Sentenza del 20/03/2019 n. 7751 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI - ACCERTAMENTO TRIBUTARIO (NOZIONE) - AVVISO DI ACCERTAMENTO - IN GENERE Autotutela cd. sostitutiva - Emanazione dell'atto durante il giudizio di impugnazione di quello annullato - Ammissibilità - Fondamento.

Massima:

Il potere di autotutela cd. sostitutiva - in forza del quale l'Amministrazione può annullare l'atto illegittimo e sostituirlo con un altro di contenuto sostanzialmente identico, ma privo dei vizi originari - può essere esercitato, ai sensi dell'art. 2 quater, del d.l. n. 564 del 1994, conv. in l. n. 656 del 1994, anche durante il giudizio di impugnazione proposto contro detto atto, trovando il suo fondamento nel cd. "principio di perennità" della potestà amministrativa, che, tuttavia, incontra i limiti dell'eventuale giudicato sul merito dell'impugnazione dell'atto, del decorso del termine di decadenza per l'attività di accertamento o riscossione e del diritto di difesa del contribuente.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Provvedendo su quattro ricorsi riuniti, proposti da I. s.p.a. in relazione a due avvisi di accertamento IVA per gli anni 2005 e 2006, nonchè a due conseguenti cartelle di pagamento, la C.T.P. di Bari, con sentenza del 13.1.2015 e nel contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, nonchè con Equitalia Sud s.p.a., disattese le doglianze della società. In particolare, il primo giudice dichiarò inammissibili, per tardività, le domande inerenti l'avviso di accertamento IVA per l'anno 2005, dichiarò cessata la materia del contendere in relazione ad una "prima cartella" (n. (OMISSIS)) notificata dall'AdR (stante l'intervenuto annullamento in autotutela del relativo ruolo, da parte dell'Agenzia), e rigettò nel merito, perchè infondate, le domande inerenti l'avviso di accertamento IVA per l'anno 2006 e una "seconda cartella" (n. (OMISSIS)), notificata dallo stesso AdR. Proposto appello dalla società, la C.T.R. della Puglia, con sentenza del 21.9.2015, lo rigettò, confermando la prima decisione.

I. s.p.a. ricorre ora per cassazione, sulla base di cinque motivi, illustrati da memoria, cui resistono con autonomi controricorsi l'Agenzia delle Entrate ed Equitalia Sud s.p.a..

Motivi della decisione

1.1 - Con il primo motivo, si deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 21 - nonies, del D.L. n. 564 del 1994, art. 2 - quater, conv. in L. n. 656 del 1994, della L. n. 212 del 2000, art. 10, del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12 e degli artt. 24, 97 e 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La ricorrente si duole della decisione della C.T.R. laddove essa ha ritenuto non censurabile l'operato dell'Agenzia delle Entrate che, senza che sussistesse alcun interesse pubblico e sulla base di un mero pretesto, totalmente infondato (ossia, la mancanza di sottoscrizione del funzionario responsabile in calce alla minuta del ruolo), ha appunto provveduto all'annullamento in autotutela del ruolo formato a seguito della definitività dell'accertamento IVA per l'anno 2005. Così facendo, a dire della ricorrente, la C.T.R. è incorsa nella violazione delle norme in rubrica, perchè ha sostanzialmente avallato un comportamento contrario a buona fede da parte dell'ente impositore, avente il solo scopo di far perdere ad essa società la posizione di vantaggio acquisita nel processo di primo grado, a seguito della sospensione dell'esecutività della "prima cartella", derivante da un errore nella notifica commesso dall'AdR. Inoltre, prosegue la società, si tratta di un tipico vizio di eccesso di potere, nella forma dello sviamento del potere, giacchè l'A.F. ha agito in autotutela per perseguire un fine, seppur pubblico, diverso da quello previsto dalla legge. Ancora, l'annullamento del primo ruolo e la sua riedizione in un secondo ruolo con notifica di una ulteriore cartella di pagamento hanno determinato una inutile proliferazione del contenzioso, in spregio ai principi di efficienza e buon andamento dell'azione amministrativa e del giusto processo, nonchè del principio di imparzialità amministrativa.

1.2 - Con il secondo motivo, si deduce nullità della sentenza per violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Lamenta la società che la C.T.R. non avrebbe espresso alcuna pronuncia su uno specifico motivo d'appello, concernente l'accertamento IVA per l'anno 2006, basato sul presupposto della definitività dell'accertamento per l'anno 2005 e, quindi, per l'insussistenza del plafond invece da essa utilizzato nel periodo d'imposta 2006. Con detto motivo d'appello, la società tendeva a dimostrare l'assenza di alcun pregiudizio economico per l'Erario, giacchè l'applicazione dell'IVA sulle vendite asseritamente fittizie dell'anno 2005 non può mai tradursi, per il principio di neutralità dell'imposta, in un corrispondente versamento in favore dell'A.F., cui compete il versamento dell'imposta al netto di quella pagata dal contribuente sugli acquisti e, pertanto, detraibile.

1.3 - Con il terzo motivo, si deduce nullità della sentenza per mancanza della motivazione, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4 e dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. La società si duole del fatto che la C.T.R. s'è pronunciata soltanto su due motivi d'appello, limitandosi nel resto a rinviare, per relationem, alla prima decisione. Più in dettaglio, prosegue la ricorrente, con tale percorso motivazionale, dovrebbero quindi ritenersi "coperte" le questioni inerenti a) la compensazione delle spese disposta a seguito della declaratoria di cessata materia del contendere circa la "prima cartella";

b) l'indicazione del responsabile del procedimento e delle modalità di calcolo degli interessi in relazione alla "seconda cartella"; c) le sanzioni del 30%, sempre riguardo alla "seconda cartella", a seguito dell'omesso pagamento entro i sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento. In realtà, secondo la società, non v'è alcuna possibilità di considerare dette questioni ricomprese nella stringata valutazione operata dalla C.T.R., che si scosta dal paradigma normativo perchè opera una relatio scollegata da ogni valutazione critica della prima decisione, rispetto alle censure mosse dall'appellante.

1.4 - Con il quarto motivo, si denuncia violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 27 e 47, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Osserva la ricorrente che la questione della intempestività del ricorso avverso l'avviso di accertamento IVA per l'anno 2005 fu soggetta al duplice vaglio e del Presidente della C.T.P. barese, ex art. 27 cit., e dello stesso Collegio giudicante per la fase cautelare, ex art. 47 cit., in entrambi i casi superandolo. Pertanto, secondo la ricorrente, non è più possibile rimettere in discussione - con la decisione sul merito, operata dalla C.T.R. - la tempestività del ricorso stesso, che deve ritenersi definitivamente accertata.

1.5 - Con il quinto motivo, infine si denuncia violazione del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 5, commi 4 e 6, come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, nonchè del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 Rileva la ricorrente che, in ogni caso, le sanzioni irrogate devono essere rideterminate alla luce dello ius superveniens di cui in rubrica, benchè successivo alla pubblicazione della sentenza impugnata.

2.1 - Anzitutto, va affrontata la questione sollevata dalla ricorrente in memoria circa la pretesa nullità della procura del difensore di Equitalia Sud s.p.a., alla luce dell'insegnamento di Cass. n. 28684/2018.

L'eccezione è chiaramente un fuor d'opera, perchè espressamente basata sul presupposto - insussistente - dell'avvenuta costituzione in giudizio dell'ente pubblico economico Agenzia delle Entrate-Riscossione (di seguito, "AdER"), subentrato "a titolo universale" alle società del Gruppo Equitalia, con effetto dal 1 luglio 2017, stante il disposto del D.L. n. 193 del 2016, art. 1, conv. in L. n. 225 del 2016.

Al riguardo - anche a prescindere dalla condivisibilità o meno delle pronunce che, in proposito, sono state emesse da questa stessa Sezione (si fa riferimento, in particolare, alla data della presente decisione, alle ordinanze nn. 15003 e 15869/2018, che hanno ritenuto trattarsi, nella specie, di successione a titolo particolare nel diritto controverso, con conseguente applicabilità dell'art. 111 c.p.c., nonchè alla sentenza n. 28684/2018 e all'ordinanza n. 28741/2018, che, alla luce della nuova normativa, e segnatamente del cit. D.L., art. 1, comma 8, hanno ritenuto l'eccezionalità del ricorso agli avvocati del libero foro da parte del nuovo ente, occorrendo in particolare l'adozione del procedimento formale di cui al R.D. n. 1611 del 1933, art. 43, giacchè la "regola" sarebbe quella del patrocinio necessario dell'Avvocatura dello Stato) - basti qui osservare che la sola attività svolta in questa sede dall'agente della riscossione è compendiata nella notifica del controricorso da parte di Equitalia Sud s.p.a., avvenuta il 29.4.2016, nel successivo deposito dello stesso, nonchè della relativa cartolina di ricevimento (in data 7.9.2016, come da nota di deposito); la procura speciale che la I. s.p.a. assume essere nulla, quindi, non

può esserlo - in ogni caso - perchè è certamente precedente al 1 luglio 2017, essendo posta in calce al controricorso.

La necessità di confrontarsi con la descritta (ed in parte invocata) giurisprudenza, pertanto, avrebbe astrattamente potuto porsi soltanto nel caso in cui il nuovo ente "AdER" si fosse in questa sede costituito quale successore di Equitalia Sud s.p.a., con il patrocinio di un avvocato del "libero foro", ma - come già detto - così non è.

Pertanto, posto che, in ogni caso, l'istituto dell'interruzione è incompatibile con il processo di cassazione, stante la sua struttura officiosa (v. Cass. n. 7477/2017 e la stessa Cass. n. 28741/2018), il processo non può che regolarmente proseguire, sulla base degli atti di causa, nonchè dell'attività difensiva svolta oralmente dalla società ricorrente e dall'Avvocatura dello Stato, nell'interesse dell'Agenzia delle Entrate, all'udienza pubblica del 12.12.2018.

2.2 - Ancora, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per violazione del principio di autosufficienza, sollevata da Equitalia Sud. La stessa ricorrente ha infatti dichiarato di volervi ottemperare mediante la richiesta di trasmissione del fascicolo, ex art. 369 c.p.c., comma 3, in conformità all'insegnamento di Cass., Sez. Un., n. 22726/2011. Pertanto, una volta assolto dalla ricorrente l'onere di richiamare correttamente, in ricorso, gli atti e i documenti sui cui esso si fonda (nel senso che sia specificamente indicato il quando siano stati depositati in giudizio e il dove essi si trovino nel fascicolo processuale, conformemente al disposto dell'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6), per l'eventuale esame degli stessi occorrerà disporre l'effettiva acquisizione del fascicolo d'ufficio. Ma può già anticiparsi come ciò non sia necessario.

3.1 - Ciò posto, il primo motivo è infondato.

Esso si fonda sull'assunto di un presunto sviamento di potere derivante dall'annullamento in autotutela del ruolo di cui alla "prima cartella", per consentire l'emenda dei vizi relativi a quest'ultima, pure denunciati e accolti in sede cautelare dalla C.T.P. Ritiene la Corte che la censura - contrariamente all'assunto dell'Agenzia - sia ammissibile, perchè sorretta da specifico interesse ex art. 100 c.p.c.: essa tende nella sostanza ad escludere la legittimità del nuovo ruolo e della "seconda cartella". L'eventuale accoglimento della doglianza, del resto, non determinerebbe affatto la reviviscenza del primo ruolo (come sostenuto, appunto, dall'Agenzia), oramai definitivamente eliminato dall'ordinamento (v. Cass. n. 22827/2013).

La censura però non coglie nel segno. Il D.L. n. 564 del 1994, art. 2 - quater, conv. in L. n. 656 del 1994, attribuisce agli organi dell'Amministrazione finanziaria il potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati, rinviando alla normativa secondaria la definizione dei criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione. Il D.M. n. 37 del 1997, art. 2, comma 2, stabilisce poi che l'annullamento d'ufficio è precluso in relazione ai motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria. Occorre infine, sul piano generale, che l'attività di ritiro sia giustificata da ragioni di rilevante interesse generale (Cass. n. 23765/2015): non basta, cioè, l'interesse al mero ripristino della legalità violata, nè l'interesse (utilitaristico) a conseguire comunque maggiori introiti, occorrendo bensì l'interesse pubblico a reperire entrate fiscali legalmente accertate (Cass. n. 6398/2014).

Con specifico riferimento alla autotutela c.d. sostitutiva (che viene in rilievo nel caso che occupa e che concerne l'ipotesi in cui l'Amministrazione proceda ad un tempo ad annullare l'atto illegittimo e a sostituirlo con altro, di contenuto sostanzialmente identico, ma sfrondato dai vizi originari), la giurisprudenza di questa Corte ha poi più volte affermato che essa trova fondamento nel "principio di perennità della potestà amministrativa".

Il relativo potere trova il suo limite, da un lato, nell'eventuale giudicato di merito sull'atto ritirato, e dall'altro, nel decorso del termine di decadenza fissato dalla legge per l'attività di accertamento (v., in tal senso, da ultimo, Cass. n. 7033/2018) o di riscossione. Un ulteriore limite viene poi comunemente individuato nel diritto di difesa del contribuente (Cass. n. 7335/2010, Cass. n. 14219/2015, Cass. n. 12661/2016).

3.2 - Ora, la decisione della C.T.R. sul punto è del tutto in linea con il quadro normativo e giurisprudenziale appena tratteggiato e deve essere quindi assolta dalle censure avanzate dalla ricorrente. Il giudice d'appello ha infatti ritenuto che l'attività di rinnovazione del ruolo operata dall'Agenzia delle Entrate (con la conseguente emissione di una nuova cartella, ossia la "seconda") è stata effettuata per perseguire l'interesse pubblico alla utile attività di riscossione delle imposte.

Ad esplicitazione ed integrazione della motivazione della decisione impugnata, può poi osservarsi che la stessa società ricorrente aveva denunciato, col ricorso introduttivo (v. controricorso, p. 19), il vizio di sottoscrizione del ruolo per violazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 12, comma 4. Pertanto, a fronte dell'incerto andamento dei due giudizi di opposizione alla "prima cartella", e dell'incipiente maturazione del termine di decadenza ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 25, è di tutta evidenza come la scelta prudenziale dell'Agenzia di annullare il ruolo evidenziando la riscontrata irregolarità (ossia, il difetto di firma nella minuta del ruolo), dando la stura per il riavvio dell'attività di riscossione, con l'emissione di un nuovo ruolo sostanzialmente identico al precedente, finisca per iscriversi nel perseguimento dell'interesse pubblico alla regolare e legittima attività di riscossione.

In proposito, va anche evidenziato che - per quanto la riscontrata irregolarità non paia di per sè idonea ad inficiare la validità del ruolo stesso - non v'è dubbio che la denuncia del vizio di sottoscrizione del ruolo del D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 12, comma 4, da parte della società, abiliti l'Amministrazione ad eliminare ogni ragione che possa anche solo recare il pericolo di rendere claudicante l'attività di riscossione, tenuto anche conto dei rilevantissimi importi della stessa iscrizione. Si tratta, in definitiva, di irregolarità non avulsa dai motivi del contendere, come denunciati col ricorso introduttivo, sicchè l'eliminazione di ogni possibile e potenziale vizio è funzionale al perseguimento dell'interesse pubblico più volte richiamato nella sua connotazione.

Nè, del resto, v'è nella specie alcun vulnus per il diritto di difesa: da un lato, lo stesso art. 2 - quater cit. prevede che il potere di ritiro dell'atto possa dispiegarsi anche in pendenza del giudizio sulla pretesa erariale, sicchè da ciò discende l'inesistenza di alcun diritto del contribuente alla cristallizzazione della materia del contendere (anche perchè l'Amministrazione non ha il potere di rinunciare all'azione volta al recupero del credito erariale: Cass. n. 23675/2018); dall'altro, la società ben può impugnare l'atto emesso in sostituzione, con piena

possibilità di esplicare la propria attività difensiva al riguardo, come è pacifico sia avvenuto nella specie.

Pertanto, la questione della plurima emanazione di atti d'imposizione registratasi nella fattispecie, lungi dal poter essere inquadrata sotto il profilo della violazione del principio di imparzialità o del buon andamento dell'azione amministrativa, ovvero del giusto processo o, ancora, della buona fede nei rapporti col contribuente, o infine nell'eccesso di potere, può solo giocare un ruolo riguardo al regolamento delle spese di lite - una volta dichiarata la cessazione della materia del contendere nel procedimento concernente l'atto annullato in autotutela - secondo il criterio della soccombenza virtuale, profilo che infatti è stata oggetto di uno specifico motivo d'appello (v. infra, sul terzo motivo).

4.1 - Va ora affrontato, nell'ordine logico, il quarto motivo.

Esso è palesemente infondato, perchè è di assoluta evidenza che nè l'attività cognitiva del Presidente della sezione della C.T.P., nell'esame preliminare del fascicolo, nè tantomeno quella del Collegio in sede cautelare - ai sensi, rispettivamente, del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 27 e 47 - possano determinare alcun giudicato interno sulla questione della tempestività/intempestività del ricorso, che resta interamente demandata alla decisione di merito. Nè, d'altra parte, v'è ragione per non ritenere applicabile anche al processo tributario, in forza del richiamo disposto in generale dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, del principio dettato dall'art. 177 c.p.c., comma 1, in forza del quale le ordinanze, comunque motivate, non possono mai pregiudicare la decisione della causa.

5.1 - Venendo ora al secondo motivo, inerente l'accertamento IVA dell'anno 2005, e sulle contestate ricadute per l'anno 2006 (in cui, in tesi, non vi sarebbe stata alcuna evasione d'imposta), esso è parimenti infondato.

Infatti, una volta definitivamente accertato che l'impugnazione avverso detto atto impositivo è stata effettuata tardivamente ed è quindi inammissibile, come correttamente statuito dalla C.T.R., ogni questione circa l'utilizzo da parte della società, per l'anno 2006, della veste di importatore abituale e del conseguente utilizzo del plafond (che tiene conto, ovviamente, del volume d'affari dell'anno d'imposta precedente), è preclusa dal definitivo accertamento, in fatto, derivante da detta definitività. Proprio per tale ragione la C.T.R. ha ritenuto di dover disattendere le doglianze di natura sostanziale (tra cui quelle qui in discorso) sulla dichiarazione IVA per l'anno 2006, derivanti dalle conseguenze fiscali che discendono dalla dichiarazione per l'anno precedente, definitivamente rettificata con esclusione delle operazioni soggettivamente inesistenti effettuate in frode. In proposito, non può dunque configurarsi alcuna omessa pronuncia, nè conseguente nullità della sentenza.

6.1 - Il terzo motivo è invece fondato, per quanto di ragione.

La C.T.R., nell'esaminare l'appello della società, ha dapprima diffusamente motivato sulla intempestività del ricorso afferente l'accertamento IVA del 2005, per poi farne discendere - mediante un rinvio per relationem alla prima decisione - l'infondatezza di tutte "le questioni di natura sostanziale dedotte dall'appellante", senza affrontarle direttamente.

Ora, se tale metodo può ritenersi nella sostanza congruente in relazione alle ricadute sull'accertamento IVA del 2006 (basti richiamare quanto considerato nel par. precedente), non può invece farsi altrettanto riguardo agli specifici motivi sollevati con l'appello e concernenti le cartelle di pagamento, ed in particolare: a) alla compensazione delle spese disposta a seguito della declaratoria di cessata materia del contendere dopo l'annullamento in autotutela del ruolo e dello sgravio della "prima cartella"; b) alla indicazione del responsabile del procedimento (che si assume in violazione della ratio legis, perchè il soggetto indicato è apicale) e alle modalità di calcolo degli interessi in relazione alla "seconda cartella"; c) alle sanzioni del 30%, sempre riguardo alla "seconda cartella", a seguito dell'omesso pagamento entro i sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, e ciò tra l'altro perchè detto atto era stato impugnato.

Si tratta, all'evidenza, di questioni ritualmente introdotte dalla società, che non possono dirsi "coperte" dalla decisione sulla tardività dell'impugnazione per l'anno 2005, proprio perchè concernono specificamente le cartelle di pagamento. Il motivo è quindi accolto, occorrendo che il giudice del rinvio esamini i relativi motivi d'appello, adottando un adeguato ed autonomo percorso motivazionale, conforme con la normativa in rubrica e col disposto dell'art. 111 Cost., comma 6.

7.1 - Quanto infine al quinto motivo, alla luce dell'ius superveniens - derivante dalla novella di cui al D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15, così che l'attuale previsione del D.Lgs. n. 471 del 1998, art. 5, comma 4 e 6, appare più favorevole alla contribuente rispetto a quella vigente all'epoca dell'adozione dell'imposizione - occorre provvedere alla cassazione della decisione impugnata in parte qua, in applicazione del principio del favor rei di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3, con conseguente restituzione della controversia al giudice del merito anche su tale questione, affinchè rinnovi l'apprezzamento circa la determinazione delle sanzioni alla luce della disciplina sopravvenuta.

Al riguardo, va infine osservato che il diniego propugnato dall'Agenzia in controricorso non coglie nel segno, specie in relazione all'anno 2005: l'atto impositivo - per quanto definitivo, non essendo stato tempestivamente opposto - è da considerarsi sub iudice almeno fino alla data di pubblicazione della presente decisione, essendo la relativa questione oggetto di specifico motivo di impugnazione per cassazione. Quanto precede implica, pertanto, la necessità di riconsiderare il calcolo delle sanzioni in relazione ad entrambe la annualità in contestazione.

8.1 - In definitiva, sono accolti il terzo e il quinto motivo, rigettati i restanti. La sentenza impugnata è quindi cassata in relazione, con rinvio alla C.T.R. della Puglia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il terzo e il quinto motivo, rigetta i restanti. Cassa la sentenza impugnata in relazione e rinvia alla C.T.R. della Puglia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Corte di cassazione, il 12 dicembre 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza