Ordinanza del 01/12/2023 n. 33610 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Cartella di pagamento - Art. 36 bis DPR 600/73 - Istanza di annullamento in autotutela - Impugnabilità - Limiti - Sgravio parziale - Conseguenze in ordine all'impugnabilità

Massima:

La determinazione assunta dall'Ente impositore che, in sede di autotutela, agendo d'impulso oppure su sollecitazione del contribuente, adotti un provvedimento di sgravio parziale della pretesa impositiva, sebbene la stessa non sia più suscettibile di impugnazione, non comporta che il contribuente sia per questo legittimato a contestare in giudizio, al fine di opporre il pregiudizio di un interesse proprio ed esclusivo, il mancato esercizio dell'autotutela con riferimento alla parte residua della pretesa tributaria definitiva che, con valutazione discrezionale, non sia stata annullata; la contestazione del diniego di autotutela, anche parziale, avverso provvedimento definitivo rimane possibile solo quando si invochino ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute.

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

Testo:

Fatti di causa

1. La Oasi Club Hotel di A.A. & C. Snc, poi Oasi Club Hotel Srl , a seguito di controllo automatizzato ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis della dichiarazione dei redditi presentata in relazione all'anno 2006, riceveva la notificazione della cartella esattoriale n. (------), che diveniva definitiva non essendo stata impugnata dalla contribuente.

In data 5.6.2014 la società domandava lo sgravio parziale della cartella di pagamento in autotutela, allegando di essere incorsa in alcuni errori materiali nella compilazione della dichiarazione dei redditi. L'istanza era respinta con provv. n. 62931/2014, notificato l'11.07.2014 (sent. CTR, p. 2).

2. La società impugnava il diniego di autotutela innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Foggia, che riteneva fondate le ragioni della contribuente ed accoglieva il suo ricorso.

3. L'Amministrazione finanziaria spiegava appello avverso la decisione adottata dalla CTP, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia. La CTR riformava la pronuncia di primo grado, ritenendo il diniego di esercizio del potere di autotutela un atto non impugnabile, e l'originario ricorso proposto dalla società doveva perciò essere dichiarato inammissibile.

4. Avverso la decisione assunta dalla CTR ha proposto ricorso per cassazione la contribuente, affidandosi a due strumenti di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle Entrate, che ha pure depositato istanza di fissazione dell'udienza di trattazione, comunicando di avere opposto il proprio diniego all'istanza di definizione agevolata della controversia proposta dalla società. Quindi la ricorrente ha anche depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il suo primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la contribuente contesta la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 per avere la CTR erroneamente affermato che il diniego di autotutela "non è atto autonomamente impugnabile" (ric., p. 3).

2. Mediante il suo secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la società censura l'omesso esame di un fatto decisivo che era stato oggetto di discussione tra le parti, consistente nel già intervenuto sgravio parziale della cartella esattoriale in sede di autotutela.

3. I motivi di impugnazione risultano connessi, attenendo entrambi ai limiti entro cui è possibile impugnare il diniego di esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, e possono essere trattati congiuntamente, per ragioni di chiarezza e sintesi espositiva.

La ricorrente censura la CTR per aver ritenuto il diniego di autotutela un provvedimento non impugnabile, peraltro in un caso in cui l'Agenzia delle Entrate aveva comunque fatto uso del proprio potere, annullando parzialmente la cartella esattoriale per cui è causa.

3.1. La CTR scrive che "il ricorso introduttivo della controversia è inammissibile in quanto il diniego dell'Ufficio all'istanza di sgravio della cartella di pagamento, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 non è atto autonomamente impugnabile" (sent. CTR, p. 2). Quindi il giudice dell'appello richiama, a sostegno della propria tesi, pronunce del giudice di legittimità.

4 Tanto premesso, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 è suscettibile di una interpretazione estensiva, e deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di ricorrere, nei termini di legge, alla tutela assicurata dal giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore, e dunque anche in caso di provvedimenti di diniego, o comunque emessi in sede di autotutela - ancorchè l'originario provvedimento sia divenuto già definitivo - ogni qual volta tali provvedimenti siano idonei ad incidere sul rapporto tributario, essendo configurabile un collegamento tra gli atti dell'Amministrazione e il rapporto tributario

sottostante, privandosi altrimenti il contribuente della possibilità di invocare difesa relativamente al provvedimento di diniego di autotutela, non conseguendo ad esso alcun ulteriore atto impositivo.

Occorre però subito evidenziare che la valutazione circa la sussistenza del presupposto dell'esercizio dell'autotutela dipende dal contemperamento tra l'esigenza di tutelare l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e l'interesse, altrettanto pubblicistico, alla stabilità dei rapporti giuridici e pertanto all'incontestabilità degli atti impositivi quando essi siano divenuti definitivi.

4.1. In merito si è espressa anche la Corte Costituzionale, la quale - oltre a confermare la giurisprudenza di questo Giudice di legittimità secondo cui, tenuto conto del carattere discrezionale dell'autoannullamento tributario, questo "non costituisce un mezzo di tutela del contribuente" - ha espressamente affermato che pure "in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Tale interesse richiede di essere bilanciato con gli interessi descritti - e con altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere - secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa. Sicchè si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio", Corte Cost., sent. 13.07.2017, n. 181 (evidenza aggiunta).

4.2. Ne consegue, ha statuito questa Corte di legittimità, che "nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente", Cass. sez. V, ord. 24.08.2018, n. 21146 (evidenza aggiunta).

La Corte di legittimità, del resto, aveva già da tempo chiarito che il contribuente il quale richieda "all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi ad eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione è definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per allegare eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria. (Nell'enunciare il principio, la S.C. ha rigettato il ricorso, escludendo un obbligo di adozione del provvedimento in autotutela, a fronte di censure attinenti esclusivamente alla legittimità dell'atto impositivo ormai divenuto definitivo)", Cass. sez. VI-V, 2.12.2014, n. 25524 (evidenza aggiunta).

4.2.1. Il principio ricordato è stato anche confermato, statuendosi che "in tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto inammissibile l'impugnazione, da parte del contribuente, del diniego di annullamento di alcuni atti impositivi in sede di autotutela in virtù del passaggio in giudicato di una sentenza che aveva operato una ricostruzione incompatibile con quella compiuta in detti atti ormai inoppugnabili, poichè i vizi prospettati erano quelli originari, che il contribuente avrebbe potuto far valere impugnando i relativi atti)", Cass. sez. V, 28.3.2018, n. 7616.

La decisione di cui si sono ripresi gli argomenti, Cass. sez. V, 7.3.2022, n. 7318, ha quindi dettato il principio di diritto secondo cui "In tema di contenzioso tributario, il sindacato del giudice sul provvedimento di diniego dell'annullamento in sede di autotutela dell'atto tributario divenuto definitivo è limitato all'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente che contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo" (cfr. anche Cass. sez. V, 30.11.2021, n. 37535).

4.3. Nel caso di specie la contribuente allega solo, quali ragioni fondanti l'istanza di autotutela e l'impugnazione dell'opposto diniego, "l'esistenza di errori meramente formali nella compilazione dei quadri VA e RU del modello Unico SC" (ric., p. 2).

4.3.1. Invero la contribuente non esplicita per quale ragione ritenga che l'accoglimento delle sue contestazioni, e pertanto l'annullamento-revoca-ritiro del provvedimento di diniego, avrebbe dovuto rappresentare per l'Amministrazione finanziaria una necessità, originata dall'esigenza di evitare una lesione ad un interesse di natura generale, superabile soltanto mediante la rimozione dell'atto.

La contribuente muove solo censure che attengono al pregiudizio individuale che afferma di aver subito in conseguenza dell'emissione, peraltro in presenza di un proprio errore, e del mancato annullamento in autotutela, della cartella esattoriale, ma neppure allega le ragioni di interesse generale che avrebbero dovuto indurre l'Amministrazione finanziaria a provvedere nel senso richiesto, e la sua originaria contestazione risulta pertanto effettivamente inammissibile.

4.4. Invero la società sottolinea pure, specificamente con il secondo strumento di impugnazione, che l'Amministrazione finanziaria avrebbe provveduto ad uno sgravio parziale della cartella esattiva in contestazione, proprio in esercizio del potere di autotutela. L'Agenzia delle Entrate ha sempre negato il ricorrere della circostanza, anche in sede di giudizio di legittimità.

4.4.1. La questione proposta dalla contribuente, in realtà, non appare rilevante. L'ordinamento tributario assicura tutela al contribuente consentendogli l'impugnazione degli atti impositivi ed

anche di quelli aventi natura esattiva. Il fatto che l'Amministrazione finanziaria adotti un provvedimento di sgravio parziale della pretesa impositiva quando essa non è più suscettibile di impugnazione, non comporta, di per sè, che il contribuente il quale ne beneficia sia per questo legittimato a contestare in giudizio il diniego di autotutela per la parte residua della pretesa fiscale che l'Agenzia delle Entrate non ha ritenuto di annullare, con valutazione che si è visto essere ampiamente discrezionale. La contestazione del diniego di autotutela rimane possibile sol quando si invochino ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute ipotesi che, nel caso di specie, non ricorre.

4.4.2. Non rinvenendosi precedenti in tema, appare opportuno indicare il principio di diritto secondo cui: "La determinazione assunta dall'Ente impositore che, in sede di autotutela, agendo d'impulso oppure su sollecitazione del contribuente, adotti un provvedimento di sgravio parziale della pretesa impositiva, sebbene la stessa non sia più suscettibile di impugnazione, non comporta che il contribuente sia per questo legittimato a contestare in giudizio, al fine di opporre il pregiudizio di un interesse proprio ed esclusivo, il mancato esercizio dell'autotutela con riferimento alla parte residua della pretesa tributaria definitiva che, con valutazione discrezionale, non è stata annullata; la contestazione del diniego di autotutela, anche parziale, avverso provvedimento definitivo rimane possibile sol quando si invochino ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute".

5. Il ricorso proposto dalla contribuente risulta quindi infondato, e deve perciò essere respinto.

6. Le spese di lite seguono l'ordinario criterio della soccombenza e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della controversia.

6.1. Risultano integrati i presupposti processuali per il versamento, da parte della contribuente, del c.d. doppio contributo.

La Corte di Cassazione:

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto dalla Oasi Club Hotel Srl , in persona del legale rappresentante pro-tempore, e la condanna al pagamento in favore della costituita Agenzia delle Entrate delle spese di lite, che liquida in complessivi 2.300,00 Euro, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 16 novembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 1 dicembre 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza