

L'autotutela tributaria ed il limite del giudicato penale

La **Corte di Cassazione – Sezione Tributaria** – con la recente **sentenza n. 7979/2025**, depositata in data 26 marzo 2025, è tornata ad occuparsi dell'annosa questione inerente il rapporto tra processo tributario e processo penale con particolare riferimento all'ipotesi di annullamento in autotutela di un atto tributario a seguito di una sentenza penale di assoluzione perché il fatto non sussiste.

Tale questione, si ritiene di rilevante importanza nel contesto del diritto tributario processuale, soprattutto se si considera anche il nuovo articolo 21-bis del D.Lgs 74/2000 secondo cui il giudicato penale fa stato anche nel processo tributario.

Ebbene, tale questione è stata affrontata dalla Corte di Cassazione con la sentenza in commento ove si è stabilito che **non si può chiedere l'annullamento dell'atto impositivo in autotutela se la decisione tributaria è divenuta definitiva, ancorché si invocano gli effetti di una sentenza penale di assoluzione perché il fatto non sussiste.**

Infatti, secondo i giudici di legittimità, l'autotutela tributaria deve considerare l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto, la certezza del diritto e la stabilità dei rapporti giuridici, soprattutto se decorso molto tempo. Di conseguenza, la sentenza penale di assoluzione non costituisce di per sé un interesse generale sufficiente per l'attivazione dell'istituto dell'autotutela, specialmente quando gli atti impositivi sono diventati definitivi a causa di un giudicato.

Ebbene, nonostante i giudici di legittimità con la suddetta sentenza hanno fornito un'interpretazione restrittiva dell'istituto dell'autotutela, tenuto conto dell'aspetto temporale vigente al momento al momento dei fatti (anni d'imposta 2001 e 2002), giova tuttavia rammentare che il D.Lgs. n. 219/2023 - recante "Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente" - ha introdotto alcune modifiche in tema di autotutela a partire dal 18/01/2024. In particolare, come si dirà meglio nel prosieguo del presente articolo, il citato D.Lgs. 219/2023 ha introdotto gli artt. 10-quater e 10-quinquies nella L. 212/2000, relativi, rispettivamente, all'autotutela obbligatoria e facoltativa, ed ha abrogato il D.M. n. 37/1997.

La vicenda in esame

La *quaestio iuris* in esame trae origine da un ricorso presentato da una società contribuente avverso plurimi atti impositivi notificati dall'Agenzia delle Entrate con i quali si contestava l'emissione di fatture per operazioni inesistenti.

Tali atti impositivi, notificati rispettivamente tra il 2001 e il 2002, erano stati oggetto di contenzioso culminato in sentenze sfavorevoli per la società contribuente, divenute definitive perché passate in giudicato a seguito della mancata impugnazione delle decisioni. Il giudizio penale, invece, avviato parallelamente al giudizio tributario, si era concluso con una sentenza di assoluzione.

Ebbene, con istanza di autotutela la società contribuente aveva chiesto all'Agenzia delle Entrate, in considerazione della suddetta sentenza penale di assoluzione, l'annullamento di tutti gli atti impositivi

divenuti definitivi in sede tributaria. Tale istanza, tuttavia, veniva rigettata dall'Ufficio in quanto gli atti impositivi erano diventati definitivi.

Di conseguenza, la società contribuente impugnava innanzi all'allora competente Commissione tributaria provinciale il diniego dell'Ufficio. La C.T.P. rigettava il ricorso, mentre la C.T.R., in riforma della sentenza di primo grado, riteneva illegittimo il diniego alla luce della sopravvenuta sentenza penale di assoluzione.

Avverso la sentenza di secondo grado l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione lamentando che ai fini della ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela, occorre che il contribuente prospetti e provi l'esistenza di un interesse di rilevanza generale per l'Amministrazione alla rimozione dell'atto, tanto in considerazione della natura discrezionale dell'annullamento d'ufficio, strumento a tutela dell'interesse generale e non di quello individuale del contribuente.

Pertanto, a dire dell'Ufficio, non poteva elevarsi ad interesse generale l'intervenuta decisione penale e il rilievo della identità dei fatti del giudizio penale rispetto a quelli del giudizio tributario, posta l'esigenza di tutela della definitività del giudicato, fondata sul principio della certezza e stabilità dei rapporti giuridici.

Al fine di comprendere appieno la rilevanza pratica della questione esaminata dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 7979/2025, si rende preliminarmente necessaria una disamina della disciplina dell'autotutela tributaria.

L'autotutela tributaria ed il principio di diritto della sentenza in commento

Giova preliminarmente rammentare che, in linea generale, l'autotutela indica la potestà di ogni Pubblica Amministrazione di risolvere un conflitto attuale o potenziale di interessi e, in particolare, di sindacare la validità dei propri atti producendo effetti incidenti su di essi.

Più nello specifico, **l'autotutela si sostanzia nel potere di riesame dei provvedimenti amministrativi da parte della stessa Amministrazione, cui può conseguire un esito demolitorio**, (laddove si abbia come effetto la rimozione di un provvedimento invalido) **ovvero un esito conservativo** (laddove, invece, a seguito di una rinnovata valutazione, il provvedimento non presenti alcun vizio).

Ebbene, con la sentenza in commento la Corte di Cassazione si è trovata a dover decidere se l'Amministrazione finanziaria possa legittimamente rifiutare l'istanza di autotutela avanzata dal contribuente sulla base di una sentenza penale di assoluzione che dichiara il fatto non sussistere.

Più nel dettaglio la Corte di Cassazione, accogliendo il secondo motivo di ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che la sentenza penale di assoluzione non costituisce di per sé un interesse generale sufficiente per l'attivazione dell'autotutela, specialmente quando gli atti impositivi sono diventati definitivi a causa di un giudicato.

In altri termini, i giudici di legittimità con tale pronuncia hanno sottolineato l'importanza della stabilità dei rapporti giuridici e della certezza del diritto, indicando che l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi deve sempre prevalere su considerazioni individuali.

Di conseguenza, i giudici di legittimità hanno stabilito il seguente **principio di diritto**:

“Come precisato dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 30051 del 21/11/2024, l'autotutela nel diritto tributario costituisce un potere dell'Amministrazione finanziaria che trova il suo fondamento nelle stesse norme che giustificano l'esercizio delle potestà attive per la esazione dei tributi.

Va peraltro rilevato che l'azione dell'Amministrazione, pur doverosa a fronte dell'illegittimità dell'atto impositivo, è caratterizzata da discrezionalità quanto all'esercizio concreto del potere di autotutela, dovendo valutare la sussistenza di un interesse generale alla revisione dell'atto alla luce del complesso degli interessi coinvolti.

Invero, l'interesse primario, che discende dalla stessa matrice del potere di imposizione, ad attivare l'autotutela è costituito dall'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi.

Quando l'atto illegittimo abbia determinato una ingiusta percezione di somme da parte dell'Agenzia fiscale, non dovute, tale interesse tende a coincidere, sostanzialmente, con l'interesse del contribuente a corrispondere solo la "giusta" imposizione, traendo entrambi origine, in termini simmetrici, dai principi tutelati dall'art. 53 Cost., di reperire le entrate fiscali e di capacità contributiva.

Peraltro, nell'apprezzare l'interesse all'autoannullamento dell'atto, l'Amministrazione può e deve tenere conto, in una valutazione comparativa, anche degli altri eventuali interessi che concorrano nella vicenda, quali, ad esempio, l'interesse alla certezza del diritto e alla stabilità dei rapporti giuridici, in specie ove sia decorso un ampio intervallo di tempo e l'atto sia oramai inoppugnabile ovvero sulla questione siano intervenute decisioni favorevoli all'Amministrazione.

Su quest'ultimo aspetto va anzi evidenziato che l'esercizio del potere di autotutela incontra un esplicito limite costituito dal giudicato di merito favorevole all'Amministrazione.

L'autotutela non ha natura giudiziale o giustiziale per la rilevata connotazione discrezionale della valutazione dell'Amministrazione; infatti, è necessario ma non sufficiente che l'atto sia viziato occorrendo anche una valutazione della sussistenza di un interesse pubblico alla sua rimozione.

Tuttavia, il controllo di merito in sede giurisdizionale nel momento in cui attesta, con efficacia di giudicato, la correttezza dell'esercizio della potestà impositiva, è idoneo a comportare un effetto preclusivo sulla rilevanza dell'asserito vizio e, quindi, ad orientare in termini negativi la possibilità per l'Agenzia fiscale di attivarsi diversamente.

Del resto, questa conclusione risponde ad una esigenza logica, di stabilità e di certezza del provvedimento, ormai non solo definitivo ma anche convalidato dal vaglio giurisdizionale.

Il legislatore, nell'art. 2, comma 2, del D.M. n. 37/1997, ha attribuito rilievo ai motivi per i quali era intervenuta la decisione favorevole, locuzione va 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. n. 21698 del 29/07/2021).

Tale esito ha trovato conferma nell'art. 10-quater, comma 2, L. n. 212 del 2000, introdotto con il D.Lgs. n. 219 del 2023, che indica come ragione di insussistenza dell'obbligo di procedere all'autotutela obbligatoria la sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.”

Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n. 219/2023 in vigore dal 18/01/2024

Come anticipato in premessa, nell'ambito dello scenario normativo e giurisprudenziale del diritto processuale tributario **sono intervenute delle modifiche normative di grande rilevanza che hanno interessato anche la disciplina dell'autotutela.**

Più nello specifico, il D. Lgs. n. 219/2023, recante “*Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente*” (in G.U. Serie Generale n. 2 del 03 gennaio 2024), in vigore dal 18 gennaio 2024:

- **da un lato, ha introdotto nella Legge n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) i seguenti articoli:**
 - **art. 10-quater**, relativo all’autotutela obbligatoria;
 - **art. 10-quinquies**, relativo all’autotutela facoltativa.
- **dall’altro, ha abrogato:**
 - l’art. 2-quater del D. L. n. 564/1994, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 656/1994;
 - **il D.M 37/1997.**

Prima di effettuare delle brevi considerazioni ed al fine di avere un quadro normativo completo sul punto, si rendono opportune le seguenti precisazioni

1. Il nuovo art. 10-quater L. n. 212/2000, introdotto dal D. Lgs. n. 219/2023 e in vigore dal 18 gennaio 2024, riguarda **l’autotutela obbligatoria** e al **comma 1** così dispone:

“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.”.*

Ebbene, dalla lettura della suddetta disposizione si evidenzia che la manifesta illegittimità dell’atto o dell’imposizione rappresenta una condizione necessaria e sufficiente a determinare l’obbligo di annullamento per l’Ufficio nelle ipotesi, da ritenersi tassative, elencate nel comma 1 della medesima disposizione, senza che vi sia la necessità di istanza di parte ed anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi.

Pertanto, in tali ipotesi, il potere di autotutela dell’Amministrazione finanziaria non ha più natura meramente discrezionale, bensì costituisce un vero e proprio obbligo in capo a quest’ultima.

Invece, il comma 2 dell'art. 10-*quater* cit., - nel disporre che “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”, individua i casi in cui l'Amministrazione finanziaria non ha l'obbligo di procedere all'annullamento d'ufficio ovvero alla rinuncia all'imposizione.

Dunque, dalla citata disposizione emerge che l'Amministrazione finanziaria, in deroga a quanto espressamente previsto al comma 1, non ha l'obbligo di esercitare il potere di autotutela qualora:

- **sia intervenuta una sentenza passata in giudicato ad essa favorevole;**
- **ovvero qualora sia decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.**

È evidente che, in siffatte ipotesi, in virtù del consolidamento della posizione tributaria, il Legislatore ritiene prevalente l'interesse pubblico alla conservazione del credito rispetto a quello di ripristino della legalità nel rapporto tributario.

Infine, il comma 3 del nuovo art. 10-*quater* della Legge n. 212/2000 prevede in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità dell'Amministrazione finanziaria è limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo, la cui prova richiede la dimostrazione della volontà dell'evento dannoso.

2. Il nuovo art. 10-*quinquies* della Legge n. 212/2000, introdotto dal D. Lgs. n. 219/2023 e in vigore dal 18 gennaio 2024, è relativo, invece, all'autotutela facoltativa, ossia alle ipotesi in cui l'esercizio di tale potere non costituisce un obbligo, come previsto dall'art. 10-*quater* della medesima Legge, bensì una mera facoltà dell'Amministrazione finanziaria.

Nello specifico, l'art. 10-*quinquies*, comma 1, della Legge n. 212/2000, rubricato “Esercizio del potere di autotutela facoltativa”, dispone che:

*“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”.*

Dunque, ai sensi dell'art. 10-*quinquies* cit., l'Amministrazione finanziaria, fuori dai casi di cui all'art. 10-*quater* (dove l'esercizio dell'autotutela è obbligatorio), ha la **facoltà di intervenire sugli atti viziati anche in presenza di cause di illegittimità dell'atto o di infondatezza della pretesa diverse da quelle che danno origine all'autotutela obbligatoria.**

Sul punto, è opportuno evidenziare che risultano ricomprese nelle ipotesi di autotutela facoltativa anche tutte le ipotesi indicate nell'art. 2 del D. M. n. 37/1997 non contemplate dall'art. 10-*quater* Legge n. 212/2000. Tra tali ipotesi vi rientra:

- la doppia imposizione;

- la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati.

Anche la facoltà di annullamento prevista da tale disposizione, in conformità con quanto previsto per l'autotutela obbligatoria, si riferisce sia all'atto impositivo non ancora definitivo sia a quello divenuto ormai definitivo per mancanza di impugnazione.

Il comma 2 dell'art. 10-*quinquies* estende all'ipotesi di autotutela facoltativa la previsione di cui al precedente art. 10-*quater*, comma 3, in tema di responsabilità amministrativa dei soggetti tenuti ad esercitare l'autotutela. Da tanto ne discende che, anche con riguardo alle valutazioni operate ai fini dell'autotutela facoltativa dall'Amministrazione finanziaria, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di quest'ultima è limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo; la prova del dolo richiede la dimostrazione della volontà dell'evento dannoso.

Conclusioni

In conclusione, la **sentenza n. 7979/2025 della Corte di Cassazione** rappresenta un'importante affermazione in merito ai limiti dell'autotutela nel diritto tributario.

Essa chiarisce che, nonostante le sentenze penali di assoluzione possano avere un certo peso, non sono automaticamente in grado di giustificare l'annullamento di un atto impositivo in sede tributaria, soprattutto se divenuto definitivo, e tanto in considerazione del fatto che si deve sempre valutare la sussistenza di un interesse generale alla revisione dell'atto.

La Corte, perciò, ha confermato la necessità di una rigorosa analisi delle circostanze in cui si richiede l'autotutela, garantendo così un corretto bilanciamento tra le prerogative dell'Amministrazione e i diritti dei contribuenti. Tuttavia, va detto che, a prescindere dall'articolo 21-bis del D.Lgs 74/2000, secondo cui il giudicato penale fa stato anche nel processo tributario, è pacifico ritenere che la sentenza penale di assoluzione non rilevi per l'autotutela obbligatoria in caso di giudizio tributario definitivo, ma potrebbe trovare applicazione l'autotutela facoltativa, ex art. 10-*quater* L. n. 212/2000.

Lecce. 08 aprile 2025

Avv. Maurizio Villani

Avv. Alessandro Villani

Studio Tributario Villani
www.studiotributariovillani.it
e-mail avvocato@studiotributariovillani.it