenzioso e di accelerazione della riscossione.⁵⁶

Dal punto di vista procedurale, l'accertamento con adesione si colloca nella fase amministrativa del rapporto e si articola in quattro momenti fondamentali quali iniziativa, contraddittorio, formazione dell'atto e perfezionamento della definizione. L'iniziativa può provenire dall'ufficio, che, ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. 218/1997, invita il contribuente a comparire prima della notifica dell'avviso di accertamento, indicando i periodi d'imposta suscettibili di accertamento, gli elementi rilevanti ai fini della rettifica e la data del confronto. In alternativa, l'iniziativa può provenire dallo stesso contribuente, il quale, nei casi previsti dall'art. 6, presenta un'istanza di adesione quando siano stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche, oppure dopo aver ricevuto un avviso di accertamento non

⁵⁶ Sull'ampliamento dell'ambito soggettivo e oggettivo operato dal d.lgs. n. 218/1997 e sulla funzione deflattiva e di accelerazione della riscossione, cfr. M. Lembo - Z. Pecchia, *Gli istituti deflattivi*, cit., p. 2 ss.

preceduto da invito, con conseguente sospensione dei termini per proporre il ricorso.

In entrambe i casi, il procedimento è strutturato in modo da garantire lo svolgimento del contraddittorio durante il quale il contribuente poteva pretendere di conoscere le ricostruzioni eseguite dell'amministrazione e produrre documenti o argomentazioni idonei a ridurre o rimodulare la pretesa. Se il confronto si conclude positivamente, l'ufficio redige l'atto di accertamento con adesione, che viene sottoscritto da entrambe le parti; altrimenti, in caso contrario, la procedura si arresta senza effetti e l'amministrazione procede con l'ordinario accertamento oppure, nel caso in cui questo sia già stato emesso, rimane la via della impugnazione in sede contenziosa. Nel caso in cui si concluda positivamente, la procedura si perfeziona⁵⁷ con il pagamento, in unica soluzione o in forma rateale, delle somme risultanti dall'atto, da effettuare entro i termini stabiliti.

Sotto il profilo degli effetti, l'adesione comporta per il contribuente un rilevante vantaggio sanzionatorio, comportando la riduzione delle sanzioni amministrative nella misura ridotta di un terzo del minimo previsto dalla legge, a fronte del quale l'amministrazione conseguiva il pronto incasso delle somme dovute. Restavano escluse quindi dalla procedura le sole controversie relative alle sanzioni posto che la riduzione di quest'ultime costituiva di per sé un effetto tipico dell'accordo.⁵⁸

⁵⁷ La fase di perfezionamento è disciplinata dall'art. 9 del D.Lgs. 218/1997

⁵⁸ Sulla riduzione delle sanzioni amministrative a un terzo del minimo edittale quale vantaggio tipico dell'adesione, e sull'esclusione dalla procedura delle vertenze relative alle sole sanzioni, v. R. G. Conti - M. Cicala (a cura di), *Gli istituti deflattivi*. Parte II – Accertamento con adesione, cit., p. 3 ss.

Una volta definito, l'accertamento con adesione assumeva carattere di stabilità, non era impugnabile da parte del contribuente, né integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, salvo le ipotesi espressamente previste dalla legge.⁵⁹

Va inoltre osservato che l'avvio del procedimento su istanza del contribuente non vincolava l'amministrazione alla definizione in nessun modo poiché l'ufficio, ricevuta l'istanza, formulava l'invito a comparire ma senza che ne derivasse nessun obbligo di giungere all'accordo, conservando la piena facoltà di valutare l'idoneità o meno degli elementi presentati e, in mancanza di intesa, di procedere con l'ordinario avviso di accertamento. In questa prospettiva il mancato raggiungimento dell'accordo non prevedeva né la rinuncia dell'ufficio alla pretesa né il mancato riconoscimento del valore probatorio degli atti istruttori già compiuti.⁶⁰ Dal punto di vista teorico, l'istituto pone il problema della sua natura giuridica e del suo rapporto con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Una parte della dottrina⁶¹ ritiene che l'accertamento con adesione non possa essere qualificato né come atto amministrativo unilaterale e neppure come contratto di transazione, ma debba essere ricondotto alla categoria dell'accordo di diritto pubblico, cioè a un atto bilaterale e consensuale ma non contrattuale, nel quale l'amministrazione continua a esercitare la propria funzione pubblicistica e il contribuente partecipa alla formazione del provvedimento senza trovarsi su un

⁵⁹ Sul carattere definitivo dell'accertamento con adesione non impugnabile dal contribuente, ai sensi dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218/1997, né integrabile o modificabile dall'ufficio cfr. R. G. Conti - M. Cicala (a cura di), *Gli istituti deflattivi*. Parte II – Accertamento con adesione, cit., p. 5 ss.

⁶⁰ Sull'assenza, in capo all'amministrazione, di un obbligo di definizione anche a fronte dell'istanza del contribuente, e sul fatto che la formulazione di una proposta di contenuto ridotto non comporta rinuncia alla pretesa né disconoscimento degli atti istruttori, v. R. G. Conti - M. Cicala (a cura di), *Gli istituti deflattivi*. Parte II – Accertamento con adesione, cit., p. 5 ss.

⁶¹ Cfr. F. Gallo, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in Riv. dir. trib., 2002, p. 425 ss.

piano di piena parità con l'ente impositore. In questa prospettiva, l'accordo avrebbe rilevanza costitutiva, nonostante il suo contenuto resti vincolato alla corretta applicazione della legge al caso concreto, senza trasformare l'obbligazione tributaria in oggetto di libera disponibilità.

Considerando il principio di indisponibilità, l'accertamento con adesione viene interpretato come una deroga espressamente prevista dal legislatore o comunque nei termini di parte della dottrina, come una forma di "disponibilità controllata" che viene introdotta dal legislatore per ragioni di interesse pubblico quale deflazione del contenzioso, economicità dell'azione amministrativa, un adeguamento della pretesa tributaria alla reale capacità contributiva del contribuente. In questo contesto, dunque, l'indisponibilità continua a operare come regola generale che vincola l'amministrazione a rispettare il quadro normativo e i principi di legalità e uguaglianza; tuttavia, nel periodo 1994–1997, si aprivano spazi circoscritti in cui era consentito modulare *an e quantum* del tributo attraverso accordi formalizzati, secondo procedure e limiti rigorosamente determinati.

Già in questa fase, l'accertamento con adesione evidenziava come la determinazione del tributo potesse essere il risultato di un confronto strutturato tra amministrazione e contribuente, volto a superare in sede amministrativa errori valutativi e incertezze interpretative e a evitare, quando possibile, il ricorso al giudice. L'istituto esprimeva così un diverso equilibrio tra legalità del prelievo e buon andamento dell'azione amministrativa, nel quale la finalità di ottenere un'imposizione conforme alla reale capacità contributiva si combina con l'esigenza di contenere la litigiosità e i costi del contenzioso.

2.4.3 Criticità applicative di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale

Pur svolgendo una funzione rilevante di deflazione del contenzioso e di riequilibrio del rapporto tra Fisco e contribuente, la conciliazione giudiziale e l'accertamento

con adesione presentano sin dall'origine alcune problematiche che la dottrina ha evidenziato.

La prima problematica evidenziata riguardava il rischio che la forte incentivazione economica, in particolare sotto il profilo della riduzione sanzionatoria e della tempestività della riscossione, induceva il contribuente ad aderire all'accordo non perché ritenesse necessariamente effettivamente fondata la pretesa, ma anche solo per evitare i tempi, i costi e l'incertezza del giudizio.

Poteva così realizzarsi una compressione della tutela giurisdizionale, poiché il contribuente in tal modo veniva messo di fronte ad un bivio - ossia prestare acquiescenza a una pretesa tributaria della quale contestava la fondatezza nel merito, pur di sottrarsi ai costi e ai tempi lunghi del giudizio, oppure proseguire sulla via giudiziale e sopportare costi di difesa e l'incertezza del giudizio. In questa prospettiva, gli istituti "negoziati" tendono a trasformare la scelta di impugnare in tribunale in una soluzione residuale e più onerosa, lasciando irrisolta la tensione tra esigenza di deflazione e garanzia effettiva del diritto di difesa del contribuente.⁶²

La seconda problematica riguarda la posizione non realmente paritaria delle parti nel procedimento. Tanto nella conciliazione giudiziale, quanto nell'adesione, il contribuente si confronta con il medesimo ufficio che ha emesso o si appresta a emettere l'atto impositivo (peraltro spesso disponendo di minori informazioni, di una capacità tecnica inferiore e di risorse economiche più limitate, specie nel caso dei contribuenti di minori dimensioni) e dunque, non si trova dinanzi ad un

⁶² Cfr. M. Lembo – Z. Pecchia, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: dall'accertamento con adesione alla mediazione tributaria*, in «Diritto.it», 2014; si veda, inoltre, A. Cuva, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, CEDAM, Padova, 2007, cap. I, p. 13, nota 34.

soggetto terzo ed imparziale. In tali condizioni, l'accordo rischiava di tradursi in un'adesione indotta, più che in una scelta pienamente consapevole.

Inoltre, l'enorme ampiezza dell'ambito definibile, che è accentuata, per la conciliazione, dall'eliminazione del riferimento originario alle sole questioni non risolvibili "in base a prove certe", rischiava di determinare prassi applicative diverse in base agli uffici, anche perché mancano criteri normativi precisi che guidino la modulazione di *an* e *quantum* dell'obbligazione. Proprio per evitare le possibili trattative sul tributo e un utilizzo troppo prudente di tali strumenti, già nella seconda metà degli anni Novanta una parte della dottrina aveva invitato il legislatore a introdurre criteri oggettivi come l'incertezza della pretesa, il grado di sostenibilità giuridica e il principio di economicità dell'azione amministrativa, da poter utilizzare come riferimento per l'utilizzo delle definizioni consensuali.

Infine, il perfezionamento dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale che, in precedenza, si realizzava con la sottoscrizione dell'atto e il successivo pagamento delle somme concordate, determinava una definizione tendenzialmente stabile della pretesa sugli elementi oggetto di accordo. Ciò garantiva un elevato grado di certezza e di stabilità del rapporto, sebbene possa comportare la cristallizzazione di situazioni che potrebbero essere state definite sulla base di valutazioni non pienamente ponderate o in contesti di forte asimmetria informativa, riducendo gli spazi per un successivo riesame.

2.4.4 – Verso l'evoluzione degli istituti deflattivi e dell'autotutela tributaria

L'introduzione nel corso degli anni 90 degli istituti deflattivi quale l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale ha modificato lo scenario entro il quale operava l'amministrazione finanziaria. Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che fino ad allora era stata intesa in termini assoluti, non veniva formalmente abbandonato ma risultava di fatto attenuato.

Accanto alla via tradizionale dell'atto impositivo definitivo, il legislatore consentiva che il rapporto tra fisco e contribuente trovasse un punto diverso di equilibrio, sia in funzione preventiva del contenzioso, sia in funzione della sua risoluzione in sede processuale.

La giurisprudenza, pur senza mai qualificare espressamente tali istituti come negozi transattivi, aveva in più occasioni riconosciuto loro un contenuto sostanzialmente negoziale alimentando un dibattito dottrinale destinato a protrarsi nel tempo. Si trattava in ogni caso di un'attenuazione del dogma dell'indisponibilità e non del suo superamento, l'azione amministrativa una volta conclusasi con l'atto impositivo non era più necessariamente irreversibile potendosi individuare, entro i limiti e secondo le forme previste dalla legge, una composizione diversa e concordata della pretesa.

È in questo contesto che andavano maturando le premesse per un ulteriore sviluppo, considerando che se l'ordinamento ammetteva ormai che la pretesa tributaria potesse essere definita in via consensuale, restava aperto l'interrogativo riguardo la sorte dell'atto impositivo illegittimo; ci si chiedeva in altri termini se l'amministrazione disponesse del potere di rimuovere autonomamente i propri atti viziati, senza l'intervento necessario del giudice. Era questo la base sulla quale si sarebbe introdotto l'istituto dell'autotutela destinato a trovare una propria specifica disciplina in ambito tributario con il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

3 Il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 e la nascita dell'autotutela tributaria

In questo capitolo l'obiettivo è ricostruire come è nato e come funziona il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, ossia il primo testo che ha disciplinato in modo organico l'autotutela tributaria in Italia. L'obiettivo non è soltanto illustrare il contenuto del decreto, ma comprendere come aver affidato l'autotutela ad un regolamento, senza prevedere un vero e proprio obbligo di risposta per l'Amministrazione, ha gettato le basi per uno dei problemi più discussi negli ultimi anni, ossia se il contribuente possa, o meno, impugnare davanti al giudice il rifiuto del Fisco di annullare un atto. Come vedremo successivamente, da questa incertezza tra "dovere" e "potere" della P.A. nascerà un dibattito giurisprudenziale durato vent'anni.

3.1 Il contesto di emersione dell'autotutela tributaria

Quanto ricostruito finora evidenzia come il sistema tributario italiano sia stato a lungo caratterizzato da un modello prevalentemente autoritativo, fondato sul principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e su una concezione tendenzialmente vincolata dell'azione impositiva. In tale contesto, gli spazi di interlocuzione con il contribuente e di riesame amministrativo degli atti risultavano più limitati rispetto all'assetto successivamente delineatosi. Prima degli interventi normativi dei primi anni Novanta, infatti, pur non potendosi escludere in assoluto la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di correggere o ritirare propri atti viziati, mancava una disciplina generale e organica dell'autotutela tributaria che ne definisse espressamente presupposti, competenze e modalità di esercizio. Di conseguenza, la rimozione degli atti impositivi illegittimi o infondati era affidata in larga misura agli strumenti di tutela giurisdizionale attivabili dal contribuente.

A partire dagli anni Novanta, tuttavia, si presentava un periodo di svolta segnato da interventi sia sul lato del procedimento amministrativo, sia su quello del processo tributario, che hanno evidenziato l'insostenibilità di un sistema incapace di correggere in via amministrativa i propri errori, costretto a indirizzare ogni contestazione nel contenzioso.

In tal senso operavano la legge n. 241 del 1990, che introdusse i principi di trasparenza e motivazione nell'azione amministrativa, influenzando in modo significativo l'agire dell'Amministrazione finanziaria. A tale legge si affiancava la riforma del processo tributario attuata con i D.Lgs. nn. 545 e 546 del 1992, e soprattutto l'art. 68 del D.P.R. n. 287 del 1992⁶³, che per la prima volta attribuiva all'Amministrazione finanziaria il potere di annullare i propri atti illegittimi o infondati, ma tale disposizione era inserita all'interno di un regolamento di organizzazione interna del Ministero delle Finanze senza individuare né gli organi competenti né le modalità di esercizio del potere e non attribuiva ai contribuenti una posizione giuridica soggettiva direttamente azionabile e rimaneva una regola interna che i contribuenti non potevano utilizzare come autonomo strumento di tutela.

Allo stesso tempo, in quello stesso contesto furono introdotti gli strumenti deflattivi, l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, con i quali si osservava un'apertura verso forme di gestione anticipata e collaborativa del

⁶³ Art. 68, D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, *Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze*, in Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, n. 116 del 20 maggio 1992, Supplemento Ordinario n. 75, citato in R. PIANESE, Il principio di autotutela nel diritto tributario, in *Innovazione e Diritto*, Università degli Studi di Napoli Federico II, 2010, p. 66; E. Rosini, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3, 2002, p. 850; M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario* in *Tribuna Finanziaria* n.2. pag. 12.

conflitto, pur nel rispetto del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. È in questo contesto che matura la necessità di riconoscere all'Amministrazione finanziaria un potere espressamente disciplinato di riesaminare i propri atti impositivi, capace di rimuovere atti manifestamente infondati o illegittimi, evitando al contribuente di ricorrere sistematicamente al giudice e prevenendo contenziosi manifestamente inutili.

La risposta concreta a tale necessità venne prima dall'art. 2-quater del D.L. n. 564 del 1994, convertito con la L. n. 656 del 1994, il quale confermava sul piano legislativo il potere di autotutela e la stessa disposizione rinviava a un successivo decreto ministeriale la disciplina degli organi competenti e dei criteri di esercizio del potere. Tale disciplina trovava il proprio fondamento nel D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, che rappresenta la prima disciplina organica dell'autotutela tributaria nel nostro ordinamento.

3.2 Il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37

Prima di esaminare il fondamento normativo e la struttura del decreto, è opportuno precisare cosa si intende per autotutela tributaria. Con tale espressione si intende il potere riconosciuto all'Amministrazione finanziaria di procedere in via autonoma, senza necessità di ricorrere a vie giurisdizionali, all'esame dei propri atti impositivi, al fine di annullarli totalmente, o parzialmente, ovvero di revocarli, qualora ne riconosca l'illegittimità e l'infondatezza⁶⁴ ed è proprio il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 a fornire per la prima volta una disciplina organica di tale

⁶⁴ M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario*, in *Tribuna Finanziaria* n.2. p. 10; La distinzione tra annullamento (per vizi di legittimità) e revoca (per mutamento dei presupposti di fatto o di diritto) è richiamata anche da S.F. Cociani, *Autotutela [dir. trib.]*, in *Diritto on line*, Treccani, 2013.

potere dell'ordinamento tributario italiano definendone gli organi competenti, le ipotesi di intervento e le modalità procedurali.

L'istituto si inserisce nell'ambito dell'autotutela amministrativa generale, intesa quale capacità di autodifesa⁶⁵ dell'ente pubblico, finalizzata alla correzione o rimozione degli atti riconosciuti viziati, tuttavia, se ne distingue per caratteri strutturali propri, poiché nel settore tributario l'Amministrazione non opera un bilanciamento discrezionale tra interessi contrapposti, ma è chiamata a verificare se la pretesa fiscale corrisponda a quanto effettivamente dovuto per legge.

3.2.1 La natura giuridica del D.M. n. 37/1997 e la gerarchia delle fonti

Sotto l'aspetto delle fonti, il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, recante «Regolamento relativo all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria», non consisteva in un provvedimento normativo autonomo, bensì un regolamento ministeriale adottato in esecuzione di un'espressa delega legislativa. La base giuridica emerge dallo stesso preambolo del decreto⁶⁶ nel quale si precisa che l'atto è emanato «in base all'articolo 2-quater del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656», che attribuiva al Ministro delle Finanze il compito di individuare, con appositi decreti, gli organi dell'Amministrazione finanziaria

⁶⁵ R. Pianese, *Il principio di autotutela nel diritto tributario*, in *Innovazione e Diritto*, Università degli Studi di Napoli Federico II, 2010, p. 63: «Tale capacità di autodifesa è riconosciuta, dall'ordinamento, all'Amministrazione Pubblica, al fine di assicurare l'interesse collettivo, ed è spesso attuata tramite il riesame critico, la correzione o rimozione degli atti eventualmente riconosciuti come viziati sia sotto il profilo delle illegittimità, sia del merito».

⁶⁶ Decreto Ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, Preambolo, in *Regolamento relativo all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 53 del 5 marzo 1997.

competenti a esercitare il potere di annullare d'ufficio o di revocare gli atti illegittimi o infondati, definendone al tempo stesso i criteri di economicità.⁶⁷

Dal punto di vista formale, il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 si collocava tra le fonti secondarie dell'ordinamento, trattandosi di un regolamento ministeriale adottato dal Ministero delle Finanze in attuazione dell'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 e nell'ambito della potestà regolamentare riconosciuta dall'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400. La natura regolamentare del decreto rilevava, dunque, principalmente sul piano della gerarchia delle fonti e dei limiti entro i quali la disciplina ministeriale poteva specificare le modalità di esercizio di un potere il cui fondamento era già previsto dalla legge.

Su un piano distinto si poneva, invece, il problema della natura del potere di autotutela e della corrispondente posizione giuridica del contribuente. Nell'impostazione tradizionalmente prevalente, l'autotutela era considerata uno strumento attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria perseguiva l'interesse pubblico alla legalità e alla correttezza dell'imposizione, nell'ambito dei principi di buon andamento dell'azione amministrativa, senza che alla previsione del potere di riesame corrispondesse, di regola, un diritto soggettivo del contribuente ad ottenere l'annullamento dell'atto⁶⁸.

Da tale configurazione del rapporto, e non dalla sola natura secondaria della fonte regolamentare, discendeva la tesi secondo cui l'istanza presentata dal contribuente avesse carattere essenzialmente sollecitatorio: essa poteva stimolare l'Amministrazione a riesaminare il proprio operato, ma non attribuiva al

⁶⁷ Cfr. M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario* in *Tribuna Finanziaria* n.2., pag. 12 ss.

⁶⁸ Cfr. K. Scarpa, *L'autotutela tributaria*, Riv. Dir. Trib. 3/2001; Cociani, *Autotutela* [dir. trib.], Treccani, 2013

contribuente, secondo l'orientamento allora prevalente, una pretesa giuridicamente azionabile all'annullamento dell'atto. In questa prospettiva, anche il diniego di autotutela non era, salvo particolari ipotesi successivamente individuate dalla giurisprudenza, considerato autonomamente impugnabile.⁶⁹

Il dibattito sulla natura giuridica del D.M. n. 37/1997 si è strettamente legato alla ricerca del suo fondamento costituzionale, difatti i riferimenti normativi sono stati individuati nei principi di buon andamento e imparzialità sanciti dall' art. 97 della Costituzione, e negli artt. 23 e 53 Cost. La scelta di affidare a una fonte regolamentare il compito di descrivere il funzionamento dell'autotutela tributaria sollevava un problema di coerenza sistematica, dato che in un ordinamento in cui la materia tributaria era governata dalla riserva di legge e dal principio di capacità contributiva, ogni potere idoneo a incidere sulla sfera giuridica del contribuente dovrebbe trovare legittimazione nella legge, lasciando alla normativa secondaria un ruolo esclusivamente esecutivo e integrativo.⁷⁰

Accanto al tema dell'inquadramento tra le fonti, l'analisi richiede di considerare le diverse modalità con cui l'intervento del Fisco poteva concretamente manifestarsi. Infatti, l'autotutela poteva tradursi in un annullamento, in una revoca dell'atto viziato - la c.d. autotutela positiva - oppure nella conferma dell'atto e nel rigetto delle ragioni del contribuente - la c.d. autotutela negativa-. Allo stesso modo,

⁶⁹ Sul carattere meramente sollecitatorio dell'istanza del contribuente e sulla natura discrezionale del potere di autotutela, si veda: M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario*, in *Tribuna Finanziaria* n.2, pag. 10, secondo cui «in tutti i casi l'Amministrazione agisce nell'esercizio di un potere e non di un obbligo giuridico e, di conseguenza, il contribuente non vanta alcun diritto soggettivo a che eserciti tale potere»; nonché Cassazione Civile, SS.UU., sentenza 04/10/1996 n° 8685.

⁷⁰ S.F.Cociani, *Autotutela [dir. trib.]*, in *Treccani Diritto on line* (2013), consultabile al seguente link: [https://www.treccani.it/enciclopedia/autotutela-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/autotutela-dir-trib_(Diritto-on-line)/)

l'iniziativa poteva esercitarsi in via spontanea, se intrapresa d'ufficio, oppure poteva essere sollecitata mediante un'istanza di parte che, tuttavia, non faceva scattare alcun obbligo di risposta in capo all'amministrazione.

3.2.2 Il contenuto del D.M. 37/1997: analisi sistematica

Il D.M. n. 37/1997 si inseriva in un percorso normativo già avviato negli anni precedenti, sviluppandone e precisandone la disciplina. In particolare, l'art. 68 del D.P.R. n. 287 del 1992 aveva già riconosciuto, in termini generali, agli uffici dell'Amministrazione finanziaria il potere di procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati, prevedendo altresì la necessità di un provvedimento motivato e della sua comunicazione al destinatario⁷¹. La disposizione, tuttavia, si limitava a delineare i tratti essenziali del potere di riesame, senza disciplinarne compiutamente gli organi competenti, i presupposti, le modalità di esercizio e le diverse fattispecie applicative.

Un ulteriore passaggio si realizzava con l'art. 2-quater del D.L. n. 564 del 1994, che attribuiva espressamente fondamento legislativo all'esercizio dell'autotutela

⁷¹ L'art. 68, co. 1, del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, recante il Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze, recitava: «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». La disposizione riconosceva per la prima volta in via generale la potestà di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, abbozzandone alcuni connotati fondamentali: la possibilità di un annullamento anche parziale, l'obbligo di motivazione e il carattere recettizio del provvedimento di ritiro. Tuttavia, il regolamento non specificava la differenza tra illegittimità e infondatezza dell'atto, non individuava l'organo competente ad esercitare tale potere, non ne disciplinava le modalità di esercizio né la natura giuridica, e non indicava la tipologia di vizi suscettibili di condurre all'annullamento. Tali lacune furono colmate soltanto con i successivi interventi normativi, culminati nel D.M. n. 37/1997. Cfr. R. Pianese, Il principio di autotutela nel diritto tributario, in *Innovazione e Diritto*, n. speciale 2010, pp. 65-66.

in materia tributaria e demandava a successivi decreti ministeriali l'individuazione degli organi competenti e la definizione dei criteri di esercizio del potere.

È in tale quadro che il D.M. n. 37/1997 assumeva un ruolo particolarmente significativo, poiché forniva una disciplina più articolata e sistematica dell'autotutela tributaria, individuando gli uffici competenti, precisando le ipotesi nelle quali poteva essere disposto l'annullamento o la revoca degli atti illegittimi o infondati e regolando alcuni profili procedurali connessi all'esercizio del potere. Il decreto non introduceva, dunque, ex novo il potere di autotutela, già riconosciuto dalle disposizioni precedenti, ma ne completava e organizzava la disciplina, rendendone più definiti i presupposti e le modalità operative.

In tal modo la disciplina introdotta rispondeva alla necessità di adattare l'istituto dell'autotutela alle specificità del diritto tributario, differenziandolo dal diritto amministrativo generale con il quale condivide la funzione di correzione degli atti viziati, ma non la struttura, né il regime giuridico.

Si trattava di un testo normativo relativamente breve, composto da otto articoli, ma caratterizzato da una disciplina articolata dei principali profili dell'autotutela tributaria. L'art. 1 individuava gli organi competenti all'esercizio del potere di annullamento, revoca o rinuncia all'imposizione, attribuendolo in via principale all'ufficio che aveva emanato l'atto o che risultava competente per l'accertamento e, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale sovraordinata. L'art. 2 disciplinava le ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione, indicando, in via esemplificativa, le principali fattispecie di illegittimità dell'atto o dell'imposizione e individuando nel giudicato favorevole all'Amministrazione un limite all'esercizio del potere. Gli artt. 3 e 4 regolavano, rispettivamente, i criteri di priorità nell'esercizio dell'autotutela e gli adempimenti posti a carico degli uffici, compresi, nei casi previsti, il parere preventivo della Direzione regionale o compartimentale e gli obblighi di comunicazione.

L'art. 5 prendeva espressamente in considerazione le richieste di annullamento o di rinuncia all'imposizione formulate dai contribuenti, disciplinandone l'inoltro all'ufficio competente. L'art. 6 prevedeva, invece, un sistema di rilevazione delle questioni che più frequentemente davano origine al contenzioso tributario e degli orientamenti assunti dalla giurisprudenza, al fine di consentire all'Amministrazione di individuare le principali cause di accoglimento o rigetto dei ricorsi. Su tali rilevazioni si innestava l'art. 7, che dettava i criteri di economicità per l'inizio o l'abbandono dell'attività contenziosa, attribuendo rilievo, tra l'altro, alla probabilità di soccombenza e al rapporto tra l'entità della pretesa tributaria e i costi della relativa difesa. Infine, l'art. 8 demandava a successivi decreti ministeriali la determinazione dei criteri di economicità in base ai quali iniziare o abbandonare l'attività amministrativa con riferimento a categorie generali e astratte.⁷²

3.2.2.1 La competenza per l'esercizio del potere (art. 1): l'ufficio emanante e l'intervento sostitutivo

Analizzando il lato soggettivo del decreto, l'art. 1 prevedeva che il potere di annullamento, di revoca d'ufficio e di rinuncia all'imposizione in sede di auto-accertamento, fosse affidato innanzitutto all'ufficio che aveva emanato l'atto ritenuto illegittimo o infondato, ovvero all'ufficio competente in via ordinaria per gli accertamenti relativi al tributo considerato. Tale scelta era giustificata dal principio di responsabilità amministrativa diretta, poiché l'organo che aveva adottato il provvedimento era anche il soggetto più idoneo a rilevarne i vizi e a procedere al riesame.

