

# Una bussola anti liti: con la nuova autotutela stop agli atti infondati

**Accertamento.** La riforma fiscale incentiva il ripensamento degli uffici anche con la responsabilità per i funzionari circoscritta ai soli casi di dolo

A cura di

**Giuseppe Morina  
Salvina Morina  
Tonino Morina**

**A**utotutela a tutto campo per ripristinare un rapporto di correttezza tra Fisco e contribuenti e ridurre il contenzioso tributario. Sono questi gli obiettivi più importanti che intendono raggiungere il legislatore e l'agenzia delle Entrate (appena intervenuta in materia con la circolare n. 21 del 7 novembre 2024), grazie alla nuova autotutela, ossia l'annullamento degli atti impositivi che presentano errori o non sono fondati. Con il decreto legislativo 219/2023 (uno dei decreti attuativi della delega fiscale), pubblicato sulla «Gazzetta Ufficiale» n. 2 del 3 gennaio 2024 e in vigore dal 18 gennaio 2024, sono state introdotte nuove regole in tema di autotutela, apportando modifiche alla legge 212/2000, cioè allo Statuto dei diritti del contribuente. Le novità più rilevanti sono costituite dall'inserimento di due articoli: il 10-quater («Esercizio del potere di autotutela obbligatoria») e il 10-quinquies («Esercizio del potere di autotutela facoltativa»).

## 1

### LE CONDIZIONI

#### L'autotutela obbligatoria

L'autotutela è obbligatoria nei casi di errori manifesti, nonostante la definitività dell'atto. È infatti previsto che l'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza del contribuente, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi: errore di persona; errore di

calcolo; errore sull'individuazione del tributo; errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria; errore sul presupposto dell'imposta; mancata considerazione di pagamenti eseguiti; mancanza di documenti successivamente sanata, non dopo i termini, se previsti a pena di decadenza.

L'ufficio deve rispondere all'istanza di autotutela obbligatoria entro il termine di 90 giorni dalla sua ricezione. L'ufficio non procede all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione nel caso di sentenza passata in giudicato, favorevole all'ufficio, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

## 2

### SOLO UN'OPZIONE

#### L'autotutela facoltativa

L'articolo 10-quinquies («Esercizio del potere di autotutela facoltativa») dello Statuto del contribuente dispone che fuori dei casi previsti per l'autotutela obbligatoria, l'ufficio può 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 dell'imposizione. L'autotutela facoltativa «può», pertanto, essere esercitata dall'ufficio in presenza di vizi dell'atto o dell'imposizione non riconducibili ad alcuna delle fattispecie elencate nella norma dell'autotutela obbligatoria o in relazione ai quali, comunque, non ricorre la condizione della manifesta illegittimità.

Come per le ipotesi di autotutela obbligatoria, anche l'autotutela facoltativa non può più essere

esercitata in presenza di un giudicato sostanziale favorevole all'amministrazione finanziaria o quando l'atto di imposizione è stato oggetto, anche parzialmente, di qualunque forma di definizione, anche agevolata (ad esempio, accertamento con adesione, acquiescenza, conciliazione). Gli uffici non sono comunque tenuti a fornire risposte alle istanze di autotutela facoltativa che riguardano questioni già trattate in sede di contraddittorio, o procedimenti che già comportano una partecipazione preventiva del contribuente.

## 3

### L'UFFICIO COMPETENTE

#### Come si presenta l'istanza

Nel paragrafo 2 della circolare 21/E sono indicate le modalità di presentazione della richiesta di autotutela, che deve essere indirizzata all'ufficio che ha emesso l'atto di cui si chiede l'annullamento. Il dies a quo, cioè il giorno dal quale decorre il termine di 90 giorni, decorso il quale, nel caso di autotutela obbligatoria, il contribuente può impugnare l'eventuale rifiuto tacito, deve essere individuato nel giorno in cui l'istanza è pervenuta all'ufficio competente, il quale ne darà tempestiva comunicazione al contribuente. La presentazione delle richieste di autotutela non sospende, né interrompe la decorrenza di alcun termine previsto dal



legislatore, a partire dal termine per presentare il ricorso.

**4**

## DATI COMPLETI

### Il contenuto della domanda

L'istanza deve rappresentare in modo esaustivo tutti gli elementi, di fatto e di diritto, su cui si fonda la richiesta di autotutela e va corredata della documentazione in possesso del richiedente idonea a dimostrare la sussistenza dei vizi che giustificano la revisione dell'atto. L'istanza deve essere presentata avvalendosi di strumenti atti a certificarne l'invio da parte del soggetto legittimato a presentarla, tramite, ad esempio, l'utilizzo dei servizi telematici (accesso tramite Spid, Cie o Cns), tramite posta elettronica certificata o in alternativa tramite consegna a mano con accesso fisico all'ufficio. È bene che le richieste riportino: i dati del contribuente o del suo eventuale rappresentante a cui è stato notificato l'atto di cui si chiede l'annullamento; i dati di contatto a cui inviare comunicazioni e notificare l'eventuale provvedimento di accoglimento o diniego della richiesta, indicando l'indirizzo di posta elettronica certificata.

