

# Impugnabile il diniego all'autotutela obbligatoria

## Statuto

Il giudizio verterà sul vizio dell'atto, non su un generico interesse generale

Le ipotesi di annullamento sono elencate nel comma 1 dell'articolo 10 quater

**Thomas Tassani**

Il legislatore delegato ha profondamente modificato l'istituto dell'autotutela tributaria, differenziandola tra obbligatoria e facoltativa (nuovi articoli 10-quater e 10-quinques dello Statuto introdotti dal decreto legislativo 219/23) e prevedendo l'impugnabilità del diniego sull'istanza presentata dal contribuente (articolo 10, Dlgs 546/92 innovato dal Dlgs 220/23).

La ratio che ha ispirato l'intervento legislativo, in attuazione delle previsioni della legge delega, è quella di un rafforzamento dell'istituto, in quanto idoneo a realizzare importanti effetti di certezza giuridica e di deflazione del contenzioso, nella prospettiva del pieno rispetto del canone generale di capacità contributiva (da cui derivano, come ricordato nella relazione illustrativa, diritti soggettivi e non interessi legittimi in capo al contribuente).

Per raggiungere tale obiettivo occorre, in primo luogo, superare il dogma della natura "ampiamente discrezionale" del potere di autotutela, che ha portato la giurisprudenza, negli anni, prima a negare in ra-

dice l'impugnabilità del diniego opposto dall'Ufficio e, infine, ad ammetterla, ma non per «eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo»: il contribuente deve infatti «prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto» (da ultima Cassazione 161/24).

Ne è derivata una sostanziale, e generalizzata, incontestabilità di ogni diniego di autotutela, con inevitabili conseguenze in termini di deresponsabilizzazione dei funzionari delle Entrate, preoccupati, al contrario, del possibile danno erariale contestabile in caso di annullamento dell'atto.

Con la previsione dell'autotutela obbligatoria, si delinea, invece, una posizione giuridica pienamente tutelata in capo al contribuente. In base al decreto legislativo 219/23, in vigore da oggi, la manifesta illegittimità, salvo che nel frattempo non sia intervenuto un giudicato favorevole all'Amministrazione, e non sia decorso un anno dalla definitività dell'atto, è condizione necessaria e sufficiente a determinare l'obbligo di annullamento per l'Ufficio fiscale nelle ipotesi, da ritenersi tassative, elencate nel comma 1, articolo 10-quater dello Statuto (errore di persona e di calcolo, sull'individuazione del tributo e sul presupposto, errore materiale facilmente riconoscibile, mancata considerazione di pagamenti eseguiti, carenza di documentazione poi sanata).

In queste situazioni, il diniego di autotutela (espresso o tacito che sia), a fronte dell'istanza del contribuente, è impugnabile, e il giudizio avrà a oggetto la sussistenza o meno dello specifico vizio dell'atto, senza alcuna valutazione in ordine a un "evanescente" interesse di rilevanza generale alla rimozione. Inoltre, simile obbligato-

rietà (con connessa tutela giurisdizionale) si riferisce tanto all'atto impositivo non ancora definitivo quanto all'atto divenuto definitivo per mancata impugnazione. Il possibile effetto di "scardinamento" dei termini decadenziali di impugnazione risulta pienamente giustificabile, alla luce del superiore valore della giustizia impositiva ex articolo 53 della Costituzione anche perché limitato, in una logica di bilanciamento, ai soli casi di evidente infondatezza dell'atto.

La previsione dell'autotutela obbligatoria - e la contestuale limitazione della responsabilità dei funzionari ex lege 20/94 alle sole ipotesi di dolo - assume inoltre una valenza di filtro procedimentale, dal punto di vista del contenzioso, ma pure dei procedimenti collaborativi e di compliance. Se il giudizio relativo all'autotutela obbligatoria è tutto sommato positivo, qualche perplessità desta invece la disciplina dell'autotutela facoltativa, attivabile ancora in ogni caso di illegittimità o infondatezza. In particolare, il riconoscimento dell'impugnabilità del solo "rifiuto espresso" (e non, anche, di quello tacito) di autotutela facoltativa, rischia di privare il contribuente di un diritto che, fino a oggi, era pacificamente riconosciuto: quello ad avere una risposta motivata alla propria istanza.

Infatti, l'Ufficio, a fronte della scelta tra il non rispondere (che non può essere contestata giudizialmente) e il fornire una risposta negativa (che può essere impugnata) potrebbe essere tentato di adeguarsi alla soluzione più comoda, ancorché meno rispettosa dei principi di trasparenza e buon andamento dell'azione amministrativa.