⁷² Decreto 11 febbraio 1997, n. 37, consultabile al seguente link: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1997/03/05/097G0068/sg>

Tuttavia, per evitare il rischio che l'inerzia del singolo ufficio comportasse la conservazione definitiva degli atti manifestamente viziati, l'art. 1 prevedeva, inoltre, un intervento sostitutivo, ammettendo che il potere poteva essere esercitato dalla Direzione regionale o compartimentale da cui l'ufficio stesso dipendeva, ma soltanto «in caso di grave inerzia». ⁷³ Tale scelta conferma la natura interna dell'istituto, che rimaneva collocato nell'ambito dell'organizzazione amministrativa, pur incidendo su posizioni giuridiche del contribuente. Questa struttura rispecchiava il modello gerarchico dell'autotutela amministrativa, dove il superiore gerarchico è legittimato a intervenire in sostituzione dell'ufficio inadempiente subordinato.

Si parlava di inerzia ogniqualvolta l'ufficio competente, a seguito di un'istanza del contribuente interessato all'annullamento dell'atto o dietro sollecitazione dell'Amministrazione stessa, non procedesse al riesame dell'atto oppure non comunicasse l'esito del riesame al contribuente che aveva presentato l'istanza. Affinché, tuttavia, si configurassero i presupposti per l'intervento gerarchico della Direzione regionale, era necessaria la sussistenza della gravità dell'inerzia. Come chiarito dalla Circolare ministeriale n. 195/E dell'8 luglio 1997, adottata immediatamente dopo il decreto per agevolarne l'applicazione, la gravità dell'inerzia si realizzava nei casi in cui l'ammontare delle imposte, interessi e

⁷³ Cfr. Enciclopedia on line, Autotutela, in Treccani, par. Diritto Tributario e si veda, inoltre, G. Bausilio, *L'autotutela in materia tributaria, profili giurisprudenziali*, Vicalvi, Key Editore, 2015 pag. 25.

sanzioni superasse un miliardo di lire,⁷⁴ o nel caso in cui il tempo intercorso tra la presentazione dell'istanza e la denunciata grave inerzia sia irragionevolmente lungo, o ancora nel caso in cui il vizio dell'atto riguardasse errori manifesti quali l'errore di persona, di presupposto dell'imposta o di duplicazione dell'imposta stessa. In tali situazioni, l'ordinamento prevedeva un rimedio correttivo gerarchico volto a garantire che l'omissione dell'ufficio di primo grado non impedisse la correzione degli errori evidenti.⁷⁵

A completamento di tale quadro disciplinare intervenne la circolare ministeriale n. 198 del 5 agosto 1998⁷⁶ con la quale il Ministero delle finanze sollecitava le direzioni regionali a vigilare affinché gli uffici dipendenti garantissero una puntuale applicazione dell'istituto. Su tale intervento ministeriale si innestava il

⁷⁴ La soglia di 1 miliardo di lire, originariamente prevista dall'art. 4 del D.M. n. 37/1997 e successivamente convertita in euro (pari a circa 516.456 euro), deve ritenersi oggi superata dall'attuale assetto normativo introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023. La recente riforma, infatti, nel ridisegnare l'autotutela all'interno dello Statuto del Contribuente (artt. 10-quater e 10-quinquies), ha scardinato i vecchi limiti monetari procedurali del 1997, rimettendo la gestione e la vigilanza degli annullamenti di rilevante valore economico ai regolamenti interni e alle deleghe di firma dell'apparato erariale, si veda la circolare ministeriale del 08/07/1997 n. 195/E - Min. Finanze, inoltre si veda G. Palumbo, *Capitolo Dodicesimo. L'autotutela nel diritto tributario*, in *La disciplina dell'autotutela*, Milano, Wolters Kluwer Italia / UTET Giuridica, 2010, p. 495.

⁷⁵ Cfr. M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: impugnabilità di fronte al giudice tributario*, in *Tribuna Finanziaria*, n. 2, 2006, par. 5.

⁷⁶ Cfr. Circolare del Ministero delle Finanze – Ufficio per la Coscienza Civica (Servizio di Coordinamento) 5 agosto 1998, n. 198, avente ad oggetto *"Esercizio del potere di autotutela – Applicazione delle disposizioni di cui al Regolamento approvato con D.M. 11.2.1997 n. 37"*. Rispondendo alle frequenti lamentele dei cittadini circa la scarsa attuazione dei rimedi d'ufficio, il Ministero ribadisce la centralità del D.M. n. 37/1997 per un'impostazione collaborativa della relazione tributaria. L'atto sollecita, pertanto, le strutture regionali e compartimentali a promuovere un recepimento rigoroso della disciplina da parte degli uffici operativi.

rilievo critico di Rosini⁷⁷, il quale evidenziava come il fulcro problematico della questione non risiedesse tanto nello stabilire la legittimità astratta dell'annullamento di un atto viziato, quanto piuttosto nel delinearne l'effettiva obbligatorietà giungendo a definire la posizione espressa del Ministero, come richiamato nella circolare, come una «risposta autorevole ma non necessariamente attendibile». L'analisi di Rosini evidenzia una profonda contraddizione logico giuridica nel testo ministeriale laddove si affronta il tema della discrezionalità dell'autotutela nell'*an*. Da un lato, infatti, la circolare ribadiva l'impostazione tradizionale secondo cui l'ufficio ha il potere, ma non il dovere giuridico, di ritirare l'atto viziato escludendo in capo al contribuente un diritto soggettivo che l'ufficio esercitava, dall'altro, però, affermava che l'ufficio stesso non possedeva una potestà discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o no i propri errori. Tale incoerenza induceva l'autore ad evidenziare come fosse difficile sostenere una tesi che definisce l'autotutela come un atto non dovuto e allo stesso tempo privo di discrezionalità, privandolo così di una coerente qualificazione giuridica.

Secondo la ricostruzione dell'autore, la circolare giustificava tale posizione intermedia con due argomenti, ossia 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» e dall'altro, poiché in caso di grave inerzia può intervenire in via sostitutiva l'organo sovraordinato, «l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'Amministrazione... non come una specie di

⁷⁷ Cfr. E. Rosini, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?* in *Rassegna tributaria* 3/2002 pag. 837.

optional... 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».⁷⁸

Quanto alle modalità operative, l'annullamento doveva essere sempre comunicato al contribuente, senza forme tassative, privilegiando il principio di libertà delle forme a tutela dell'effetto ripristinatorio. Nel caso in cui ad annullare fosse la Direzione regionale in sostituzione dell'ufficio inadempiente, la comunicazione doveva essere indirizzata anche a quest'ultimo ufficio, fungendo così da sanzione organizzativa interna. Infine, quando l'Amministrazione finanziaria decideva di esercitare l'autotutela in pendenza di ricorso, doveva essere comunicato anche al giudice tributario, determinando così la cessazione della materia del contendere e la conclusione del processo ormai privo di oggetto, venendo meno l'atto impugnato.

La scelta di concentrare il potere in capo all'ufficio emanante, con un intervento sostitutivo strettamente limitato alla grave inerzia, confermava la natura interna dell'istituto poiché l'autotutela restava collocata nell'ambito dell'organizzazione amministrativa quale espressione del principio di auto-organizzazione e buon andamento piuttosto che come uno strumento di tutela esterna del contribuente.⁷⁹

3.2.2.2 - *L'ambito oggettivo e le ipotesi tipizzate di annullamento (art. 2)*

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo, l'art. 2 del D.M. n. 37/1997 chiariva che possono essere oggetto di autotutela gli atti di imposizione e di riscossione, nonché

⁷⁸ Cfr. E. Rosini, *L'autotutela un ricorso in opposizione?*, in *Rassegna Tributaria* 3/2002, p. 837

⁷⁹ Cfr. S.F. Cociani, *Autotutela [dir. trib.]*, in *Treccani Diritto on line* (2013) e si veda, inoltre, M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario*, in *Tribuna Finanziaria* n. 2, pag. 12 par. 4.

gli atti di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie, quando risultavano viziati nella loro legittimità o infondatezza. L'autotutela poteva essere esercitata, in tutto o in parte, su tali atti quando emergeva un vizio che ne comportasse l'illegittimità o l'infondatezza,⁸⁰ con la possibilità di incidere sia sull'*an* che sul *quantum* dell'obbligazione tributaria.

La norma elencava alcune ipotesi tipiche di intervento:

- a) errore di persona, quando l'atto era stato emesso nei confronti di un soggetto diverso da quello cui avrebbe dovuto essere indirizzato;
- b) evidente errore logico o di calcolo, l'atto presentava un errore o un'incongruenza evidente e grossolana;
- c) errore sul presupposto dell'imposta, la pretesa era fondata su un presupposto impositivo che in realtà non si era verificato;
- d) doppia imposizione sullo stesso presupposto;
- e) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti, qualora l'ufficio ignorasse i versamenti già eseguiti dal contribuente;
- f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza, l'atto era stato emesso per assenza di documentazione che poi il contribuente ha riprodotto entro i termini decadenziali;

⁸⁰ La distinzione tra "illegittimità" e "infondatezza" dell'atto impositivo è richiamata dalla dottrina (Cociani) al fine di chiarire che il potere di autotutela ex D.M. 37/1997 non si limita ai vizi formali dell'atto (illegittimità), ma si estende ai casi in cui la pretesa tributaria, pur formalmente corretta, risulti priva di fondamento sostanziale (infondatezza). Tale distinzione è rilevante perché amplia l'ambito applicativo dell'autotutela rispetto a quello dell'annullamento giurisdizionale, che si limita ai soli vizi di legittimità. Cfr. S.F. Cociani, *Autotutela [dir. trib.]*, in *Diritto on line*, Treccani, 2013, inoltre, v. G. Palumbo, *L'autotutela nel diritto tributario*, in *La disciplina dell'autotutela*, UTET Giuridica, Torino, 2010, cap. XII, p. 495 ss.

- g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi precedentemente negati, il contribuente aveva diritto a un regime a lui favorevole non riconosciuto dall'ufficio;
- h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione, quando l'atto aveva origine da un errore del contribuente stesso ma che di tale evidenza possa essere rilevato d'ufficio.⁸¹

Si trattava di vizi che incidevano direttamente sulla correttezza sostanziale o formale dell'atto e che se non rimossi determinavano il mantenimento in vita di una pretesa fiscale oggettivamente errata. Al riguardo occorre evidenziare che l'elenco delle ipotesi di annullabilità doveva essere considerato semplicemente esemplificativo⁸² e non tassativo e ciò si può evincere dalla seguente espressione del decreto ossia “quali, tra l'altro”, dunque l'autotutela era ammessa anche in presenza di vizi diversi da quelli tipizzati, a condizione che fosse ravvisabile una situazione di illegittimità o infondatezza dell'atto.

Un aspetto significativo della disciplina era rappresentato dal fatto che l'Amministrazione finanziaria poteva procedere all'annullamento d'ufficio anche in assenza di un'istanza del contribuente, sia in pendenza di giudizio, sia nelle ipotesi in cui l'atto non fosse più impugnabile per decorso dei termini.

Per quanto riguarda gli effetti, l'esercizio dell'autotutela poteva condurre all'annullamento totale dell'atto, all'annullamento parziale con conseguente

⁸¹ Cfr. R. Amato, A. Cissello, Capitolo X - *L'autotutela*, in A. CISELLO (a cura di), *La riforma fiscale. Il contenzioso tributario* (D.Lgs. 30.12.2023 n. 220), Torino, Eutekne, maggio 2024, pp.179 ss.

⁸² S.M. Cociani, *Autotutela [dir. trib.]*, In Treccani consultabile al seguente link: [https://www.treccani.it/enciclopedia/autotutela-dir-trib_\(Diritto-on-line\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/autotutela-dir-trib_(Diritto-on-line)/) e v. G. Palumbo, *L'autotutela nel diritto tributario*, in *La disciplina dell'autotutela*, UTET Giuridica, Torino, 2010, cap. XII, p. 497.

riformulazione della pretesa tributaria, oppure, nelle ipotesi di autoaccertamento, alla rinuncia all'imposizione per la parte riconosciuta infondata⁸³.

In tutti questi casi, il provvedimento di secondo grado incideva retroattivamente sulla posizione del contribuente, rimuovendo o riducendo gli effetti dell'atto originario e, al tempo stesso, contribuendo a prevenire o chiudere contenziosi che in assenza di intervento sarebbero stati definiti solo in sede giurisdizionale. A tale proposito, era evidente come di conseguenza l'annullamento dell'atto travolgeva necessariamente ed automaticamente tutti gli altri atti che su di esso trovavano fondamento⁸⁴. Di conseguenza, 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 stato contraddittorio l'operato di un'Amministrazione che dopo aver rimosso l'atto in autotutela riconosce l'illegittimità avesse consentito la prosecuzione delle correlate procedure di riscossione.⁸⁵

Sul piano temporale l'art. 2, co.1 prevedeva espressamente che l'autotutela poteva essere esercitata «anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità» dell'atto ossia rispettivamente quando è in corso il processo tra il contribuente e lo Stato e quando l'atto diventa definitivo poiché è terminato il termine dei sessanta giorni a disposizione del contribuente per la proposizione del ricorso.

⁸³ Cfr. E. Rosini, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?* in Rass. trib., 3/2002, p. 831 ss., che sottolinea come l'art. 2-quater d.l. n. 564/1994 consenta l'esercizio dell'autotutela anche nei confronti di atti ormai definitivi («in caso di non impugnabilità»)

⁸⁴ Cfr. S.F. Cociani, *Autotutela [dir. trib.]*, in Treccani, Diritto on line, 2013, il quale, nell'esaminare gli effetti dell'autotutela, sottolinea che l'eliminazione dell'atto illegittimo comporta la rimozione dei suoi effetti e degli atti che ne costituiscono attuazione.

⁸⁵ Cfr. M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario* in Tribuna Finanziaria – n.2, par. 6

L'espressione "anche" dimostrava che la definitività dell'atto non precludeva il riesame amministrativo, poiché il trascorrere del termine bloccava la pretesa sul piano processuale, ma non sanava il vizio sostanziale, che l'Amministrazione conservava il potere di rimuovere nell'interesse della corretta distribuzione del carico fiscale.⁸⁶

3.2.2.3 - I criteri di priorità (art. 3) e gli adempimenti degli uffici (art. 4)

Proseguendo nell'analisi del decreto, l'art. 3 introduceva un meccanismo di priorità nell'esercizio dell'autotutela fondato su criteri di interesse generale. La norma attribuiva precedenza alle fattispecie che, per la loro frequenza e ricorrenza nella prassi operativa, erano suscettibili di generare un contenzioso ripetitivo o di incidere su un interesse diffuso della collettività.⁸⁷

Sotto questo profilo, tale approccio rivelava come l'istituto non fosse stato inizialmente considerato a servizio del singolo contribuente, ma diversamente

⁸⁶ Cfr. E. Rosini, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rassegna Tributaria* 3/2002, pag. 841. La disposizione da analizzare è questa: "... anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità ...". Tre fattispecie, dunque, che riguardano rispettivamente: 1) atti che sono stati impugnati e sui quali non è ancora intervenuta una pronuncia giurisdizionale; 2) atti che non sono stati impugnati perché non possono essere impugnati: si è visto infatti che il sintagma "non impugnabilità" è riferibile agli atti non compresi nell'elenco dell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non anche agli atti non impugnati nel termine di decadenza; 3) atti che non rientrano né nella prima né nella seconda ipotesi, che sono quelli cui la disposizione allude introducendo quelle con la congiunzione "anche", vale a dire gli atti non impugnati pur essendo impugnabili: se per stare fermi ad una corretta interpretazione sistematica si esclude che in questa ipotesi rientrino gli atti per i quali è scaduto il termine per l'impugnazione si deve ritenere che si tratti degli atti impugnabili e non ancora impugnati in pendenza del termine.

⁸⁷ Cfr. art. 3, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, *Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria*, G.U. n. 53 del 5 marzo 1997, che attribuisce priorità alle fattispecie di "rilevante interesse generale" e, tra queste, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso.

come strumento di razionalizzazione dell'azione amministrativa, finalizzato alla riduzione del contenzioso e all'efficienza del sistema tributario nel suo complesso. In altri termini, l'autotutela delineata dal D.M. n. 37/1997 veniva letta come l'istituto funzionale alla deflazione del contenzioso e alla tutela dell'interesse generale al buon andamento dell'Amministrazione⁸⁸. Il criterio della priorità indirizzava le risorse degli uffici verso gli errori di rilevante interesse generale privilegiando le situazioni idonee a incidere su molte posizioni anziché sul singolo caso.

L'art. 4 introduceva, a sua volta, un meccanismo di controllo interno particolarmente significativo. La disposizione prevedeva che per gli atti di importo superiore a una soglia determinata, fissata nel testo originario, in un miliardo di lire, l'ufficio impositore che intendeva procedere all'annullamento doveva ottenere preventivamente il parere della Direzione regionale competente. Tale previsione rispondeva a due esigenze ossia da un lato, garantire l'omogeneità e la coerenza delle politiche di autotutela sul territorio, evitando annullamenti arbitrari o disomogenei tra i vari uffici e dall'altro introdurre un ulteriore livello di controllo gerarchico sulle decisioni di maggiore impatto finanziario per l'Eriario.

In questo quadro, i criteri di priorità e il controllo preventivo sui casi di particolare importanza confermavano la lettura dell'autotutela come uno strumento di gestione razionale dell'attività impositiva, ossia il potere di annullamento non era pensato come rimedio eccezionale ma come uno strumento ordinario dell'azione

⁸⁸ R. Pianese, *Il principio di autotutela nel diritto tributario*, in *Innovazione e Diritto*, n. speciale 2010, pp. 73-74, ove si chiarisce che le finalità dell'autotutela «vanno oltre l'ambito deflattivo» e si configurano come strumento per realizzare l'acquisizione delle entrate tributarie nel rispetto delle norme e dei principi dell'ordinamento, svolgendo una funzione accessoria rispetto ai poteri d'imposizione.

amministrativa, da utilizzare tenendo conto sia degli obiettivi di legalità sia delle esigenze di economicità del sistema tributario.⁸⁹

3.2.2.4 Le istanze del contribuente (art. 5): il carattere meramente sollecitatorio

L'articolo 5 del D.M. n. 37 del 1997 disciplinava le istanze di annullamento presentate dal contribuente, stabilendo che in caso di presentazione ad un ufficio incompetente, quest'ultimo fosse tenuto a trasmetterla all'ufficio competente, dandone comunicazione al contribuente⁹⁰.

Dal dettato normativo emergeva già che il legislatore attribuiva all'istanza un ruolo significativo all'interno del procedimento di autotutela, poiché veniva previsto un obbligo di trasmissione e comunicazione che ne impediva la totale ignoranza sul piano organizzativo.

Tuttavia, la norma non prevedeva la fissazione di un termine entro il quale l'ufficio dovesse rispondere, non prevedeva conseguenze giuridiche per il silenzio e non qualificava l'istanza come un atto idoneo a far sorgere in capo al contribuente un diritto soggettivo all'annullamento. In coerenza con tale impostazione, le istanze del contribuente assumevano un valore esclusivamente sollecitatorio, poiché dalla loro presentazione non derivava alcun obbligo per l'ufficio di pronunciarsi⁹¹, né poteva esperirsi la procedura del silenzio rifiuto.

⁸⁹ Cfr. A. Battista, *L'Autotutela nel Diritto Tributario*, in *diritto.it* consultabile al seguente link: <https://www.diritto.it/autotutela-nel-diritto-tributario/>

⁹⁰ Cfr. art. 5, comma 1, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 ("Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria"), in Gazz. Uff. 5 marzo 1997, n. 53.

⁹¹ Cfr. M. Villani, *Problematiche attinenti alla giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela dell'impugnabilità di fronte al giudice tributario* in *Tribuna Finanziaria* n. 2, p. 12.

Ne discende che nel sistema del 1997, l'assenza di un vero e proprio dovere giuridico di provvedere e l'impossibilità di impostare un silenzio-rifiuto impugnabile dinanzi al giudice tributario lasciavano il contribuente privo di qualsiasi rimedio effettivo in caso di inerzia dell'Amministrazione, qualora questi avesse confidato esclusivamente nell'istanza di autotutela senza proporre il ricorso entro i termini decadenziali, ma al tempo stesso la scelta di procedimentalizzare l'istanza, prevedendo l'obbligo di trasmissione all'ufficio competente, attribuiva alla domanda del contribuente una rilevanza procedimentale difficilmente conciliabile con la tesi della sua totale irrilevanza giuridica.

Già alla fine degli anni Novanta emergeva una forte tensione giurisprudenziale sul tema. Da un lato, pronunce come quella del TAR Toscana 22 ottobre 1999, n. 767, ribadivano la natura ampiamente discrezionale dell'autotutela e consideravano l'autotutela una scelta quasi del tutto discrezionale del Fisco, dall'altro, molti autori facevano notare che non aveva infatti molto senso stabilire per legge regole su come presentare l'istanza e su come l'ufficio dovesse rispondere, se poi si permetteva all'Amministrazione di ignorare la richiesta a suo piacimento, senza che un giudice potesse controllare la sua decisione.

Nel complesso, in tale sistema designato dal D.M. 37/1997, l'art. 5 mette in luce l'ambiguità dell'autotutela tributaria in quel periodo, poiché - da un lato - l'istanza del contribuente era formalmente inserita nel procedimento e non poteva essere ignorata sul piano organizzativo e - dall'altro - la mancanza di termini, di obblighi espressi di risposta e di un riconoscimento normativo del diritto all'annullamento comportò che alla fine degli anni novanta essa rimanesse semplicemente una

richiesta sollecitatoria, idonea ad accelerare il potere, ma non a garantirne l'esercizio.⁹²

3.2.2.5 I criteri di economicità per l'attività contenziosa e amministrativa (artt. 6, 7 e 8)

Sotto il profilo dogmatico, va chiarito che l'autotutela non poteva essere utilizzata per rimettere in discussione, in via generale e discrezionale, la misura del prelievo, né per derogare al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ma era ammessa solo in presenza di vizi di illegittimità o di infondatezza, e non poteva trasformarsi in uno strumento di negoziazione del tributo.

Questo limite strutturale distingue nettamente l'autotutela dagli istituti deflattivi già esaminati nel capitolo precedente, l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, i quali, pur mantenendo formalmente intatto il principio di indisponibilità, ammettevano margini di composizione consensuale del rapporto tributario che all'autotutela rimanevano preclusi.

In questo quadro normativo, gli artt. 7 e 8 del decreto stabilivano i criteri di economicità sulla base dei quali l'Amministrazione doveva decidere se iniziare o abbandonare l'attività di riesame. Tali criteri consentivano di valutare diverse opportunità gestionali, ossia la probabilità di successo in un eventuale contenzioso,

⁹² Cfr. E. Rosini, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rassegna Tributaria* 3/2002, pag. 840.

il costo del giudizio, la rilevanza dell'errore in termini di importo e la natura seriale o sporadica della fattispecie.⁹³

In particolare, l'art. 6 disponeva che le Direzioni dei Dipartimenti impartissero direttive per l'abbandono delle liti già iniziate, «sulla base del criterio della probabilità della soccombenza e della conseguente condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio», prendendo in considerazione anche «l'esiguità delle pretese tributarie in rapporto ai costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese stesse».

L'introduzione esplicita del criterio di economicità era significativa per una ragione sistematica, poiché segnalava che il D.M. 37/1997 non concepiva l'autotutela tributaria come uno strumento di pura legalità formale, finalizzato alla rimozione dell'atto viziato a prescindere dai costi derivanti dall'azione, ma come uno strumento di razionalità amministrativa, in cui l'interesse pubblico alla correzione degli errori doveva essere bilanciato con le esigenze di efficienza del sistema fiscale.

L'art. 8 completava il quadro prevedendo che, con successivi decreti ministeriali, fossero stabiliti ulteriori criteri di economicità riferiti all'attività amministrativa in relazione a «predeterminate categorie generali ed astratte».

⁹³ L'art. 6 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, prevedeva la rilevazione periodica dei motivi per i quali i ricorsi contro gli atti degli uffici venivano accolti o respinti, nonché la trasmissione degli elenchi delle questioni più frequentemente sottoposte al giudice tributario. Su tale base, l'art. 7 stabiliva che l'inizio o l'abbandono dell'attività contenziosa fossero orientati dalla probabilità di soccombenza, dal rischio di condanna alle spese e dal rapporto tra l'esiguità della pretesa e i costi amministrativi della difesa. L'art. 8 rinviava invece a successivi decreti la determinazione dei criteri di economicità relativi all'attività amministrativa, secondo categorie generali e astratte. Esse introducevano una più ampia dimensione organizzativa ed economica dell'azione amministrativa, collegando l'autotutela alla gestione del contenzioso e alla deflazione delle controversie.

In sostanza, tali disposizioni evidenziano gli obiettivi dell'autotutela del periodo, da un lato l'istituto veniva concepito un mezzo per cancellare un atto viziato e ripristinare la legalità e dall'altro lato veniva considerato uno strumento necessario a rendere il sistema fiscale più efficiente.

3.3 Finalità e limiti dell'intervento in autotutela

3.3.1 Le finalità del decreto: correzione dell'errore e deflazione del contenzioso

La disciplina dettata dal D.M. n. 37/1997 dunque perseguiva un duplice obiettivo: da un lato mirava a fornire all'Amministrazione finanziaria uno strumento idoneo a correggere i propri errori, riportando l'azione impositiva entro i principi della legalità e della corretta applicazione del tributo, in coerenza con i principi costituzionali di capacità contributiva e buon andamento⁹⁴, dall'altro, l'istituto assolveva una funzione dichiaratamente deflattiva del contenzioso, consentendo di evitare il ricorso al giudice in presenza di atti manifestamente viziati e di chiudere, in via amministrativa, controversie che altrimenti avrebbero gravato sui giudici tributari.

In questa prospettiva, l'autotutela si inseriva nella stessa linea evolutiva, che negli anni Novanta, aveva portato all'introduzione dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, strumenti che, pur non intralciando il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, avevano consentito un confronto tra il Fisco e il contribuente per prevenire e ridurre il contenzioso. La correzione interna degli errori andava così a completare il percorso prevedendo che se il legislatore

⁹⁴ Sulla lettura dell'autotutela come espressione del principio di legalità e di buon andamento, v. S. Compagno, I limiti all'autotutela tributaria su atti non impugnabili, in *Diritto.it*, si veda inoltre K. Scarpa, *L'autotutela tributaria*, Riv. dir. trib., 2001 3, p. 441 ss.

aveva previsto già forme negoziate di definizione del rapporto di imposta, il D.M. 37/1997 permetteva all'Amministrazione di intervenire sui propri atti, senza costringere il contribuente a ricorrere sistematicamente al giudice per ottenere l'eliminazione di una pretesa illegittima.

Al tempo stesso, la funzione deflattiva si collegava a esigenze di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, evidenti negli artt. 3,7 e 8 del D.M. n. 37/1997, che concentravano le risorse sugli errori di «rilevante interesse generale», il monitoraggio delle cause di soccombenza e introducevano il criterio dell'abbandono delle liti non convenienti economicamente. L'autotutela veniva impostata così come uno strumento ordinario di gestione razionale del contenzioso e non come un rimedio eccezionale, in continuità con le finalità deflative previste dagli istituti degli anni Novanta.

La Circolare ministeriale n. 198 del 5 agosto 1998⁹⁵, adottata proprio in risposta ai «numerosi casi in cui i contribuenti hanno lamentato la mancata applicazione dell'autotutela», chiariva che l'ufficio aveva «il solo e unico compito di verificare, in modo del tutto autonomo e indipendente» dal comportamento del contribuente e dal tempo trascorso, «se l'atto è legittimo o meno», e che «se a seguito di tale verifica la pretesa tributaria risulta infondata in tutto o in parte, essa va ritirata ovvero opportunamente ridotta». Da tale impostazione emergevano in modo evidente le finalità di correzione interna degli errori, fondate sulla possibilità di esercitare l'autotutela anche in assenza di istanza del contribuente, ogniqualvolta l'ufficio rilevasse un vizio dell'atto idoneo a incidere sulla legittimità o sulla fondatezza della pretesa.

⁹⁵ M. Villani, *Problematiche attinenti alla giurisdizione in tema di rigetto di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario*, in *Tribuna Finanziaria* n. 2, pag. 12.

In questa prospettiva, il potere di autotutela si configurava come espressione del dovere dell'Amministrazione di conformare la propria attività al principio di legalità, evitando che potessero permanere in vita pretese tributarie non giustificate o sproporzionate rispetto alla situazione giuridica e reale del contribuente. La stessa funzione deflattiva si collegava a esigenze di efficienza ed economicità, poiché la rimozione di atti palesemente errati consente di ridurre i costi del contenzioso sia per l'Erario sia per il contribuente, favorendo una gestione più razionale delle risorse pubbliche.⁹⁶

3.3.2 Il limite del giudicato e le situazioni acquisite

Le finalità di correzione degli errori e di deflazione del contenzioso delineate nel D.M. n. 37/1997 non fornivano all'Amministrazione un potere di riesame illimitato. Il decreto fissava precisi limiti entro cui l'autotutela tributaria poteva operare in presenza di atti divenuti definitivi o di pronunce giurisdizionali passate in giudicato. Si trattava, dunque, di stabilire fino a dove si estendeva il potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria quando il rapporto tributario avesse già trovato una sua stabilizzazione nella forma della definitività dell'atto non impugnato ovvero nella forma della *res iudicata*.

In primo luogo, come si è visto analizzando l'art. 2-quater, comma 1, del d.l. n. 564/1994, conv. in l. n. 656/1994, la normativa di riferimento consentiva all'Amministrazione finanziaria di procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti anche d'ufficio, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità. Questa previsione costituiva la premessa del problema dei limiti,

⁹⁶ Cfr. A. Battista, *L'autotutela nel diritto tributario*, in Diritto.it e consultabile al seguente link: <https://www.diritto.it/lautotutela-nel-diritto-tributario/>

poiché implicava che l'Amministrazione potesse intervenire anche su atti impugnabili, ma non impugnati, e su atti divenuti definitivi per decorso del termine di ricorso. Dunque, la definitività dell'atto riguarda la sua esecutività e non la sua legittimità, dato che il trascorrere del termine per l'impugnazione cristallizzava la pretesa sul piano processuale, ma non sanava un vizio sostanziale, che l'Amministrazione conservava il potere di rimuovere nell'interesse della corretta distribuzione del carico fiscale.⁹⁷

Il primo limite espresso era rappresentato dal giudicato⁹⁸. L'art. 2, comma 2, del D.M. n. 37/1997, stabiliva che non si procedeva all'annullamento d'ufficio «per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria». In questo caso, il divieto operava esclusivamente laddove il giudice tributario si fosse già pronunciato nel merito su quegli stessi motivi di illegittimità che il contribuente intendeva riproporre. Tuttavia, il giudicato tributario che respingeva un ricorso non accertava rapporti e non sostituiva, ma lasciava in vita l'atto impugnato e ciò rendeva possibile l'intervento dell'Amministrazione finanziaria anche dopo una pronuncia definitiva, purché il ritiro, o comunque la modifica dell'atto, fossero giustificati da motivi ben diversi da quelli già esaminati dalla sentenza passata in giudicato.

Il limite del giudicato, dunque, non operava in modo assoluto e generalizzato, ma in maniera circoscritta. Quando la sentenza si era pronunciata esclusivamente su questioni di rito quali inammissibilità, irricevibilità o improcedibilità, senza mai entrare nel merito della pretesa tributaria, l'autotutela rimaneva ammessa. Il

⁹⁷ Cfr. E. Rosini, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rass. trib.*, 2002, 3, p. 831 ss., spec. p. 832, dove l'Autore sottolinea che l'art. 2-quater d.l. n. 564/1994 consente l'esercizio dell'autotutela anche nei confronti di atti impugnati e di atti comunque definitivi («in caso di non impugnabilità»).

⁹⁸ Cfr. G. Palumbo, *L'autotutela nel diritto tributario*, in *La disciplina dell'autotutela*, UTET Giuridica, Torino, 2010, cap. XII, p. 497 ss., sul limite posto dal giudicato all'esercizio dell'autotutela.

divieto di cui all'art. 2, comma 2, non trovava applicazione, poiché la norma richiedeva una sentenza che si fosse pronunciata per motivi di merito. Qualora la sentenza avesse deciso soltanto su alcuni motivi, lasciandone altri non esaminati, l'autotutela rimaneva ammessa per i profili di illegittimità che non avevano formato oggetto di pronuncia definitiva. Infine, anche in presenza di un giudicato di merito totale, l'annullamento in autotutela era consentito qualora l'istanza si fondasse su motivi di illegittimità del tutto diversi da quelli già esaminati e respinti dal giudice⁹⁹.

Se l'autotutela fosse stata ammessa senza limiti, essa avrebbe rischiato di trasformarsi in una riapertura del contenzioso già chiuso, non più nella forma dell'impugnazione, ma in quella di un'istanza amministrativa; uno strumento che, se ammesso senza limiti, avrebbe svuotato di significato sia il sistema di tutela giurisdizionale, sia il termine decadenziale di impugnazione degli atti tributari.

Accanto al giudicato, la prassi amministrativa e, in particolare, la Circolare ministeriale n. 195/E dell'8 luglio 1997, avevano elaborato le cosiddette situazioni acquisite, ossia le posizioni giuridiche stabilizzate nel tempo, come atti definitivi per mancata impugnazione, da cui derivavano rapporti consolidati tra Fisco e contribuente.¹⁰⁰ La circolare chiariva che tali situazioni non erano automaticamente intangibili rispetto all'autotutela, ma l'Amministrazione poteva

⁹⁹ Cfr. Ministero delle Finanze, Circolare 5 agosto 1998, n. 198, con cui sono state dettagliate le fattispecie in presenza delle quali gli uffici sono tenuti a procedere all'annullamento o alla revoca in autotutela dell'atto viziato. La prassi ministeriale ha chiarito che l'autotutela deve essere esercitata anche in caso di: a) inoppugnabilità dell'atto per decorso dei termini di impugnazione; b) ricorso respinto con sentenza passata in giudicato per soli motivi formali (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità); c) pendenza del giudizio; d) assenza di una formale istanza di parte

¹⁰⁰ Cfr. M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela dell'impugnabilità di fronte al giudice tributario*, in *Tribuna Finanziaria* n. 2, pag. 14.

comunque annullare atti illegittimi o infondati anche se non più impugnabili, quando questo serviva a ristabilire una corretta imposizione e non incideva sui rapporti ormai irrevocabilmente esauriti.

Tuttavia, l'autotutela non poteva diventare uno strumento per riaprire contenziosi già chiusi, né per far perdere di significato i termini di decadenza per il ricorso. La scelta del contribuente di non impugnare l'atto nei termini continuava a produrre effetti sul piano della tutela giurisdizionale e non veniva meno soltanto per la proposizione di un'istanza di riesame. In linea con art. 2-quater del D.L. n. 564/1994, convertito con modificazioni dalla L. n. 656/1994 e successivamente modificato dall'art. 27 della L. n. 28/1999¹⁰¹, la disciplina prevedeva infatti la sospensione degli effetti dell'atto solo nei casi espressamente previsti, escludendo così che l'istanza di autotutela producesse automaticamente effetti sospensivi sull'atto impositivo.

Ne derivava che la mancata impugnazione nei termini consolidava la posizione del contribuente e dell'Amministrazione sul piano processuale, mentre l'eventuale riesame rimaneva affidato alla valutazione dell'ufficio. L'autotutela si collocava così in posizione complementare, e non sostitutiva, rispetto al processo tributario e veniva offerta una via amministrativa di correzione degli errori, ma non costituiva un rimedio parallelo di piena tutela sostanziale per chi aveva lasciato decorrere i termini.

Il quadro che emergeva dal decreto ministeriale del 1997 rifletteva, infine, una tensione non pienamente risolta tra due valori di rango costituzionale, poiché da un lato vi era il principio di legalità dell'azione amministrativa, che imponeva di

¹⁰¹ Cfr. art. 27 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, che ha novellato la disciplina dell'autotutela di cui all'art. 2-bis del D.L. n. 564/1994 (conv. in L. n. 656/1994), inserendovi i commi da 1-bis a 1-quinquies al fine di ampliare l'ambito applicativo del potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria.

rimuovere gli atti illegittimi, e dall'altro il principio di certezza dei rapporti giuridici¹⁰², che esigeva la stabilità delle situazioni ormai consolidate. Il decreto risolveva tale tensione adottando una soluzione intermedia, ossia che il potere di autotutela era esercitabile entro certi limiti, anche su atti definitivi e anche in presenza di un giudicato, ma incontrava un limite nei motivi già coperti da una pronuncia di merito favorevole all'Amministrazione.

3.4 Discrezionalità e doverosità dell'autotutela nel D.M. n. 37/1997

3.4.1 L'orientamento della Corte di Cassazione, l'autotutela come facoltà discrezionale

Nel quadro normativo presente all'epoca dell'adozione del decreto, il principio di legalità non implicava automaticamente un dovere di riesaminare e di annullare d'ufficio i propri provvedimenti illegittimi, ma l'impostazione prevalente era quella di considerare l'autotutela come una facoltà dell'Amministrazione finanziaria. Tale principio operava sia quando l'Amministrazione decideva di agire spontaneamente, sia quando riceveva un'istanza da parte del contribuente interessato alla quale veniva attribuita una valenza semplicemente sollecitatoria e priva di effetti vincolanti.

A confermare questo quadro teorico è intervenuta più volte la Corte di Cassazione consolidando un orientamento giurisprudenziale pressoché unanime.¹⁰³ Secondo i

¹⁰² Cfr. G. D. Toma, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, CEDAM, Padova, coll. «Il diritto tributario commentato», serie I, vol. CXVII, p. 215

¹⁰³ Cfr. Cass., sez. trib., 9 ottobre 2000, n. 13412; Cass., sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1547; Cass., sez. trib., 13208/2002; Cass., sez. trib., 4 febbraio 2005, n. 2305. In tali pronunce la Corte ha affermato che il potere dell'Amministrazione finanziaria di annullare, totalmente o parzialmente, i propri atti illegittimi o infondati

giudici di legittimità, l'autotutela tributaria si configurava come una facoltà discrezionale dell'Amministrazione finanziaria con la conseguenza che il suo mancato esercizio non poteva essere in alcun modo contestato dinanzi al giudice tributario. Secondo tale impostazione la presenza di un vizio di illegittimità non era sufficiente a imporre l'annullamento, poiché il potere di autoannullamento era considerato uno strumento funzionale alla tutela dell'interesse pubblico e alla corretta riscossione dei tributi dovuti per legge, più che come un mezzo per ripristinare la legalità astratta dell'azione amministrativa¹⁰⁴.

Di conseguenza il Fisco non aveva il dovere di revocare un atto impositivo non appena si accorgeva di una pur minima irregolarità, l'annullamento di un provvedimento già definitivo era un atto di particolare gravità che richiedeva, secondo la giurisprudenza, la massima cautela e una valutazione ponderata che andasse oltre il singolo errore.

Questa concezione dell'autotutela come potere discrezionale aveva trovato un precedente significativo nella sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione 4 ottobre 1996, n. 8685¹⁰⁵, anteriore all'adozione del D.M. n. 37 del

«costituisce una facoltà discrezionale il cui mancato esercizio non può essere sindacato nel giudizio di impugnazione»..

¹⁰⁴ Cfr. G. Bausilio, *L'autotutela in materia tributaria: profili giurisprudenziali*, Vicalvi, Key Editore, 2015, pag. 29 e ss.

¹⁰⁵ Cfr. [3] Cass. civ., Sez. Un., 4 ottobre 1996, n. 8685, Ferri c. Ministero delle finanze, in *Mass.Giur.It.*, 1996; *Danno e responsabilità*, 1997, n. 2, p. 254. La controversia aveva ad oggetto una domanda di risarcimento dei danni proposta dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e di un suo funzionario, in relazione alla richiesta di tributi che il ricorrente sosteneva di avere già assolto mediante condono. La massima afferma: «La mera richiesta, anche coattiva, di un tributo già in precedenza assolto, fondata su un atto di accertamento divenuto irretrattabile in conseguenza del passaggio in giudicato della decisione del giudice tributario, che ha respinto il ricorso del contribuente, non integra gli estremi dell'illecito aquiliano. Infatti, l'esistenza del giudicato rende del tutto non configurabile l'illecito sotto il profilo colposo, apparendo non rimproverabile la richiesta di un tributo il cui accertamento, anche se per

1997. La controversia aveva ad oggetto una domanda di risarcimento dei danni proposta dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e di uno dei suoi funzionari, in relazione alla richiesta, anche coattiva, di tributi che il ricorrente sosteneva di avere già assolto mediante condono. Il relativo accertamento era tuttavia divenuto irretrattabile per effetto del passaggio in giudicato della decisione del giudice tributario che aveva respinto il ricorso del contribuente.

La massima della sentenza esclude che la mera richiesta del tributo, fondata su un accertamento ormai coperto dal giudicato, potesse integrare gli estremi dell'illecito aquiliano. Nell'esaminare la dedotta responsabilità dell'Amministrazione, la Corte esclude inoltre, in motivazione, l'esistenza di un dovere giuridico generale di ritirare i propri atti illegittimi e affermò che «la c.d. autotutela della pubblica amministrazione costituisce, per pacifica acquisizione dottrinale e giurisprudenziale, un'attività discrezionale, in quanto essa implica l'apprezzamento dell'attuale interesse pubblico alla rimozione dell'atto, interesse che non si identifica con il mero ristabilimento dell'ordine giuridico violato».

La rilevanza della pronuncia rispetto alla successiva disciplina dell'autotutela tributaria risiede, pertanto, nell'enunciazione di tale principio generale: la sola illegittimità dell'atto non determinava automaticamente un obbligo di

avventura ingiusto, sia divenuto irretrattabile, mentre per integrare tale illecito sotto il profilo doloso il comportamento dei funzionari dell'amministrazione finanziaria non potrebbe esaurirsi nella mera richiesta del tributo, perché ciò troverebbe avallo nel giudicato inter partes, ma dovrebbe articolarsi in un più grave e complesso contesto operativo che ricomprenda la originaria emissione in mala fede dell'avviso di accertamento e si estenda all'uso altrettanto in mala fede del processo e del suo risultato, integrando un vero e proprio programma persecutorio». Sul distinto profilo della natura discrezionale dell'autotutela e dell'assenza di un dovere generale dell'Amministrazione di ritirare i propri atti illegittimi, si veda il punto 4 della motivazione.

annullamento, essendo necessario valutare anche la presenza di un interesse pubblico attuale alla sua rimozione.

Dal riconoscimento della natura discrezionale dell'autotutela discendono due ripercussioni significative sulla posizione del contribuente. In primo luogo, dall'istanza del contribuente non sorgeva nessun obbligo di pronunciarsi con la conseguenza che risultava inapplicabile la procedura del silenzio rifiuto poiché il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela escludeva, secondo la Cassazione, la presenza di un dovere di pronunciarsi idoneo a generare un silenzio giuridicamente qualificato. In secondo luogo, il mancato esercizio dell'autotutela non era idoneo a far sorgere in capo al contribuente una posizione sostanziale di interesse legittimo, tale posizione sarebbe sorta soltanto nel caso in cui l'Amministrazione avesse deciso di provvedere spontaneamente e soltanto in quel momento il privato avrebbe potuto vantare un interesse alla conservazione e alla modifica dell'atto di riesame.

Nonostante l'autorevolezza dell'orientamento della Cassazione, esso non rimase privo di critiche. Come ha osservato una parte della dottrina, l'affermazione della natura discrezionale dell'autotutela non può essere ricavata dal semplice dato letterale della norma, che si limitava ad attribuire all'Amministrazione il potere di annullare gli atti illegittimi e infondati, poiché il verbo costituisce la formula imprescindibile di attribuzione di qualsiasi potere e non implica di per sé, né che l'esercizio sia dovuto né che non lo sia.¹⁰⁶

La stessa critica è stata sviluppata da Rosini, il quale ha rilevato come principi elaborati dalla giurisprudenza amministrativa per gli atti concessori, nei quali l'annullamento d'ufficio sacrifica l'interesse del privato e richiede una valutazione

¹⁰⁶ Cfr. E. Rosini, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, in *Rassegna tributaria* 3/2002, pag. 836.

di interessi contrapposti, non siano applicabili agli atti di accertamento e di riscossione nei quali l'annullamento favorisce il contribuente e l'interesse dell'Amministrazione coincide con quello della corretta ripartizione del carico tributario, senza che residui alcun margine per una vera comparazione discrezionale di interessi. Tale dibattito aperto già negli anni immediatamente successivi e l'entrata in vigore del decreto ministeriale n. 37 del 1997, poneva le premesse per le evoluzioni giurisprudenziali successive.

3.4.2 Le critiche della dottrina: l'incompatibilità della discrezionalità con i principi costituzionali

Una parte significativa della dottrina tributaristica ha contestato con vigore la tesi della discrezionalità, evidenziando come essa apparisse incompatibile con il quadro costituzionale di riferimento. Il punto di partenza dell'argomento critico era la natura vincolata dell'attività di accertamento, poiché l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad applicare la legge al caso concreto secondo i criteri fissati dal legislatore. Se il potere originario è vincolato, esso non può divenire discrezionale nella fase di riesame senza contraddire i principi di legalità (art. 23 Cost.), capacità contributiva (art. 53 Cost.) e buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).¹⁰⁷

Secondo questa prospettiva, ammettere che l'Amministrazione possa liberamente scegliere di non annullare un atto che essa stessa riconosce come illegittimo significa legittimare la sopravvivenza di pretese fiscali infondate, in violazione del principio di legalità del prelievo.

¹⁰⁷ Cfr. K. Scarpa, *L'autotutela tributaria*, in Riv. Dir. Trib, 3/2001 consultabile al seguente link: http://www.lexacademy.it/pubblicazioni/Riv_%20dir_trib_2001_03_441_e_ss.pdf

Come osservato da Lupi¹⁰⁸, l'interesse pubblico nel campo tributario non è il generico interesse della P.A. alla conservazione dei propri atti, ma l'interesse specifico alla corretta applicazione della legge e dunque tale interesse non può essere soddisfatto mantenendo in vita un atto contrario alla legge.

Nel rapporto tributario, sia l'amministrazione finanziaria sia il contribuente risultano egualmente vincolati al rispetto della legge tributaria, con la conseguenza che l'idea di un'autotutela rimessa interamente alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria si rivela incompatibile con il quadro costituzionale. Considerare il riesame un'attività facoltativa corrisponderebbe all'ammissione da parte dello Stato di pretendere il pagamento di un tributo basato su un atto invalido, e oltre alla legalità, verrebbero compromessi i principi di uguaglianza e imparzialità dell'azione pubblica, poiché in assenza di criteri direttivi chiari e predeterminati la scelta discrezionale dell'Amministrazione potrebbe tradursi in arbitrio, variando da caso a caso e da ufficio a ufficio.

3.5 La Circolare n. 195/E del 1997: il potere di autotutela tra scelta discrezionale e obbligo di rimozione dell'atto illegittimo.

Già nell'anno di emanazione del decreto, il Ministero delle Finanze intervenne con la Circolare n. 195 dell'8 luglio 1997¹⁰⁹ per fornire ai propri uffici le prime indicazioni applicative. Tale documento di prassi assume particolare interesse

¹⁰⁸ Cfr. R. Lupi, *Manuale professionale di diritto tributario*, UTET Giuridica – Wolters Kluwer, Torino, 2011, cap. IX, p. 381 ss.

¹⁰⁹ Successivamente, il Ministero delle Finanze è nuovamente intervenuto sul tema con la Circolare n. 198, recante ulteriori chiarimenti in ordine all'applicazione del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, con particolare riferimento agli aspetti procedurali e organizzativi dell'esercizio del potere di autotutela da parte degli uffici finanziari a seguito di diverse lamentele di numerosi casi pratici di mancata applicazione dell'autotutela e di istanze di contribuenti rimaste senza risposta.

sistematico, perché fa emergere le tensioni interne all'Amministrazione finanziaria stessa sulla qualificazione del potere di riesame tra semplice facoltà discrezionale e doverosità dell'intervento correttivo, in un contesto ancora segnato dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

La Circolare, pur non attribuendo al contribuente un diritto soggettivo all'annullamento, afferma con chiarezza che l'Amministrazione «non possiede potere discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o meno i propri errori». Da un lato viene ribadito il carattere di facoltà del potere di autotutela e dall'altro si precisa che il mancato esercizio dell'autotutela nei confronti di un atto palesemente illegittimo può dar luogo a un danno erariale la cui responsabilità potrebbe essere fatta ricadere sul dirigente responsabile del mancato annullamento dell'atto.

Inoltre, la Circolare richiamava la previsione del D.M. n. 37/1997 secondo cui, nei casi di grave inerzia dell'ufficio che ha emanato l'atto, era ammesso l'intervento sostitutivo della Direzione regionale, chiamata a rimuovere il provvedimento illegittimo. Ne risultava che l'esercizio in via sostitutiva l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela veniva considerato dall'Amministrazione non come una scelta opzionale che si poteva attuare o non attuare a propria discrezione, ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici, rilevante ai fini della valutazione disciplinare e professionale¹¹⁰.

Questa posizione rivela una tensione teorica significativa, difatti si afferma che l'autotutela non è un obbligo giuridico, ma al tempo stesso si sostiene che il suo mancato esercizio può determinare responsabilità. In tal modo la prassi ministeriale segnala l'emersione di una terza categoria, intermedia tra la pura

¹¹⁰ Cfr. M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela l'impugnabilità di fronte al giudice tributario*, in *Tribuna Finanziaria* n. 2, pag. 14.

facoltà discrezionale e il vero e proprio obbligo giuridico, riconducibile alla categoria del potere-dovere, esercitato nell'interesse pubblico al corretto prelievo e soggetto a forme di responsabilità interna in caso di omissione ingiustificata.

La dottrina ha trovato in questa evoluzione un primo segnale di attenuazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, alla luce dei principi di legalità, capacità contributiva e buon andamento sanciti dagli artt. 23,53 e 97 Cost.

3.5.1 La posizione del contribuente tra interesse legittimo pretensivo o semplice interesse di fatto

Sul versante soggettivo, il modo in cui viene qualificato il potere di autotutela incide direttamente sulla posizione del contribuente e, di conseguenza, sulla possibilità di ottenere tutela giurisdizionale contro l'inerzia o il diniego dell'ufficio. La Cassazione e parte della dottrina, soprattutto dopo gli anni immediatamente successivi al D.M. n. 37/1997, tendevano a escludere che il contribuente fosse titolare di un diritto soggettivo all'annullamento. Sulla base di ciò si apriva una nuova discussione, in cui ci si chiede, dato che il contribuente non ha un diritto soggettivo, se egli potesse vantare almeno un interesse legittimo suscettibile di tutela oppure la sua posizione restasse quella di chi ha interesse di fatto.

Una parte della dottrina riteneva che al contribuente dovesse essere riconosciuto un interesse legittimo pretensivo all'esercizio del potere dell'autotutela, in conformità al principio di legalità, in quanto a fronte dell'attribuzione di una potestà discrezionale sorge in capo al privato la pretesa a che l'Amministrazione eserciti il potere in modo non arbitrario, valutando l'istanza e decidendo in modo razionale.

Un'altra parte della giurisprudenza, soprattutto amministrativa, assumeva una posizione opposta. Il TAR Toscana n. 767 del 22 ottobre 1999¹¹¹ riteneva che l'autotutela fosse un atto interno di autorganizzazione dell'Amministrazione, ritenendo che annullare, o meno, un atto già emanato appartenesse all'ambito organizzativo dell'Amministrazione e non producesse nessuna posizione giuridica tutelabile in capo al contribuente¹¹². In questa prospettiva la richiesta di autotutela aveva carattere semplicemente sollecitatorio, dunque, l'ufficio poteva eventualmente prenderla in considerazione senza che da ciò nascesse un obbligo di rispondere e quindi senza che il silenzio o il diniego fossero sindacabili in sede giurisdizionale.

Nel tempo, lo stesso TAR Toscana ha tuttavia ha precisato il proprio orientamento introducendo una soluzione di mediazione di particolare interesse sistematico. Partendo dalla distinzione contenuta nel 37/1997 tra autotutela spontanea (art. 1 D.M. 37/1997) è stata prevista espressamente anche una autotutela su istanza di parte (art. 5). Il giudice amministrativo ha sostenuto che, almeno quando il contribuente presenta istanza, l'Amministrazione non goda dell'assoluta discrezionalità che può vantare quando procede in via spontanea, ma sia tenuta a concludere il procedimento pronunciandosi in modo espresso sull'istanza del privato, riconoscendo al privato un interesse legittimo di tipo c.d. pretensivo di natura procedimentale che non si traduce nel diritto ad ottenere l'annullamento ma il diritto ad avere una risposta motivata sull'istanza. Il TAR ha concluso che la

¹¹¹ TAR Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in FiscoOggi, "Inammissibile il ricorso proposto avverso il diniego di autotutela", 2 gennaio 2007 e si veda inoltre, E. Rosini, *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*, pag.840.

¹¹² Cfr. M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione di rigetto dell'istanza di autotutela: impugnabilità di fronte al giudice tributario*, in *Tribuna finanziaria* n. 2 pag. 19.

presa in considerazione dell'istanza è doverosa in tutte le ipotesi in cui l'autotutela è ammessa.

Questa evoluzione evidenzia come il contribuente, nel sistema dell'autotutela degli anni Novanta, oscillasse tra la posizione, più debole, di un soggetto che sollecita una facoltà dell'amministrazione e quella di titolare di un interesse legittimo pretensivo alla corretta gestione del procedimento di riesame.

3.6 L'autotutela tributaria e il diritto amministrativo generale: specificità e differenze

L'autotutela tributaria non nasceva dal nulla, ma si collegava ad un istituto già da tempo consolidato nel diritto amministrativo generale, dove l'amministrazione pubblica, di fronte a propri atti riconosciuti illegittimi, poteva annullarli in via di riesame senza attendere l'intervento del giudice. Sul campo amministrativo, tale capacità di autocorrezione era stata elaborata come espressione del principio di buon andamento e di legalità. Infatti, se l'atto fosse stato viziato, l'ente avrebbe avuto il potere di rimuoverlo.¹¹³

Ed è in questo ambito che si inseriva il D.M. 37/1997 con cui il Ministero delle Finanze importava l'autotutela nel diritto tributario, adattandone la struttura alle caratteristiche proprie di un settore governato dal principio di indisponibilità

¹¹³ Sulla differenza tra l'autotutela tributaria e amministrativa v. M. Villani, Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario in Tribuna Finanziaria n.2. p.15; R. Pianese, *Il principio di autotutela nel diritto tributario*, in Innovazione e Diritto, Università degli Studi di Napoli Federico II, 2010, p. 64

dell'obbligazione tributaria e dalla riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali.¹¹⁴

Il potere di autotutela nell'ambito tributario presenta caratteristiche peculiari e, in parte, sostanzialmente differenti rispetto all'autotutela così come veniva comunemente delineata nel più vasto ambito del diritto amministrativo. In quest'ultimo, l'autotutela si concretizzava in un procedimento di secondo grado¹¹⁵ attraverso il quale l'Amministrazione, rilevato un vizio di legittimità del provvedimento amministrativo, provvedeva a rimuoverlo con effetti *ex tunc*. L'autotutela tributaria, al pari dell'autotutela amministrativa, apparteneva al più ampio contesto del diritto pubblico e traeva origine da quest'ultimo, in cui l'autotutela veniva intesa come la capacità dell'ente di farsi ragione da sé in via amministrativa, ovviamente rispettando il principio di legalità.

Le affinità tra autotutela tributaria e autotutela amministrativa emergevano, innanzitutto, sotto il profilo strutturale e organizzativo. Il D.M. n. 37/1997 attribuiva, infatti, il potere di annullamento o di revoca, in via principale, allo stesso ufficio che aveva emanato l'atto illegittimo o infondato ovvero a quello competente per gli accertamenti relativi al tributo considerato. Analogamente, la previsione dell'intervento sostitutivo della Direzione regionale o compartimentale, ammesso in caso di grave inerzia dell'ufficio competente, richiamava i meccanismi di controllo e di intervento propri dell'organizzazione amministrativa gerarchica.

