



**News n. 8 del 3 febbraio 2025**  
**a cura dell'Ufficio del massimario**

Con la sentenza in esame le sezioni unite della Corte di cassazione – pronunciandosi sui quesiti posti ex art. 374, comma 2, c.p.c. con l'ordinanza interlocutoria Cass. civ., sez. trib., 1 dicembre 2023, n. 33665 – delineano i caratteri dell'autotutela tributaria anche alla luce dei decreti legislativi 30 dicembre 2023, n. 219 e n. 220 evidenziandone le similitudini e differenze con l'autotutela amministrativa. La Corte sottolinea altresì le differenze tra l'annullamento in autotutela *in malam partem* e l'accertamento integrativo, precisando al contempo la nozione di legittimo affidamento del contribuente.

**Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 21 novembre 2024, n. 30051 – Pres. Cassano, Est. Fuochi Tinarelli.**

**Diritto tributario – Autotutela – Ammissibilità – Decadenza – Termini.**

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

**Diritto tributario – Autotutela – Autotutela sostitutiva *in malam partem* – Ammissibilità – Effetti – Doverosità – Accertamento integrativo – Differenze.**

*«In tema di accertamento tributario, l'autotutela sostitutiva *in malam partem*, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, si differenzia, strutturalmente e funzionalmente, dall'accertamento integrativo, previsto dagli artt. 43, quarto comma (ora terzo), d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, quarto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, che pure comporta l'emissione di un nuovo atto per una ulteriore pretesa in aggiunta a quella originaria, posto*

*che, nel primo caso, la valutazione investe l'atto originario che, in quanto viziato, viene annullato e sostituito sulla base degli stessi elementi già considerati, mentre, nel secondo, il precedente atto è valido e ad esso ne viene affiancato un altro, contenente una pretesa aggiuntiva per il medesimo tributo e periodo d'imposta, non ponendosi, neppure in astratto, l'esigenza di una rivalutazione degli elementi di fatto e diritto in base ai quali il primo atto è stato emesso; ne consegue che il requisito della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" non si applica per il provvedimento emesso in autotutela sostitutiva ancorché fonte di una maggiore imposizione» (2);*

### **Diritto tributario – Autotutela – Autotutela sostitutiva in malam partem – Legittimo affidamento – Limite – Presupposti.**

*«In caso di autotutela tributaria sostitutiva in malam partem, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, il legittimo affidamento del contribuente non è integrato dalla mera esistenza del precedente atto viziato ovvero dall'errata valutazione delle circostanze poste a suo fondamento, ostandovi il generale dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva in forza degli artt. 2 e 53 Cost.; può, per contro, assumere rilievo, ai fini della configurabilità del legittimo affidamento, l'esistenza di specifiche indicazioni erronee o di condotte intrinsecamente contraddittorie da parte dell'agenzia fiscale anteriormente all'adozione dell'atto illegittimo qualora le somme pretese siano state compiutamente versate e ricorrano ragioni di certezza e stabilità.» (3)*

(1-3) I. – Con la pronuncia in esame (in *Foro it.*, Rep. 2024; in *Immobili e proprietà*, 2025, 32, con nota di SERVIDIO, *ammesso annullamento e sostituzione di atto viziato con uno peggiorativo (autotutela)*, nonché in Newsletter n. 45 del 9 dicembre 2024) le sezioni unite civili della Corte di cassazione hanno esaminato *funditus* l'istituto dell'autotutela tributaria – qualificato quale *species* del più ampio *genus* dell'istituto dell'autotutela amministrativa – anche alla luce della riforma dell'istituto del 2023.

II. – L'autotutela tributaria – osservano le sezioni unite –

a) costituisce una peculiare declinazione dell'autotutela amministrativa che, sotto il profilo generale, si caratterizza come prerogativa della P.A.:

- a1) implicante il potere di rimediare agli eventuali pregiudizi che siano insorti in ragione della stessa attività amministrativa;
- a2) connaturata al perdurante compito istituzionale di perseguire la miglior cura dell'interesse pubblico affidato e pertanto, tendenzialmente inesauribile (c.d. principio di inesauribilità);
- a3) il cui fondamento normativo, prima ancora della espressa codifica operata con la legge 11 febbraio 2005, n. 15, che ha modificato e integrato la legge 7 agosto 1990, n. 241, introducendo il Capo IV-*bis* e, in specie, gli artt. 21-*quinquies* e seguenti, riposa negli stessi principi costituzionali di legalità e buon andamento dell'amministrazione predicati dall'art. 97 Cost., ai quali l'azione amministrativa deve ispirarsi;
- a4) è declinabile in tre diverse forme: i) sanzionatoria, ossia il potere di irrogare sanzioni; ii) esecutoria, quale potestà di portare ad esecuzione unilateralmente e coattivamente i propri provvedimenti, il cui positivo riconoscimento normativo è costituito dall'art. 21-*ter* della legge n. 241 del

1990; *iii*) decisoria, che si identifica nel potere di riesaminare discrezionalmente i propri atti da parte del soggetto che lo ha adottato, avuto riguardo a profili di legittimità o anche di opportunità, in funzione della loro conferma, modifica, revoca o annullamento;

a5) che in quest'ultima dimensione – quella decisoria – la P.A., anche in assenza dell'iniziativa della parte,

i) procede ad un riesame della validità degli atti in vista della conformità all'interesse pubblico tutelato, esame che si può concludere con la conferma dell'atto o con la sua rimozione, eventualmente parziale;

ii) l'oggetto immediato del riesame è costituito dal provvedimento ritenuto viziato (o inadeguato ad assolvere alla tutela dell'interesse perseguito), che è sottoposto, con una nuova procedura, ad una rinnovata valutazione della sua rispondenza a soddisfare l'interesse pubblico e gli interessi coinvolti, al cui esito la P.A. è chiamata a decidere se provvedere alla rimozione, modifica o conferma dell'atto medesimo;

a6) che la disciplina positiva – dell'autotutela decisoria – è contenuta nell'attuale Capo IV-*bis* della legge 7 agosto 1990, n. 241, e segnatamente:

- all'art. 21-*quinquies* della l. 241 del 1990, che disciplina una fattispecie tipicamente connessa all'esercizio discrezionale delle potestà amministrative, e dell'opportunità delle scelte, consentendo la rimozione dell'atto a fronte di sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto non prevedibile al momento dell'adozione del provvedimento o, anche, in certi casi, a seguito di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario;

- all'art. 21-*novies* che – in connessione con il 21-*octies* e con le esclusioni di cui all'art. 21-*septies* della l. 241 del 1990 – consente l'annullamento del provvedimento solo al ricorrere delle seguenti condizioni:

i) se illegittimo (e non già solo inopportuno) perché *“adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza”*;

ii) se sussistano ragioni di interesse pubblico;

iii) venga adottato entro un termine prefissato (12 mesi);

b) consiste anch'essa:

b1) nell'esercizio – d'ufficio o su istanza di parte – di un potere dell'Amministrazione finanziaria, ancorato al soddisfacimento di un interesse pubblico, di annullare o rettificare un proprio atto, affetto da un vizio;

b2) in procedimento di secondo grado, sicché oggetto del riesame è l'atto impositivo precedentemente adottato e non, direttamente, la pretesa fatta valere con quest'ultimo;

b3) in una rinnovata valutazione che si può concludere con l'annullamento, la modifica o la convalida dell'atto viziato, nonché, in caso di annullamento, con l'adozione di un nuovo atto sostitutivo del primo ed emendato dai vizi che lo avevano inficiato (cd. autotutela sostitutiva);

c) si differenzia dalla generale autotutela amministrativa poiché:

c1) non è una attività caratterizzata dalla discrezionalità amministrativa innanzi ad interessi legittimi;

c2) ha ad oggetto atti conseguenti a presupposti impositivi definiti dalla legge, dunque di natura vincolata, e interviene su posizioni di diritto soggettivo, ossia il diritto del contribuente a non subire una tassazione non in linea con le previsioni normative, lesiva del principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.;

c3) resta pertanto esclusa la stessa possibilità di una rimozione o una modifica dell'atto impositivo per ragioni di opportunità o "convenienza";

c4) ciononostante, si connota anch'essa – al pari dell'autotutela amministrativa – per la sua natura discrezionale poiché – come precisato anche dalla Corte costituzionale con la sentenza 13 luglio 2017, n. 181, che ha escluso che l'autoannullamento d'ufficio abbia una natura giustiziale – non costituisce uno strumento per l'accertamento dei vizi di legittimità o di merito a tutela del contribuente e permane in capo all'amministrazione fiscale la titolarità di una valutazione dell'interesse generale alla revisione dell'atto, commisurata alla comparazione tra l'interesse del privato alla giusta imposizione e gli interessi pubblici coinvolti, in ispecie a reperire le giuste entrate fiscali, alla certezza del diritto e alla stabilità dei rapporti, nonché alla necessità di prevenire o risolvere contenziosi;

d) si colloca nell'alveo di un'articolata cornice di principi costituzionali e, in particolare:

- l'art. 53 Cost. per il quale «*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*» e «*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*»;
- l'art. 2 Cost. che fonda il principio di solidarietà e si pone in stretta correlazione con l'art. 53 Cost., costituendo il dovere di concorrere alle spese pubbliche uno dei «*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*» ivi sanciti;
- l'art. 23 Cost. che, nel disporre che «*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*», fonda il principio di legalità;
- l'art. 97 Cost. che, al secondo comma, afferma che l'attività dell'Amministrazione pubblica, dunque anche quella dell'Amministrazione finanziaria, è informata ai principi «*di buon andamento e imparzialità*», così individuando i canoni che debbono orientare il raggiungimento dell'interesse pubblico perseguito;

d1) da tali principi discende il cd. principio di perennità (o inesauribilità) per cui il potere dell'Amministrazione – assolvendo all'esigenza di assicurare la continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico, nella specie costituito dall'interesse a reperire le entrate fiscali (legittime) – persiste anche dopo esser stato esercitato;

d2) una specifica declinazione di questi valori, in ispecie dell'art. 97 Cost., è individuabile anche nei principi di collaborazione e buona fede, affermati dall'art. 10 della legge n. 212 del 2000;

e) si caratterizza per:

e1) un limite strutturale connesso alla sua stretta derivazione dall'originario potere impositivo soggetto ad un termine di decadenza;

e2) un limite funzionale costituito dal giudicato di merito favorevole all'Amministrazione, giacché: i) tale istituto – non avendo natura giudiziale o giustiziale per la rilevata connotazione discrezionale della valutazione

dell'amministrazione – necessita non solo che l'atto sia viziato, ma anche occorrendo e una valutazione della sussistenza di un interesse pubblico alla sua rimozione; ii) la correttezza dell'esercizio della potestà impositiva accertata giurisdizionalmente è idonea a comportare un effetto preclusivo – in forza dei principi di stabilità e certezza del diritto – sulla rilevanza dell'asserito vizio e, quindi, ad orientare in termini negativi la possibilità per l'Agenzia fiscale di attivarsi diversamente, tenuto altresì conto che: i) l'art. 2, comma 2, del decreto del Ministro delle finanze, 11 febbraio 1997, n. 37, attribuiva rilievo ai motivi per i quali era intervenuta la decisione favorevole, locuzione che, peraltro, era intesa nel senso di includere sia i vizi dedotti che quelli deducibili, o rimasti assorbiti, in relazione al medesimo oggetto e, pertanto, *«non soltanto le ragioni giuridiche e di fatto esercitate in giudizio, ma anche tutte le possibili questioni, proponibili in via di azione o eccezione, che, sebbene non dedotte specificamente, costituiscono precedenti logici, essenziali e necessari, della pronuncia»* (Cass. civ., sez. trib., 29 luglio 2021, n. 21698); ii) l'attuale formulazione (art. 10-*quater*, comma 2), in sostanziale aderenza al diritto vivente, indica come ragione di insussistenza dell'obbligo di procedere all'autotutela obbligatoria la sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria senza ulteriori precisazioni;

f) sotto il profilo normativo si segnala per la seguente evoluzione:

f1) originariamente l'art. 68 del d.P.R. 27 marzo 1992 n. 287, rubricato *“Tutela dei diritti dei contribuenti e trasparenza dell'azione amministrativa”*, introdusse, per la prima volta, una disposizione generale regolatrice dell'autotutela tributaria, disponendo al comma 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”*;

f2) tale disposizione venne sostituita dall'art. 2-*quater* del d.l. 30 settembre 1994 n. 564, convertito dalla legge del 30 novembre 1994, n. 656, che, esplicitamente rubricata *“Autotutela”*, ha previsto testualmente (avuto riguardo al testo da ultimo modificato dal d.lgs. 24 settembre 2015 n. 159, che ha introdotto i commi 1-*sexies* e seguenti) che

*“1. Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione.*

*1-bis. Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato.*

*1-ter. Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1-bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza.*

*1-quater. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza.*

*1-quinquies. La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato.*

*1-sexies. Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.*

*1-septies. Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.*

*1-octies. L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente.”;*

f3) in attuazione di quanto disposto alla lett. f2), il Ministero delle finanze ha adottato il regolamento di cui al d.m. 1° febbraio 1997, n. 37, che:

- all'art. 2, rubricato, “ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento”, prevede che “L'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro: a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione. 2. Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.”;

- all'art. 3, rubricato “criteri di priorità”, si prevede che “Nell'attività di cui all'articolo 2 è data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime, a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso.»;

f4) l'art. 7, comma 2, lett. b), l. n. 212 del 2000, ha previsto che negli atti dell'Amministrazione finanziaria, deve essere indicata l'autorità presso la quale è possibile promuovere la loro revisione in sede di autotutela;

f5) il successivo art. 13, comma 6, l. n. 212 del 2000 ha attribuito al Garante del contribuente la facoltà di attivare “le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente”;

f6) il quadro normativo fin qui delineato è stato innovato con il d.lgs. n. 219 del 2023, che ha abrogato l'art. 2-*quater* e il d.m. n. 37/1997 e modificato l'art. 13 della l. n. 212 del 2000, eliminando l'esplicito riferimento all'autotutela, introducendo:

- l'art. 10-*quater* della l. n. 212 del 2000, rubricato *“Esercizio del potere di autotutela obbligatoria”* secondo cui *“1. 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, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione: a) errore di persona; b) errore di calcolo; c) errore sull'individuazione del tributo; 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) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza. 2. L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione. 3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo.”;*

- l'art. 10-*quater* della l. n. 212 del 2000, rubricato, *“esercizio del potere di autotutela facoltativa”* ai sensi del quale *“1. 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 dell'imposizione. 2. Si applica il comma 3 dell'articolo 10-*quater*.”;*

- nell'art. 19, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 due nuove ipotesi di atti impugnabili, ossia:

*“g-bis) il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quater* della legge 27 luglio 2000, n. 212;”*

*“g-ter) il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-*quater* della legge 27 luglio 2000, n. 212;”;*

g) come la novella legislativa del 2023 (descritta al punto f6)

g1) evidenzia l'intenzione del legislatore:

- di funzionalizzare l'istituto per consentire l'emersione delle ipotesi in cui l'invalidità, formale o sostanziale, dell'atto impositivo che riverberano in danno del contribuente;

- di incentivare l'amministrazione ad esercitare tale potere così prevedendo all'art. 10-*quater*, comma 3, della l. 212 del 2000 in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la limitazione la responsabilità contabile solo alle ipotesi di dolo;

g2) non esaurisca l'ambito dell'istituto nel diritto tributario che riguarda anche tutte le situazioni nelle quali l'illegittimità si risolve in un pregiudizio per l'erario giacché:

- i) nella disciplina su illustrata (punto f5), nell'individuare i casi di potenziale esercizio del potere di autotutela, legittima la speculare considerazione delle ipotesi, speculari, in cui il vizio dell'atto riversi i suoi effetti nei confronti del contribuente o nei confronti dell'erario;
- ii) il caso dell'errore di calcolo – ex art. 2, comma 1, lett. b) d.m. 37 del 1997 e art. 10-*quater*, lett. b) della l. n. 212 del 2000 – che può risolversi in una determinazione eccessiva delle somme dovute dal contribuente, ma anche in un importo inferiore a quello che deve essere versato;
- iii) il caso dell'errore sul presupposto d'imposta – ex art. 2, comma 1, lett. c) d.m. 37/1997 e 10-*quater*, lett. e) della l. n. 212 del 2000 – che investe il fatto economico, ossia un elemento diverso a seconda delle imposte o, comunque, anche in relazione alla medesima imposta, un elemento suscettibile di vario e differenziato apprezzamento per entità e tipologia di vicenda economica, con evidenti ricadute di ampia portata. La genericità dell'espressione, del resto, è idonea a ricomprendere in sé tendenzialmente ogni ipotesi di illegittimità dell'imposizione.

III. – Operata la predetta ricostruzione dell'istituto ed effettuata la ricognizione sotto il profilo della qualificazione e dell'inquadramento, onde rispondere ai quesiti posti con l'ordinanza interlocutoria, le sezioni unite hanno sottolineato

h) con riferimento ai vizi rilevanti per l'esercizio del potere di autotutela, che

- h1) l'Amministrazione finanziaria in sede di autotutela ha la medesima posizione che ricopriva rispetto al primo atto impositivo: la valutazione, in fatto e diritto, in base alla quale l'atto viene annullato, sostituito o modificato (o convalidato) è, quindi, omogenea (ma con un esito diverso) a quella originaria;
- h2) la natura doverosa dell'imposizione fiscale impone che, in sede di riesame per l'autotutela, siano suscettibili di considerazione, per valutarne la coerenza rispetto all'obbligo di legge, tutti gli elementi formali e strutturali che avevano dato origine all'atto impositivo di primo grado;
- h3) la rinnovata valutazione di conformità dell'atto impositivo ai requisiti formali e sostanziali necessari per la sua adozione (e conservazione) non incontra alcun limite, salvo che non sia espressamente previsto;
- h4) dalla disciplina positiva – sia previgente che quella adottata a seguito del d.lgs. n. 219 del 2023 – non emerge alcuna delimitazione di ordine generale alla tipologia di vizi rilevabili;
- h5) la stessa casistica individuata dall'art. 2 del d.m. n. 37 del 1997 cit. e, oggi, dall'art. 10-*quater*, comma 1, l. n. 212 del 2000 annovera vizi:
  - sia formali (tra cui vanno annoverati, ad esempio, l'errore di calcolo e l'errore di persona; altre ipotesi, non codificate, ma sicuramente riconducibili a tale categoria possono essere l'omessa sottoscrizione, l'errata indicazione delle aliquote, il mancato rispetto del termine ex art. 12, comma 7, l. n. 212 del 2000);
  - sia sostanziali (tra cui l'errore sul presupposto impositivo, ambito cui è possibile ricondurre l'errore sui fatti oggetto di imposizione che si traducano in valutazioni inesatte e, quindi, in una non corretta

determinazione dell'imponibile ovvero l'errore logico commesso nel ragionamento seguito per la ripresa impositiva);

h6) non si può ritenere che sia prefigurabile una diversa soluzione *secundum partem*, ossia che in caso di errori in danno del contribuente assumano rilievo entrambe le categorie di vizi, mentre per gli errori che si traducano in un danno per l'erario possano assumere rilevanza solo gli errori cd. formali o procedurali poiché tale ipotesi

- non solo contrasta con i presupposti costitutivi e sistematici dell'autotutela ma non trova riscontro nei dati normativi, né pare suscettibile di risolversi in una indicazione di ordine generale, che, oltre a sollevare profili di razionalità, si porrebbe in frizione con i principi costituzionali di cui agli artt. 2, 53 e 97 Cost. al dovere di contribuire a concorrere alla spesa pubblica;

- sarebbe disarmonica con gli stessi principi unionali (va ricordato, in via esemplificativa, che, in materia di aiuti di Stato, la Commissione europea (Decisione C/2015, 5549 *Final*, del 14 agosto 2015), nel dichiarare l'illegittimità della disciplina italiana che autorizzava a versare solo il 10% delle imposte (art. 9, comma 17, legge n. 289 del 2002 e successive modifiche) in relazione al sisma che aveva interessato la Sicilia in quanto integrante un aiuto di Stato, ha previsto, indicando i presupposti di fatto da valutare per ricondurre l'erogazione ad un aiuto legittimo, l'obbligo di recuperare (salvo limitate eccezioni v. § 150 dec. *Final cit.*) le somme già rimborsate;

h7) tale assetto non è modificato dalla recente novella dall'art. 9-bis rubricato, "*Divieto di bis in idem nel procedimento tributario*" della l. n. 212 del 2000, introdotto con il d.lgs. n. 219 del 2023, che, al comma 1, ha disposto: "*Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.*", giacché: i) in sede di autotutela non viene esercitata una nuova azione accertativa, che resta sempre e soltanto quella originaria, ancorata agli elementi di fatto e ai presupposti esistenti al momento del primo atto; ii) l'art. 9-bis va raccordato con l'art. 7, comma 1-bis, della legge n. 212 del 2000 – pure introdotto con il d.lgs. n. 219 del 2023 (art. 1, lett. g, n. 3) - che ha previsto: "*I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.*"; iii) L'interpretazione sistematica e congiunta delle due norme conduce infatti a ritenere, alla luce del richiamo ai "fatti e mezzi di prova", che pure i vizi sostanziali siano necessariamente valutabili ai fini, tra l'altro, della sostituzione dell'atto, attività che non può che avvenire mediante l'adozione di un nuovo atto in via di autotutela;

i) con riferimento all'autotutela *in malam partem* e agli interessi tutelati, che

il) sul piano normativo la possibilità di un annullamento con effetti sfavorevoli per il contribuente trova un primo specifico aggancio nelle

ipotesi considerate dall'art. 2, d.m. n. 37/1997 e dall'art. 10-*quater*, l. n. 212 del 2000;

i2) la disciplina in oggetto, invero, non opera alcuna distinzione tra atti *in bonam partem* o *in malam partem*;

i3) va ribadito che ancorché le ipotesi considerate dalle norme richiamate riguardino, prioritariamente, eventi in danno del contribuente, ciò non toglie che le stesse evenienze sono – come già prima rilevato – meramente speculari rispetto a quelle in pregiudizio per l'erario, in quanto tali suscettibili di autotutela facoltativa e ciò, tanto più, a fronte dell'ampia latitudine dell'art. 10-*quinquies* ("*Fuori dei casi di cui all'articolo 10-quater*"), introdotto con la recente novella;

i4) solo la corretta esazione dei tributi (la "giusta" imposizione ex art. 53 Cost.) costituisce l'interesse primario, quale comune denominatore dell'autotutela e dell'originario potere di imposizione;

i5) interesse primario coesistente con altri interessi secondari – quali l'interesse alla certezza del diritto e alla stabilità dei rapporti giuridici – di cui l'Amministrazione può e deve tenere conto, in una valutazione comparativa;

i6) la recente riforma – nell'introdurre ipotesi di autotutela obbligatoria, suscettibili di esplicita tutela giurisdizionale in forza della modifica dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 ad opera del d.lgs. n. 220 del 2023 – ha parzialmente modificato tale assetto:

i) privilegiando, ai fini dell'esercizio del potere di autotutela, l'interesse del contribuente alla giusta imposizione rispetto alla propria capacità contributiva, peraltro sovrapponibile all'interesse pubblico alla corretta esazione;

ii) temperando la regola dell'obbligatorietà con il fattore "tempo", giacché – simmetricamente a quanto previsto dall'art. 21-*novies* della l. n. 241 del 1990 – decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione l'obbligo cessa e si riepande l'ambito della valutazione discrezionale dell'erario;

i7) la medesima valutazione comparativa deve essere operata dall'Amministrazione finanziaria nelle ipotesi in cui l'illegittimità dell'atto, e la sua sostituzione, sia idonea a comportare un risultato *in malam partem* per il contribuente la cui posizione di interesse antagonista rispetto a quello alla corretta (e doverosa) esazione può rilevare in una valutazione comparativa svolta dalla P.A. in ordine ad ulteriori e diversi interessi, tra cui: i) l'avvenuto decorso del tempo dalla definitività dell'atto, ii) l'esistenza di vasti contenziosi che possono dilatare fortemente la percezione delle somme; iii) l'incertezza sugli esiti finali;

i8) il potere di procedere in via di autotutela sostitutiva, *in bonam* o *in malam partem*, infatti, trova come corrispettivo omologo il diritto del contribuente, in caso di errori e/o omissioni nelle dichiarazioni fiscali, di emendare le dichiarazioni stesse, attività che può essere realizzata ex art. 8, comma 2, d.P.R. n. 322 del 1998 se diretta ad evitare un danno all'erario ovvero ex art.

8, comma 2-bis, dello stesso d.P.R., se diretta ad evitare un danno per il contribuente;

i9) si tratta – al di là delle specificità delle singole discipline – di fattispecie strutturalmente sovrapponibili: il contribuente che si avvede di un (proprio) errore può intervenire e porvi rimedio sia *in bonam* che *in malam partem*; quando è l'Amministrazione finanziaria che rileva il (proprio) errore, essa può agire in autotutela e tale azione non può che articolarsi, anche in una prospettiva di uguaglianza sostanziale tra le parti, sia *in bonam* sia *in malam partem*;

i10) nel caso di annullamento *in malam partem*, infatti, non è invocabile a favore del contribuente la lesione del principio di capacità contributiva, la cui valenza, nella fattispecie in questione, milita piuttosto ad accrescere l'importanza e la cogenza dell'illegittimità dell'atto, restando declinato sul versante del dovere generale di concorrere, secondo la propria capacità contributiva, alla spesa pubblica ex artt. 2 e 53 Cost.

i11) il naturale precipitato, dunque, è la piena razionalità e compatibilità con l'ordinamento costituzionale e tributario dell'esercizio del potere di autotutela anche in *malam partem*;

j) con riferimento all'autotutela sostitutiva *in malam partem*:

j1) ne sottolinea la differenza con l'accertamento integrativo ex art. 43, comma 4 (ora terzo), d.P.R. n. 600 del 1973 per le imposte dirette, e dall'art. 57, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA che:

- può ritenersi legittimo solo se fondato su nuovi elementi che non erano conosciuti al momento del primo accertamento, i quali debbono essere specificamente indicati nel nuovo avviso;
- presuppone che il primo atto sia valido ed efficace, destinato a permanere inalterato non ponendosi, neppure in astratto, l'esigenza di una rivalutazione degli elementi di fatto e diritto in base ai quali è stato emesso;
- è sempre un procedimento di primo grado poiché si fonda sulla rilevata esistenza di nuove circostanze, non conosciute in precedenza, così come l'originario potere di accertamento;
- costituisce una deroga al principio di unicità dell'accertamento, consentita dal legislatore in quanto l'attività sia giustificata dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi;

j2) ne evidenzia la natura di procedimento di secondo grado che:

- si fonda sull'esistenza di un primo atto, di cui è rilevata e valutata l'illegittimità, senza la necessità di valutare sopravvenienze di fatto;
- non deroga al principio di unicità dell'accertamento – di cui, anzi, si presenta come espressione – posto che l'azione è stata esercitata un'unica volta e unico resta l'atto impositivo;
- è un potere destinato a consumarsi nel momento in cui sono maturati i termini di decadenza;
- non deve trarre in inganno il rilievo, che emerge talora in alcune decisioni, secondo cui «l'avviso che abbia sostituito quello annullato in autotutela, ove incrementativo della ripresa a tassazione, non può fondarsi sulla mera rivalutazione fattuale e giuridica degli stessi elementi posti a fondamento di

*quello annullato, ma, in forza di quanto previsto dall' art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (vigente "ratione temporis"), su elementi in precedenza non conosciuti dall'Ufficio accertatore» (v. Cass. civ., sez. trib., 16 marzo 2020, n. 7293), che pare fondare una possibile "zona grigia" di confine tra le due categorie;*

j3) con riferimento alla tutela dell'affidamento del contribuente, che

- costituisce principio generale consacrato all'art. 10, comma 1, della legge n. 212 del 2000, rubricato «*Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*» secondo cui: *"i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio" i) "della collaborazione", che trova il suo riferimento, dal lato dell'Amministrazione finanziaria, nei principi di «buon andamento», «efficienza» e «imparzialità» dell'azione amministrativa tributaria di cui all'articolo 97, secondo comma, Cost. e, dal lato del contribuente, invece, vengono in rilievo quei «comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'articolo 53, comma 1, della Costituzione e imposto a "tutti" i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"»; ii) e "della buona fede", che «se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine "collaborazione", posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione stessa "coerenti", vale a dire "non contraddittori" o "discontinui" (mutevoli nel tempo)», se riferito al contribuente, presenta un'analogia, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude a un generale "dovere di correttezza", volto ad evitare comportamenti capziosi, dilatatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e tesi a eludere una giusta pretesa tributaria assume un autonomo rilievo costituendo principio idoneo a orientare la stessa interpretazione sistematica degli istituti nel diritto tributario, informandone la loro concreta applicazione (Cass. civ., sez. un., 31 gennaio 2020, n. 2320, in *Foro it.*, 2020, I, 870);*

- la situazione del contribuente è tutelabile qualora caratterizzata: *«a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono»;*

- il principio «si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito» (Corte di giustizia UE, sez. IX, 14 giugno 2017, C-26/16, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, punto 76), ma «non può basarsi su una prassi illegittima dell'amministrazione» (Corte di giustizia UE, 11 aprile 2018, C-532/16, SEB bankas, punto 50, in *Foro it.* 2018, IV, 237, con nota di PERRINO)) e, dunque, a maggior ragione, neppure a fronte di una mera errata valutazione dell'Amministrazione.

VI. – Per completezza si segnala quanto segue:

k) sull'autotutela tributaria:

k1) N. PIGNATELLI, *Legalità costituzionale ed autotutela amministrativa*, in *Foro it.*, 2008, V, 311; P. PIANTAVIGNA, *Riflessioni sull'autotutela parziale alla luce dell'ondivaga nomofilassi della Cassazione*, in *Riv. dir. fin.*, 2016, 77; P. PIANTAVIGNA, *Disorientamenti della Corte costituzionale in materia di autotutela tributaria*, 2017, 96, M. ALLENA, *La facoltatività dell'istaurazione del procedimento di annullamento d'ufficio: un "fossile vivente" nell'evoluzione dell'ordinamento amministrativo*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it), 11 aprile 2018; M. ALLENA – F. GOISIS, *Facoltatività e discrezionalità dell'annullamento d'ufficio? Riflessioni sull'autotutela tributaria e amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 2018, 691 ss.; P. ROSSI, *L'incensurabilità del diniego tacito di annullamento in autotutela lascia spazio all'inerzia dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. costit.*, 2017, 1699;

k2) con riferimento alla riforma del 2023: C. GLENDI, *Autotutela tributaria: epocale riforma o "placebo" canzonatorio?*, in *Giurisprudenza tributaria*, 2024, 5; S. ZAGÀ, *Brevi note sul divieto di "motivazione postuma" dei provvedimenti tributari (ante e post riforma fiscale)*, M. BASILAVACCHIA, *Limiti al potere di autotutela sostitutiva tra giurisprudenza e norme*, in *Corriere trib.*, 2024, 450; A. PODDIGHE, *Aspetti procedurali e processuali dell'autotutela tributaria obbligatoria*, in *Fisco*, 2024, 3977; A. CARINCI, *Perduranti incertezze e criticità nel nuovo sistema di autotutela*, in *Fisco*, 2024, 4363; ANTICO, *Non è impugnabile il diniego implicito del provvedimento di sgravio su istanza di autotutela facoltativa*, in *Fisco*, 2025, 123;

k3) per una prospettiva di diritto comparato: R. ARENAS SÀNCHEZ, *Autotutela de la Administración financiera en Italia y revocación tributaria en España ante actos firmes: obligatoriedad de su ejercicio*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2023, 769

l) in dottrina, con riferimento alle argomentazioni esposte dalle sezioni unite in esame:

11) M. ALLENA, F. GOISIS, *Facoltatività e discrezionalità dell'annullamento d'ufficio? Riflessioni sull'autotutela tributaria e amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 2018, 691 ove si sottolinea che solo il giudicato e non l'inoppugnabilità dell'atto tributario preclude l'autotutela;

12) G. FARCOMENI, *Autotutela tributaria e interesse generale alla rimozione dell'atto*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 11 ottobre 2022;

13) A. PERRONE, *Riflessioni critiche sul collegamento fra autotutela "sostitutiva" e principio di "perennità" dell'azione impositiva*, in *Rivista di diritto tributario, supplemento on line*, 5 gennaio 2023 ove si sottolinea che il principio di perennità mal si raccorda con la disciplina che regola i presupposti e la funzione impositiva e la sua rinnovazione;

14) M. MAURO, *La motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario alla luce delle modifiche dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. fin.*, 2024, 172 che giunge a conclusioni difformi a quelle della sentenza delle sezioni unite in esame sostenendo che "La lettura sistematica delle norme introdotte

*nello Statuto dei diritti del contribuente induce a ritenere, dunque, che l'Amministrazione finanziaria può emanare un nuovo atto impositivo, modificando, sostituendo o integrando la motivazione di un precedente avviso di accertamento, soltanto nei ricordati limiti previsti dalle "specifiche" disposizioni che regolano l'accertamento parziale e l'accertamento integrativo o modificativo e, quindi, soltanto qualora sopraggiungano nuovi fatti o mezzi di prova rispetto all'originaria istruttoria espletata, fermo restando il rispetto del termine decadenziale previsto dalla legge. Tra i presupposti che legittimano la revisione dell'atto, assume inoltre rilevanza il rispetto del richiamato principio di proporzionalità, codificato all'art. 10-ter dello Statuto dei diritti del contribuente. Attraverso il necessario bilanciamento tra interesse fiscale e diritti fondamentali del contribuente, esso rende censurabile, sotto lo specifico profilo, le eventuali modifiche della motivazione dell'atto impositivo che non discendano da effettivi e significativi elementi di fatto o mezzi di prova sopraggiunti. Il principio, quale declinazione dell'art. 97 Cost, rispecchia il canone di "buona amministrazione", che, come già sottolineato, è anche codificato all'art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali (Carta di Nizza-Strasburgo), che, per via del richiamo ai principi del diritto europeo contenuto all'art. 1 della L. n. 212/2000, è pienamente applicabile nell'esercizio dell'azione impositiva.»;*

- m) con riferimento agli eventuali profili risarcitori: v. M. FORMENTIN, *Doverosità dell'autotutela e tutela risarcitoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 235;
- n) sull'inammissibilità dell'impugnazione del diniego di avvio di autotutela di competenza del Garante del contribuente: v. Cass. civ., sez. trib., 24 agosto 2022, n. 25212;
- o) con riferimento alla prassi applicativa v. circolare dell'Agenzia delle Entrate 7 novembre 2024 n. 21, recante *"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"*, in [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).