Nell'istanza si devono indicare: gli estremi dell'atto di cui si chiede l'annullamento; una dettagliata descrizione della fattispecie e ogni documentazione utile allo svolgimento della fase istruttoria dell'ufficio; i vizi dell'atto e le ragioni di fatto e di diritto, per le quali si chiede l'annullamento; la sottoscrizione del richiedente o del suo legale rappresentante o del procuratore generale o speciale incaricato, previa procura, in calce o a margine dell'atto, ovvero allegata all'istanza.

**5**

## LE TUTELE

### La sospensione dell'esecuzione dell'atto

Nel paragrafo 3.2 della circolare, si legge che, come confermato dalla relazione illustrativa, nella quale viene evidenziato che il potere di

**90 giorni**

autotutela facoltativa comprende anche la sospensione o revoca, il potere di sospensione, esercitabile anche nel caso di autotutela obbligatoria, deve intendersi compreso in quello di disporre l'annullamento. Resta fermo che la sospensione disposta in sede di autotutela non comporta la sospensione dei termini processuali e l'atto eventualmente sospeso si continua a considerare legittimo e fondato fino all'eventuale accoglimento totale o parziale dell'autotutela.

**6**

## PENALITÀ RIDOTTE

### La definizione delle sanzioni

Nel paragrafo 3.4 della circolare 21/E, l'agenzia delle Entrate detta le regole per la definizione delle sanzioni a seguito di autotutela parziale, in base all'articolo 17-bis, del decreto legislativo 472/1997, introdotto nell'ambito della riforma delle sanzioni tributarie (Dlgs 87/2024). L'articolo 17-bis stabilisce che «nei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo».

Per la definizione delle sanzioni in sede di acquisiscenza, l'articolo 15, comma 1, del decreto legislativo 218/1997 prevede il beneficio della riduzione delle sanzioni nella misura pari a un terzo «se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione». L'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 472/1997, ammette la definizione agevolata dell'intero atto di contestazione tramite il versamento delle sanzioni nella misura ridotta pari a un terzo entro il termine previsto per la

## IL TERMINE PER LA RISPOSTA

L'ufficio deve rispondere all'istanza di autotutela obbligatoria entro il termine di 90 giorni dalla sua ricezione. Il Fisco non è tenuto all'annullamento o

proposizione del ricorso.

**7**

## I RIMEDI AL RIFIUTO

### Ricorso entro 60 giorni in caso di diniego

Contro il diniego dell'istanza in autotutela può essere proposto ricorso, di norma, entro 60 giorni dal diniego. Per tenere conto delle novità in tema di autotutela, è stato infatti inserito nell'elenco degli atti impugnabili, mediante l'aggiunta delle lettere g-bis) e g-ter) all'articolo 19 del decreto legislativo 546/1992, il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria e il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa. Il ricorso contro il rifiuto tacito dell'istanza di autotutela obbligatoria può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di autotutela. Non è invece impugnabile il rifiuto tacito sull'istanza di autotutela facoltativa.

**8**

## IN CASO DI DOLO

### Responsabilità dei funzionari limitate

Per gli annullamenti in autotutela, la responsabilità dei funzionari è limitata alla sola condotta dolosa. In questo modo, il legislatore e l'agenzia delle Entrate intendono agevolare la nuova autotutela. Per addossare responsabilità al funzionario, che ha annullato l'atto o ha rinunciato all'imposizione, in assenza dei presupposti previsti dall'autotutela obbligatoria e/o facoltativa, il fatto dannoso deve essere sorretto dall'intenzione di procurare un danno all'erario, cioè alla volontà cosciente di infrangere la legge. Se, invece, l'erroneità delle valutazioni di fatto deriva da una grave violazione degli obblighi di diligenza, prudenza e perizia (cioè da colpa grave), la responsabilità è del tutto esclusa. Resta quindi ferma l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali. A questo punto, la "palla" passa agli uffici.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

alla rinuncia all'imposizione nel caso di sentenza passata in giudicato, favorevole all'ufficio, o decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.



**Nello Statuto del contribuente.**  
Il Dlgs 219/2023 ha introdotto gli articoli su autotutela obbligatoria e facoltativa