

## ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE E CONTENZIOSO

di STEFANO NATALI

### Impugnabile il diniego dell'autotutela, ma con criticità

*Il nuovo art. 19 D.Lgs. 546/1992 prevede tra gli atti impugnabili il rifiuto sull'istanza di autotutela, ma con diverso trattamento a seconda che questa sia facoltativa o obbligatoria.*

Il D.Lgs. 546/1992, che disciplina il contenzioso tributario, si è rifatto il trucco, ma non è tutto oro ciò che luccica. Tra le varie modifiche che si sono succedute vi è quella operata dal D.Lgs. 30.12.2023, n. 220 che ha introdotto, nell'art. 19 del decreto sul contenzioso, **le lett. g-bis) e g-ter)** con le quali si prevede che, tra gli atti autonomamente impugnabili, facciano il loro ingresso rispettivamente il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-quater L. 212/2000 e il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-quinquies dello Statuto del contribuente.

Questi due articoli sono stati introdotti dalla recente riforma operata dal D.Lgs. 219/2023 e disciplinano rispettivamente i casi di **autotutela obbligatoria e facoltativa**. L'esercizio del potere di autotutela diviene un *"dovere"* nei casi espressamente previsti dalla norma che si sostanziano negli errori di calcolo, di persona, sull'individuazione del tributo, errori materiali del contribuente facilmente riconoscibili dall'Amministrazione Finanziaria, errore sul presupposto dell'imposta, la mancata considerazione di versamenti eseguiti e la mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

All'infuori dei casi sopra indicati, il Fisco può annullare, in tutto o in parte, gli atti impositivi, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio e di atti divenuti definitivi.

Se l'aver definito in modo esplicito le fattispecie al ricorrere delle quali l'Amministrazione Finanziaria è obbligata a rivedere il proprio operato non ha risolto tutti i problemi, in quanto, sotto il profilo pratico, **non è sempre facile distinguere il confine che separa l'autotutela obbligatoria da quella facoltativa**.

E' rilevante, per il legislatore, che **l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto sia "manifesta"**, affinché si rientri nell'autotutela obbligatoria, dovendo ricorrere, in caso contrario, a quella facoltativa. Ma non è così semplice. Pensiamo ai casi di errori sul presupposto legati a una errata qualificazione del fatto o sulla contraddittoria interpretazione di norme che sovente accade. Ecco, quindi, che il confine tra le 2 forme di autotutela non è così marcato come appare.

Tornando al contenzioso, l'aver previsto un differente trattamento, in termini di impugnazione, per le 2 fattispecie di autotutela **può sembrare contraddittorio e lesivo per il contribuente**. Il diniego dell'autotutela obbligatoria lo si può impugnare sia quando è espresso che tacito; il diniego sull'istanza di autotutela nei casi facoltativi è impugnabile solo in caso di rifiuto espresso. Il contribuente si trova quindi di fronte a un **primo problema**, ossia **individuare con certezza, nel momento in cui si presenta il caso, di capire se si rientra nell'articolo 10-quater o nel 10-quinquies**. A parte i casi eclatanti (ad esempio, versamento eseguito o altri casi indiscutibili), potrebbe non essere agevole capire quale delle 2 strade prenderà l'istanza di autotutela e ciò si riflette su modalità e termini per l'impugnazione in sede giurisdizionale.

A questo, se vogliamo proprio pensar male, si aggiunge il fatto che l'Agenzia delle Entrate, nei casi non ben delineati, potrebbe essere spinta a effettuare scelte discrezionali, ricorrendo a una delle 2 forme di autotutela in funzione della maggiore convenienza.

PRODOTTO EDITORIALE

#### Come difendersi dal Fisco

Mensile online di aggiornamento  
per affrontare i rapporti con il Fisco.

SCOPRI SU  
RATIO STORE