¹¹⁴Cfr. D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, Preambolo, in Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, n. 53 del 5 marzo 1997; S.F. Cociani, Autotutela (dir. trib.), in Diritto on line, Treccani, 2013.

¹¹⁵ Cfr. G.D. Toma, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, CEDAM, 2012, p. 200 e ss.

Il parallelismo con l'autotutela amministrativa generale, tuttavia, non poteva essere esteso automaticamente anche ai presupposti sostanziali di esercizio del potere. Nell'autotutela amministrativa, infatti, secondo l'impostazione tradizionale, l'illegittimità del provvedimento non era di per sé sufficiente a giustificare l'annullamento d'ufficio, essendo richiesta anche la sussistenza di un interesse pubblico concreto e attuale alla sua rimozione, ulteriore rispetto al mero ripristino della legalità. In materia tributaria, invece, l'applicazione del medesimo schema risultava maggiormente problematica, in considerazione della natura tendenzialmente vincolata dell'attività impositiva e della particolare funzione dell'autotutela, diretta ad assicurare che la pretesa fiscale fosse conforme alla legge e corrispondesse al tributo effettivamente dovuto.

Ne conseguiva che, sebbene l'autotutela tributaria traesse origine dal modello generale dell'autotutela amministrativa e ne condividesse alcuni caratteri strutturali, non poteva affermarsi una piena coincidenza dei relativi presupposti. In particolare, rimaneva controverso se, ai fini della rimozione di un atto impositivo illegittimo o infondato, fosse sempre necessario individuare un interesse pubblico ulteriore e distinto rispetto a quello, proprio dell'Amministrazione finanziaria, alla corretta applicazione della legge tributaria.

In altre parole, la principale differenza attiene al bilanciamento degli interessi¹¹⁶. Nel diritto amministrativo, l'annullamento d'ufficio richiedeva la sussistenza di un interesse pubblico concreto e attuale alla rimozione del provvedimento illegittimo, diverso dal mero interesse al ripristino della legalità, l'Amministrazione era tenuta a considerare gli interessi privati contrastanti eventualmente consolidatisi per effetto del provvedimento viziato. Nell'autotutela tributaria, invece, come aveva

¹¹⁶ Cfr. Palumbo. *L'autotutela nel diritto tributario*, in *La disciplina dell'autotutela*, UTET Giuridica, Torino, 2010, cap. XII, p., pag. 494 ss.

chiarito la dottrina, l'interesse pubblico si compenetrava con l'interesse alla legalità e lo scopo dell'autotutela era il ristabilimento di una giusta imposizione, e tale scopo coincideva con l'interesse alla corretta applicazione della legge tributaria. Nella misura in cui il D.M. 37/1997 introduce il criterio di economicità per valutare l'opportunità dell'intervento, si verificava dunque una parziale trasposizione del modello amministrativo generale che la dottrina aveva criticato come non pienamente coerente con la natura vincolata del potere impositivo.¹¹⁷

Inoltre, un'ulteriore differenza riguardava la posizione soggettiva del privato, poiché nel diritto amministrativo, il privato che avesse consolidato una posizione favorevole in conseguenza dell'atto illegittimo vantava un interesse tutelabile alla sua conservazione. In materia tributaria, invece, un atto illegittimo che affermava una pretesa fiscale infondata non generava posizioni soggettive meritevoli di tutela in capo all'Amministrazione, ma esclusivamente un pregiudizio a carico del contribuente chiamato a versare un tributo non dovuto. Il principio di capacità contributiva, che impone a ciascuno di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria effettiva capacità economica, esclude che l'Erario possa invocare una posizione acquisita per conservare una pretesa riconosciuta infondata.¹¹⁸

Al più, nell'autotutela tributaria, si assisteva a una restrizione dei poteri sostitutivi del superiore gerarchico, potendo quest'ultimo intervenire solo in caso di grave inerzia dell'ufficio competente nelle ipotesi previste dalla Circolare ministeriale n.

¹¹⁷ Cfr. artt. 7 e 8 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 (Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria).

¹¹⁸ Cfr. M. Villani, *Problematiche attinenti Alla giurisdizione di rigetto dell'istanza di autotutela: impugnabilità di fronte al giudice tributario in tribuna finanziaria* n.2, pag. 15 par. 7.

195/E dell'8 luglio 1997¹¹⁹. Diversamente dall'autotutela amministrativa generale, in cui il superiore può esercitare un controllo più ampio, nel settore tributario il D.M. 37/1997 aveva scelto di limitare tale controllo a ipotesi tassativamente determinate, confermando la centralità dell'ufficio che aveva emesso l'atto nel rapporto con il contribuente e allo stesso tempo ribadendo la natura interna dell'istituto quale strumento di buon andamento più che di garanzia individuale.¹²⁰

3.7 Il problema dell'autotutela c.d. "postuma" e la definitività dell'atto

3.7.1 - Il dato normativo: l'annullamento su atti definitivi

Una delle disposizioni più rilevanti e, al tempo stesso, più problematiche del D.M. n. 37/1997 era contenuta nell'art. 2, che ammetteva l'esercizio dell'autotutela anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità dell'atto. La disposizione riconosceva, pertanto, che il potere di riesame dell'Amministrazione finanziaria potesse essere esercitato anche quando l'atto non fosse più suscettibile di ordinaria contestazione da parte del contribuente, senza che la sua stabilizzazione sul piano processuale comportasse, di per sé, l'impossibilità di procedere alla sua rimozione in autotutela.

Occorre, tuttavia, distinguere tale situazione da quella in cui sulla controversia fosse intervenuta una sentenza passata in giudicato. Il comma 2 dell'art. 2 prevedeva, infatti, uno specifico limite all'esercizio dell'autotutela, stabilendo che l'annullamento d'ufficio non potesse essere disposto per motivi sui quali fosse

¹¹⁹ Cfr. M. Villani e I. Pansardi, *Autotutela nel diritto tributario*, articolo del 18/01/2018 in Altalex, consultabile al seguente link: <https://www.altalex.com/documents/news/2018/01/10/autotutela-nel-diritto-tributario>.

¹²⁰ Circolare ministeriale n. 195/E dell'8 luglio 1997, par. sull'intervento sostitutivo della Direzione regionale; art. 1, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, cit.; M. Villani, *Problematiche sull'autotutela*, cit., p. 7.

intervenuta una sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria. Il limite non derivava, dunque, da una generica "inoppugnabilità" dell'atto, bensì dall'esistenza di un giudicato avente ad oggetto gli stessi motivi di illegittimità o infondatezza che avrebbero potuto giustificare il successivo annullamento.

Ne conseguiva che la definitività dell'atto derivante dalla mancata tempestiva impugnazione e il giudicato non costituivano situazioni equivalenti: nel primo caso permaneva, in linea di principio, la possibilità per l'Amministrazione di riesaminare e rimuovere l'atto; nel secondo, invece, l'esercizio dell'autotutela incontrava il limite rappresentato dalle questioni già definitivamente decise con sentenza favorevole all'Amministrazione.

Questa scelta normativa si muoveva in una prospettiva di giustizia sostanziale, prevedendo che un atto illegittimo non cessava di essere tale soltanto perché il contribuente aveva lasciato scadere i termini di impugnazione. Il vizio sostanziale dell'atto, quindi, se contrario alla legge, continuava a esistere e l'amministrazione manteneva il potere di rimuoverlo, nell'interesse di una corretta distribuzione del carico fiscale. Allo stesso tempo però la possibilità di intervenire in autotutela su atti ormai definitivi sotto il profilo processuale comportava un problema rappresentato dal contribuente che, scaduti i termini di ricorso, proponeva istanza di autotutela come rimedio alternativo e successivo alla via giurisdizionale, utilizzando di fatto il decreto come strumento per aggirare i termini decadenziali del processo tributario. La dottrina ha definito questa ipotesi "autotutela postuma", per indicare l'utilizzo dell'istituto su atti non impugnati nei termini ma ancora suscettibili di autotutela.

Secondo l'interpretazione del Ministero, come poi confermata dalla Circolare n. 198 del 1998, la legge non considera rilevanti, salvo il caso di giudicato sostanziale, né il comportamento omissivo del contribuente, né il tempo trascorso

dall'emanazione dell'atto, né le eventuali vicende processuali cui l'atto sia andato incontro. Era attribuito all'ufficio il 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 risultava infondata in tutto o in parte, essa andava ritirata o opportunamente ridotta, in modo da ristabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non poteva essere chiamato al pagamento di tributi non dovuti.

3.7.2 - La "trappola" per i contribuenti meno esperti

Accanto a tale apertura sostanziale si prevedeva una rilevante asimmetria informativa, capace di trarre in inganno i contribuenti privi di specifiche competenze. L'istanza di autotutela prevista dall' art. 5 del decreto non interrompeva né sospendeva i termini di decadenza per il ricorso.

Questo meccanismo portava i contribuenti convinti di poter risolvere la questione in via amministrativa a presentare istanza di autotutela, senza affiancarla al ricorso giurisdizionale. Trascorso il termine di sessanta giorni senza risposta, o a seguito di un diniego esplicito, si trovavano nella condizione di non poter più ricorrere al giudice, con l'unico rimedio della successiva istanza di autotutela "postuma", affidandosi completamente alla disponibilità dell'ufficio e perdendo la tutela giurisdizionale.

3.8 Osservazioni conclusive sul D.M. 37/1997

Il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 rappresentava un momento di maturazione fondamentale nell'evoluzione dell'autotutela tributaria italiana. Rispetto alla disciplina frammentaria del D.P.R. 287/1992 e all'apertura di principio dell'art. 2-quater del D.L. 564/1994, il decreto per la prima volta individuava gli organi

competenti, tipizzava le fattispecie legittimanti, introduceva criteri di priorità e di economicità, disciplinava le istanze del contribuente e fissava l'unico limite oggettivo insuperabile nel giudicato favorevole all'Amministrazione.

Tuttavia, il decreto lasciava irrisolta la questione sistematica più rilevante ossia quella della natura giuridica del potere di autotutela e della corrispondente posizione del contribuente. La scelta di configurare l'autotutela come potere discrezionale, ancora non pienamente libero nei propri presupposti, come emergeva dalla Circolare n. 198 del 5 agosto del 1998, determinava che il contribuente privo di rimedi giurisdizionali ordinari, non disponesse di nessun strumento di tutela effettiva in caso di inerzia o di diniego dell'ufficio.

Questa lacuna, ossia l'assenza di un diritto azionabile all'intervento in autotutela, costituiva, al tempo stesso, il limite più evidente del sistema delineato dal D.M. n. 37/1997 e il nodo centrale intorno al quale si sarebbe sviluppato, negli anni successivi, il dibattito dottrinale e giurisprudenziale. Tale dibattito, incentrato sulla tutela del contribuente di fronte all'inerzia o al diniego dell'amministrazione, segnò il passaggio dal piano della disciplina regolamentare a quello dell'elaborazione giurisprudenziale e, solo in una fase più recente, a quello della riforma legislativa.

4 L'AUTOTUTELA TRIBUTARIA DOPO IL D.M. 11 FEBBRAIO 1997, N. 37

4.1 Le questioni lasciate irrisolte dal D.M. n. 37 del 1997

Il decreto del Ministero delle Finanze 11 febbraio 1997, n. 37, già esaminato nel capitolo precedente, introdusse una disciplina organica dell'autotutela tributaria. Il regolamento individuava gli organi competenti, le principali ipotesi di annullamento e i criteri destinati a orientare l'esercizio del potere, ammettendo la possibilità di intervenire anche su atti divenuti definitivi nei limiti stabiliti dall'ordinamento.

Il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 consentiva, dunque, all'Amministrazione finanziaria di riesaminare e, qualora ne ricorressero i presupposti, di annullare o modificare i propri atti al di fuori del processo tributario. In particolare, l'art. 2 del regolamento ammetteva l'esercizio dell'autotutela anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, attenuando la rigidità del modello tradizionale fondato sulla definitività dell'atto non tempestivamente impugnato. Tuttavia, il decreto non definiva in modo compiuto la posizione del contribuente rispetto all'iniziativa di autotutela, limitandosi a riconoscergli la facoltà di presentare l'istanza presso gli uffici competenti.

Il primo problema riguardava la natura dell'autotutela, poiché il decreto prevedeva che «l'Amministrazione finanziaria può procedere» all'annullamento degli atti illegittimi o infondati e tale formulazione aveva orientato la prima interpretazione verso la configurazione dell'autotutela come facoltà dell'Amministrazione. Non era tuttavia chiaro se tale facoltà sopravvivesse anche quando l'atto presentava vizi manifesti e la pretesa tributaria risultava evidentemente priva di fondamento. Si poneva, quindi, la questione se l'Amministrazione conservasse un margine di

valutazione discrezionale oppure se, in presenza di determinati errori, fosse tenuta a intervenire per ripristinare la legalità dell'azione impositiva.

A tale problema si collegava direttamente la posizione del contribuente. Il D.M. n. 37 del 1997 prevedeva la possibilità di presentare un'istanza di annullamento, ma non riconosceva un diritto all'accoglimento della richiesta, né fissava un termine generale per la conclusione del procedimento né, ancora, individuava conseguenze specifiche per l'inerzia dell'ufficio. L'istanza, quindi, assumeva una funzione prevalentemente sollecitatoria, consentendo al contribuente di sottoporre all'Amministrazione le ragioni della propria richiesta, senza far sorgere, secondo l'impostazione allora prevalente, né un obbligo generale di provvedere né, tantomeno, un diritto all'accoglimento dell'istanza.

Questa mancanza di una disciplina completa assumeva particolare rilievo nel rapporto tra autotutela e tutela giurisdizionale, poiché la presentazione dell'istanza non sostituiva il ricorso contro l'atto impositivo, non sospendeva il termine per proporre impugnazione e il contribuente che intendesse conservare la possibilità di contestare giudizialmente la pretesa era comunque tenuto a rispettare i termini processuali, anche qualora avesse contemporaneamente richiesto il riesame dell'atto. L'autotutela si configurava, dunque, come uno strumento ulteriore rispetto alla tutela giurisdizionale e non come un rimedio alternativo idoneo a sostituire il ricorso.

La questione diventava ancora più delicata quando l'atto non fosse stato impugnato e fosse divenuto definitivo. In tale ipotesi, l'Amministrazione conservava la possibilità di procedere al riesame, poiché la definitività dell'atto sul piano processuale non impediva in assoluto l'esercizio dell'autotutela. Tuttavia, il contribuente che si fosse affidato esclusivamente all'istanza si sarebbe trovato in una posizione di incertezza qualora l'ufficio fosse rimasto inerte o avesse respinto la richiesta. Restava, infatti, controverso se il diniego potesse essere impugnato

dinanzi al giudice e quali fossero i confini entro cui il giudice potesse controllarne la legittimità.

A partire da tale incertezza, il dibattito successivo si concentrò sulla rilevanza esterna dell'autotutela. Il D.M. n. 37 del 1997 costruiva l'istituto come uno strumento di correzione interna e di buon andamento dell'attività amministrativa. Al tempo stesso, l'esercizio del potere incideva direttamente sulla posizione del contribuente poiché poteva determinare la rimozione e la riduzione della pretesa tributaria. L'autotutela presentava, perciò, una duplice dimensione: da un lato rimaneva collegata all'organizzazione e all'efficienza degli uffici e dall'altro produceva effetti concreti sulla sfera giuridica del contribuente.

La prassi amministrativa aveva contribuito a rendere evidente questa ambivalenza: da un lato l'Amministrazione aveva continuato a considerare l'autotutela come un potere non automatico, rimesso alla valutazione dell'ufficio, e dall'altro aveva sottolineato l'esigenza di correggere gli errori evidenti e di evitare il mantenimento di pretese tributarie infondate. Si delineava così una tensione tra la qualificazione formale dell'autotutela come facoltà e la sua funzione sostanziale di ripristino della legalità.

Le questioni rimaste aperte dal decreto potevano quindi essere ricondotte a tre profili principali: la natura discrezionale o doverosa del potere, gli effetti dell'istanza presentata dal contribuente e la possibilità di ottenere una tutela contro l'inerzia o il diniego dell'Amministrazione. Dunque, il decreto aveva riconosciuto l'esistenza dell'autotutela, ma non aveva ancora chiarito se essa costituisse soltanto uno strumento a disposizione dell'ufficio o anche una forma di garanzia per il contribuente.

Proprio da quest'ultimo problema prendeva avvio l'analisi dello Statuto dei diritti del contribuente. L'esigenza di definire in modo più preciso i principi che

regolavano il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente avrebbe infatti assunto un ruolo centrale nell'evoluzione successiva dell'istituto.

4.2 Lo Statuto dei diritti del contribuente e la posizione del contribuente nell'autotutela

Le questioni rimaste aperte dopo l'emanazione del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, si inserivano in un ampio processo di trasformazione del sistema tributario italiano. Nel corso degli anni Novanta, il legislatore intervenne sia sulla disciplina del processo tributario, sia attraverso l'introduzione di strumenti deflattivi del contenzioso, quali l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, diretti a favorire una definizione anticipata o concordata del rapporto d'imposta. Tali istituti, già esaminati nel capitolo precedente, non avevano tuttavia modificato la disciplina specifica dell'autotutela, che continuava a trovare il proprio riferimento principale nell'art. 2-quater del D.L. n. 564 del 1994 e nel D.M. n. 37 del 1997¹²¹.

In tale contesto si colloca la legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente. Essa non introduceva una disciplina organica dell'autotutela, né modificava direttamente la regolamentazione contenuta nel D.M. n. 37/1997. Lo Statuto non prevedeva nel testo originario una disposizione specificamente dedicata all'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi o infondati; il suo intervento si concentrava principalmente sulla definizione di alcuni principi generali e di specifiche garanzie procedimentali destinati a disciplinare il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria.¹²² La

¹²¹ Cfr. supra, cap. II; art. 2-quater, D.L. 30 settembre 1994, n. 564, conv., con modif., dalla legge 30 novembre 1994, n. 656; D.M. 11 febbraio 1997, n. 37

¹²² Cfr. legge 27 luglio 2000, n. 212, Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, in G.U. n. 177 del 31 luglio 2000.

differenza rispetto al decreto risultava, quindi, evidente: il decreto ministeriale disciplinava il potere di autotutela sotto il profilo delle competenze degli uffici, delle ipotesi di intervento e delle modalità organizzative, e, dunque, riguardava l'organizzazione e l'esercizio del potere, mentre lo Statuto introduceva principi e garanzie destinati a orientare il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente, definendo così il quadro generale entro il quale doveva svolgersi l'attività amministrativa in materia tributaria¹²³.

In particolare, l'art. 1, comma 1, della legge n. 212/2000 stabiliva, nel suo testo originario, che le disposizioni dello Statuto, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario¹²⁴. La norma attribuiva allo Statuto una chiara funzione di orientamento nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme tributarie. Il richiamo degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione collegava così le garanzie introdotte dallo Statuto ai principi costituzionali. In questa prospettiva, l'esercizio della funzione impositiva doveva essere considerato non soltanto in funzione del conseguimento del gettito, ma anche alla luce della corretta applicazione della legge tributaria e del rispetto delle garanzie riconosciute al contribuente.

Nell'ambito di tale quadro, assumeva particolare rilevanza, con riferimento all'autotutela, l'art. 7, dedicato alla chiarezza e alla motivazione degli atti. Esso prevedeva che gli atti dell'Amministrazione finanziaria fossero adeguatamente motivati e, al comma 2, lett. b), richiedeva che in essi siano indicati non soltanto l'autorità a cui proporre ricorso, ma anche l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela.¹²⁵ L'art. 7, dunque, non disciplinava i presupposti dell'autotutela, non

¹²³ Cfr. D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, artt. 1-8; legge 27 luglio 2000, n. 212.

¹²⁴ Cfr. art. 1, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212, nel testo originario.

¹²⁵ Cfr. art. 7, comma 2, lett. b), legge 27 luglio 2000, n. 212, nel testo originario.

stabiliva un termine per la conclusione del procedimento e neppure definiva le conseguenze dell'eventuale inerzia dell'Amministrazione. La sua rilevanza risiedeva, tuttavia, nell'avere inserito il riesame in autotutela tra le informazioni che dovevano essere rese al destinatario dell'atto, accanto all'indicazione dell'ufficio competente, del responsabile del procedimento e delle modalità di proposizione del ricorso. Il riesame veniva così reso conoscibile al contribuente quale possibile iniziativa amministrativa successiva alla notificazione dell'atto, pur rimanendo distinto dal rimedio giurisdizionale.¹²⁶

A rafforzare tale impostazione, interveniva l'art. 13, comma 6, dello Statuto¹²⁷, che attribuiva al Garante del contribuente il potere di attivare le procedure di autotutela nei confronti degli atti di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.¹²⁸ La disposizione non conferiva al Garante la facoltà di annullare direttamente l'atto poiché il potere decisorio restava riservato all'ufficio; tuttavia, gli riconosceva un autonomo potere di sollecitazione. La dottrina leggeva tale figura, esterna alla gerarchia dell'Amministrazione, come una garanzia dei principi statutari, chiamata a vigilare sulla corretta imposizione e a sollecitare la correzione di atti manifestamente viziati.

Il quadro era completato dall'art. 10 della legge n. 212/2000, rubricato "Tutela dell'affidamento e della buona fede", il quale stabiliva che i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria dovevano essere improntati ai principi

¹²⁶ Cfr. M. Villani, Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario, in *Tribuna Finanziaria*, n. 2, 2006, pp. 12 ss.

¹²⁷ Cfr. art. 13, comma 6, legge 27 luglio 2000, n. 212, nel testo originario.

¹²⁸ Cfr. M. Villani, Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario, in *Tribuna Finanziaria*, n. 2, 2006, par. 5 e, inoltre, si veda G. Palumbo, *Capitolo Dodicesimo: L'autotutela nel diritto tributario* in P. Gianniti (a cura di), *La disciplina dell'autotutela*, 2010.

della collaborazione e della buona fede¹²⁹. In tale prospettiva, pur non disciplinando espressamente l'autotutela, tale disposizione concorreva a definire il contesto generale nel quale l'azione dell'Amministrazione finanziaria doveva essere esercitata, comprese le attività di riesame svolte dopo l'emanazione dell'atto impositivo.

Nell'insieme, lo Statuto dei diritti del contribuente non risolveva le questioni lasciate aperte dal D.M. n. 37/1997. Quest'ultimo rimaneva il riferimento specifico per il potere di riesame, mentre le norme statutarie contribuivano a collocare l'autotutela all'interno di un ordinamento tributario maggiormente orientato alla trasparenza dell'azione amministrativa e alla tutela delle garanzie del contribuente; nondimeno, rimanevano da chiarire la natura del potere di autotutela, il rilievo dell'istanza proposta dal contribuente e le conseguenze derivanti dall'eventuale inerzia o dal rifiuto dell'Amministrazione finanziaria.

4.3 L'autotutela negativa tra potere e dovere

Alla luce dei principi introdotti dallo Statuto dei diritti del contribuente, l'autotutela tributaria veniva riletta non più esclusivamente sotto il profilo organizzativo, bensì in funzione del ruolo che l'istituto assumeva nella tutela del contribuente. In tale quadro la dottrina utilizzava l'espressione "autotutela negativa" per indicare il versante dell'istituto che operava a favore del soggetto passivo, ossia le ipotesi in cui l'Amministrazione, riconosciuta l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto impositivo, procedeva alla sua rimozione, con conseguente rinuncia alla relativa pretesa, producendo effetti favorevoli per il contribuente. L'autotutela negativa si distingueva dall'autotutela positiva, nella quale il riesame dell'atto conduceva

¹²⁹ Cfr. art. 10, comma 1, legge 27 luglio 2000, n. 212, nel testo originario; R. Lupi, Manuale professionale di diritto tributario, cit., cap. IX, pp. 381 ss.

invece all'adozione di un nuovo provvedimento impositivo eventualmente sostitutivo di quello originario.

La distinzione assumeva rilevanza non soltanto terminologica poiché, nel caso dell'autotutela positiva, l'Amministrazione procedeva nuovamente all'esercizio della funzione impositiva, mediante l'emanazione di un atto di secondo grado destinato a sostituire, modificare o integrare quello originario, mentre nell'autotutela negativa, l'intervento si risolveva nella rimozione dell'atto illegittimo o infondato, con la conseguente rinuncia dell'Amministrazione, totale o parziale, alla pretesa tributaria. Proprio perché tale rimozione poteva riguardare atti già divenuti definitivi, il problema dell'autotutela negativa si collocava al punto di incontro tra l'esigenza di legalità dell'imposizione e l'esigenza di certezza e stabilità dei rapporti tributari.¹³⁰

Una prima linea interpretativa, costantemente ribadita dalla Corte di Cassazione anche negli anni immediatamente successivi allo Statuto, affermava la natura discrezionale del potere di autotutela negativa.¹³¹ In questa prospettiva, l'Amministrazione era chiamata a valutare, caso per caso, se sussistesse un interesse pubblico concreto e attuale all'annullamento dell'atto, bilanciando tale interesse con le esigenze di certezza dei rapporti e di stabilità delle situazioni ormai definite. Ne derivava che l'ente impositore poteva legittimamente decidere di non intervenire, anche in presenza di vizi, qualora reputasse prevalente l'interesse alla

¹³⁰ Cfr. V. Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, cit., pp. 1724-1725, con riguardo all'autotutela positiva e all'effetto sostitutivo dell'atto di secondo grado.

¹³¹ Sul punto, in dottrina, si veda ampiamente V. Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2007, pp. 1715-1716, il quale evidenzia come, alla luce dei principi introdotti dallo Statuto dei diritti del contribuente, l'autotutela tributaria debba essere riletta non più esclusivamente sotto il profilo organizzativo-interno, ma in funzione del ruolo che l'istituto assume nella tutela del contribuente

definitività. L'autotutela negativa, in tal senso, restava vicina al modello dello *ius poenitendi* amministrativo, nel quale l'ente pubblico disponeva di un margine di ripensamento, ma non era obbligato a correggere i propri errori.¹³²

Tuttavia, tale ricostruzione veniva contestata da una parte della dottrina. Cantillo osservava che la qualificazione dell'autotutela tributaria come potere discrezionale mal si conciliava con il carattere vincolato della funzione impositiva. L'assenza di discrezionalità emergeva già con riferimento al contenuto del potere di accertamento: l'Amministrazione finanziaria non era libera di determinare l'*an* e il *quantum* dell'obbligazione tributaria, ma era tenuta a verificare la sussistenza del presupposto d'imposta e ad applicare la legge al caso concreto. Di conseguenza, l'esercizio dell'autotutela negativa non poteva essere considerato, in ogni ipotesi, espressione di una valutazione discrezionale di opportunità, ma doveva essere collegato alla verifica della corretta applicazione della disciplina tributaria.¹³³

Su questa linea di pensiero si inseriva la riflessione di Ficari, secondo cui la configurazione dell'autotutela negativa come potere discrezionale non poteva essere accolta in modo assoluto. L'autore individuava ipotesi eccezionali nelle quali il mancato annullamento in autotutela risultava difficilmente conciliabile con l'interesse pubblico alla corretta applicazione del tributo e, in tali casi, l'omesso annullamento poteva assumere i caratteri della violazione di un dovere di riesame o di rimozione dell'atto.¹³⁴

¹³² Cass., sez. trib., 26 gennaio 2007, n. 1710; Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388; V. Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, cit., pp. 1715-1717.

¹³³ M. Cantillo, *Tutela giudiziale del contribuente e autotutela tributaria*, in *Rassegna tributaria*, n. 2, 2008, pp. 304 ss., spec. pp. 304-308.

¹³⁴ Cfr. V. Ficari, *L'autotutela negativa tra eccezionali ipotesi di doverosità e interesse pubblico*, cit., pp. 743 ss., spec. pp. 743 ss.

Tra queste ipotesi, Cantillo richiamava espressamente l'ipotesi dei coobbligati solidali.¹³⁵ In particolare, ai sensi dell'art. 1306, comma 2, c.c., il giudicato favorevole conseguito da un coobbligato poteva essere opposto all'ente impositore anche dall'altro condebitore che non avesse impugnato l'atto, purché la pronuncia non fosse fondata su ragioni personali. In tale ipotesi, la permanenza della pretesa nei confronti di quest'ultimo sarebbe risultata difficilmente compatibile con i principi di eguaglianza e capacità contributiva.

Ficari sviluppava una riflessione analoga con riferimento al giudicato esterno favorevole a un coobbligato principale o dipendente, relativo alla medesima questione di fatto o di diritto. In tali ipotesi, l'interesse alla rimozione dell'atto non si esauriva nell'interesse individuale del contribuente, ma assumeva una dimensione pubblica, collegata all'esigenza di uniformità dell'imposizione, al rispetto dell'efficacia regolamentatrice del giudicato e all'esigenza di evitare disparità di trattamento fra soggetti solidalmente coinvolti nel medesimo presupposto tributario.¹³⁶

Occorreva tuttavia osservare che, nel periodo considerato, tali ricostruzioni non si traducevano nell'affermazione di un dovere generale dell'Amministrazione finanziaria di annullare ogni atto illegittimo o infondato; la giurisprudenza di legittimità continuava a qualificare, in via prevalente, l'autotutela negativa come esercizio di un potere discrezionale.

Il contrasto tra la qualificazione dell'autotutela negativa come potere discrezionale e la prospettazione di ipotesi eccezionali di doverosità non restava confinato sul piano teorico: se, almeno in alcune circostanze, il mancato annullamento avesse

¹³⁵ M. Cantillo, *Tutela giudiziale del contribuente* in *Rassegna Tributaria*, 2/2008 pag. 311

¹³⁶ V. Ficari, *L'autotutela negativa tra eccezionali ipotesi di doverosità e interesse pubblico*, cit., pp. 746-748; artt. 3, 24 e 111 Cost.; art. 2909 c.c.

potuto configurare una violazione di un dovere dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe divenuto necessario stabilire se e in quali limiti il contribuente potesse reagire all'inerzia o al rifiuto dell'ufficio.

4.4 Dal potere discrezionale al contenzioso sul diniego di autotutela

L'emersione delle ipotesi di autotutela negativa doverosa poneva, sul piano sistematico, il problema della sorte del provvedimento di rifiuto, espresso o tacito, da parte dell'Amministrazione finanziaria. Se, secondo alcune ricostruzioni dottrinali, in determinate ipotesi, il mancato annullamento non poteva più essere letto come una semplice scelta di opportunità, ma come una violazione di un dovere di riesame o di annullamento, diventava decisivo stabilire se, e in quali limiti, il contribuente potesse contestare il diniego di autotutela dinanzi al giudice. Si trattava, in particolare, di chiarire se l'istanza di autotutela, una volta respinta o ignorata, fosse idonea ad aprire un contenzioso autonomo e quale fosse il giudice chiamato a sindacare la legittimità del rifiuto.

La risposta non era neutrale, poiché dall'individuazione di un rimedio giurisdizionale dipendeva la concreta effettività delle garanzie connesse all'autotutela, successivamente lette anche alla luce dei principi dello Statuto dei diritti del contribuente.

La giurisprudenza sull'impugnabilità del diniego di autotutela si era a lungo presentata divisa¹³⁷. Un primo orientamento, qualificando l'autotutela come un potere ampiamente discrezionale e riconoscendo nell'istanza l'esercizio di un interesse legittimo pretensivo, riteneva competente il giudice amministrativo,

¹³⁷ M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela; L'impugnabilità di fronte al giudice Tributario* in *Tribuna Finanziaria* n. 2, pag. 18.

come affermato dal T.A.R. Toscana¹³⁸; un secondo orientamento evidenziava che il diniego incideva comunque su un rapporto obbligatorio tributario e per questo doveva rientrare nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, soprattutto alla luce dell'ampliamento della giurisdizione tributaria operato sull'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 dalla legge n. 448/2001¹³⁹.

A complicare il quadro, sul piano processuale, contribuivano l'assenza di una menzione espressa del diniego di autotutela tra gli atti impugnabili elencati in via tassativa dall'art. 19 del D.Lgs. 546/1992¹⁴⁰ e la difficoltà di qualificare il rifiuto come un atto autonomamente lesivo, qualora si limitasse a ribadire la posizione già assunta nell'atto impositivo. In questo contesto la sentenza del T.A.R. Toscana rappresentava un importante passo avanti sul piano procedimentale, ma non risolveva ancora il problema del riparto di giurisdizione.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione intervennero a risolvere il contrasto con la sentenza n. 16776 del 10 agosto 2005, affermando che la giurisdizione sulle controversie relative all'esercizio, o al mancato esercizio, del potere di autotutela in materia tributaria appartenesse al giudice tributario. La Corte fondava tale conclusione sulla nuova formulazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, secondo la quale la giurisdizione tributaria aveva assunto, nel proprio ambito, carattere generale ed era competente per «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di

¹³⁸ T.A.R. Toscana sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, che riconosceva al contribuente un interesse legittimo pretensivo alla conclusione motivata del procedimento di autotutela su istanza di parte.

¹³⁹ L'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 ha profondamente innovato l'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992. Antecedentemente alla riforma, la giurisdizione tributaria presentava carattere speciale e tassativo, essendo limitata ai soli tributi espressamente enumerati dalla legge. Con la novella del 2001, il legislatore ha sancito il passaggio a una giurisdizione di carattere generale, devolvendo alle Commissioni Tributarie la cognizione su tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie.

¹⁴⁰ M. Villani, *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela; L'impugnabilità di fronte al giudice Tributario* in *Tribuna Finanziaria* n. 2, pag. 15 ss.

ogni genere e specie»¹⁴¹ indipendentemente dal tipo di situazione soggettiva tutelata. Come osservava Tesauro¹⁴², l'attribuzione della controversia alla giurisdizione tributaria non dipendeva dalla qualificazione della posizione, di diritto soggettivo o di interesse legittimo, ma dalla natura tributaria del rapporto e dell'atto contestato. Una volta chiarito che il diniego si inseriva nell'ambito di un rapporto tributario, la sua attribuzione alle Commissioni tributarie diveniva, sul piano sistematico, coerente con l'assetto generale della giurisdizione.

La sentenza n. 16776/2005, e soprattutto la successiva Cass., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388, non si limitavano a individuare il giudice competente, ma incidevano anche sulla qualificazione della posizione giuridica del contribuente rispetto all'autotutela. Richiamando la giurisprudenza costituzionale sull'art. 103 Cost., la Cassazione escludeva l'esistenza di una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo e riconosceva che il legislatore potesse attribuire la tutela anche ad altri giudici, tra cui quello tributario quando la controversia avesse a oggetto un rapporto tributario¹⁴³. In tal modo, la Corte ammetteva la possibilità di configurare l'interesse legittimo pretensivo tutelabile dinanzi alle Commissioni, distinto dal diritto all'annullamento dell'atto impositivo, la cui adozione resta riservata alla valutazione dell'Amministrazione. Ficari¹⁴⁴ sottolineava come la Cassazione, mossa dalla necessità di evitare esiti palesemente ingiusti legati all'inoppugnabilità dell'atto e richiamando i principi di buona fede e collaborazione sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente, riconoscesse l'impugnabilità del diniego come rimedio a una carenza di tutela

¹⁴¹ Cass., Sez. Un., 10 agosto 2005, n. 16776, in *Banca Dati DEF*.

¹⁴² F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pag. 138.

¹⁴³ V. Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti 'itinerari' della giurisprudenza tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, n. 6, pag. 1716.

¹⁴⁴ Cfr. V. Ficari, *"L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti 'itinerari' della giurisprudenza tributaria"*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, n. 6, pag. 1716-1717

giurisdizionale prospettando, al tempo stesso, pur senza specificarne condizioni e fattispecie, una possibile doverosità dell'annullamento in presenza di situazioni di ingiustizia manifesta.

Rimaneva comunque irrisolto, anche dopo la sentenza del 2005, il problema dell'inquadramento del diniego nel sistema degli atti impugnabili, previsti all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, disposizione che contiene un elenco tassativo, sebbene da tempo suscettibile di interpretazione estensiva sin dalla giurisprudenza degli anni Ottanta, poi ribadita dalle Sezioni Unite tra gli anni Novanta e l'inizio del nuovo secolo¹⁴⁵. Ciononostante, il diniego di autotutela non appariva espressamente tra le fattispecie tipizzate dalla norma.

Ne derivava che l'impugnabilità del diniego di autotutela poteva essere ammessa solo quando il provvedimento di rifiuto producesse effetti autonomamente lesivi e fosse fondato su una nuova valutazione dell'Amministrazione. In tale ipotesi, il diniego non costituiva una semplice conferma dell'atto originario, ma consisteva in una determinazione nuova e autonoma dell'ufficio, suscettibile di controllo giurisdizionale nei limiti dei propri vizi. In questa direzione si collocava la sentenza 20 febbraio 2006, n. 3608. Ficari rilevava che la configurabilità di vizi propri del diniego presupponeva che quest'ultimo assumesse la natura di un nuovo atto dotato di effetti sostitutivi, distinguendo le argomentazioni fondate su eventi sopravvenuti rispetto a quelle già dedotte nel giudizio relativo all'atto originario.¹⁴⁶

¹⁴⁵ In particolare, la sentenza della Corte Cost., 6 dicembre 1985, n. 313, ove si afferma che "la mancanza di una specifica previsione [...] non può impedire all'interprete di ritenere il suddetto atto impugnabile in via giurisdizionale [...] in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce" e Cass., SS.UU., 26 marzo 1999, n. 185; Cass., SS.UU., 18 maggio 2000, n. 361

¹⁴⁶ F. Tesauro, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, pag. 141-142; V. Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 6/2007, pagg. 1718-1721.

Il semplice atto di conferma, privo di nuova istruttoria o di nuovi elementi di fatto o di diritto, non doveva essere considerato autonomamente impugnabile, come precisava Tesaurò¹⁴⁷. Secondo la ricostruzione proposta da Tesaurò, gli atti meramente confermativi non sono autonomamente impugnabili per vizi che attengano esclusivamente all'atto precedentemente adottato e ormai consolidato. In questa prospettiva, il diniego di autotutela che si limiti a confermare la pretesa già espressa nell'atto impositivo originario, senza introdurre una nuova e autonoma valutazione, non sarebbe idoneo, di per sé, ad aprire un nuovo sindacato giurisdizionale sul merito della pretesa tributaria.

Sempre secondo tale impostazione, la tutela del contribuente potrebbe eventualmente riemergere in occasione dell'impugnazione di un successivo atto della riscossione, nei limiti in cui vengano dedotti vizi propri di quest'ultimo o profili concernenti il procedimento successivo all'istanza di autotutela. Ciò non comporta, tuttavia, la possibilità di rimettere in discussione i vizi dell'atto impositivo originario ormai divenuto definitivo per mancata tempestiva impugnazione, salvo che ricorrano specifiche ipotesi previste dall'ordinamento.

La tesi, pertanto, va intesa come ricostruzione dottrinale dei limiti del sindacato sul diniego di autotutela e non come affermazione secondo cui ogni successivo atto della riscossione consenta automaticamente di impugnare anche il precedente diniego o di riaprire il merito della pretesa tributaria consolidata.

¹⁴⁷ F. Tesaurò, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., §§ 3.3 e 6.3, pp. 141-142 e 146. L'esempio addotto dall'Autore è quello dell'avviso di accertamento non annullato in autotutela, seguito dall'iscrizione a ruolo: "si può impugnare il ruolo adducendo come motivo l'omessa risposta alla domanda di autotutela".

4.5 I limiti della tutela e il dogma della definitività dell'atto impositivo

L'impugnabilità del diniego di autotutela, sia in caso di un mancato esercizio di un potere discrezionale sia del mancato adempimento di un dovere di annullamento, si scontrava in ogni caso con un secondo, decisivo, elemento: la definitività dell'atto impositivo non impugnato. La giurisprudenza non aveva ancora definito in modo compiuto i limiti del sindacato esercitabile sul diniego di autotutela. Pur avendo riconosciuto la giurisdizione del giudice tributario sulle controversie relative all'esercizio, o al mancato esercizio, del potere di autotutela, restava ancora da chiarire fino a che punto il giudice potesse sindacare le ragioni poste a fondamento del rifiuto. Il controllo giurisdizionale tendeva, infatti, a concentrarsi sui vizi propri del diniego e sul corretto esercizio del potere amministrativo, senza tuttavia consentire che il giudizio sul rifiuto si trasformasse in un riesame della fondatezza della pretesa tributaria contenuta nell'atto impositivo ormai divenuto definitivo. Il problema centrale non riguardava, pertanto, una mera verifica formale del provvedimento di diniego, bensì l'individuazione del confine tra il sindacato sulla legittimità del rifiuto e la preclusione di un nuovo esame dell'obbligazione tributaria ormai consolidata.

Rimaneva così aperta la questione del rapporto tra autotutela e definitività dell'atto impositivo: occorre stabilire se e in quali circostanze il giudice potesse censurare il mancato esercizio dell'autotutela senza incidere indirettamente sulla stabilità dell'atto originario non tempestivamente impugnato.

È pur vero che la definitività non costituiva un vincolo assoluto, come abbiamo già visto, sia l'art. 2-quater, comma 1, del D.L. n. 564/1994 (convertito nella L. n. 656/1994), sia l'art. 2, comma 1, del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 prevedevano

espressamente l'annullabilità dell'atto anche «in caso di non impugnabilità».¹⁴⁸ Ciò non doveva comportare, come osservava Ficari, la precarietà dei vincoli derivanti dalla definitività dell'atto di cui il contribuente chiedeva l'annullamento e in particolare il rischio di trasformare i termini previsti all'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 in termini meramente ordinatori, consentendo al contribuente un «bis in idem» e attribuendo al giudice una funzione sostitutiva dell'amministrazione finanziaria.¹⁴⁹ A tale argomento si affiancava un rilievo di carattere sostanziale sviluppato da Cantillo, il quale poneva attenzione sulla natura vincolata della funzione impositiva.¹⁵⁰ L'autore distingueva nettamente l'autotutela tributaria dall'autotutela amministrativa, mentre quest'ultima riguardava provvedimenti caratterizzati da un margine di discrezionalità nella valutazione di un interesse pubblico, l'autotutela tributaria riguardava invece atti posti in essere dall'ente impositore nell'esercizio di un'attività legalmente vincolata.¹⁵¹ Proprio da tale vincolatezza discendeva, secondo Cantillo, un limite legato alla possibilità che il giudice, sindacando il diniego, si sostituisse all'Amministrazione finanziaria. Se il provvedimento di autotutela era vincolato sia nell'an che nel quantum, il sindacato giurisdizionale doveva arrestarsi entro certi margini tali da non consentire al giudice tributario di riesercitare una funzione che l'ordinamento riservava all'Amministrazione stessa¹⁵². Cantillo, inoltre, distingueva, sotto questo profilo, l'ipotesi del diniego immotivato, nel quale il sindacato del giudice si arresta necessariamente sul piano formale, da quella del diniego motivato, nel quale il

¹⁴⁸ Art. 2-quater, comma 1, D.L. 30 settembre 1994, n. 564, conv. in L. 30 novembre 1994, n. 656; art. 2, comma 1, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

¹⁴⁹ V. Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria riflessioni a margine dei recenti itinerari della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 6/2007, cit., par. 5, pp. 1719-1720.

¹⁵⁰ M. Cantillo, *Tutela giudiziale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2/2008, p. 304 ss.

¹⁵¹ M. Cantillo, *Tutela giudiziale del contribuente*, cit., p. 305.

¹⁵² M. Cantillo, *Tutela giudiziale del contribuente*, cit., pp. 306-307.

controllo giurisdizionale può investire anche le ragioni sostanziali del rifiuto, pur senza tradursi in una pronuncia sostitutiva dell'atto impositivo non annullato.¹⁵³

Il margine lasciato dall'autotutela risultava strutturalmente condizionato nel momento in cui l'istanza veniva presentata. Quando l'atto era ancora nei termini di impugnazione, l'autotutela si poneva come rimedio parallelo, utile a prevenire il contenzioso, ma non indispensabile alla tutela del contribuente. Mentre, una volta spirati i termini, dopo la definitività dell'atto, l'istanza di autotutela poteva rappresentare una residua iniziativa amministrativa, ma non un vero e proprio rimedio giurisdizionale o un mezzo di tutela equivalente al ricorso e proprio per evitare che essa si trasformasse in un surrogato di un ricorso tardivo, la giurisprudenza teneva a limitare il sindacato sul diniego entro limiti stretti, sia sul piano processuale, i vizi propri del diniego, secondo l'impostazione originariamente sviluppata da Tesauro e successivamente ripresa da Ficari, già esaminata nel paragrafo precedente,¹⁵⁴ sia sul piano sostanziale, secondo il carattere vincolato della funzione impositiva evidenziato da Cantillo¹⁵⁵. La posizione del contribuente risultava impostata, nella migliore delle ipotesi e secondo la ricostruzione di Tesauro, come un interesse pretensivo alla corretta gestione dell'istanza e a una motivazione adeguata e non come un diritto a ottenere la rimozione dell'atto definitivo.¹⁵⁶

¹⁵³ M. Cantillo, *Tutela giudiziale del contribuente*, cit., p. 308.

¹⁵⁴ ⁹ F. Tesauro, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, Giuffrè, 2008, par. 3.3 e 6.3, pp. 141-142 e 146; V. Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, cit., par. 2.3.2 e 5, pp. 1718-1721.

¹⁵⁵ M. Cantillo, *Tutela giudiziale del contribuente*, cit., p. 304 ss.

¹⁵⁶ F. Tesauro, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., par. 6, che richiama T.A.R. Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767, in *Foro it.*, 2001, III, p. 27 ss.

Ne derivava una situazione instabile ed è in questa tensione tra l'esigenza di giusta imposizione e la salvaguardia della definitività degli atti che si spiegano le successive oscillazioni giurisprudenziali, culminate nel ripiegamento restrittivo delle Sezioni Unite con la sentenza n. 2870 del 6 febbraio 2009, la quale affermava in termini particolarmente netti il principio di inammissibilità del ricorso stabilendo che «è inammissibile il ricorso avverso il provvedimento di rigetto, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela promossa dal contribuente volta ad ottenere l'annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo in conseguenza sia della discrezionalità nell'esercizio del potere di autotutela quanto dell'inammissibilità di un nuovo sindacato giurisdizionale sull'atto di accertamento munito del carattere di definitività».¹⁵⁷ Tale formulazione risultava significativa poiché legava la discrezionalità del potere e l'intangibilità dell'atto definitivo facendoli coincidere in un'unica ragione di inammissibilità. Poco dopo la Cass., Sez. un., 16 febbraio 2009, n. 3698 confermò tale orientamento, ribadendo che l'atto con cui l'amministrazione si rifiutava di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non fosse «susceptibile di essere impugnato innanzi alle commissioni tributarie», proprio per la «relativa discrezionalità» dell'attività di autotutela.¹⁵⁸ Anche in questo caso la motivazione ricadeva sulla natura discrezionale del potere più che sulla verifica delle ragioni del diniego.

Una prospettiva parzialmente diversa era emersa dalla sentenza n. 9669/2009. Tale pronuncia, pur confermando la giurisdizione tributaria e riprendendo la giurisprudenza del 2005 e 2007, aveva dichiarato espressamente ammissibile il sindacato sulla legittimità del rifiuto e sulla sussistenza di un interesse pubblico all'annullamento d'ufficio, distinguendo con maggiore nettezza questo profilo dal

¹⁵⁷ Cass., SS.UU., 6 febbraio 2009, n. 2870; cfr. G. Villani, F. Morciano, *Autotutela tributaria: potere dell'ufficio dell'amministrazione, non strumento di protezione del contribuente*, cit., § 2

¹⁵⁸ Cass., SS.UU., 16 febbraio 2009, n. 3698.

sindacato, sempre vietato, sulla fondatezza della pretesa tributaria contenuta nell'atto definitivo¹⁵⁹. Rispetto alle sentenze n. 2870 e n. 3698, la n. 9669 riservava, seppur entro stretti margini, uno spazio per verificare se il rifiuto dell'Amministrazione fosse legittimo e giustificato da un interesse pubblico rilevante. A chiudere il quadro intervenne la sentenza n. 16097 del 9 luglio 2009 (controllare), che riportò l'orientamento sulla linea più restrittiva tracciata dalle prime due pronunce e contribuì a consolidare l'idea di un potere di autotutela negativa sostanzialmente impermeabile al controllo giurisdizionale nel merito.¹⁶⁰

Il quadro del 2009, letto nel suo complesso, non risultava dunque perfettamente omogeneo. Alla linea più rigidamente preclusiva delle sentenze nn. 2870, 3698 e 16097, che collegavano la discrezionalità del potere all'inammissibilità stessa del ricorso, si affiancava infatti l'impostazione più articolata della sentenza n. 9669, che distingueva con maggiore nettezza il piano della legittimità del rifiuto da quello, sempre precluso, della fondatezza della pretesa tributaria. Questa duplicità spiega perché il decennio successivo non si limitò a una semplice applicazione meccanica del principio affermato nel 2009, ma fu caratterizzato da un progressivo affinamento e, in alcuni momenti, da un vero e proprio conflitto interno alla giurisprudenza di legittimità circa lo spazio residuo del sindacato sulla legittimità del rifiuto, al di là della discrezionalità riconosciuta all'Amministrazione.

4.6 Il consolidamento e le oscillazioni della giurisprudenza (2010-2016)

Il compromesso raggiunto dalle Sezioni Unite nel 2009 aveva chiarito il piano della giurisdizione, ma aveva lasciato aperto un problema applicativo destinato a

¹⁵⁹ Cass., SS.UU., 24 aprile 2009, n. 9669; cfr. G. Di Nardo, *L'autotutela tributaria*, aggiornamento dicembre 2017, § 2

¹⁶⁰ Cass., SS.UU., 9 luglio 2009, n. 16097.

riproporsi in ogni singola controversia: individuare, in concreto, il confine tra sindacato sulla legittimità del rifiuto e sindacato sulla fondatezza della pretesa tributaria ormai definitiva. Nel periodo successivo, la giurisprudenza di legittimità cercò di precisare tale distinzione, spostando il problema dal piano dell'individuazione del giudice competente a quello dell'ampiezza del controllo giudiziale esercitabile sul provvedimento di rifiuto.

Con le sentenze n. 11457, n. 15451 e n. 26313 del 2010, la Corte di Cassazione ribadì che il giudizio sul diniego di autotutela non poteva trasformarsi in un nuovo esame della pretesa tributaria ormai definitiva. Il sindacato del giudice doveva riguardare, in primo luogo, il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti in cui esso fosse suscettibile di controllo giurisdizionale, senza consentire al giudice di sostituirsi all'ufficio nell'adozione del provvedimento di autotutela. Quando il diniego conteneva anche valutazioni sull'obbligazione tributaria, tali valutazioni potevano rilevare nei limiti propri del controllo sul provvedimento impugnato, fermo restando il divieto di riaprire il merito dell'atto impositivo divenuto definitivo. La ratio dell'orientamento era quella di impedire che l'istanza di autotutela fosse utilizzata come rimedio tardivo per rimettere in discussione atti non tempestivamente impugnati.¹⁶¹

Questa linea restrittiva trovò ulteriore conferma nelle sentenze n. 546 e n. 10020 del 2012, e poi nelle sentenze n. 23628, n. 24058, n. 25563 e n. 26087 del 2014. La sentenza n. 24058/2014, in particolare, esplicitò con chiarezza il fondamento normativo del limite, evidenziando come qualsiasi pronuncia del giudice sulla fondatezza della pretesa tributaria contenuta in un atto definitivo avrebbe comportato «la sostituzione del giudice all'amministrazione in valutazioni discrezionali», in violazione del divieto posto dall'art. 4 della legge 20 marzo 1865,

¹⁶¹ Cfr. G. Villani, F. Morciano, *Autotutela tributaria*, cit., par. 2

n. 2248, all. E, configurando altresì «un superamento dei limiti esterni della giurisdizione attribuita alle commissioni tributarie». ¹⁶²

Il riferimento a una disposizione risalente all'unificazione amministrativa italiana, che vietava al giudice ordinario di annullare o modificare atti amministrativi, riservandogli solo la cognizione degli effetti sui diritti, era significativo. In questa prospettiva, la Cassazione ancorava il limite del sindacato tributario a un principio generale del diritto amministrativo, confermando che l'autotutela tributaria, pur avendo una disciplina specifica, continuava a condividere le categorie elaborate per l'autotutela amministrativa in senso proprio, nonostante le differenze strutturali segnalate da Cantillo. In questa fase, dunque, la tutela del contribuente restava recessiva rispetto all'esigenza di stabilità del rapporto tributario, e il sindacato giurisdizionale si confermava come controllo di mera legittimità del rifiuto e non come strumento di riapertura della pretesa impositiva.

Una parziale apertura si manifestò con la sentenza n. 14243 del 2015, la quale riconobbe l'impugnabilità dell'annullamento parziale adottato in autotutela con riferimento a un avviso impositivo già definitivo¹⁶³. La pronuncia muoveva dalla considerazione che l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 dovesse essere interpretata alla luce dei principi costituzionali di buon andamento (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.). La Corte ritenne ammissibile il ricorso avverso «tutti gli atti adottati dall'ente impositore» che «con l'esplicazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche che la sorreggono», portassero comunque a conoscenza del contribuente una specifica

¹⁶² Cass., 546/2012; Cass., 10020/2012; Cass., 23628/2014; Cass., 24058/2014; Cass., 25563/2014; Cass., 26087/2014

¹⁶³ Cfr. G. Di Nardo, *L'autotutela tributaria, par. 2, in relazione al limite del sindacato giudiziale sul diniego di autotutela e al divieto di utilizzare l'istanza come rimedio sostitutivo dell'impugnazione dell'atto originario.*

pretesa tributaria.¹⁶⁴ L'argomento della Corte era di carattere sostanziale, qualora il provvedimento di autotutela, pur formalmente qualificato come tale, si atteggiasse nella sostanza in un nuovo atto impositivo, in quanto ne ribadiva o ne ridefiniva il contenuto con autonoma motivazione, esso doveva essere trattato come tale, a prescindere dalla qualificazione formale.

La spinta verso questa apertura poteva essere ricondotta al progressivo rafforzamento, nello stesso periodo, dei principi di trasparenza e motivazione dell'azione amministrativa recati dallo Statuto del contribuente, nonché a una lettura evolutiva dello stesso art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, già sostenuta in dottrina e nella giurisprudenza costituzionale.¹⁶⁵

Successivamente, le sentenze n. 7511 e n. 13757 del 2016 richiamarono espressamente la sentenza delle Sezioni Unite n. 3698 del 2009, di orientamento restrittivo, dichiarando di non condividere l'impostazione della sentenza n. 14243/2015. In particolare, la sentenza n. 13757/2016 fondava tale conclusione sulla base del "dirimente rilievo" secondo cui un provvedimento di contenuto meramente riduttivo non comportava alcuna «effettiva innovazione lesiva» della posizione del contribuente, il quale già conosceva il quadro consolidatosi con la mancata tempestiva impugnazione dell'accertamento originario.¹⁶⁶

La distinzione che ne risultò fu quella tra un provvedimento di autotutela di portata meramente riduttiva, non autonomamente impugnabile secondo tale orientamento, e un nuovo atto di portata ampliativa rispetto alla pretesa originaria, idoneo, per questa giurisprudenza, a fondare un'autonoma impugnazione nel merito. Le

¹⁶⁴ Cass. n. 14243, dell'8 luglio 2015.

¹⁶⁵ Cfr. G. Di Nardo, *L'impugnabilità del diniego di autotutela tributaria*, § 1.

¹⁶⁶ Cass., 7511/2016; Cass., 13757/2016 e Cfr. G. Di Nardo, *L'autotutela tributaria (aggiornamento dicembre 2017)* § 2.

sentenze n. 16769 e n. 25705 del 2016 chiusero infine il decennio confermando la giurisdizione del giudice tributario anche sulle controversie relative agli atti dell'autotutela tributaria, precisando che il sindacato giurisdizionale deve limitarsi al semplice controllo di legittimità del rifiuto opposto dall'Ufficio in base alle ragioni di interesse generale alla rimozione dell'atto.¹⁶⁷

Il periodo dal 2010 al 2016 rifletteva la tensione strutturale dell'istituto: ogni tentativo di ampliare la tutela del contribuente mediante il sindacato sul diniego di autotutela si scontrava con la preoccupazione di preservare la definitività dell'atto impositivo e con essa anche la certezza dei rapporti giuridici; per converso, ogni tentativo di irrigidire tale sindacato lasciava il problema della compatibilità tra la natura vincolata della funzione impositiva e l'ampia discrezionalità riconosciuta all'autotutela negativa.¹⁶⁸

4.7 La sentenza n. 181/2017 e la stabilizzazione dell'orientamento restrittivo

Il quadro giurisprudenziale formatosi tra il 2009 e il 2016, pur avendo delineato i limiti del sindacato sul diniego di autotutela, non aveva risolto la questione di fondo relativa alla posizione del contribuente dinanzi all'inerzia dell'Amministrazione finanziaria. Tale questione giunse all'esame della Corte costituzionale con la sentenza 13 luglio 2017, n. 181, originata da un giudizio nel quale il contribuente aveva chiesto il riesame di avvisi di accertamento ormai definitivi per omessa impugnazione e l'Amministrazione era rimasta inerte sull'istanza di autotutela. Il giudice remittente dubitava della legittimità dell'art.

¹⁶⁷ Cfr. G. Villani, F. Morciano, *Autotutela tributaria*, 4 dicembre 2017 cit., par. 2.

¹⁶⁸ M. Cantillo, Tutela giudiziale del contribuente, in *Rassegna tributaria* n. 2 2008 pag. 303 ss, G. Di Nardo, *L'autotutela tributaria*, cit., § 2

2-quater, comma 1, del D.L. n. 564/1994 e dell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, nella parte in cui non prevedevano, rispettivamente, un obbligo dell'Amministrazione di provvedere sull'istanza e l'impugnabilità del silenzio-rifiuto, prospettando un contrasto con gli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 Cost.¹⁶⁹

La rilevanza della pronuncia non risiedeva nell'elaborazione di nuove regole processuali, bensì nella loro sottoposizione a un vaglio di costituzionalità. La questione imponeva di stabilire se, una volta decorso il termine per l'impugnazione dell'atto impositivo, i principi di legalità dell'imposizione, capacità contributiva, imparzialità e buon andamento potessero fondare un dovere generale dell'Amministrazione di riesaminare l'atto e, correlativamente, garantire al contribuente una tutela contro il silenzio o il diniego.

La Corte costituzionale dichiarò non fondate le questioni sollevate. Ricostruendo la disciplina allora vigente, costituita dall'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994, dal D.M. n. 37/1997 e dalle disposizioni di cui all'art. 7, comma 2, lett. b), e all'art. 10 della legge n. 212/2000, la Corte costituzionale qualificò l'autotutela tributaria come potere dell'Amministrazione finanziaria esercitabile d'ufficio, anche in pendenza di giudizio e anche rispetto ad atti non impugnabili. L'istituto non veniva, tuttavia, ricostruito come uno strumento posto a protezione del contribuente, bensì come manifestazione di amministrazione attiva, normalmente caratterizzata da valutazioni discrezionali. Da tale qualificazione derivava che l'Amministrazione non fosse tenuta a pronunciarsi su ogni istanza di autotutela proposta dal contribuente e che il silenzio sull'istanza non potesse essere equiparato a un inadempimento né a un diniego tacito impugnabile.

Tale decisione si fondava sul bilanciamento tra due esigenze pubbliche: da un lato, la corretta esazione dei tributi, quale espressione del rispetto della capacità

¹⁶⁹ Corte cost., n. 181/2017, cit.; G. Di Nardo, *L'autotutela tributaria*, cit., § 1

contributiva e, dall'altro, la stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, ritenuta suscettibile di essere compromessa dalla rimozione di atti ormai definitivi. Secondo la Corte, non era irragionevole che il legislatore avesse lasciato all'Amministrazione la possibilità di attribuire prevalenza, nel singolo caso, all'esigenza di certezza e stabilità, evitando che l'istanza di autotutela divenisse lo strumento per rimettere in discussione, senza un limite temporale, una pretesa tributaria non contestata nelle forme ordinarie.¹⁷⁰

La Corte esclude inoltre che l'assenza di un dovere generalizzato di provvedere producesse un vuoto di tutela incompatibile con gli artt. 24 e 113 Cost. La tutela giurisdizionale del contribuente veniva infatti individuata nel ricorso contro l'atto impositivo originario, da proporre entro i termini stabiliti dalla legge. Una volta spirato tale termine, l'autotutela non poteva assumere la funzione di rimedio sostitutivo dell'impugnazione ordinaria e la sua eventuale attivazione restava affidata alla valutazione dell'Amministrazione, nell'esercizio del potere attribuitole dall'ordinamento.

La sentenza n. 181 del 13 luglio 2017 segnò quindi un momento di stabilizzazione dell'assetto precedente. Tuttavia, la Corte non trasformò la discrezionalità dell'autotutela in un principio costituzionalmente necessario. Essa precisò espressamente che non sussisteva alcuna «copertura costituzionale» della discrezionalità amministrativa nell'esercizio del potere di annullamento d'ufficio e che il legislatore restava libero di prevedere ipotesi di autotutela obbligatoria, nonché di definire limiti e modalità diverse per l'esercizio dell'autoannullamento.¹⁷¹ Questo passaggio assume particolare rilievo

¹⁷⁰ Corte cost., n. 181/2017, cit.

¹⁷¹ Corte cost., n. 181/2017, cit.; la Corte ha precisato che il legislatore rimane libero di introdurre casi di autotutela obbligatoria.

nell'evoluzione dell'istituto: la Corte riteneva costituzionalmente legittima la disciplina allora vigente, ma non escludeva affatto che il legislatore potesse rafforzare la posizione del contribuente mediante un obbligo di riesame in ipotesi tipizzate di manifesta illegittimità o infondatezza dell'atto.

Nel periodo successivo, la giurisprudenza di legittimità rimase sostanzialmente ancorata all'impostazione restrittiva. L'impugnazione del diniego continuò a essere ammessa soltanto nei limiti della verifica della legittimità del rifiuto e della sussistenza di un interesse pubblico generale alla rimozione dell'atto, senza consentire un riesame della fondatezza della pretesa tributaria ormai definitiva. In particolare, la Cassazione chiarì che l'interesse generale non poteva coincidere con il solo interesse individuale del contribuente a sottrarsi alla pretesa fiscale, ma doveva consistere in una ragione idonea a oltrepassare il caso concreto, come l'applicazione di un criterio impositivo erroneo suscettibile di ripetersi in una pluralità di situazioni analoghe.¹⁷²

La stabilità dell'orientamento giurisprudenziale non eliminò, tuttavia, le criticità evidenziate dalla dottrina. Una parte degli interpreti contestava che l'autotutela negativa potesse essere ricondotta a una discrezionalità così ampia da consentire all'Amministrazione di non intervenire anche in presenza di errori manifesti. In questa prospettiva, la natura vincolata della funzione impositiva e i principi di legalità, capacità contributiva, imparzialità e buon andamento avrebbero dovuto limitare il potere di scelta dell'Amministrazione almeno nei casi nei quali l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto fossero immediatamente riconoscibili. Di Nardo, in particolare, ha rilevato come l'assenza, nella disciplina tributaria allora vigente, di un termine generale per l'autoannullamento e la possibilità espressa di

¹⁷² Cass., 19 febbraio 2019, n. 4937; Cass., 14 settembre 2021, n. 24652; Cass., ord., 7 marzo 2022, n. 7318; cfr. G. Di Nardo, *L'impugnabilità del diniego di autotutela tributaria*, § 1.

intervenire anche su atti non impugnabili rendessero problematica l'affermazione secondo cui il legislatore avesse già assegnato una prevalenza assoluta all'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici. Tale ricostruzione esprime una posizione critica dell'Autore rispetto alla sentenza costituzionale e non coincide con l'orientamento consolidato della giurisprudenza.¹⁷³

Il dibattito non rimase circoscritto al piano dottrinale. Anche la prassi amministrativa aveva valorizzato, già prima della sentenza della Corte costituzionale, l'esigenza di un esercizio responsabile dell'autotutela. In particolare, la circolare del Ministero delle Finanze n. 198 del 1998 chiariva che, nonostante fosse configurato in termini di potere e non di obbligo giuridico, l'annullamento dell'atto viziato non poteva dipendere da una decisione arbitraria dell'ufficio¹⁷⁴. La nota dell'Agenzia delle Entrate n. 21516 del 2012 aveva richiamato il dovere di rimuovere gli atti illegittimi quale strumento di correttezza amministrativa e di miglioramento della tax compliance.¹⁷⁵ Benché tali documenti non fossero idonei a introdurre un obbligo processualmente azionabile dal contribuente, essi contribuivano a evidenziare la distanza tra la rappresentazione dell'autotutela quale potere largamente discrezionale e l'esigenza amministrativa di correggere tempestivamente le pretese palesemente erranee.

¹⁷³ G. Di Nardo, *L'impugnabilità del diniego di autotutela tributaria*, § 2. L'Autore contesta espressamente l'assunto della piena discrezionalità dell'Amministrazione e sostiene che, in presenza di errori evidenti, l'autotutela deve assumere carattere doveroso.

¹⁷⁴ Ministero delle finanze, circ.5 agosto 1998, n. 198, sul potere di autotutela e sull'intervento sostitutivo dell'organo sovraordinato in caso di grave inerzia dell'ufficio; il passo è riportato in G. Marongiu, Finalmente l'autotutela obbligatoria. Ma si poteva fare di più, in IPSOA Quotidiano, 28 ottobre 2023.

¹⁷⁵ Ministero delle finanze, circ. 5 agosto 1998, n. 198; Agenzia delle entrate, nota n. 21516/2012; cfr. G. Di Nardo, *L'autotutela tributaria*, cit., §§ 4-5

5 LA RIFORMA DELL'AUTOTUTELA TRIBUTARIA E LE RICADUTE SULL'IMPUGNABILITÀ DEL DINIEGO

5.1 La legge delega n. 111/2023 e le ragioni della riforma dell'autotutela tributaria

Il quadro delineato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 181 del 2017¹⁷⁶, e successivamente consolidato dalla giurisprudenza di legittimità, lasciava irrisolto il problema dell'effettività della tutela del contribuente di fronte ad atti tributari manifestamente illegittimi. Come già evidenziato nel capitolo precedente, l'istanza di autotutela continuava a essere considerata una semplice sollecitazione all'esercizio di un potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria. Ne conseguiva che l'impugnazione del diniego espresso era ammessa soltanto entro limiti rigorosi e richiedeva la dimostrazione di un rilevante interesse generale alla rimozione dell'atto, distinto dall'interesse individuale del contribuente. Il silenzio dell'Amministrazione, invece, non assumeva autonoma rilevanza processuale, poiché non sussisteva, in generale, un obbligo di provvedere.

Tra la sentenza della Corte costituzionale n. 181 del 2017 e l'approvazione della legge delega n. 111 del 2023 non intervenne una riforma organica dell'autotutela tributaria. L'istituto continuava a essere disciplinato dall'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37. Anche la giurisprudenza continuava, in linea generale, a riconoscere all'amministrazione un'ampia discrezionalità e a escludere

¹⁷⁶ Corte cost., n. 181/2017, cit.

che l'impugnazione del diniego potesse trasformarsi in una nuova contestazione dell'atto impositivo ormai definitivo.¹⁷⁷

In alcune pronunce, tuttavia, la Corte di cassazione aveva riconosciuto una possibilità di impugnazione quando l'amministrazione fosse entrata nel merito dell'istanza e avesse svolto una nuova valutazione della situazione. In questa prospettiva si collocano l'ordinanza n. 1803 del 23 gennaio 2019 e l'ordinanza n. 22445 del 25 luglio 2023, nelle quali è stata distinta la semplice conferma del precedente provvedimento dalla decisione adottata al termine di un effettivo riesame. Il quadro precedente alla riforma risultava quindi caratterizzato dalla tensione tra l'esigenza di stabilità degli atti definitivi e quella di evitare la conservazione di pretese manifestamente illegittime ed è in questo quadro, ancora fondato sui principi elaborati prima della riforma ma già prossimo al cambiamento legislativo, che si colloca l'ordinanza della Corte di cassazione n. 33610 del 1° dicembre 2023¹⁷⁸. La controversia riguardava il diniego opposto alla richiesta di annullamento della parte residua di una pretesa tributaria, successivo a un annullamento parziale. In quel caso la Corte riteneva che il precedente intervento dell'Amministrazione non fosse sufficiente a consentire una nuova rettifica della pretesa residua e inoltre ribadiva che il contribuente avrebbe dovuto allegare specifiche ragioni di interesse generale idonee a giustificare la rimozione dell'atto. La pronuncia rappresentava quindi una delle ultime applicazioni dell'orientamento

¹⁷⁷ Cass., ord. 23 gennaio 2019, n. 1803; Cass., sent. 14 settembre 2021, n. 24652; Cass., ord. 7 marzo 2022, n. 7318; Cass., ord. 25 luglio 2023, n. 22445; G. Di Nardo, *L'impugnabilità del diniego di autotutela tributaria*, par. 1-3.

¹⁷⁸ Cass., Sez. Trib., ord. 1° dicembre 2023, n. 33610. Per un'articolata disamina della pronuncia e dei suoi profili di raccordo con la successiva riforma dello Statuto dei diritti del contribuente (D.Lgs. n. 219/2023), si veda S. Didoni, *La tutela giurisdizionale avverso il diniego di esercizio dell'autotutela tributaria avente ad oggetto annullamento parziale di un atto impositivo*, nota a Cass. n. 33610/2023, in *Rivista di diritto tributario*, 5 marzo 2024.

precedente all'entrata in vigore della nuova disciplina e si collocava in una fase di transizione: al momento della sua adozione, il legislatore aveva già avviato il processo di riforma dell'autotutela tributaria attraverso la legge 9 agosto 2023, n. 111, recante la delega al Governo per la riforma fiscale. In particolare, l'art. 4, comma 1, lett. h), affidava al legislatore delegato il compito di potenziare l'esercizio del potere di autotutela, estendendone l'applicazione agli errori manifesti, nonostante la definitività dell'atto, e prevedendo l'impugnabilità del diniego o del silenzio dell'Amministrazione negli stessi casi¹⁷⁹. La disposizione limitava, inoltre, alle sole condotte dolose la responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile derivante dalle valutazioni di fatto e di diritto compiute nell'esercizio del potere di autotutela.¹⁸⁰

La delega interveniva, dunque, su tre profili strettamente collegati. Il primo riguardava il piano sostanziale, poiché la definitività dell'atto non avrebbe più impedito in modo assoluto la correzione degli errori manifesti; il secondo riguardava il piano processuale, poiché alla previsione di un intervento dell'Amministrazione doveva corrispondere la possibilità per il contribuente di contestare il diniego e, nei casi previsti, anche il silenzio dell'ufficio; il terzo, infine, aveva carattere organizzativo, poiché la limitazione della responsabilità amministrativo-contabile mirava a evitare che il timore di conseguenze personali disincentivasse l'esercizio dell'autotutela.

Quest'ultimo aspetto assumeva particolare rilievo poiché il rafforzamento dell'istituto avrebbe potuto rimanere privo di efficacia se i funzionari, per evitare possibili contestazioni di responsabilità, fossero stati indotti a non intervenire su atti manifestamente errati. La legge delega cercava, pertanto, di favorire

¹⁷⁹ Art. 4, comma 1, lett. h), Legge 9 agosto 2023, n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale), in G.U. n. 189 del 14 agosto 2023.

¹⁸⁰ Art. 4, comma 1, lett. h), Legge 9 agosto 2023, n. 111 (in G.U. 14 agosto 2023, n. 189), citata e commentata da S. Didoni, *La tutela giurisdizionale*, cit.

l'intervento dell'Amministrazione, limitando la responsabilità derivante dalle valutazioni compiute nell'esercizio alle sole ipotesi caratterizzate dal dolo. Ciò non comportava l'eliminazione di ogni forma di responsabilità ma mirava a distinguere l'errore valutativo, fisiologicamente possibile nell'attività amministrativa, dalla condotta intenzionalmente lesiva.

La legge n. 111 del 2023, tuttavia, non utilizzava l'espressione «autotutela obbligatoria». L'art. 4, comma 1, lett. h), faceva riferimento al potenziamento dell'istituto e all'estensione della sua applicazione agli errori manifesti, senza qualificare in modo diretto l'intervento dell'Amministrazione come doveroso. Il carattere obbligatorio è stato ricavato dal Governo attraverso una lettura complessiva della disposizione e, in particolare, della previsione dell'impugnabilità del silenzio, che presupponeva l'esistenza di un obbligo di provvedere. In assenza di tale obbligo, infatti, l'inerzia dell'Amministrazione non avrebbe potuto essere configurata come un rifiuto tacito autonomamente impugnabile. In tale prospettiva, la scelta di introdurre un'area di autotutela obbligatoria rappresentava il risultato di un dibattito già sviluppatosi prima dell'approvazione della legge delega. In dottrina era stata evidenziata la necessità di superare una concezione eccessivamente ampia della discrezionalità amministrativa, soprattutto nei casi in cui l'illegittimità dell'atto fosse evidente. Di Nardo, in particolare, aveva richiamato la natura vincolata della funzione impositiva e i principi di legalità, capacità contributiva e buon andamento, sostenendo che la conservazione di una pretesa manifestamente illegittima non potesse essere giustificata dalla sola definitività dell'atto¹⁸¹.

¹⁸¹ G. Di Nardo, L'impugnabilità del diniego di autotutela tributaria, par. 2-3, in studiodinardo.it. Il contributo è utilizzato per ricostruire il dibattito dottrinale precedente alla riforma e la posizione critica dell'Autore rispetto alla natura ampiamente discrezionale dell'autotutela.

Il riferimento agli errori manifesti svolgeva, dunque, una funzione di delimitazione. La riforma non mirava a trasformare l'autotutela in uno strumento generale di rimessione in termini, utilizzabile ogni qualvolta il contribuente avesse ommesso di impugnare tempestivamente l'atto; l'intervento obbligatorio avrebbe dovuto riguardare soltanto le ipotesi in cui l'illegittimità fosse immediatamente riconoscibile sulla base degli elementi disponibili, senza richiedere complesse valutazioni interpretative o probatorie. Per le questioni controverse o caratterizzate da un significativo margine di apprezzamento, la definitività dell'atto avrebbe continuato a svolgere la propria funzione di stabilizzazione del rapporto tributario. La legge delega cercava, pertanto, di conciliare la certezza dei rapporti giuridici e il rispetto dei termini di impugnazione, che impedivano di trasformare l'autotutela in un rimedio alternativo al ricorso ordinario, con i principi di legalità dell'imposizione e di capacità contributiva, che rendevano difficilmente giustificabile la conservazione di pretese fondate su errori evidenti. Il punto di equilibrio veniva individuato nella previsione di un limitato ambito di autotutela doverosa, accompagnato da una tutela giurisdizionale espressa, senza eliminare il potere discrezionale dell'Amministrazione nelle ulteriori ipotesi di illegittimità o infondatezza dell'atto.

Il disegno delineato dalla legge n. 111 del 2023 è stato attuato attraverso due distinti decreti legislativi. Nello specifico, il D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219¹⁸², ha inserito nello Statuto dei diritti del contribuente gli artt. 10-quater e 10-quinquies, dedicati, rispettivamente, all'autotutela obbligatoria e all'autotutela facoltativa. Il

¹⁸² D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 (recante «Modifiche al decreto legislativo 27 luglio 2000, n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente») pubblicato in G.U. n. 2 del 3 gennaio 2024 ed entrato in vigore il 18 gennaio 2024.

d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220,¹⁸³ ha invece modificato la disciplina processuale, introducendo nell'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992 l'impugnabilità del diniego di autotutela e, nei casi di autotutela obbligatoria, del silenzio dell'Amministrazione.¹⁸⁴

5.2 Dalla disciplina regolamentare alla disciplina statutaria: il superamento del D.M. n. 37 del 1997

L'attuazione della legge delega n. 111 del 2023 non ha comportato un semplice aggiornamento della disciplina contenuta nel D.M. n. 37 del 1997, ma ha determinato un profondo cambiamento della collocazione normativa dell'autotutela tributaria. Come illustrato nei capitoli precedenti, il D.M. n. 37/1997 aveva rappresentato per lungo tempo il principale riferimento dell'istituto, disciplinando l'annullamento d'ufficio degli atti illegittimi o infondati e lasciando, tuttavia, ampio spazio alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria.

Con il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, il legislatore delegato ha scelto di inserire la disciplina dell'autotutela nello Statuto dei diritti del contribuente. L'art. 1, comma 1, lett. m), del decreto ha introdotto gli artt. 10-quater e 10-quinquies nella legge n. 212 del 2000, mentre l'art. 2, comma 4, ha disposto l'abrogazione dell'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 e del decreto del Ministro delle Finanze 11 febbraio 1997, n. 37.¹⁸⁵

¹⁸³ D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 (recante «Disposizioni in materia di riordino del processo tributario e revisione della disciplina delle sanzioni»), pubblicato in G.U. n. 2 del 3 gennaio 2024 ed entrato in vigore il 18 gennaio 2024.

¹⁸⁴ D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, art. 1, comma 1, lett. m); d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, art. 1, comma 1, lett. i).

¹⁸⁵ D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, art. 1, comma 1, lett. m), e art. 2, comma 4, in G.U. 3 gennaio 2024, n. 2. A decorrere dall'entrata in vigore del decreto legislativo, coincidente con la pubblicazione in G.U., la disciplina positiva dell'autotutela deve essere dunque ricercata nelle norme statutarie.

Il passaggio dalla fonte regolamentare alla legge presenta un rilievo significativo. L'autotutela non viene più disciplinata soltanto come modalità interna di riesame dell'attività amministrativa, ma viene collocata nello Statuto dei diritti del contribuente, ossia nella sede normativa destinata a raccogliere i principi e le garanzie fondamentali del rapporto tributario, valorizzando, così, l'esigenza che l'Amministrazione finanziaria non conservi una pretesa impositiva quando l'errore sia evidente. Tale scelta, tuttavia, non consente di affermare che ogni illegittimità dell'atto tributario attribuisca al contribuente un diritto alla rimozione poiché l'inserimento dell'autotutela nello Statuto non ha eliminato del tutto la discrezionalità dell'Amministrazione¹⁸⁶. La riforma, infatti, non ha trasformato l'autotutela in un rimedio alternativo all'impugnazione tempestiva dell'atto bensì ha distinto le ipotesi nelle quali l'amministrazione deve intervenire da quelle nelle quali conserva il potere di valutare l'opportunità del riesame.

Il nuovo assetto è infatti descritto come un sistema a doppio binario. L'art. 10-quater disciplina l'autotutela obbligatoria, prevedendo che, nelle fattispecie espressamente previste dalla norma, «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». L'art. 10-quinquies disciplina, invece, l'autotutela facoltativa prevedendo che al di fuori dei casi previsti dall'art. 10-quater, l'amministrazione «può comunque procedere» all'annullamento dell'atto o alla rinuncia all'imposizione, quando ne riconosca l'illegittimità o l'infondatezza.¹⁸⁷

¹⁸⁶ In tal senso, con riferimento alla necessità di contemperare la tutela del contribuente con l'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici tributari, v. L. Silvestri, Riforma dell'autotutela tributaria tra obbligo e facoltà (d.lgs. n. 219/2023), in *RatioIuris.it*, 11 dicembre 2024, par. 2, consultabile online.

¹⁸⁷ Legge 27 luglio 2000, n. 212, artt. 10-quater e 10-quinquies, introdotti dall'art. 1, comma 1, lett. m), d.lgs. n. 219 del 2023.

La differenza tra le due disposizioni non è semplicemente terminologica ma riveste un significativo rilievo sistematico. Nel caso dell'autotutela obbligatoria, il legislatore individua fattispecie nelle quali la presenza di un errore riduce in modo significativo lo spazio di valutazione amministrativa, impedendo che la definitività dell'atto divenga un ostacolo insuperabile alla correzione degli errori manifesti. Nell'autotutela facoltativa, invece, permane un margine di valutazione in capo all'ufficio, il quale è chiamato a valutare la complessità della fattispecie concreta, la necessità di ulteriori approfondimenti istruttori e l'esigenza di stabilità del rapporto tributario.

La riforma consente di trovare un punto di equilibrio tra esigenze diverse poiché l'ordinamento continua a tutelare la certezza dei rapporti giuridici e la funzione dei termini per proporre ricorso. Tuttavia, si riconosce che tali esigenze non possono giustificare la permanenza di una pretesa fondata su errori oggettivamente palesi. Dunque, l'autotutela obbligatoria non costituisce una rimessione in termini ma uno strumento circoscritto di ripristino della legalità dell'imposizione.

Alla distinzione sostanziale tra autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa corrisponde una diversa disciplina processuale. Il D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ha inserito nell'art. 19 del D.Lgs. 546 del 1992 le nuove lettere g-bis) e g-ter), prevedendo un regime diverso di impugnabilità per il rifiuto dell'Amministrazione a seconda del tipo di autotutela richiesta.¹⁸⁸

¹⁸⁸ D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, art. 1, comma 1, lett. i), recante modifiche all'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in G.U., 3 gennaio 2024, n. 2.

5.3 L'autotutela obbligatoria ex art. 10-quater dello Statuto dei diritti del contribuente

Delineata la struttura generale della riforma, occorre esaminare l'ambito di applicazione dell'autotutela obbligatoria. L'art. 10-quater dello Statuto dei diritti del contribuente non configura un obbligo generalizzato di riesaminare qualsiasi atto del quale il contribuente deduca l'illegittimità o l'infondatezza. L'intervento doveroso presuppone la presenza di due condizioni: il vizio deve essere riconducibile a una delle fattispecie individuate dall'art. 10-quater e deve presentare carattere manifesto. Si tratta di requisiti distinti, che devono essere verificati congiuntamente.

Alcune fattispecie oggi richiamate dall'art. 10-quater corrispondono a errori già previsti dalla disciplina precedente. La novità della riforma non risiede esclusivamente nel tipo di vizio considerato, ma negli effetti che la legge collega alla sua presenza. Il passaggio dalla formula facoltativa prevista nella disciplina regolamentare alla previsione secondo la quale l'amministrazione «procede» alla rimozione dell'atto segna la trasformazione di una parte del precedente potere di riesame in un obbligo giuridicamente disciplinato.

Nello specifico, l'art. 10-quater, comma 1, individua sette ipotesi di manifesta illegittimità:

- a) l'errore di persona;
- b) l'errore di calcolo;
- c) l'errore sull'individuazione del tributo, non previsto nella precedente disciplina;
- 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) la mancanza di documentazione successivamente sanata, purché la regolarizzazione intervenga entro i termini eventualmente previsti a pena di decadenza.¹⁸⁹

Il nuovo elenco ricalca in larga parte le ipotesi previste dall'art. 2 del D.M. n. 37/1997, ma non contempla l'evidente errore logico, la doppia imposizione e la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolati precedentemente negati¹⁹⁰

Le fattispecie indicate nell'elenco dell'art. 10-quater, comma 1, sono accomunate dall'esigenza che l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione sia manifesta. Non è sufficiente che il contribuente prospetti un vizio esattamente riconducibile a una delle categorie indicate ma è necessario che l'errore sia riconoscibile sulla base degli elementi disponibili, senza richiedere un'attività istruttoria particolarmente complessa o la soluzione di questioni interpretative controverse. La manifesta illegittimità costituisce, in altri termini, un requisito ulteriore rispetto all'appartenenza del vizio a una delle ipotesi elencate¹⁹¹, confermato anche dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21/E del 7 novembre 2024, la quale ha distinto i due elementi, chiarendo che l'autotutela obbligatoria presuppone sia la presenza di uno dei vizi indicati nell'art. 10-quater, sia il carattere manifesto

¹⁸⁹ Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 10-quater, comma 1, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. m), del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

¹⁹⁰ Agenzia delle entrate, circolare 7 novembre 2024, n. 21/E, par. 1.2; cfr. L. Silvestri, *Riforma dell'autotutela tributaria tra obbligo e facoltà (D.Lgs. n. 219/2023) in Ratioiuris.it*

¹⁹¹ Sul requisito della manifesta illegittimità quale presupposto dell'autotutela obbligatoria, si veda L. Silvestri, *Riforma dell'autotutela tributaria tra obbligo e facoltà*, in *Ratio Iuris*, 12 dicembre 2024, il quale evidenzia che le fattispecie previste dall'art. 10-quater devono essere interpretate in modo tassativo e che l'errore deve risultare immediatamente riconoscibile, senza richiedere la soluzione di questioni interpretative controverse o lo svolgimento di complesse attività istruttorie. In senso conforme, Agenzia delle entrate, circolare 7 novembre 2024, n. 21/E, secondo cui l'autotutela obbligatoria presuppone la riconducibilità del vizio a una delle ipotesi indicate dalla norma e il carattere manifesto dell'illegittimità.

dell'illegittimità. Qualora il vizio non rientri nell'elencazione normativa oppure difetti il requisito della manifesta riconoscibilità, la situazione non è necessariamente sottratta a ogni possibilità di riesame, ma può essere ricondotta, ricorrendone le condizioni, all'autotutela facoltativa prevista dall'art. 10-quinquies.¹⁹²

Tale precisazione assume particolare rilievo con riferimento all'errore sul presupposto d'imposta, che costituisce una delle fattispecie potenzialmente più ampie tra quelle indicate dall'art. 10-quater. Proprio al fine di evitare che tale previsione possa trasformare l'autotutela obbligatoria in uno strumento idoneo a rimettere in discussione, oltre i termini ordinari di impugnazione, qualsiasi questione relativa alla fondatezza della pretesa tributaria, le prime pronunce di merito ne hanno proposto una lettura restrittiva.

In particolare, la CGT I grado di Udine, con la sentenza n. 113 del 2025, ha affermato che l'errore sul presupposto d'imposta non può coincidere con la semplice infondatezza dell'accertamento, ma deve consistere in un errore di percezione relativo a un presupposto di fatto della pretesa impositiva. Non rientra, pertanto, in tale fattispecie la contestazione della valutazione di fatto o di diritto compiute dall'Amministrazione, che avrebbe dovuto essere proposta mediante la tempestiva impugnazione dell'atto. Nel caso esaminato, la Corte ha dichiarato ammissibile il ricorso contro il rifiuto tacito, ma lo ha respinto nel merito, poiché il contribuente mirava a ottenere una valutazione della qualificazione giuridica della propria attività e non aveva previsto un errore di percezione su un elemento di fatto.¹⁹³ Un'impostazione analoga è stata adottata dalla CGT I grado di Salerno

¹⁹² Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21/E del 7 novembre 2024, avente ad oggetto le "Istruzioni operative agli Uffici in materia di autotutela tributaria, a seguito delle novità introdotte con gli articoli 10-quater e 10-quinquies dello Statuto dei diritti del contribuente."

¹⁹³ Corte di giustizia tributaria di primo grado di Udine, sez. III, 10 giugno 2025, n. 113, in Banca dati DEF

con la sentenza n. 946 del 2026, che richiama espressamente la precedente decisione della Corte di Udine. La Corte ha ribadito il carattere tassativo delle ipotesi indicate dall'art. 10-quater e ha precisato che l'errore deve emergere in modo immediato degli elementi documentali, senza richiedere una preventiva valutazione sostanziale. Nel caso sottoposto al suo esame, riguardante una certificazione unica successivamente annullata e il mancato sgravio delle somme iscritte a ruolo, la Corte ha escluso che la questione fosse riconducibile all'autotutela obbligatoria, qualificandola come richiesta di riesame facoltativo ai sensi dell'art. 10-quinquies. Diversamente dalla pronuncia di Udine, il ricorso contro il rifiuto è stato dichiarato inammissibile, poiché nell'ambito dell'autotutela facoltativa, l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 ammette l'impugnazione del solo rifiuto espresso¹⁹⁴.

Pur essendo giunte a esiti processuali differenti, le due pronunce convergono nell'affermare che l'espressione «errore sul presupposto d'imposta» non può essere utilizzata per ottenere, attraverso l'istanza di autotutela, una nuova valutazione di qualsiasi questione giuridico-probatoria rimasta incontestata a causa della mancata impugnazione dell'atto, poiché ciò eliminerebbe ogni effettiva distinzione tra autotutela obbligatoria e facoltativa e finirebbe per attribuire all'istanza la funzione di un ricorso tardivo. Occorre invece verificare, in concreto, se l'errore riguardi effettivamente il presupposto sul quale è stata fondata l'imposizione e se esso emerga in maniera manifesta dagli elementi acquisiti.

Una disciplina specifica è prevista anche per l'errore materiale commesso dal contribuente. In questo caso la legge richiede espressamente che l'errore sia facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria, dunque, ogni inesattezza contenuta nella dichiarazione non determina l'obbligo di intervenire poiché è necessario che l'errore risulti rilevabile senza ricostruzioni complesse e

¹⁹⁴ Corte di giustizia tributaria di primo grado di Salerno, sez. II, 24 febbraio 2026, n. 946.

che gli elementi a disposizione dell'ufficio consentano di individuarlo con sufficiente immediatezza. Analogamente, la mancata considerazione di un pagamento regolarmente eseguito rientra nell'autotutela obbligatoria quando il contribuente sia in grado di dimostrare l'avvenuto versamento o quando esso risulti già dalle informazioni disponibili all'Amministrazione.

Quanto all'ipotesi della mancanza di documentazione successivamente sanata, la disposizione ammette l'intervento obbligatorio soltanto quando la produzione e la regolarizzazione dei documenti avvengano entro i termini eventualmente stabiliti a pena di decadenza. Pertanto, l'autotutela non può essere utilizzata per superare un termine decadenziale espressamente previsto dalla legge. La norma consente di correggere la pretesa quando la carenza documentale sia stata legittimamente rimossa ma non introduce una generale possibilità di sanare tardivamente qualsiasi omissione.

La norma impone all'Amministrazione di procedere all'annullamento anche in assenza di una specifica istanza del contribuente e riconosce, quindi, all'ufficio un potere-dovere di intervento d'ufficio quando, nello svolgimento della propria attività, rilevi uno dei casi di manifesta illegittimità. L'istanza del contribuente consente di portare l'errore a conoscenza dell'Amministrazione e di fornirle gli elementi necessari alla sua immediata verifica; tuttavia, non costituisce il presupposto giuridico dell'obbligo di annullamento.

L'intervento può riguardare l'intero atto oppure soltanto una sua parte. L'annullamento parziale permette di eliminare esclusivamente la componente illegittima della pretesa lasciando fermo il contenuto dell'atto che risulti corretto; dunque, tale previsione risponde all'esigenza di proporzionalità dell'azione amministrativa poiché la rimozione non deve estendersi alle parti dell'atto non interessate dall'errore.

L'art. 10-quater consente, inoltre, l'esercizio dell'autotutela obbligatoria durante la pendenza del giudizio e nei confronti degli atti divenuti definitivi. La pendenza

di un processo non impedisce quindi all'amministrazione di riconoscere l'errore e di rimuovere, in tutto o in parte, la pretesa. Allo stesso modo, la mancata tempestiva impugnazione dell'atto non esclude immediatamente l'obbligo di intervenire, purché ricorrano gli ulteriori presupposti stabiliti dalla norma.

Tuttavia, la rilevanza della definitività dell'atto non viene completamente eliminata. In particolare, il comma 2 dell'art. 10-quater prevede due limiti espressi: l'obbligo non sussiste quando sia intervenuta una sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria oppure quando sia trascorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione. Il primo limite tutela la stabilità dell'accertamento giudiziale, poiché, una volta che la controversia sia stata decisa con sentenza definitiva favorevole all'Amministrazione, l'autotutela obbligatoria non può essere impiegata per rimettere in discussione il risultato del giudizio; il secondo limite opera, invece, quando l'atto sia diventato definitivo per inerzia del contribuente. In quest'ultimo caso l'obbligo di annullamento permane soltanto per un anno, decorso il quale non può più essere invocato l'art. 10-quater. Tale termine annuale conferma che la riforma non ha voluto cancellare la funzione dei termini ordinari di impugnazione. Decorso l'anno, tuttavia, viene meno l'obbligo previsto dall'art. 10-quater ma ciò non equivale necessariamente all'estinzione di ogni potere di riesame poiché resta da verificare l'eventuale applicabilità dell'autotutela facoltativa prevista all'art. 10-quinquies.

Un'ulteriore novità è intervenuta con il D. Lgs. 18 dicembre 2025, n. 192. In particolare, l'art. 13 ha modificato il comma 1 dell'art. 10-quater, disponendo che, dopo le parole «atti di imposizione», fossero inserite le parole «o sanzionatori». Dal 20 dicembre 2025, pertanto, l'ambito oggettivo dell'autotutela obbligatoria comprende espressamente anche gli atti sanzionatori, per i quali deve comunque

ricorrere una delle ipotesi previste dalla norma e l'illegittimità deve presentare carattere manifesto.¹⁹⁵

Completa la disciplina dell'autotutela obbligatoria l'art. 10-quater, comma 3, il quale, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela e con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'Amministrazione finanziaria ai fini del medesimo articolo, limita alle ipotesi di dolo la responsabilità di cui all'art. 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20. Tale previsione dà attuazione¹⁹⁶, nei termini stabiliti dal legislatore delegato, al criterio direttivo in materia di responsabilità amministrativo-contabile contenuto nell'art. 4, comma 1, lett. h), della legge delega n. 111 del 2023, già illustrato nel par. 5.1. Individuati i presupposti e i limiti dell'intervento obbligatorio, occorre esaminare le modalità attraverso le quali tali condizioni devono essere rappresentate dal contribuente e verificate dall'amministrazione nell'ambito del procedimento di riesame.

5.4 L'autotutela facoltativa ex art. 10-quinquies dello Statuto dei diritti del contribuente

Per le fattispecie che non rientrano nei casi disciplinati dall'art. 10-quater o che non presentano carattere manifesto, l'art. 10-quinquies dello Statuto dei diritti del contribuente disciplina l'autotutela facoltativa.

La disposizione stabilisce: «Fuori dei casi di cui all'articolo 10-quater 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

¹⁹⁵ Art. 13, comma 1, lett. b), del d.lgs. 18 dicembre 2025, n. 192, in G.U. 19 dicembre 2025 n. 294, entrato in vigore il 20 dicembre 2025.

¹⁹⁶ Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 10-quater, comma 3.

dell'imposizione». Tale disposizione conserva¹⁹⁷ un'area generale di riesame, destinata a operare qualora non ricorrano le condizioni dalle quali l'art. 10-quater prevede l'obbligo di intervenire.

A differenza di quest'ultimo, l'art. 10-quinquies non prevede un elenco dei vizi rilevanti e non richiede che l'illegittimità sia manifesta, i riferimenti all'illegittimità e all'infondatezza consentono di prendere in considerazione sia i difetti riguardanti la conformità dell'atto alla disciplina applicabile, sia le situazioni nelle quali la pretesa risulti priva, in tutto o in parte, di un adeguato fondamento fattuale o probatorio. L'ampiezza dei presupposti è accompagnata dalla natura discrezionale dell'intervento poiché la presenza di un vizio non determina automaticamente l'obbligo dell'ufficio di rimuovere l'atto. Tuttavia, la discrezionalità non deve essere confusa con una libertà priva di limiti, poiché l'amministrazione è tenuta a perseguire la corretta applicazione del tributo e a rispettare i principi di legalità, imparzialità e buon andamento. Nell'autotutela facoltativa, tuttavia, tali principi non si traducono in un obbligo di annullamento corrispondente a quello previsto dall'art. 10-quater, l'ufficio conserva uno spazio di valutazione nel quale possono assumere rilievo la natura del vizio, la complessità degli accertamenti necessari, lo stato del rapporto tributario e l'esigenza di stabilità delle situazioni ormai consolidate.

Più problematica è la questione relativa alla permanenza, nel nuovo assetto normativo, del requisito dell'interesse generale alla rimozione dell'atto, distinto dall'interesse individuale del contribuente, elaborato dalla giurisprudenza formatasi sotto la disciplina previgente. L'art. 10-quinquies non contempla espressamente tale elemento tra i presupposti dell'autotutela facoltativa, limitandosi a prevedere che, al di fuori dei casi di cui all'art. 10-quater,

¹⁹⁷ Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 10-quinquies, comma 1, articolo introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera m) del D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

l'Amministrazione finanziaria «può comunque procedere» all'annullamento dell'atto o alla rinuncia all'imposizione in presenza della sua illegittimità o infondatezza. Sulla base del dato letterale, pertanto, appare preferibile non configurare l'esistenza di un interesse generale, ulteriore e distinto rispetto a quello del contribuente, quale autonomo requisito di ammissibilità dell'istanza. Tale criterio apparteneva alla costruzione giurisprudenziale elaborata nel sistema precedente, soprattutto ai fini dell'impugnazione del diniego relativo ad atti definitivi mentre la nuova disposizione non lo richiama espressamente. La presenza di ulteriori interessi pubblici può essere considerata dall'ufficio, nell'esercizio della propria valutazione, ma non può essere automaticamente presentata come una condizione di ammissibilità dell'istanza.

Un'importante differenza rispetto all'autotutela obbligatoria riguarda il fattore temporale poiché l'art. 10-quinquies consente espressamente il riesame degli atti definitivi e non riproduce il limite di un anno stabilito al comma 2 dell'art. 10-quater. Pertanto, quando è trascorso un anno dalla definitività dell'atto per mancata impugnazione, viene meno l'obbligo di annullamento secondo l'art. 10-quater ma può continuare a essere esercitato il potere di autotutela facoltativa¹⁹⁸. Il decorso del termine non rende, quindi, l'atto definitivamente estraneo a ogni possibilità di riesame, ma modifica la natura dell'intervento che da doveroso diventa discrezionale.

Tuttavia, tale possibilità non consiste nella riapertura dei termini per contestare l'atto originario. Il contribuente può sollecitare il riesame, ma non può utilizzare tale richiesta per contestare tardivamente questioni che avrebbe potuto far valere attraverso un ricorso proposto nei termini. Pertanto, l'atto non impugnato conserva

¹⁹⁸ Agenzia delle entrate, circolare 7 novembre 2024, n. 21/E, par.1.3, secondo cui l'autotutela facoltativa può essere esercitata anche quando ricorra uno dei vizi indicati dall'art. 10-quater, ma sia decorso il termine annuale previsto dal comma 2.

la propria definitività, pur non impedendo in modo assoluto all'Amministrazione di riconoscere e correggere l'illegittimità o l'infondatezza della pretesa.

Ferme le considerazioni già svolte nel paragrafo precedente sulla portata del giudicato, la circolare n. 21/E ritiene che l'autotutela facoltativa non possa essere esercitata quando sulla medesima questione sia intervenuto un giudicato sostanziale favorevole all'amministrazione. La stessa circolare esclude inoltre il riesame quando l'atto sia stato oggetto, anche parzialmente, di una forma di definizione, compresa quella agevolata, come l'accertamento con adesione, l'acquiescenza o la conciliazione.¹⁹⁹ Quest'ultima limitazione non è formulata espressamente nell'art. 10-quinquies, ma deriva dall'interpretazione fornita dall'amministrazione, fondata sull'esigenza di non rimettere in discussione rapporti già definiti consensualmente.

5.5 Gli esiti del procedimento di autotutela e la tutela giurisdizionale

La riforma non ha modificato soltanto i presupposti sostanziali dell'autotutela, distinguendo tra intervento obbligatorio e facoltativo, ma è intervenuta anche sul piano processuale. Come anticipato all'inizio del capitolo, il D.Lgs. n. 220 del 2023 ha modificato l'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, inserendo tra gli atti autonomamente impugnabili il «rifiuto espresso o tacito» sull'istanza di autotutela obbligatoria, previsto dalla nuova lett. g-bis), e il «rifiuto espresso» sull'istanza di autotutela facoltativa, contemplato dalla lett. g-ter)²⁰⁰. La disciplina processuale mette in luce così la diversa natura dei due istituti poiché soltanto nell'autotutela

¹⁹⁹ Agenzia delle entrate, circolare 7 novembre 2024, n. 21/E, par. 1.3. La limitazione relativa alle forme di definizione dell'atto è espressamente ricondotta dalla circolare, a titolo esemplificativo, all'accertamento con adesione, all'acquiescenza e alla conciliazione.

²⁰⁰ D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, art. 1, comma 1, lett. i), che ha inserito nell'art. 19, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 le lett. g-bis) e g-ter).

obbligatoria anche l'inerzia dell'Amministrazione può assumere rilevanza ai fini dell'impugnazione. È nel passaggio dalla fase amministrativa del riesame alla tutela dinanzi al giudice che emergono, pertanto, le principali ricadute della riforma sull'impugnabilità del diniego di autotutela.

5.5.1 L'accoglimento totale o parziale dell'istanza e l'autotutela sostitutiva

All'esito del riesame, l'Amministrazione può riconoscere integralmente la fondatezza delle ragioni prospettate dal contribuente e procedere all'annullamento dell'atto ovvero, quando l'imposizione non si sia ancora tradotta nell'adozione di un provvedimento, alla rinuncia all'imposizione. L'annullamento elimina la pretesa tributaria contenuta nell'atto e produce effetti anche sugli atti consequenziali adottati ai fini della riscossione.²⁰¹

L'accoglimento dell'istanza può essere anche parziale, quando l'errore riscontrato riguardi soltanto una parte della pretesa tributaria. In questo caso, l'ufficio annulla l'atto limitatamente alla parte ritenuta illegittima o infondata e ridetermina le somme ancora dovute. Il provvedimento presenta, quindi, un contenuto favorevole al contribuente per la parte annullata, mentre costituisce un rifiuto espresso rispetto alla parte dell'istanza che non è stata accolta. Per tale ragione l'Amministrazione

²⁰¹ Agenzia delle entrate, circolare 7 novembre 2024, n. 21/E, par. 3.3, con riferimento agli atti consequenziali, allo sgravio, alla restituzione delle somme versate e al limite derivante dalle definizioni agevolate. L'annullamento comporta l'adozione dei conseguenti provvedimenti di sgravio e, quando ne ricorrano i presupposti, la restituzione delle somme indebitamente versate, anche in assenza di un'apposita richiesta del contribuente. La circolare esclude, invece, la restituzione degli importi corrisposti nell'ambito di una definizione agevolata, poiché l'adesione a tale procedura determina la stabilizzazione del rapporto secondo la disciplina che la regola.

deve motivare specificatamente la conservazione della pretesa residua, indicando gli elementi di fatto e le ragioni di diritto sui quali essa si fonda.²⁰²

Distinta dall'accoglimento totale o parziale dell'istanza è l'ipotesi in cui l'Amministrazione annulli l'atto originario e ne emetta uno nuovo, corretto dei vizi riscontrati. In questo caso si tratta della cosiddetta autotutela sostitutiva. Tale potere può essere esercitato purché non siano ancora decorsi i termini di decadenza previsti per l'accertamento e non sia intervenuta una sentenza passata in giudicato sul merito del rapporto tributario. Il nuovo provvedimento deve essere autonomamente motivato e notificato al contribuente insieme al provvedimento di annullamento di quello precedente e dalla sua notificazione decorrono nuovi termini per il pagamento, per l'eventuale definizione e per l'impugnazione²⁰³.

5.5.2 Il rifiuto espresso e tacito dell'Amministrazione

Qualora l'Amministrazione, invece, non ritenga sussistenti i presupposti per accogliere, integralmente o parzialmente, l'istanza, il procedimento può concludersi con un provvedimento espresso di rifiuto oppure, nei soli casi di autotutela obbligatoria, con il silenzio dell'ufficio.

Rispetto alla disciplina precedente, la riforma ha introdotto una novità di particolare rilievo. Prima dell'intervento del D.Lgs. n. 220 del 2023, infatti, il diniego di autotutela non era espressamente previsto nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992. La giurisprudenza

²⁰² Agenzia delle entrate, circolare n. 21/E del 2024, § 3.3. Secondo la circolare, il provvedimento di autotutela parziale costituisce rifiuto espresso per la parte dell'istanza non accolta e deve essere adeguatamente motivato.

²⁰³ Agenzia delle entrate, circolare n. 21/E del 2024, § 3.3. Sul potere di autotutela sostitutiva, l'Agenzia delle entrate in tale circolare specifica che «il nuovo provvedimento può avere anche un dispositivo e/o una motivazione differente in quanto emendato dal vizio originario»; cfr. anche Cass., sez. un., 21 novembre 2024, n. 30051.

ne aveva ammesso l'impugnazione soltanto entro limiti rigorosi, escludendo che il ricorso potesse consentire una nuova contestazione dell'atto impositivo ormai definitivo e richiedendo al contribuente di allegare un interesse generale alla sua rimozione, distinto dal proprio interesse individuale. Il silenzio sull'istanza, inoltre, non era autonomamente impugnabile, poiché all'Amministrazione non era riconosciuto un generale obbligo di provvedere.²⁰⁴

Il nuovo sistema supera parzialmente questo assetto. In particolare, l'art. 19, comma 1, lett. g-bis), riconosce espressamente l'impugnabilità del rifiuto espresso o tacito relativo all'autotutela obbligatoria, mentre la successiva lett. g-ter) prevede il solo rifiuto espresso relativo all'autotutela facoltativa. La riforma non ha quindi introdotto una disciplina uniforme del diniego, ma ha differenziato la tutela processuale in funzione della natura del potere esercitato: all'obbligo di annullamento previsto dall'art. 10-quater corrisponde la possibilità di reagire anche contro l'inerzia dell'ufficio, mentre alla natura discrezionale del potere disciplinato dall'art. 10-quinquies corrisponde, invece, l'impugnabilità del solo rifiuto espresso.²⁰⁵

Il rifiuto è espresso quando l'Amministrazione comunica al contribuente un provvedimento con il quale non accoglie la richiesta di annullamento. Nell'autotutela obbligatoria, la motivazione deve consentire di comprendere per quale ragione l'errore prospettato non sia riconducibile a una delle fattispecie

²⁰⁴ Corte cost., 13 luglio 2017, n. 181; Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388. Sul precedente orientamento si rinvia al capitolo IV.

²⁰⁵ D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 1, lett. g-bis) e g-ter), introdotte dall'art. 1, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, che prevedono nello specifico: 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, mentre g-ter) il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212.

indicate dall'art. 10-quater, non presenti carattere manifesto, oppure ricada in uno dei limiti stabiliti dalla disposizione stessa²⁰⁶. Nell'autotutela facoltativa, invece, il provvedimento esprime la decisione dell'ufficio di non procedere all'annullamento ai sensi dell'art. 10-quinquies.

La circolare n. 21/E del 2024 precisa che il provvedimento conclusivo deve essere adeguatamente motivato con riferimento agli elementi di fatto e alle ragioni giuridiche valutati nel corso dell'istruttoria. In tal modo, la motivazione consente al contribuente di conoscere le ragioni della decisione e, nei casi previsti, di contestarle davanti al giudice tributario. Il provvedimento deve essere comunicato al domicilio digitale indicato nell'istanza oppure, in mancanza, al domicilio fiscale del contribuente. Diversa dal rifiuto espresso è l'ipotesi in cui l'Amministrazione non comunichi alcuna decisione. Nell'autotutela obbligatoria, l'inerzia dell'ufficio assume rilevanza processuale perché l'art. 10-quater configura, in presenza dei presupposti stabiliti dalla legge, un dovere di annullamento. L'art. 19, comma 1, lett. g-bis), riconosce pertanto al contribuente la possibilità di impugnare anche il rifiuto tacito, una volta trascorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza.²⁰⁷ Nello specifico, il rifiuto tacito non costituisce una decisione sulla legittimità dell'atto originario, ma rappresenta la qualificazione attribuita dalla legge all'inerzia dell'Amministrazione per consentire al contribuente di accedere alla tutela giurisdizionale. Il decorso dei novanta giorni non determina, pertanto, né l'accoglimento dell'istanza né l'annullamento o la sospensione dell'atto, che continua a produrre i propri effetti.

Nell'autotutela facoltativa, invece, l'art. 19, comma 1, lett. g-ter), prevede esclusivamente il rifiuto espresso. Il silenzio dell'ufficio sull'istanza, presentata ai

²⁰⁶ Cfr. S. Corollo, *Autotutela obbligatoria e facoltativa: funzionamento, tempi e modi*, in Fiscoetasse.com, 19/12/2024

²⁰⁷ Agenzia delle entrate, circolare 7 novembre 2024, n. 21/E, par. 3.1 e 3.3.

sensi dell'art. 10-quinquies, non dà quindi luogo a un rifiuto tacito autonomamente impugnabile.

Tale scelta normativa può incidere sull'effettività della tutela riconosciuta al contribuente. Infatti, come osservato da R. Amato, la mancata impugnabilità del silenzio potrebbe indurre gli uffici a non rispondere alle istanze di autotutela facoltativa, evitando così l'adozione di un rifiuto espresso suscettibile di impugnazione²⁰⁸. Si tratta di un rischio potenziale che deriva dalla diversa tutela processuale prevista per le due forme di autotutela e che conferma la posizione più debole del contribuente di fronte all'inerzia dell'Amministrazione nell'esercizio del potere facoltativo.

Quanto ai termini per accedere alla tutela giurisdizionale, il rifiuto espresso, sia nell'autotutela obbligatoria, sia in quella facoltativa, può essere impugnato dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado entro sessanta giorni dalla sua notificazione. Il ricorso contro il rifiuto tacito relativo all'autotutela obbligatoria può invece essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla presentazione dell'istanza, ai sensi dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992.²⁰⁹

L'impugnazione del rifiuto deve essere tenuta distinta da quella dell'atto tributario originario poiché la presentazione dell'istanza di autotutela non sospende né interrompe il termine previsto per contestare tale atto. Pertanto, qualora il termine di sessanta giorni sia ancora pendente per poter proporre ricorso dinanzi al giudice,

²⁰⁸ R. Amato, *L'istanza in autotutela non sospende i termini del ricorso*, in *Eutekne.info*, 9 novembre 2024. L'Atrice evidenzia il rischio che, nei casi di autotutela facoltativa, l'amministrazione possa mantenere il silenzio, evitando l'adozione di un rifiuto espresso impugnabile ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. g-ter), del d.lgs. n. 546 del 1992.

²⁰⁹ D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 19, comma 1, lett. g-bis) e g-ter), e 21, commi 1 e 2.

il contribuente che intende opporsi alla pretesa tributaria deve proporre autonomamente il ricorso, senza attendere l'esito del procedimento di riesame.²¹⁰

La riforma ha dunque ampliato la tutela del contribuente mediante l'espressa inclusione del rifiuto tra gli atti impugnabili e il riconoscimento della rilevanza processuale del silenzio nell'autotutela obbligatoria. Ciò non comporta, tuttavia, l'automatica riapertura dei termini per contestare l'atto originario ormai definitivo. Resta pertanto da stabilire quale sia l'ampiezza del controllo esercitabile dal giudice sul rifiuto di autotutela: una questione sulla quale si sono concentrate le prime pronunce successive alla riforma e che sarà esaminata nel paragrafo seguente.

5.6 Le prime applicazioni giurisprudenziali e l'effettiva portata dell'impugnazione

L'introduzione delle lett. g-bis) e g-ter) nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ha prodotto un cambiamento significativo, prevedendo il rifiuto dell'autotutela tra gli atti impugnabili. Nell'autotutela obbligatoria può essere contestato sia il rifiuto espresso sia quello tacito, mentre nell'autotutela facoltativa è impugnabile soltanto il rifiuto espresso. La riforma ha quindi superato, almeno in parte, il precedente sistema, nel quale la possibilità di ricorrere contro il diniego era riconosciuta soltanto entro limiti particolarmente rigorosi, richiedendo, soprattutto con riferimento ad atti divenuti definitivi, l'allegazione di ragioni di rilevante interesse generale alla rimozione dell'atto, distinte dall'interesse individuale del contribuente.

