Sentenza del 08/06/2018 n. 14962 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La XXXX s.p.a. (incorporante di XX s.p.a., a sua volta incorporante di A.X s.p.a., a sua volta incorporante di L.XX s.p.a.), ricorre con sei motivi avverso la sentenza, indicata in epigrafe, con la duole la Commissione tributaria regionale della Lombardia ha disatteso le doglianze dell'appellante contribuente che si era vista respingere, in prime cure, il ricorso avente ad oggetto l'impugnazione della dedotta revoca del rimborso Invim emesso dall'Agenzia delle Entrate.

Il giudice di appello osservava che la contribuente non aveva correttamente censurato la sentenza di primo grado, avendo la controversia ad oggetto il provvedimento di rigetto dell'istanza di rimborso Invim, non già la legittimità dell'esercizio del potere di annullamento in autotutela, da parte dell'Amministrazione finanziaria, per violazione del D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quater, e del D.M. n. 37 del 1997 (Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria), e che in ogni caso sussistevano i presupposti "(varie decisioni sfavorevoli alla contribuente e favorevoli all'Agenzia)" per giustificare la revoca del rimborso dell'imposta, non risultando adeguatamente contrastata, da parte della società, la sussistenza della azionata pretesa impositiva.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso la contribuente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nullità della sentenza per insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè il giudice di appello, dopo aver rilevato l'inammissibilità del gravameAperchè "l'atto di appello non censura espressamente la sentenza di primo grado", si è ugualmente pronunciato sulla dedotta violazione delle norme in materia di autotutela, di azione amministrativa e di tutela dell'affidamento del contribuente.

Con il secondo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nullità della sentenza per contraddittorietà della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè il giudice di appello non ha considerato che l'atto impugnato, indipendentemente dal riferimento in esso contenuto ad una presunta istanza di rimborso presentata dalla società contribuente "in materia di registro per le somme riscosse in base all'avviso di accertamento", aveva in effetti ad oggetto l'annullamento, disposto in autotutela, di un precedente atto con cui

l'Amministrazione finanziaria, nel 2003, aveva annullato, quantomeno parzialmente, sempre in autotutela e su istanza della contribuente, l'avviso di accertamento alla medesima notificato, oggetto di un lungo contenzioso giudiziario conclusosi con la sentenza n. 18757/2006 di questa Corte.

Con il terzo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nullità della sentenza per contraddittorietà e/o insufficienza della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè il giudice di appello non ha spiegato le ragioni per cui l'Amministrazione finanziaria, con l'atto impugnato, quello notificato nel 2007, ha inteso provvedere sull'istanza di rimborso e non disporre, come sostenuto dalla contribuente, l'annullamento in autotutela del precedente atto di annullamento dell'avviso di accertamento, recante l'indicazione dell'importo dell'imposta rimborsabile, sulla quale la contribuente aveva fatto affidamento.

Con il quarto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nullità della sentenza per contraddittorietà e/o insufficienza della motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, giacchè il giudice di appello ha erroneamente escluso la denunciata violazione delle norme in materia di annullamento in autotutela, in relazione all'atto adottato nel 2003, sia perchè non se ne conoscono i presupposti, sia perchè l'atto è comunque antecedente alla sentenza n. 18757/2006 di questa Corte, sfavorevole alla contribuente, sia perchè l'atto adottato nel 2007 dall'Amministrazione finanziaria all'esito della predetta sentenza, è basato su presupposti impositivi non adeguatamente contrastati dalla medesima contribuente, che legittimano la revoca di un rimborso d'imposta frutto dell'erroneo esercizio del potere di autoannullamento.

Con il quinto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., giacchè il giudice di appello ha escluso la violazione del D.M. n. 37 del 1997, art. 3 mai denunciata dalla contribuente, che aveva lamentato invece la violazione del D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quater, e del principio del legittimo affidamento.

Con il sesto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nullità della sentenza per violazione delle norme in tema di autotutela di cui al D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quater, ed al D.M. n. 37 del 1997, giacchè il giudice di appello, pur dando atto che la società contribuente aveva presentato, nel 2001, istanza di annullamento in autotutela dell'avviso di accertamento Invim, sulla scorta della quale l'Amministrazione finanziaria aveva annullato l'atto impositivo, indicando nel contempo l'importo dell'imposta rimborsabile, ha poi concluso nel senso che l'atto notificato alla contribuente nel 2007, oggetto di impugnazione, deve essere qualificato come diniego di una - insussistente - istanza di rimborso presentata dalla contribuente.

Va, anzitutto, rilevata l'inammissibilità della prima censura.

Questa Corte, infatti, ha affermato il principio secondo cui "E' inammissibile, per carenza di interesse, il ricorso per cassazione con il quale si contesti esclusivamente l'avvenuto rilievo in motivazione, da parte del giudice di appello, dell'inammissibilità dei motivi di impugnazione per difetto di specificità, ove tale rilievo sia avvenuto "ad abundantiam" e costituisca un mero "obiter dictum", che non ha influito sul dispositivo della decisione, la cui "ratio decidendi" è, in realtà,

rappresentata dal rigetto nel merito del gravame per infondatezza delle censure." (Cass. n. 30354/2017).

Le ulteriori censure, scrutinabili congiuntamente in quanto strettamente connesse, si appalesano infondate e non meritano accoglimento per le ragioni di seguito riportate.

La ricorrente censura la sentenza di secondo grado sotto diversi profili, e sostiene, in particolare, che la CTR ha errato nel qualificare l'atto impugnato (quello notificato nel 2007) come diniego di una istanza di rimborso d'imposta, mai presentata dalla contribuente, trattandosi invece dell'annullamento di un precedente atto di annullamento (parziale) dell'avviso di accertamento Invim, disposto dall'Amministrazione finanziaria, nel 2003, su istanza di autotutela presentata il 20/12/2001, essendo stato in tal modo violato il D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quater, oltre che il principio del legittimo affidamento del contribuente, mancando i presupposti per un riesame officioso di un rapporto tributario definito con l'intervenuto riconoscimento, in favore della società, del diritto al rimborso della maggiore imposta medio tempore indebitamente versata.

La ricorrente lamenta, altresì, che la CTR ha così perso di vista il vero oggetto delle doglianze dell'appellante, sulle quali ha finito per non rispondere o ha risposto in maniera contraddittoria, incentrate proprio sulla prospettata illegittimità del "secondo" atto di autoannullamento, adottato non per rimediare ad un errore di valutazione commesso con il "primo" atto di autoannullamento, e neppure ha tenuto conto che l'avviso di accertamento di maggiore valore, emesso dall'Ufficio del Registro di Milano riguardo a vicende legate al trasferimento di un compendio immobiliare, inizialmente di proprietà del Gruppo L. s.p.a., palesemente travisate dai giudici di merito, era stato in effetti eliminato dall'ordinamento sin dal 2003, e che non poteva più essere fatto "rivivere".

Sarebbe, quindi, priva di rilievo la circostanza, riportata nella parte motiva del "secondo" atto di autoannullamento, che il contenzioso originato dalla impugnazione dell'atto impositivo si è definitivamente concluso con una pronuncia del giudice tributario sfavorevole alla contribuente (la relativa sentenza n. 306741/99 della CTR della Lombardia era stata inutilmente impugnata per revocazione, ed il ricorso per cassazione, proposto avverso la sentenza che detta impugnazione aveva disatteso, è stato respinto, con la sentenza n. 18757/2006 di questa Corte), in quanto il potere di autotutela non poteva essere nuovamente esercitato per rivedere, in modo deteriore per la contribuente, le precedenti determinazioni sul rapporto tributario.

La ratio decidendi della sentenza impugnata ruota attorno alla affermazione che "oggetto dell'impugnativa era il provvedimento di rigetto dell'istanza di rimborso Invim che, in ossequio alle varie sentenze relative alla questione, ha archiviato la pratica, rendendo l'accertamento definitivo", che inoltre le invocate norme disciplinanti i casi di annullamento d'ufficio "non assumono alcun rilievo con riferimento al caso di specie, in cui, nell'anno 2003, l'Amministrazione finanziaria ha posto in essere l'atto di autoannullamento, del quale peraltro non si conoscono i presupposti, non essendo stata prodotta in giudizio l'istanza della società contribuente, nè alcun atto ad esso prodromico", che comunque "tale atto è antecedente alla sentenza della Suprema Corte, che è stata pubblicata nel 2006", e quindi che l'Agenzia delle entrate, con l'atto datato 6/9/2007, proprio in forza delle "varie decisioni sfavorevoli alla contribuente e favorevoli all'Agenzia", ha giustamente ritenuto sussistere i presupposti "per

procedere alla revoca del rimborso", mentre la contribuente non ha provveduto a dimostrare, come era suo onere, "l'esistenza di circostanze modificative o estintive" della pretesa impositiva per cui è causa.

Orbene, l'evidente assenza di linearità della motivazione della sentenza impugnata non impedisce a questa Corte, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 4, di apportare al pronunciato le necessarie rettifiche, e di confermare la decisione, il cui dispositivo appare conforme a diritto. Emerge dalla incontestata esposizione dei fatti contenuta nel ricorso, che l'iniziale avviso di accertamento Invim, notificato alla contribuente, venne da quest'ultima tempestivamente impugnato, innanzi alla CTP di Milano, ed il relativo contenzioso giudiziario si è concluso a seguito della citata sentenza n. 18757/2006 di questa Corte, esattamente nei termini sopra sinteticamente riportati.

L'istanza di autotutela presentata il 20/12/2001 dalla contribuente venne ad aprire un procedimento amministrativo del tutto autonomo, ancorchè parallelo, rispetto al procedimento giudiziario pendente innanzi al giudice tributario, originato dalla impugnazione dell'avviso di accertamento.

Come, infatti, chiarito da questa Corte (Cass. n. 15220/2012), "Eventuali istanze stragiudiziali rivolte alla Amministrazione al fine di sollecitare una rimeditazione delle proprie determinazioni, introducono un autonomo procedimento amministrativo e si situano nel diverso ambito dell'esercizio dei poteri officiosi riservati alla Pubblica amministrazione (in materia fiscale originariamente disciplinati dal D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, art. 68 - abrogato dal D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107, art. 23 -, quindi dal D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2 quater conv. in L. 30 novembre 1994, n. 656 come modificato dalla L. 18 febbraio 1999, n. 28, art. 27 e dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, ma anche oggetto di intervento interpretativo del Ministero delle Finanze con la circolare n. 198/S del 5 agosto 1998).

Non v'è dubbio che, in casi come quello qui esaminato, la tutela giurisdizionale è tendenzialmente destinata ad assorbire anche le questioni relative all'esercizio dell'autotutela dal parte dell'Amministrazione finanziaria, nel senso che, di fronte al diniego parziale o totale di esercitare tale discrezionale potere, appare arduo immaginare spazi per rimedi giurisdizionali ulteriori ed afferenti lo specifico profilo, essendo sufficiente attendere l'esito del giudizio già in corso per vedere soddisfatte le proprie ragioni.

Al riguardo, è appena il caso di ricordare, il principio per cui "In tema di contenzioso tributario, l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non rientra nella previsione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e non è quindi impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove, invece, deve ritenersi ammissibile un'autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa." (Cass. n. 7511/2016 citata). Non v'è dubbio, inoltre, che, per usare una espressione contenuta nel controricorso, la "rivisitazione del valore iniziale imputabile al cespite" immobiliare di cui all'avviso di accertamento Invim, pur riducendo l'altrimenti più "cospicuo aumento tassabile", non avrebbe fatto venir meno

(integralmente) la materia del contendere del parallelo processo impugnatorio intentato dalla contribuente innanzi al competente giudice tributario, volto a contrastare nella sua interezza l'originaria pretesa impositiva, comportando la riliquidazione della imposta, ed il conseguente credito da rimborso (quello risultante dal prospetto allegato alla nota dell'Ufficio), soltanto un intervento riduttivo della pretesa medesima.

Del resto, la società contribuente neppure ha dedotto di aver allegato, nell'istanza di autotutela, motivi non fatti valere del ricorso giudiziario, ovvero eventi sopravvenuti, e la giurisprudenza di questa Corte è ferma nel ritenere che "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." (tra le altre, Cass. n. 7616/2018, n. 1965/2018).

E non a torto, quindi, nella decisione impugnata si stigmatizza la genericità delle deduzioni difensive, avuto riguardo all'atto di annullamento adottato nel 2003 dall'Amministrazione finanziaria, in quanto "non si conoscono i presupposti, non essendo stata prodotta in giudizio l'istanza della società contribuente, nè alcun atto ad esso prodromico".

Ciò non vuol dire, ovviamente, che l'esercizio del potere di autotutela non possa trovare la propria ragion d'essere anche nell'esigenza di ridurre i tempi e, soprattutto, i costi del processo, nella prospettiva di una più che probabile soccombenza dell'Ufficio, ma si tratta di un profilo estraneo ai temi oggetto della presente controversia.

Sta di fatto che, nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento Invim, dell'atto di autoannullamento adottato a seguito dell'istanza di autotutela presentata il 20/12/2001 dalla contribuente non si è affatto tenuto conto, in quanto nessuna delle parti ha inteso fare riferimento ad esso, anche proponendo, se del caso, appello, per dedurre tale circostanza, in funzione dell'eventuale ottenimento della declaratoria di cessazione (parziale) della materia del contendere e di estinzione del processo, tant'è che il predetto giudizio impugnatorio è proseguito, ed è stato poi definito dalla CTR della Lombardia, con la sentenza n. 306/41/99, depositata il 20/1/2000, impugnata per revocazione e pacificamente passata in giudicato.

Ne discende che la situazione così accertata, attinente al merito del rapporto tributario, è diventata intangibile, e ciò preclude ogni possibilità di rimetterla in discussione in un successivo giudizio, soprattutto ove la contribuente, soccombente, intenda fare apprezzare le vicende afferenti il parallelo procedimento amministrativo, nel cui ambito si colloca l'esercizio dei poteri officiosi riservati alla Amministrazione finanziaria, posto che nella sequenza provvedimentale data, il "primo" atto di autoannullamento è da considerarsi inefficace in seguito all'adozione del "secondo" atto di autoannullamento.

In altri termini, il rilievo potenzialmente attribuibile all'atto di autotutela sopravvenuto nei corso del giudizio, non è in grado di affermarsi" e di prevalere, rispetto ad un successivo, contrastante ed incompatibile giudicato, formatosi nell'ambito del medesimo giudizio, proprio in virtù del

presupposto della non intervenuta estinzione (neppure parziale) di quel rapporto e di quel giudizio.

La società contribuente, per far valere il dedotto sopravvenuto annullamento d'ufficio dell'avviso di accertamento, avrebbe dovuto allegare tale circostanza, sottoponendola all'attenzione del giudice di primo grado, investito della impugnazione dell'atto impositivo, ed eventualmente avrebbe dovuto impugnare la sentenza per dedurre, in grado di appello, l'esistenza dell'intervenuto autoannullamento, al fine di ottenere le consequenziali statuizioni, anche in ordine al riconoscimento del preteso diritto al rimborso di una parte dell'imposta versata.

In mancanza dell'assolvimento di questo onere, ed essendo sopravvenuto il giudicato, la vincolatività degli effetti di questo ha comportato il superamento e l'assorbimento degli effetti riconducibili all'atto medesimo, essendo rimasta incontrovertibilmente accertata la legittimità della pretesa impositiva di cui all'avviso di accertamento Invim impugnato, esaminata nella sua interezza.

Non convince la tesi della contribuente secondo cui il riconoscimento del diritto al rimborso della imposta pagata, sul quale aveva fatto ragionevolmente affidamento, resiste al giudicato sfavorevole formatosi sull'impugnazione dell'avviso di accertamento Invim, sicchè l'annullamento in autotutela del precedente atto che, sempre in via di autotutela, aveva ridotto l'originaria pretesa impositiva contenuta nell'avviso di accertamento divenuto definitivo, sarebbe precluso dalla disciplina regolamentare dell'autotutela tributaria.

La ricorrente, infatti, non considera che, per quanto detto, la situazione accertata è divenuta intangibile, per cui è preclusa la possibilità di rimettere in discussione tale accertamento in questo giudizio, ed inoltre che, ai sensi del D.M. n. 37 del 1997, art. 2, comma 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."), è esclusa l'autotutela in presenza di sentenze passate in giudicato (art. 324 c.p.c. e art. 2909 c.c.), potendosi annullare o revocare l'atto per motivi di illegittimità diversi da quelli oggetto della pronuncia, la quale vale come legge del caso concreto, mentre nella specie si finisce per discutere degli stessi motivi valutati ed accertati dal giudice tributario.

La ricorrente dà per scontata l'autonoma impugnabilità del nuovo atto di annullamento in autotutela (quello datato 6/9/2007), anche per profili che esulano dallo "interesse generale" che giustifica l'esercizio di tale potere, nel caso di specie, neppure allegato, e ciò è palesemente in contrasto con l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità, che appare preferibile, il quale pur affermando la riconducibilità di tale tipologia di atti (nonchè dell'eventuale silenzio-rifiuto formatosi su istanza volta a sollecitare l'adozione di tali atti) nell'ambito della materia riservata alle Commissioni tributarie (Cass. S.U. n. 16776/2005, id. S.U. n. 7388/2007), ha chiaramente precisato che il ricorso proposto al giudice tributario avverso il diniego parziale o totale di autotutela non può mai risolversi in una inammissibile, surrettizia impugnazione di atti impositivi in ordine ai quali siano già decorsi i termini per esperire la tutela giurisdizionale (cfr. Cass. 5 sez. 20.2.2006 n. 3608/2006, n. 11457/2010).

Quanto, poi, alla tutela del legittimo affidamento, sancita in materia tributaria dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1, ed espressione dei principi di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., che tende ad evitare indicazioni ambigue provenienti dall'organo impositore idonee ad indurre in errore il contribuente, va considerato che l'Agenzia delle Entrate ha univocamente avanzato la pretesa tributaria mediante la notifica dell'avviso di accertamento, atto peraltro tempestivamente opposto dalla società contribuente, la quale non ha dimostrato alcun pregiudizio, nel diritto di difesa, in conseguenza della asseritamente "contraddittoria" condotta di controparte.

Il ricorso, in conclusione, va respinto, e la sentenza confermata, mantenendo fermo il dispositivo e rettificando la motivazione, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 2 nel senso espresso in questa pronuncia, mentre le spese del giudizio di legittimità, che seguono la soccombenza, sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e condanna parte ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 5.500,00, oltre rimborso spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 4 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 8 giugno 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza