

**Riflessioni preliminari sulla sospensione amministrativa quale fattispecie di autotutela di carattere provvisorio (\*)**

***Preliminary reflections on administrative suspension as a temporary form of self-defense***

di Gabriele Ferlito - 10 aprile 2025

**Abstract**

Nell'ambito della recente riforma in materia di autotutela tributaria, la previgente disciplina riguardante il potere dell'Amministrazione finanziaria di sospendere gli effetti di propri precedenti atti è stata *tout court* abrogata. Con il presente lavoro ci si propone anzitutto di comprendere se, ed in quali termini, le regole ed i principi contenuti nella previgente disciplina possano dirsi ancora operanti nel vigore del nuovo assetto normativo, nonostante l'assenza di una regolamentazione espressa. Inoltre, ci si propone di verificare in quale misura il nuovo contesto normativo in materia di autotutela possa rifluire sulla tradizionale configurazione del potere di sospensione, indagando in particolare se, alla luce del neo introdotto istituto dell'autotutela obbligatoria, possa ora corrispondentemente configurarsi anche una sospensione obbligatoria.

**Parole chiave:** autotutela, sospensione amministrativa

**Abstract**

*In the context of the recent reform on tax self-regulation, the previous regulation regarding the power of the financial administration to suspend the effects of its previous acts has been cancelled. The present work aims first of all to understand whether, and in what terms, the rules and principles contained in the previous regulation can still be said to be operating in the new regulatory framework, despite the absence of an express regulation. Furthermore, the aim is to verify to what extent the new regulatory context on self-regulation can have an impact on the traditional configuration of the power of suspension, investigating in particular whether, in light of the newly introduced institution of mandatory self-regulation, a mandatory suspension can now correspondingly be configured.*

**Keywords:** self-defense, administrative suspension

---

(\*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2025 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*. Il contributo, che costituisce parte di un più ampio lavoro in corso di pubblicazione, trae spunto dalla relazione svolta a Catania il 14 giugno 2024 nell'ambito del Convegno dal titolo "L'autotutela tributaria alla luce della riforma dello Statuto dei diritti del contribuente", organizzato dall'Università degli Studi di Catania e dalla Camera degli avvocati tributaristi di Catania.

**SOMMARIO:** 1. Premessa e perimetrazione dell’oggetto dell’indagine. - 2. Il primo filone dell’indagine: sulla “ultrattività” dei principi dettati in materia di sospensione amministrativa dall’abrogato art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994. - 3. Il secondo filone dell’indagine: le possibili rifluenze delle modifiche normative in materia di autotutela tributaria sul potere amministrativo di sospensione. - 4. Spunti ricostruttivi in merito alle posizioni giuridiche soggettive connesse alla nuova autotutela obbligatoria. - 5. L’autotutela facoltativa quale potere di annullamento obbligatorio (nell’avvio del procedimento) e discrezionale (nel contenuto del provvedimento). - 5. La sospensione amministrativa nel contesto della nuova autotutela tributaria.

1. Tipicamente, l’esercizio del potere di autotutela da parte dell’Amministrazione si manifesta in atti con i quali essa, tornando sui propri passi, tutela l’interesse pubblico alla stessa affidato eliminando un proprio precedente provvedimento, perché viziato o inopportuno.

Tuttavia, il potere di autotutela può interessare anche la sola dimensione della efficacia del provvedimento, potendo l’Amministrazione inibire l’attitudine di esso a produrre gli effetti giuridici che gli sono propri: si ha qui riguardo al potere dell’Amministrazione di sospendere gli effetti di un proprio precedente provvedimento, laddove la stessa ritenga sussistenti ragionevoli dubbi sulla legittimità di esso (sul potere di sospensione, nel settore del diritto amministrativo: BONAUDI E., *Della sospensione degli atti amministrativi*, Torino, 1908; PAGLIARI G., *La sospensione dell’atto amministrativo da parte dell’amministrazione*, in *Dir. soc.*, 1982, 335 ss.).

L’annullamento o la revoca sono provvedimenti a carattere definitivo, con i quali l’atto viene in tutto o in parte definitivamente ritirato, posto nel nulla. Invece la sospensione è disposta in via provvisoria, per il periodo di tempo necessario alla conclusione del procedimento di riesame. Da qui, la possibilità di definire questa seconda manifestazione del potere di autotutela quale “autotutela provvisoria”.

La recente riforma dello Statuto dei diritti del contribuente in materia di autotutela tributaria, attuata con il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, ha toccato anche la disciplina del potere dell’Amministrazione finanziaria di sospendere gli effetti di precedenti atti. Ma diversamente da quanto avvenuto con riguardo al potere di autoannullamento dell’atto, per il quale è stata predisposta una articolata disciplina che distingue tra autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa, l’intervento riformatore in materia di sospensione è consistito unicamente nella abrogazione della disciplina previgente, ossia delle tre disposizioni recate dai commi 1-*bis*, 1-*quater* e 1-*quinquies* dell’art. 2-*quater*, D.L. 30 settembre 1994, n. 564. Ciò è verosimilmente frutto di una scarsa attenzione da parte del legislatore delegato, considerato che la legge delega n. 111/2023 non prevedeva tra i propri principi e

criteri direttivi l'abrogazione della normativa in materia di sospensione amministrativa.

L'attuale scenario normativo sollecita diversi interrogativi. Ci si chiede anzitutto se le regole contenute nella previgente disciplina in materia di sospensione amministrativa possano dirsi ancora operanti nel vigore del nuovo assetto normativo, nonostante l'assenza di una normativa espressa. Ma considerato che il potere di sospensione costituisce esercizio di autotutela limitatamente agli effetti del provvedimento, ci si chiede anche se la recente riforma dettata in materia di autotutela - che ha introdotto la dicotomia tra autotutela obbligatoria e autotutela facoltativa - possa rifluire sulla tradizionale configurazione del potere di sospensione, in particolare con riguardo alle nuove ipotesi di autotutela obbligatoria.

2. Quanto alla eventuale "ultrattività" dei principi dettati in materia di sospensione amministrativa dall'abrogato art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994, l'analisi non può che prendere le mosse dal previgente dettato normativo.

A) Il comma 1-*bis* prevedeva che «*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*». Tale disposizione configurava un generale potere di sospensione in capo all'Amministrazione finanziaria, letteralmente incardinato («*compreso*») all'interno del potere di autotutela, secondo un rapporto di continenza, con il potere di ritiro dell'atto contenente quello di sospensione degli effetti dell'atto medesimo. Il comma 1-*bis* non indicava puntualmente i presupposti legittimanti l'esercizio del potere di sospensione, però lasciava intravedere in maniera chiara l'esigenza di un collegamento funzionale tra sospensione amministrativa e procedimento di riesame dell'atto, stante che la sospensione poteva essere disposta relativamente all'atto «*che appaia illegittimo o infondato*», quindi con evidente funzione di cautela (in argomento di vedano: ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008, 287; FERLITO G., *L'interesse del contribuente alla sospensione amministrativa dell'atto impositivo definitivo: profili problematici e possibilità di tutela*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 2, 309 ss.). Ebbene, non pare dubitabile, in quanto soluzione insita nel sistema, che anche nel nuovo assetto normativo conseguente alla riforma del D.Lgs. n. 219/2023 debba ritenersi configurabile in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di sospensione di propri precedenti provvedimenti, pur in mancanza di una espressa previsione dettata a tali fini. In questo senso, appare dirimente osservare come lo stesso potere di autotutela sia tradizionalmente riconosciuto in capo all'Amministrazione pur a prescindere da un espresso riconoscimento normativo (nel settore del diritto amministrativo, tra i più recenti lavori monografici sull'argomento si vedano: SILVESTRI M., *Potere pubblico e autotutela amministrativa*, Torino, 2021; ALLENA M., *L'annullamento d'ufficio. Dall'autotutela alla tutela*, Napoli, 2018). Analogo discorso deve allora valere anche per il potere di sospensione, che come detto costituisce manifestazione specifica del più ampio potere di autotutela, operante solamente al livello della

efficacia dell'atto (in questo senso anche: DEMETRI M., *Spunti di riflessione sulla nuova disciplina dell'autotutela tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 208; MELIS G., *L'autotutela tributaria*, in GIOVANNINI A., a cura di, *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II. I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024, 125).

B) Il comma 1-*quater* prevedeva che «*In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza*». La disposizione prendeva a riferimento l'ipotesi in cui la sospensione amministrativa, funzionale all'eventuale annullamento in autotutela del provvedimento, fosse concessa in pendenza di giudizio. In essa riecheggiava quindi una dinamica tuttora ben conosciuta nel sistema processuale, secondo cui la sospensione degli effetti dell'atto impugnato, concessa dall'Autorità giurisdizionale a fronte di specifica richiesta del contribuente ai sensi dell'art. 47 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, viene assorbita dalla emanazione della sentenza. Anche il comma 1-*quater* costituiva quindi positivizzazione di principi già largamente evincibili da altre disposizioni dell'ordinamento. E allora, anche sotto questo profilo, nulla pare essere mutato a seguito della riforma del D.Lgs. n. 219/2023, dovendosi ritenere che la dinamica procedimentale prevista dal previgente comma 1-*quater* continui a trovare applicazione anche in mancanza di una esplicita previsione normativa in questo senso.

C) Il comma 1-*quinqies* stabiliva che «*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*». La prima parte di tale disposizione («*La sospensione [...] cessa con la notificazione [...] di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso*») prevedeva l'automatico venire meno della sospensione amministrativa dell'atto, concessa durante la pendenza del termine per la proposizione del ricorso, a seguito della emissione di un nuovo provvedimento sostitutivo del precedente. A ben guardare, in tale disposizione poteva rinvenirsi una indiretta conferma di quella che per l'Amministrazione finanziaria era (ed è) la possibilità di agire in autotutela sostitutiva emettendo un nuovo provvedimento sostitutivo del precedente (secondo altra ricostruzione, una volta disposta la sospensione dell'atto nel termine per proporre ricorso, l'Amministrazione era per legge tenuta ad emettere un nuovo provvedimento sostitutivo del precedente; in questo senso: MUSCARÀ S., *Art. 27 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, ovvero, dopo le cartelle pazze, le norme bizzarre*, in *Rass. trib.*, 2000, 25 ss.; ROSSI P., *L'autotutela*, in CARINCI A. - TASSANI T., a cura di, *I diritti del contribuente: principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 335 ss.). In quest'ottica, il venire meno della sospensione del precedente atto con la notifica dell'atto confermativo o modificativo non è altro che una conseguenza necessitata dell'esercizio del potere di autotutela sostitutiva, derivante dalla nuova regolamentazione della fattispecie concreta affidata al nuovo atto in sostituzione del

precedente. Anche tale dinamica procedimentale deve allora ritenersi riproponibile sotto la vigenza del nuovo assetto normativo: tale fattispecie si inquadra nell'ordinario esercizio del potere di autotutela sostitutiva configurabile in capo all'Amministrazione finanziaria, che è da ritenersi insisto nel sistema a prescindere da una espressa disposizione che lo preveda.

I maggiori problemi interpretativi si ponevano però in relazione alla seconda parte della disposizione, che intercettava profili processuali resi problematici dal configurato coordinamento tra i due atti («*il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato*»). Si potrebbe difatti ipotizzare che la disposizione era da interpretarsi nel senso di consentire al contribuente di impugnare in ogni caso, congiuntamente al provvedimento modificativo o confermativo, anche il primo provvedimento, ancorché quest'ultimo si fosse reso definitivo per mancata impugnazione nei termini perentori previsti dalla legge. Ma dato che la disposizione in esame prevedeva l'autonoma impugnabilità del primo atto, per quanto congiuntamente al nuovo provvedimento, non pare ammissibile che l'esercizio dell'autotutela sostitutiva dell'Amministrazione potesse in qualche modo giovare a "rimettere in termini" il contribuente dalla mancata impugnazione del provvedimento entro i termini perentoriamente previsti dalla legge. Per queste ragioni, l'operatività dell'impugnazione congiunta ipotizzata dalla norma andava con tutta probabilità limitata alle sole fattispecie, residuali, nelle quali l'autotutela sostitutiva fosse esercitata dall'Amministrazione quando ancora era pendente il termine per impugnare il primo provvedimento. Se così è, anche l'ipotesi dell'impugnazione congiunta prevista dalla seconda parte del comma 1-*quinquies*, per quanto infrequente, dovrebbe ritenersi ancora percorribile, fermo restando il sopra evidenziato limite derivante dal rispetto, con riguardo ad entrambi gli atti, del termine perentorio di legge ai fini della proposizione del ricorso: la normativa processuale tributaria non sembra escludere tale possibilità, potendo trovare applicazione sul punto le regole riguardanti il ricorso cumulativo.

**3.** L'altro aspetto da approfondire concerne le possibili rifluenze che in ordine al richiamato potere sospensivo potrebbero derivare dalla recente riforma riguardante l'istituto dell'autotutela.

La questione rileva in modo particolare con riguardo alla nuova autotutela obbligatoria prevista dall'art. 10-*quater* dello Statuto dei diritti del contribuente, in ordine alla quale è ora previsto l'obbligo per l'Amministrazione di annullare l'atto, alla presenza di determinate condizioni, nonché la possibilità per il contribuente di impugnare l'eventuale diniego espresso o tacito opposto dall'Amministrazione alla richiesta di riesame (su presupposti e limiti dell'autotutela obbligatoria non si vuole qui indugiare, rinviandosi sul punto all'inquadramento fornito da: TASSANI T., *Profili ricostruttivi e applicativi della nuova autotutela tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 3, 599 ss.; FICARI V., *La "nuova" autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli uffici e confini del potere di accertamento tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 4, 693 ss.).

Possono nello specifico porsi le seguenti questioni: 1) se, a fronte delle nuove ipotesi di autotutela obbligatoria, nelle quali l'Amministrazione è tenuta ad esercitare il potere di autotutela, essa sia anche tenuta ad esercitare *medio tempore* il potere di sospensione, considerato che il potere di sospensione è contenuto nel potere di autotutela; 2) se, a fronte dell'eventuale rifiuto espresso o tacito di sospensione opposto dall'Amministrazione finanziaria, sia eventualmente possibile accedere alla tutela giurisdizionale.

Per rispondere a tali quesiti si impone una preliminare riflessione in merito alla natura delle posizioni giuridiche soggettive riferibili al contribuente ed all'Amministrazione finanziaria nell'ambito della nuova disciplina dell'autotutela tributaria. Sull'argomento, peraltro, i primi contributi interpretativi, forniti dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza 21 novembre 2024, n. 30051 e dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 7 novembre 2024, n. 21/E, hanno tratteggiato un quadro poco chiaro, dimostrando l'elevato livello di problematicità della questione. Solo per fare un esempio, basti osservare che sia le Sezioni Unite sia l'Agenzia delle Entrate configurano l'autotutela tributaria, anche nella versione obbligatoria, come espressione di potere amministrativo (Sez. Un. par. 10; circ. par. 1.2), salvo poi specificare che la posizione giuridica soggettiva rinvenibile in capo al contribuente destinatario dell'atto illegittimo sarebbe una posizione di diritto soggettivo (Sez. Un. par. 10.1; circ. par. 1.1): è ben evidente che si tratta di affermazioni che si pongono in rapporto di reciproca incompatibilità, se solo si considera che a fronte dell'esercizio del potere amministrativo si pongono situazioni giuridiche di interesse legittimo e non di diritto soggettivo.

4. Si vogliono pertanto fornire alcuni spunti di riflessione sull'argomento, senza la pretesa di volere individuare la soluzione preferibile. Sono in particolare prospettabili due scenari.

Una prima ipotesi ricostruttiva partirebbe dal presupposto che i casi prestabiliti dall'art. 10-*quater*, nei quali è destinata ad operare l'autotutela obbligatoria, riguarderebbero violazioni talmente gravi che, a fronte di esse, l'Amministrazione non potrebbe fare altro che prenderne atto e procedere al ritiro dell'atto, al quale (ritiro) il contribuente avrebbe un vero e proprio diritto soggettivo. Si tratterebbe in altri termini di violazioni, riconducibili persino ad ipotesi di nullità, rispetto alle quali la rimozione dell'atto non potrebbe nemmeno configurarsi come esercizio di potere amministrativo, tanto che la posizione del contribuente sarebbe di diritto soggettivo (nel senso che, nelle ipotesi di autotutela obbligatoria, la posizione giuridica soggettiva del contribuente sarebbe di diritto soggettivo cfr. TASSANI T., *Profili ricostruttivi e applicativi della nuova autotutela tributaria*, cit., 605; sostiene che le fattispecie di autotutela obbligatoria siano riconducibili ad altrettante ipotesi di nullità GUIDARA A., *Il procedimento di primo grado*, in GIOVANNINI A., a cura di, *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II.*, cit., 338). A ben guardare, secondo questa configurazione dell'istituto recato dal comma 10-*quater* le fattispecie ivi enumerate non costituirebbero nemmeno ipotesi di autotutela (nel

significato tradizionalmente attribuito a tale termine), proprio perché non involgenti l'esercizio (meglio, il ri-esercizio) di un potere amministrativo.

L'altra possibile ricostruzione si baserebbe invece sulla prospettazione dell'autotutela obbligatoria quale potere-dovere di annullamento dell'atto affetto dai vizi enumerati dall'art. 10-*quater*, in ordine al quale risulterebbe predeterminata dalla legge, nel limite di un anno dalla non impugnazione dell'atto (termine entro il quale opera l'autotutela obbligatoria), la valutazione di prevalenza dell'interesse al ripristino della legalità rispetto all'interesse alla stabilità degli effetti del provvedimento viziato. In questo scenario l'autotutela costituirebbe pur sempre esercizio di potere amministrativo (quindi si resterebbe all'interno del perimetro dell'autotutela propriamente intesa), ma dismetterebbe i propri tradizionali tratti di discrezionalità divenendo espressione di una attività vincolata dall'accertamento della illegittimità dell'atto (nel diritto amministrativo, questi temi sono ben affrontati da: SCOCA F.G., *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. amm.*, 1995, par. 14; più recentemente, FOLLIERI F., *Decisione amministrativa nell'atto vincolato*, in *federalismi.it*, 2017, 7, 16). A fronte di tale attività vincolata si configurerebbe in capo al contribuente una posizione giuridica soggettiva di interesse legittimo, specificamente di carattere pretensivo, avendo ad oggetto una aspettativa giuridicamente tutelata di un comportamento positivo da parte dell'Amministrazione ai fini del soddisfacimento di un interesse del contribuente medesimo.

5. L'inquadramento del potere di sospensione degli effetti dell'atto interseca anche il generale potere di autotutela ora disciplinato in via residuale dall'art. 10-*quinquies* dello Statuto del contribuente, rispetto al quale si ripropone nuovamente l'esigenza di configurare l'esito del riesame dell'atto illegittimo quale frutto di ponderazione di valori, che tenga in debito conto anche l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico.

Relativamente a tale forma di autotutela c.d. facoltativa, in prima battuta si potrebbe dire che non molto sia cambiato rispetto alla regolamentazione del potere di autotutela precedente alla riforma, se si eccettua la positivizzazione della impugnabilità dell'eventuale rifiuto espresso (lett. *g-ter* dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992), peraltro già ampiamente riconosciuta dalla giurisprudenza pre-riforma (tra le tante, cfr. Cass., 26 giugno 2017, n. 15915; Id. 20 febbraio 2015, n. 3442). Rimane difatti irrisolto, quanto meno sotto l'aspetto del diritto positivo, il nodo dell'eventuale silenzio dell'Amministrazione a fronte dell'istanza di autotutela facoltativa.

Nonostante ciò, la possibilità per il contribuente di accedere alla tutela giurisdizionale pur a fronte del silenzio dell'Amministrazione si impone a livello sistematico: sia perché non può ritenersi ammissibile che la Pubblica Amministrazione possa restare inerte a fronte di una richiesta di autotutela del contribuente che non sia manifestamente pretestuosa o infondata, derivando ciò dal principio costituzionale di buon andamento dell'attività amministrativa (art. 97

Cost.); sia perché l’inserimento tra gli atti impugnabili del diniego espresso di autotutela facoltativa, in cui è insita la predeterminazione dell’interesse ad agire del contribuente, conferma che pure a fronte del silenzio dell’Amministrazione il contribuente possa proporre ricorso purché, qui sì, egli dimostri nel caso specifico la sussistenza di un interesse alla tutela giurisdizionale, in linea con la più recente evoluzione estensiva della giurisprudenza in tema di atti impugnabili (a partire da Cass., 8 ottobre 2007, n. 21045).

Deve quindi ritenersi che il contribuente possa accedere alla tutela giurisdizionale anche a fronte del silenzio (inadempimento) dell’Amministrazione finanziaria la quale non si sia espressa sull’istanza di autotutela presentata ai sensi dell’art. 10-*quinquies*. Su queste basi, il potere di autotutela di cui all’art. 10-*quinquies* andrebbe correttamente inquadrato non quale autotutela facoltativa (quanto ad avvio e ad esito), bensì quale autotutela obbligatoria (quanto all’avvio) e discrezionale (quanto al contenuto del provvedimento).

**6.** Si vuole adesso verificare l’impatto del nuovo assetto normativo dettato in materia di autotutela tributaria sulla configurazione del potere amministrativo di sospensione degli effetti di precedenti atti, che tradizionalmente è stato configurato dall’Amministrazione finanziaria come un potere essenzialmente discrezionale al pari del più ampio potere di annullamento dell’atto (secondo la stessa Amministrazione finanziaria, peraltro, tale impostazione manterrebbe *tout court* la propria validità anche nel vigore del nuovo assetto dell’autotutela tributaria dettato dal D.Lgs. n. 219/2023, quindi sia per l’autotutela facoltativa che per quella obbligatoria - cfr. circ. n. 21/E/2024, par. 3.2).

A) Prendendo le mosse dalla ricostruzione in precedenza effettuata in merito all’autotutela obbligatoria, ed in particolare alle possibili configurazioni delle posizioni giuridiche soggettive attribuibili al contribuente e all’Amministrazione finanziaria nelle ipotesi enumerate dall’art. 10-*quater*, si può osservare quanto segue.

Secondo il primo scenario ipotizzato, se si assume che le fattispecie di autotutela obbligatoria involgano vizi talmente gravi da potere essere ricondotti ad ipotesi di nullità dell’atto, ne discende linearmente che l’atto stesso non sarebbe idoneo a produrre effetti nei confronti del suo destinatario. Ma se così è, ossia se l’atto deve ritenersi *ab origine* non produttivo di effetti, non si pone all’evidenza nemmeno la problematica della sospensione dei suoi effetti, cui il contribuente non avrebbe alcun interesse.

Diverso invece il caso in cui l’autotutela obbligatoria si configuri come esercizio di un potere amministrativo dal contenuto integralmente vincolato, rispetto al quale il contribuente vanta un interesse legittimo pretensivo all’annullamento dell’atto. In questo scenario dovrebbe riconoscersi la vincolatezza anche della sospensione degli effetti del provvedimento durante il tempo necessario alla conclusione del procedimento di revisione, stante il fatto che il potere di sospensione, per quanto visto, costituisce un “di cui” del potere di autotutela. Seguendo questa linea di

pensiero, quindi, alle ipotesi di autotutela obbligatoria potrebbero corrispondere altrettante fattispecie di sospensione obbligatoria.

Sotto il profilo della tutela, non pare che esistano ostacoli insuperabili al riconoscimento di una posizione giuridica soggettiva, idonea a ricevere tutela processuale, in capo al contribuente che abbia inoltrato all'Amministrazione istanza di sospensione relativamente ad un atto viziato da «*manifesta illegittimità*» ai sensi dell'art. 10-*quater* dello Statuto del contribuente.

Nessun dubbio sul fatto che l'eventuale controversia sul diniego (espreso o tacito) di sospensione amministrativa rientri nella giurisdizione del giudice tributario, vista l'ampiezza della formulazione dell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992, unita ai più recenti orientamenti "estensivi" della giurisprudenza di legittimità (in argomento, BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione*, in CONSOLO C. - MELIS G. - PERRINO A.M., a cura di, *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 75).

Quanto al rispetto dei limiti interni della giurisdizione tributaria, sembra anzitutto percorribile l'ipotesi di considerare il diniego espreso o tacito di sospensione quale diniego di autotutela obbligatoria (ovvero di ricomprenderlo in esso), previsto dalla nuova lettera *g-bis* dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992, prendendo atto che la sospensione altro non è che esercizio di autotutela riguardo all'efficacia dell'atto, con tutto ciò che ne consegue in termini di tipizzazione dell'interesse a ricorrere del contribuente. Ma anche volendo considerare il diniego di sospensione obbligatoria un atto non incluso tra quelli elencati all'art. 19 cit., dell'impugnabilità di esso non si potrebbe dubitare in forza della già richiamata lettura estensiva degli atti impugnabili operata dalla giurisprudenza, trattandosi di un atto rientrante tra quelli "comunque incidenti sul rapporto tributario" (perché incidente sulla efficacia dell'atto); fermo restando che, ai sensi del medesimo orientamento giurisprudenziale, in tal caso il giudice sarebbe chiamato a verificare la sussistenza della condizione dell'azione data dall'interesse ad agire del contribuente.

B) Al di fuori delle ipotesi di configurabilità di una sospensione obbligatoria, in cui l'azione dell'Amministrazione finanziaria sarebbe in tesi vincolata, permarranno invece spazi di discrezionalità amministrativa nell'esercizio del potere di sospensione, secondo la tradizionale impostazione che, sul punto, resterebbe immutata. Le problematiche relative alla impugnabilità delle fattispecie di "sospensione facoltativa" sono in fondo analoghe a quelle riguardanti le ipotesi di "sospensione obbligatoria", con alcuni distinguo. Difatti, solamente il diniego espreso di sospensione facoltativa potrebbe essere annoverato nella elencazione dell'art. 19 cit., tramite l'equiparazione di esso al diniego espreso di autotutela facoltativa di cui alla nuova lett. *g-ter*. In caso di silenzio opposto dall'Amministrazione all'istanza del contribuente, la tutela dovrebbe allora passare dalla lettura estensiva degli atti impugnabili fatta propria dalla giurisprudenza ormai consolidata (venendo meno la tipizzazione dell'interesse a ricorrere). Quanto al contenuto del sindacato giudiziale sulla richiesta di sospensione facoltativa, esso atterrebbe al corretto esercizio del potere da parte dell'Amministrazione, alla stregua di quanto tradizionalmente previsto in materia di autotutela (e ora in materia di

autotutela facoltativa). Pertanto, in ipotesi di accoglimento del ricorso, l'Amministrazione sarebbe tenuta a pronunciarsi (in caso di silenzio) oppure a pronunciarsi nuovamente (in caso di rifiuto espresso) sull'istanza del contribuente, il quale potrebbe attivare il giudizio di ottemperanza qualora l'Amministrazione restasse inerte.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- ALLENA M., *L'annullamento d'ufficio. Dall'autotutela alla tutela*, Napoli, 2018
- BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione*, in CONSOLO C. - MELIS G. - PERRINO A.M. (a cura di), *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 49 ss.
- BONAUDI E., *Della sospensione degli atti amministrativi*, Torino, 1908
- DEMETRI M., *Spunti di riflessione sulla nuova disciplina dell'autotutela tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 203 ss.
- FERLITO G., *L'interesse del contribuente alla sospensione amministrativa dell'atto impositivo definitivo: profili problematici e possibilità di tutela*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 2, 309 ss.
- FICARI V., *La "nuova" autotutela tributaria tra dovere e facoltà degli uffici e confini del potere di accertamento tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 4, 693 ss.
- FOLLIERI F., *Decisione amministrativa nell'atto vincolato*, in *federalismi.it*, 2017, 7
- GUIDARA A., *Il procedimento di primo grado*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II. I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024, 323 ss.
- MELIS G., *L'autotutela tributaria*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II. I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale*, Pisa, 2024, 125
- MUSCARÀ S., *Art. 27 della L. 18 febbraio 1999, n. 28, ovvero, dopo le cartelle pazze, le norme bizzarre*, in *Rass. trib.*, 2000, 25 ss.
- PAGLIARI G., *La sospensione dell'atto amministrativo da parte dell'amministrazione*, in *Dir. soc.*, 1982, 335 ss.
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008
- ROSSI P., *L'autotutela*, in CARINCI A. - TASSANI T. (a cura di), *I diritti del contribuente: principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 335 ss.
- SCOCA F.G., *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. amm.*, 1995, 1 ss.
- SILVESTRI M., *Potere pubblico e autotutela amministrativa*, Torino, 2021
- TASSANI T., *Profili ricostruttivi e applicativi della nuova autotutela tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 3, 599 ss.