La previsione dell'impugnabilità, tuttavia, non ha risolto ogni problema. Occorre ancora stabilire che cosa debba intendersi per «rifiuto», se tale termine comprenda

²¹⁰ Agenzia delle entrate, circolare 7 novembre 2024, n. 21/E, § 3.1; R. Amato, *L'istanza in autotutela non sospende i termini del ricorso*, cit.

anche il provvedimento con cui l'ufficio esamina l'istanza e decide di non annullare l'atto e fino a quale punto il giudice possa controllare la decisione dell'Amministrazione. La questione è importante soprattutto quando l'atto originario non è stato impugnato ed è ormai divenuto definitivo. In questi casi, infatti, bisogna evitare che l'istanza di autotutela venga utilizzata come un nuovo ricorso presentato dopo la scadenza dei termini. Tale esigenza era già stata evidenziata nella disciplina precedente da Tesauro e dalla giurisprudenza richiamata da Di Nardo, secondo i quali l'impugnazione del diniego non poteva tradursi automaticamente in un nuovo esame dell'atto originario.²¹¹

Nelle prime applicazioni della riforma, alcune Corti di giustizia tributaria hanno adottato un'interpretazione restrittiva. In particolare, le sentenze delle Corti di primo grado di Caserta n. 3034 del 2024, di Avellino n. 1541 del 2024 e di Forlì n. 14 del 2025 hanno distinto il rifiuto di procedere al riesame dal rigetto dell'istanza intervenuto dopo l'esame della richiesta. Nello specifico la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Caserta, con la sentenza 15 luglio 2024, n. 3034, ha ritenuto che il provvedimento impugnabile fosse soltanto il rifiuto di procedere al riesame dell'atto. Secondo i giudici, quando l'Amministrazione esamina la richiesta, valuta la posizione del contribuente e la respinge con un provvedimento motivato, non si avrebbe un «rifiuto» ai sensi dell'art. 19, ma un «rigetto» dell'istanza non autonomamente impugnabile. Secondo la Corte, una diversa soluzione consentirebbe di contestare indirettamente un atto ormai definitivo, eludendo i termini ordinari per la proposizione del ricorso.²¹²

²¹¹ F. Tesauro, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pp. 141 e 146-149; G. Di Nardo, *L'impugnabilità del diniego di autotutela tributaria*, par. 1-3. I contributi riguardano il regime precedente e sono qui richiamati soltanto per il problema dei rapporti tra impugnazione del diniego e definitività dell'atto originario.

²¹² Corte di giustizia tributaria di primo grado di Caserta, sez. VII, sent. 15 luglio 2024, n. 3034, testo consultabile nella banca dati del Ministero dell'economia e delle finanze.

Una soluzione analoga è stata seguita dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, con la sentenza n. 1140 del 2025, in relazione a un diniego parziale di autotutela facoltativa riguardante atti divenuti definitivi²¹³

Alla base di queste decisioni vi è l'esigenza di non consentire la riapertura di rapporti tributari ormai consolidati. Sotto questo profilo, il contribuente che non abbia impugnato tempestivamente l'atto non può utilizzare l'autotutela per recuperare senza limiti la possibilità di contestarlo.

Questa distinzione tra «rifiuto» e «rigetto» non è però espressamente prevista né dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 né dagli artt. 10-quater e 10-quinquies dello Statuto. Le disposizioni utilizzano il termine «rifiuto» per indicare l'esito negativo dell'istanza, senza distinguere in base al fatto che l'amministrazione abbia svolto o meno un riesame approfondito. Anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21/E del 2024 utilizza generalmente il termine «diniego», senza attribuirgli un significato diverso a seconda delle modalità con cui l'ufficio è pervenuto alla decisione.²¹⁴

L'interpretazione restrittiva conduce anche a una conseguenza poco lineare. Il contribuente potrebbe impugnare il provvedimento con cui l'ufficio si limita a non procedere al riesame, ma non potrebbe impugnare una decisione motivata con cui l'ufficio, dopo avere esaminato la domanda, conclude che non vi sono i presupposti per annullare l'atto. Come osservato in dottrina, la legge sembra invece aver voluto

²¹³ Corte di giustizia tributaria di primo grado di Avellino, n. 1541/2024; Corte di giustizia tributaria di primo grado di Forlì, 28 gennaio 2025, n. 14; Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, n. 1140/2025. Per la ricostruzione di tali pronunce, cfr. M. Demetri, *La (non?) impugnabilità del rigetto dell'istanza di annullamento in autotutela alla luce della più recente giurisprudenza e dei documenti di prassi*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 27 novembre 2025; Cfr. C. Fiaschi e M. Verrengia, *Autotutela facoltativa: l'esito non è impugnabile*, in *FiscoOggi.it. nello specifico della sentenza n. 3034 del 15 luglio 2024 della Corte giust. trib. I grado Caserta*.

²¹⁴ Agenzia delle entrate, circolare 7 novembre 2024, n. 21/E, par. 3.1 e 3.3.

riconoscere tutela contro la decisione negativa dell'Amministrazione, senza attribuire un diverso valore processuale alle parole «rifiuto», «rigetto» e «diniego».²¹⁵

Una diversa interpretazione è stata proposta dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Messina con la sentenza n. 777 del 2026. La Corte ha espressamente dichiarato di non condividere la distinzione accolta dalla sentenza di Caserta, osservando che l'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede l'impugnabilità del rifiuto espresso relativo all'autotutela facoltativa e non limita tale possibilità al solo rifiuto di avviare il riesame. Secondo questa impostazione, quando l'Amministrazione esamina l'istanza e adotta una decisione espressa fondata su una nuova o più completa motivazione, il provvedimento può essere sottoposto al controllo del giudice. Rimane, invece, esclusa la possibilità di rimettere in discussione l'atto originario quando la risposta dell'ufficio sia meramente confermativa e non aggiunga alcun elemento alla precedente determinazione. Nel caso esaminato, il diniego si limitava a confermare le ragioni già poste alla base della cartella non impugnata e, pertanto, la Corte ha respinto il ricorso, pur avendo riconosciuto in via generale l'impugnabilità del diniego espresso di autotutela facoltativa.²¹⁶

La pronuncia di Messina consente, pertanto, di distinguere l'ammissibilità del ricorso dall'ampiezza del controllo esercitabile dal giudice. Ai sensi dell'art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, ciascun atto autonomamente impugnabile può essere contestato soltanto per vizi propri. L'oggetto immediato del giudizio

²¹⁵ Cfr. M. Demetri, *La (non?) impugnabilità del rigetto dell'istanza di annullamento in autotutela*, cit.; S. Rivetti, *Impugnabile il rifiuto e non il rigetto di autotutela*, in EC News, 30 marzo 2026.

²¹⁶ Corte di giustizia tributaria di primo grado di Messina, 9 febbraio 2026, n. 777; in senso conforme, Corte di giustizia tributaria di primo grado di Bergamo, sez. I, 17 novembre 2025, n. 543, richiamata dalla stessa sentenza di Messina.

rimane quindi il provvedimento con cui è stata respinta l'istanza di autotutela. Il riconoscimento dell'impugnabilità della decisione negativa, di conseguenza, non comporta automaticamente la possibilità di riproporre tutte le contestazioni che avrebbero dovuto essere formulate contro l'atto originario.²¹⁷

Nell'autotutela obbligatoria il controllo del giudice dovrebbe riguardare soprattutto l'esistenza dei presupposti indicati dall'art. 10-quater. Il giudice deve quindi verificare se il contribuente abbia rappresentato uno degli errori previsti dalla disposizione, se tale errore presenti carattere manifesto e se non ricorrano i limiti stabiliti dalla legge. Se queste condizioni sussistono, l'amministrazione non dispone della stessa libertà riconosciuta nell'autotutela facoltativa, perché la norma le impone di procedere all'annullamento. Una tutela limitata al solo controllo formale della risposta rischierebbe, in questo caso, di rendere poco efficace l'obbligo introdotto dalla riforma.

Nell'autotutela facoltativa il problema si presenta in termini differenti. L'art. 10-quinquies conserva in capo all'Amministrazione un potere discrezionale e l'art. 19 consente di impugnare soltanto il rifiuto espresso. Il giudice non dovrebbe quindi sostituire liberamente la propria valutazione a quella dell'ufficio. L'ampiezza del controllo dipende, tuttavia, dal contenuto della decisione negativa. Secondo l'interpretazione più restrittiva, possono essere esaminati soltanto i vizi propri del diniego; secondo la lettura accolta dalla sentenza di Messina, invece, quando l'ufficio abbia compiuto un nuovo esame e adottato una decisione sorretta da una motivazione autonoma, il controllo può estendersi alle ragioni sostanziali sulle quali il diniego è fondato. Entrambe le impostazioni escludono comunque che una

²¹⁷ D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3. Sul diverso problema, formatosi nel sistema precedente, della distinzione tra mera conferma e nuova determinazione dell'amministrazione, cfr. F. Tesaro, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pp. 141 e 146-147.

risposta meramente confermativa possa consentire di contestare nuovamente l'atto originario.

Rimane particolarmente delicata la mancata impugnabilità del silenzio nell'autotutela facoltativa. Come rilevato da Rebecca Amato, questa scelta potrebbe determinare il rischio che gli uffici evitino di adottare un diniego espresso, sottraendo così la decisione al controllo del giudice.²¹⁸ Si tratta di un rischio possibile e non della prova dell'esistenza di una prassi generalizzata. La questione mostra comunque una differenza concreta tra le due forme di autotutela: nell'autotutela obbligatoria il contribuente può rivolgersi al giudice anche dopo il silenzio dell'ufficio, mentre in quella facoltativa l'assenza di risposta non produce un atto autonomamente impugnabile.

Questa distinzione è stata confermata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano con la sentenza n. 6 del 2026. Nel caso esaminato, il contribuente aveva ricondotto all'errore sul presupposto d'imposta la contestazione relativa alla sussistenza dei requisiti necessari per beneficiare del regime fiscale dei lavoratori impatriati. La Corte ha, però, escluso che la questione rientrasse nell'autotutela obbligatoria, osservando che il contribuente aveva confuso il presupposto d'imposta con le condizioni richieste per accedere all'agevolazione. In quella sede, la riconduzione della richiesta all'autotutela facoltativa ha comportato la dichiarazione di inammissibilità del ricorso proposto contro il rifiuto tacito.

Alla stessa conclusione sul piano processuale è giunta la, già richiamata, sentenza n. 946 del 2026 della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Salerno, esaminata in precedenza con riferimento ai presupposti dell'autotutela obbligatoria. In quella sede, la riconduzione della richiesta all'autotutela

²¹⁸ R. Amato, Novanta giorni per rispondere all'istanza di autotutela obbligatoria, in Eutekne.info – Il Quotidiano del Commercialista, 9 novembre 2024.

facoltativa ha comportato la dichiarazione di inammissibilità del ricorso proposto contro il rifiuto tacito.²¹⁹

Le pronunce di Bolzano e Salerno delineano, dunque, un primo indirizzo comune in merito alla non impugnabilità del silenzio nell'autotutela facoltativa. Rimane invece aperto il contrasto relativo alla portata dell'impugnazione del diniego espresso, come dimostrano le differenti soluzioni accolte dalle Corti di Caserta e di Messina. Il quadro giurisprudenziale è pertanto ancora in fase di formazione e non può dirsi consolidato.

Alla luce di queste considerazioni, sembra preferibile interpretare il termine «rifiuto» come comprensivo della decisione espressa con cui l'amministrazione conclude negativamente il procedimento, indipendentemente dal fatto che essa venga denominata rifiuto, rigetto o diniego. Questa soluzione appare maggiormente coerente con la finalità della riforma, ma non comporta il venir meno della definitività dell'atto originario. Il giudice dovrebbe infatti concentrare il proprio controllo sui vizi della decisione negativa e sui presupposti dell'autotutela, esercitando un sindacato più incisivo nei casi di autotutela obbligatoria e necessariamente più limitato in quelli di autotutela facoltativa.

²¹⁹ Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bolzano, sez. I, 17 febbraio 2026, n. 6; nello stesso senso, Corte di giustizia tributaria di primo grado di Salerno, sez. II, 24 febbraio 2026, n. 946, cit.

6 CONCLUSIONI

Quanto esaminato nei capitoli evidenzia come l'autotutela tributaria si sia evoluta nel tempo, riflettendo un cambiamento nel modo di concepire il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente. L'analisi mostra inoltre che l'autotutela non può essere considerata soltanto uno strumento interno di correzione dell'attività amministrativa, poiché incide direttamente sulla posizione del contribuente, soprattutto nel caso in cui gli atti impositivi diventino definitivi e, dunque, non più impugnabili attraverso i rimedi ordinari. Sotto questo aspetto, la correzione degli errori dell'Amministrazione non risponde soltanto a un'esigenza di efficienza amministrativa, ma si pone in coerenza con la necessità di garantire una corretta applicazione della legge tributaria e di rendere l'imposizione conforme ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva, sanciti dagli artt. 3 e 53 Cost., e al principio di legalità dell'imposizione, espresso nella riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost.

Il problema principale dell'istituto riguarda, infatti, il rapporto tra la possibilità per l'Amministrazione di correggere i propri errori, la stabilità dell'atto impositivo e la necessità di garantire al contribuente una tutela effettiva.

Proprio da questa criticità ha preso avvio l'analisi che ha condotto alla recente riforma. Nel sistema tradizionale, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria impediva all'Amministrazione di rinunciare liberamente al tributo o di modificarne l'ammontare sulla base di valutazioni riferite al singolo caso. Se da un lato tale principio tutelava i principi di uguaglianza e capacità contributiva, evitando trattamenti differenziati tra i contribuenti, dall'altro una sua lettura eccessivamente rigida ostacolava la correzione in via amministrativa degli errori dell'ufficio, costringendo il contribuente a ricorrere al giudice anche in situazioni nelle quali la pretesa tributaria risultava palesemente illegittima o infondata, contribuendo così ad alimentare il contenzioso tributario.

Le difficoltà emerse da tale quadro hanno favorito, a partire dagli anni Novanta, un graduale superamento di tale rigidità senza, tuttavia, mettere in discussione il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. L'introduzione degli strumenti deflattivi del contenzioso e la progressiva tipizzazione dell'autotutela hanno infatti dimostrato che tale principio non impediva ogni forma di modifica del rapporto d'imposta, a condizione che l'intervento rimanesse ancorato ai presupposti e alle procedure stabiliti dalla legge. La flessibilità così introdotta non coincideva, quindi, con una libera disponibilità del tributo, bensì con la possibilità di correggere una pretesa non conforme alla legge o di giungere a una determinazione più corretta dell'obbligazione tributaria.

È in questo contesto che il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 ha rappresentato un passaggio particolarmente importante, poiché ha disciplinato in modo organico l'autotutela, individuando gli uffici competenti, le principali ipotesi di annullamento e alcuni limiti dell'intervento amministrativo. Il decreto ha inoltre riconosciuto la possibilità di procedere al riesame anche nei confronti di atti non più impugnabili, dimostrando che la definitività dell'atto sul piano processuale non impediva, in assoluto, un successivo intervento dell'Amministrazione.

Questa possibilità, tuttavia, non era accompagnata da una tutela altrettanto definita per il contribuente. L'istanza di autotutela aveva, secondo l'interpretazione prevalente, una funzione essenzialmente sollecitatoria e non faceva sorgere un obbligo generale dell'Amministrazione di provvedere. Si generava così una significativa asimmetria: l'Amministrazione poteva riesaminare e rimuovere un atto anche quando il contribuente non avrebbe più potuto impugnarlo secondo le regole ordinarie, mentre il contribuente non disponeva di uno strumento generale e certo per ottenere il riesame della pretesa o per contestare l'inerzia dell'ufficio.

È proprio da questa situazione di squilibrio che si è sviluppato il successivo intervento della giurisprudenza. La Corte costituzionale, con la sentenza n. 181 del

2017, ha confermato che, nella disciplina allora vigente, non esisteva un obbligo generale dell'Amministrazione di pronunciarsi su ogni istanza di autotutela e ha individuato nella tempestiva impugnazione dell'atto impositivo la principale forma di tutela del contribuente, escludendo che l'autotutela potesse trasformarsi in un rimedio alternativo al ricorso ordinario. Allo stesso tempo, la Corte non ha escluso la possibilità per il legislatore di introdurre ipotesi di autotutela obbligatoria. È in questo contesto che è intervenuta la riforma del 2023, volta a ridurre lo squilibrio che caratterizzava il sistema tradizionale.

In questo quadro si inseriscono la legge delega n. 111 del 2023 e i successivi decreti legislativi n. 219 e n. 220 del 2023, che hanno modificato il quadro normativo, inserendo l'autotutela nello Statuto dei diritti del contribuente e distinguendo tra autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa. La prima opera nelle ipotesi previste dall'art. 10-quater, quando l'errore presenta carattere manifesto e risulta riconducibile a una delle fattispecie indicate dalla legge, mentre la seconda, disciplinata dall'art. 10-quinquies, riguarda le situazioni non comprese nell'autotutela obbligatoria e conserva un margine di valutazione in capo all'Amministrazione.

La novità più significativa consiste nel fatto che, nei casi di autotutela obbligatoria, la presenza dei presupposti previsti dalla legge non lascia l'Amministrazione libera di decidere se intervenire. L'art. 10-quater stabilisce infatti che l'Amministrazione «procede» all'annullamento, segnando il passaggio da una semplice possibilità di riesame a un vero e proprio dovere di intervento. Si tratta di un cambiamento importante, poiché riconosce che, in presenza di un errore evidente, la stabilità dell'atto non può prevalere in modo assoluto sulla necessità di assicurare una corretta applicazione della legge tributaria.

Questo rafforzamento della posizione del contribuente non è però illimitato poiché l'autotutela obbligatoria riguarda soltanto le ipotesi previste dalla legge e richiede che l'errore sia immediatamente riconoscibile, mentre le situazioni più complesse, che richiedono approfondimenti interpretativi o probatori, restano nell'ambito dell'autotutela facoltativa. La disciplina attuale rappresenta quindi una soluzione intermedia, perché limita la discrezionalità dell'Amministrazione nei casi più evidenti, ma la conserva nelle ipotesi ulteriori.

La riforma, inoltre, ha inciso anche sul piano processuale, prevedendo nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 l'impugnabilità del rifiuto espresso o tacito relativo all'autotutela obbligatoria e del solo rifiuto espresso relativo all'autotutela facoltativa. In questo modo, il legislatore ha attribuito al rifiuto dell'Amministrazione una rilevanza processuale più chiara rispetto al passato e ha rafforzato la tutela del contribuente, anche se non in modo uniforme per le due forme di autotutela.

Proprio questa differenza permette di comprendere l'osservazione di R. Amato, che appare condivisibile, secondo cui la mancata impugnabilità del silenzio nell'autotutela facoltativa può creare il rischio che l'Amministrazione non risponda all'istanza, evitando così l'adozione di un rifiuto espresso soggetto al controllo del giudice. Tale criticità riguarda soprattutto il contribuente che, da un lato, può impugnare il rifiuto espresso e, dall'altro, non dispone della stessa tutela quando l'Amministrazione rimane inerte. La diversa disciplina del silenzio, in questo senso, rischia di rendere meno efficace la tutela nell'ambito dell'autotutela facoltativa, nella quale l'ufficio detiene il maggior margine di valutazione.

Tuttavia, il riconoscimento dell'impugnabilità del rifiuto non comporta la possibilità di riproporre davanti al giudice tutte le contestazioni relative all'atto originario. L'istanza di autotutela non sospende né interrompe i termini per proporre l'impugnazione ordinaria e non può essere utilizzata per trasformare il

giudizio sul rifiuto in un ricorso tardivo. L'oggetto del giudizio deve rimanere il provvedimento di autotutela e il modo in cui l'Amministrazione ha esercitato il proprio potere, senza che l'impugnazione del rifiuto diventi una nuova contestazione dell'atto di imposizione.

Da questa differenza deriva anche l'esigenza di delimitare il controllo del giudice. Il sindacato, nell'autotutela obbligatoria, dovrebbe concentrarsi sulla possibile esistenza delle condizioni richieste dall'art. 10-quater, sull'evidenza dell'errore e sull'eventuale presenza dei limiti stabiliti dalla legge. Nell'autotutela facoltativa, invece, il controllo dovrebbe essere più limitato e focalizzarsi sui vizi propri del rifiuto, sulla correttezza dei presupposti e sull'adeguatezza della motivazione, senza che la valutazione del giudice si sostituisca automaticamente a quella dell'Amministrazione.

Nel complesso, ritengo che la riforma abbia rappresentato un passo avanti, poiché ha ridotto l'asimmetria che caratterizzava il sistema precedente e ha, inoltre, riconosciuto una tutela più concreta contro gli errori manifesti dell'Amministrazione. A mio avviso, però, non può essere considerata una soluzione definitiva, poiché restano aperte le questioni relative alla mancata impugnabilità del silenzio nell'autotutela facoltativa, alla distinzione tra rigetto e rifiuto e all'ampiezza del controllo che il giudice può esercitare.

La valutazione finale è quindi positiva, sebbene non esente da critiche. La riforma non ha eliminato la definitività degli atti né ha introdotto un diritto generale all'annullamento, ma ha riconosciuto che, almeno nei casi di errore manifesto, la correttezza dell'imposizione non può basarsi unicamente sull'azione tempestiva del contribuente. Il principale risultato della nuova disciplina consiste nel fatto che l'autotutela non è più soltanto un potere interno dell'Amministrazione, ma diventa, in determinate ipotesi, un dovere collegato a una forma di tutela giurisdizionale.

In definitiva, si può affermare che l'autotutela tributaria si trova oggi in una posizione diversa rispetto al passato, perché la riforma ha cercato di conciliare la legalità dell'imposizione con la stabilità dei rapporti tributari, limitando la discrezionalità dell'Amministrazione nei casi più evidenti e riconoscendo al contribuente la possibilità di sottoporre il rifiuto al controllo del giudice. Il confronto tra la necessità di correggere gli errori dell'Amministrazione e quella di preservare la definitività degli atti non è stato eliminato, ma è stato ricondotto entro un quadro normativo più equilibrato e maggiormente orientato alla tutela del contribuente.

7 Bibliografia e sitografia

A.TUBELLI, G. A. *Transazione fiscale e crisi d'impresa*. Milano: IPSOA.

Agenzia delle Entrate. circolare 7 novembre 2024, n. 21/E.

AMATO, R. *L'istanza in autotutela non sospende i termini del ricorso*.

BATTISTA, A. *L'Autotutela nel Diritto Tributario*.

BAUSILIO, G. *L'autotutela in materia tributaria, profili giurisprudenziali*.
Vicalvi: Key Editore.

Bocardi.it. Tratto da <https://www.bocardi.it/costituzione/parte-ii/titolo-iii/sezione-ii/art97.html>

CANTILLO, M. *Tutela giudiziale del contribuente*.

CANTILLO, M. *Tutela giudiziale del contribuente e autotutela tributaria*.

CICALA, R. G. *Gli istituti deflattivi*.

COCIANI, S. *Autotutela*.

COROLLO, S. *Autotutela obbligatoria e facoltativa: funzionamento, tempi e modi*.

Corte costituzionale, n. 1.

Corte di giustizia tributaria di primo grado di Avellino, n. 1.

Corte di giustizia tributaria di primo grado di Salerno, sez. II, 24 febbraio 2026, n. 946.

Corte di giustizia tributaria di primo grado di Udine, sez. III, 10 giugno 2025, n. 113.

Cuva, A. *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*.
Padova: CEDAM.

CUVA, A. *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*.
Padova: CEDAM.

Cuva, A. *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*.

D.L. 30 settembre 1994, n. 5.

D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 2.

D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 2.

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 5.

D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 5.

D.M. 11 febbraio 1997, n. 3.

D.M. 11 febbraio 1997, n. 3. *Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria*.

D.P.R. 26 marzo 2001, n. 1. art. 23.

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 6.

d.P.R. 27 marzo 1992, n. 2.

D.P.R. 27 marzo 1992, n. 2. *Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze*.

Decreto 11 febbraio 1997, n. 3.

Decreto Ministeriale 11 febbraio 1997, n. 3.

DEMETRI, M. *La (non?) impugnabilità del rigetto dell'istanza di annullamento in autotutela*.

DIDONI, S. *La tutela giurisdizionale avverso il diniego di esercizio dell'autotutela tributaria avente ad oggetto annullamento parziale di un atto impositivo*.

Enciclopedia Treccani on-line. Tratto da
<https://www.treccani.it/enciclopedia/procedimento-amministrativo/>

- FALSITTA, G.. *Natura e vizi costituzionali delle leggi di condono tributario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, I, 1993, p. 455 e ss.
- FERRARA, F. B. *L'evoluzione del quadro normativo*.
- FICARI, V. *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*.
- G. Villani, F. M. *Autotutela tributaria*.
- G. VILLANI, F. M. *Autotutela tributaria: potere dell'ufficio dell'amministrazione, non strumento di protezione del contribuente*.
- GALLO, F. *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*,.
- GUIDARA, A. (2010). *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*. Milano: Giuffrè.
- GUIDARA, A. *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*.
- GUIDARA, A. *Riserva di legge e indisponibilità del tributo*, in *I Quaderni europei*, n. 44, 2012, pp. 4-6,.
- INGRAO, G. voce *Condono tributario*, in *Treccani*.
- L. 28 dicembre 2001, n. 4.
- L. 30 novembre 1994, n. 6.
- L. 7 agosto 1990, n. 2. *Art. 13, comma 2, .*
- Legge 27 luglio 2000, n. 2.
- Legge 29 ottobre 1991, n. 3.
- Legge 7 agosto 1990, n. 2. *Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 192 del 18 agosto 1990*.
- Legge 9 agosto 2023, n. 1.

- LUPI, R. *Manuale professionale di diritto tributario*.
- M. LEMBO, Z. P. *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: dall'accertamento con adesione alla mediazione tributaria*.
- M. VILLANI, I. P. *Autotutela nel diritto tributario*.
- MELIS, G. *Accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, reclamo e mediazione*.
- MELIS, G. *La disciplina dell'obbligazione tributaria in raffronto con la disciplina delle obbligazioni di diritto privato, relazione al Corso "Il giudice civile e il giudice tributario: fattispecie comuni e profili differenziali", Scuola Superiore de*.
- MICELI, R. *Il contraddittorio nelle indagini tributarie*.
- Moscatelli, M. *Indisponibilità e discrezionalità*.
- NARDO, G. D. *L'autotutela tributaria, aggiornamento dicembre 2017*.
- PALUMBO, G. *L'autotutela nel diritto tributario, in La disciplina dell'autotutela*.
- PAPARELLA, F. *Procedure concorsuali*.
- PIANESE, R. *Il principio di autotutela nel diritto tributario*.
- M. POLANO, *La conciliazione giudiziale, in Rassegna tributaria, 2002, fasc. 1, p. 33.*
- QUARANTA, A. *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria e i diritti del contribuente*. Milano.
- R. AMATO, A. C. *L'autotutela*.
- Regio Decreto 30 dicembre 1923, n. 3. (s.d.). (*Approvazione del testo di legge del registro*), in *G.U. 17 maggio 1924, n. 117, S.O.*

Repubblica, S. d. (s.d.). *La legislazione in materia tributaria e la Costituzione italiana*.

ROSINI, E. *L'autotutela tributaria: un ricorso in opposizione?*

RUSSO, P. *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*. MILANO.

SCARPA, K. *L'autotutela tributaria*.

STEFANATO, E. *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*. Padova.

Stipo, M. *Osservazioni in tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente*.

STIPO, M. *Osservazioni in tema di autotutela dell'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente*.

T.A.R. Toscana sez. I, 2. o.

TESAURO, F. *Compendio di diritto tributario, Parte generale, cap. V, par. 1 e 7, spec. pp. 25 e 28*.

TESAURO, F. *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*.

TOMA, G. D. *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*. Padova: CEDAM.

Tributaria, O. g. *Il principio di indisponibilità della pretesa tributaria e i suoi limiti nelle situazioni di crisi e nel processo tributario*.

Tributario, L. d. *Diritto.it*. Tratto da <https://www.diritto.it/1-indisponibilita-del-credito-tributario/>

TUBELLI, G. A. *Transazione fiscale e crisi d'impresa*. MILANO.

Versiglioni, M. *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*.

Villani, M. *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario*.

VILLANI, M. *Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di rigetto dell'istanza di autotutela: l'impugnabilità di fronte al giudice tributario.*

VILLANI, M. *Problematiche sull'autotutela. Problematiche attinenti la giurisdizione in tema di autotutela.*

Villani, M. *Problemi sull'autotutela.*

VIRGILIO, B. *Contraddittorio e giusto procedimento.*

www.diritto.it. Tratto da <https://www.diritto.it/autotutela-nel-diritto-tributario/>

www.entiprovincia.pu.it. Tratto da *http://www.entiprovincia.pu.it/fileadmin/grpmnt/5004/Autotutela.pdf*