Ordinanza del 11/05/2021 n. 12394 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento con adesione - Valutazione del comportamento tenuto dalle parti.

Massima:

L'istanza di accertamento con adesione è un atto di impulso a che l'amministrazione formuli una proposta di concordato a cui si aggiunge l'adesione del contribuente e in coerenza con l'intrinseca finalità deflattiva la stessa deve essere presentata prima che sia trascorso il termine di impugnazione del provvedimento impositivo (art. 21 del d.lgs. 456/92) e ha, per legge, l'effetto di sospendere questo termine per 90 giorni (art. 12 d.lgs.218/1997). L'istanza di autotutela, invece, è un atto di impulso a che l'amministrazione eserciti il potere di tornare autonomamente sulle proprie determinazioni e pur potendo avere effetto deflattivo non è specificamente finalizzato a ridurre il contenzioso e pertanto non incide sul corso del termine di impugnazione del provvedimento (nessuna legge dispone in tal senso né ricorrono i presupposti per ipotizzare di applicare analogicamente la previsione dell'art. 12 del d.lgs.218/1997). In particolare, nel caso di specie, la dicitura di domanda di accertamento con adesione ai sensi dell'art.6 d.lgs. 218/1997 presente nell'oggetto dell'istanza doveva essere interpreta ai sensi del primo comma dell'art. 1362 c.c., in base al quale si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole. Infatti, un'istanza è propriamente valutabile come istanza di accertamento con adesione se nell'atto presentato all'ufficio il contribuente abbia manifestato di aderire all'accertamento compiuto ex art.6, comma 2, del d.lgs. 218/1997, concordando la definizione del rapporto controverso e per tale motivo risulta importante la valutazione del comportamento tenuto dalle parti, costituendo uno degli elementi utili a stabilire se l'atto presenti gli estremi dell'accertamento con adesione e quindi se esso determini l'effetto sospensivo.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Premesso che:

1. la sas S. C. e P.F. ricorrono, con un motivo, per la cassazione della sentenza in epigrafe con cui la CTR della Valle d'Aosta, ritenuto doversi qualificare come istanza di annullamento in

autotutela - come tale priva di effetto sospensivo del termine di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 - e non come istanza di accertamento con adesione ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6 la richiesta presentata da essi ricorrenti all'amministrazione il 28 ottobre 2010 in relazione ad un avviso di accertamento e di liquidazione di maggior imposta di registro notificato alla sas Studio Courmayeur il 30 luglio 2010 e a P.F. il 10 agosto 2010, ha confermato la sentenza di primo grado con la quale era stata dichiarata tardiva, e perciò inammissibile, l'impugnazione dell'avviso proposta il 24 gennaio 2011;

2. la motivazione della sentenza è articolata su tre passaggi: "la dicitura: domanda di accertamento con adesione ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 2", presente "nell'oggetto dell'istanza", era "di mano ignota" e quindi priva di rilievo; l'istanza dei contribuenti non poteva essere ritenuta come istanza di accertamento con adesione perchè "un'istanza è propriamente valutabile come istanza di accertamento con adesione solo se nell'atto presentato all'ufficio il contribuente manifesta di aderire all'accertamento compiuto dall'ufficio... senza condizioni o limitazioni", laddove, nel caso di specie, i contribuenti avevano contestato in toto la pretesa dell'amministrazione; "a nulla rileva il comportamento tenuto dalle parti in epoca successiva (alla presentazione dell'istanza) ed in particolare i due incontri svoltisi nei giorni... poichè l'effetto sospensivo previsto dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 6 è connesso alla presentazione di un atto di parte del contribuente che presenti gli estremi dell'accertamento con adesione e non deriva certamente dalla valutazione del comportamento tenuto dalle parti";

3. l'Agenzia delle entrate resiste con controricorso;

4. la Procura generale ha presentato requisitoria nella quale è stato chiesto l'accoglimento del ricorso.

Considerato che:

1. nella rubrica del motivo di ricorso, i ricorrenti lamentano, "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, commi 2 e 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21". Nel corpo del motivo, deducono che "la CTR ha erroneamente rigettato l'appello ritenendo che le istanze presentate non fossero qualificabili come istanza di accertamento con adesione e pertanto le ha ritenute inidonee a differire il termine di impugnativa". Complessivamente, quindi, gli articoli di legge evocati e di cui si lamenta la violazione sono quelli indicati nella rubrica nonchè quelli dei numeri 1362 ss. del c.c. (integranti il capo IV del libro II del codice - Dell'interpretazione del contratto e riferibili non solo ai contratti ma anche agli atti unilaterali, compresi, per quanto interessa, gli atti unilaterali di iniziativa procedimentale);

2. Il motivo è fondato. Merita premettere che l'istanza di accertamento con adesione è un atto di impulso a che l'amministrazione formuli una proposta di "concordato" a cui si aggiunge l'adesione del contribuente (così Cass.1839/2010); in coerenza con la specifica finalità deflattiva dell'istituto dell'accertamento con adesione, l'istanza, per un verso, deve essere presentata prima che sia trascorso il termine previsto dal D.Lgs. n. 456 del 1992, art. 21 di impugnazione del provvedimento impositivo, per altro verso, ha, per legge (D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 12), l'effetto di sospendere questo termine per 90 giorni. L'istanza di autotutela è un atto di impulso a che l'amministrazione eserciti il potere (previsto e disciplinato dal D.L. n. 546 del 1994, art. 2-quater,

convertito dalla L. n. 656 del 1994, n. 656, modificato dal D.Lgs. n. 159 del 2015, art. 11 emanato in attuazione della L. n. 23 del 2014, e dal D.M. Finanze n. 37 del 1997; evocato anche dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2, lett. b) e art. 13, comma 6) di tornare autonomamente sulle proprie determinazioni, viziate o sotto profili di forma-contenuto o di procedura, ma recanti imposizione conforme al dovuto, oppure sotto il profilo sostanziale siccome recanti una pretesa di tributi non dovuti; dato che l'istituto dell'autotutela pur se può avere effetto deflattivo non è specificamente finalizzato a ridurre il contenzioso (tant'è che nel D.M. n. 37 del 1997, art. 2, comma 2, è precisato che l'unico limite all'esercizio del potere di autotutela è costituito dal giudicato favorevole all'amministrazione), l'istanza di autotutela non incide sul corso del termine di impugnazione del provvedimento (nessuna legge dispone in tal senso nè, all'evidenza, ricorrono i presupposti per ipotizzare di applicare analogicamente la previsione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 12). Tanto premesso, con il primo dei tre riportati passaggi motivazionali della sentenza impugnata (v. sopra punto 2), la CTR ha violato dell'art. 1362 c.c., il comma 1 ("Nell'interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole"). La CTR ha affermato che "la dicitura: domanda di accertamento con adesione ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 2", presente "nell'oggetto dell'istanza" era "di mano ignota". Su questo rilievo immotivato - non indotto da eccezione dell'Agenzia -, ha trascurato la lettera dell'atto. Con il secondo passaggio motivazionale la CTR ha fatto una affermazione che non trova e non può trovare base nella lettera del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 2, e perchè contrasta con la logica della disposizione. L'istanza di accertamento con adesione è, come già detto, un atto di impulso a che l'amministrazione formuli una proposta di "concordato". La lettera del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 2, non impone che il contribuente, attivandosi perchè l'amministrazione formuli la proposta, non possa che "manifesta(re) di aderire all'accertamento compiuto dall'ufficio... senza condizioni o limitazioni". La logica della disposizione esclude che il contribuente dia impulso ad una procedura finalizzata a concordare la definizione del rapporto controverso dichiarando di non aver alcuna eccezione da sollevare rispetto all'accertamento compiuto dall'ufficio. Con il terzo passaggio motivazionale la CTR ha violato dell'art. 1362 c.c., i commi 1 e 2 ed ha commesso, conseguentemente, anche un errore logico. Ha affermato che "non rileva il comportamento tenuto dalle parti in epoca successiva (alla presentazione dell'istanza) ed in particolare i due incontri svoltisi nei giorni...". L'affermazione cozza letteralmente con la previsione normativa ("Nell'interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale.delle parole. Per determinare la comune intenzione delle parti, si deve valutare il loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto"). Dalla violazione della legge deriva l'errore logico: la Ctr ha affermato che il comportamento delle parti non rileva; poi ha affermato che la ragione ("poichè") per cui il comportamento non rileva va individuata in ciò che "l'effetto sospensivo previsto dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 6 è connesso alla presentazione di un atto di parte del contribuente che presenti gli estremi dell'accertamento con adesione e non deriva certamente dalla valutazione del comportamento tenuto dalle parti"; in realtà, la valutazione del comportamento tenuto dalle parti è uno degli elementi utili a stabilire se l'atto presenta gli estremi dell'accertamento con adesione e quindi se esso determina l'effetto sospensivo previsto dalla norma;

3. in ragione di quanto precede il motivo di ricorso deve essere accolto, la sentenza impugnata deve essere cassata e la causa va rinviata alla CTR della Valle d'Aosta perchè essa, in diversa composizione, esamini il merito della controversia e decida delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR della Valle d'Aosta in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 19 gennaio 2021.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2021

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza