Sentenza del 05/04/2019 n. 9585 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. - Con istanza del 18 giugno 2007, D.A., a seguito di iscrizione di ipoteca disposta il 12 giugno 2007 a garanzia del credito erariale, ha chiesto all'Agenzia delle entrate l'annullamento, in via di autotutela, della precedente cartella di pagamento del 5 febbraio 2007 con la quale gli era stata comunicata l'iscrizione a ruolo di crediti erariali relativi al periodo di imposta 1999, a seguito di avviso di accertamento n. (OMISSIS), notificato in data 15 luglio 2005. Con quest'ultimo avviso, l'Agenzia delle entrate aveva recuperato nei confronti della F. Srl gli importi di Euro 137.729,76, oltre interessi, a titolo di Irpeg, Euro 15.466,33, oltre interessi, a titolo di Irap, ed Euro 115,690,48, oltre interessi, a titolo di Iva, applicando la sanzione unica pari a Euro 298,584,65. L'accertamento ha riguardato l'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, così come rilevato nel processo verbale di constatazione redatto il 16 novembre 2011 dalla Guardia di Finanza. Il D., in particolare, ha evidenziato la propria estraneità al credito vantato dall'Ufficio nei confronti della F. srl di cui era stato amministratore unico dal 18 gennaio all'8 giugno 1999.

Avverso il diniego dell'annullamento d'ufficio, notificato il 27 luglio 2007, il contribuente ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione provinciale tributaria di Torino.

La Commissione provinciale tributaria di Torino ha respinto il ricorso, ritenendo il diniego del tutto legittimo.

2. - La Commissione tributaria regionale del Piemonte, con sentenza n. 27/15/10 depositata il 14 maggio 2010, ha accolto l'appello del contribuente, annullando il provvedimento impugnato in considerazione della sua estraneità alla pretesa avanzata con l'avviso di accertamento e la successiva cartella di pagamento, evidenziando la carenza di un'adeguata motivazione.

3. - L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a un unico motivo.

Il contribuente si è costituito con controricorso.

Motivi della decisione

1. - Con l'unico motivo di ricorso si denuncia, cumulativamente, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, del D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quater, convertito con modificazioni nella L. n. 656 del 1994, e successive modificazioni, del regolamento approvato con D.M. n. 37 del 1997, artt. 2 e 3, e comunque dei principi circa i limiti del sindacato giurisdizionale dell'esercizio del potere di autotutela, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè

l'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione - art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, - circa fatti controversi e decisivi per il giudizio.

Secondo quanto indicato nel ricorso, la pronuncia impugnata ha accolto le tesi difensive di controparte senza motivare compiutamente la propria decisione, ponendosi in contraddizione con l'orientamento espresso dalla Corte di cassazione in ordine ai limiti del sindacato giurisdizionale sui provvedimenti di diniego di autotutela.

Si deduce, inoltre, l'errore in cui sono incorsi i giudici del gravame laddove hanno ritenuto corretta la mancata impugnazione dell'avviso di accertamento notificato al D. "per conoscenza" - circostanza contestata dall'Ufficio - tenuto conto della natura impositiva dell'avviso di accertamento e considerata l'intestazione dello stesso "nella qualità di amministratore delegato dal 18.01.99 al 08.06.99", nonchè la relata di notifica in cui il messo notificatore ha indicato il D. quale "intestatario" dell'atto. Il ricorso evidenzia altresì che il contribuente aveva parimenti omesso l'impugnazione dell'atto successivo, la cartella di pagamento regolarmente notificata, avente natura esecutiva e come tale, incompatibile con una notifica "per conoscenza", così come espressamente affermato anche dai giudici di prime cure nella sentenza n. 13/15/08. Entrambe le omissioni del contribuente sono state erroneamente assimilate e ricondotte alla ritenuta erronea notifica dell'avviso di accertamento.

L'Agenzia, al riguardo, evidenzia che i due atti, separatamente notificati e impugnabili autonomamente, pur veicolando la stessa pretesa impositiva non devono essere confusi, nè accomunati, essendo l'avviso di accertamento l'atto impositivo con il quale l'Ufficio accerta nei confronti di un soggetto la sussistenza di un debito tributario, mentre la cartella di pagamento è un atto proprio del concessionario della riscossione e viene emessa sulla base del ruolo esecutivo consegnato dall'Ufficio nella successiva fase della riscossione coattiva dei debiti tributari divenuti definitivi.

L'avviso di accertamento e la cartella esattoriale sono pertanto divenuti definitivi per mancata impugnazione rispettivamente in data 26 ottobre 2005 e 6 aprile 2007 e come tali non sono più impugnabili nè per vizi di merito della pretesa impositiva in essi contenuta, nè per eventuali vizi di legittimità o di forma.

La pronuncia sarebbe altresì affetta da omissione, o comunque insufficienza o contraddittorietà della motivazione su di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per non aver dato una giustificazione nel discostarsi dalla decisione di primo grado che aveva invece fornito una specifica e motivata valutazione circa la circostanza che quanto meno la cartella di pagamento era stata notificata al D. quale obbligato al pagamento e non per mera conoscenza.

1.1. - Parte ricorrente, inoltre, deduce l'illegittimità della pronuncia nella parte in cui ha formulato considerazioni sul merito della pretesa impositiva contenuta nell'avviso di accertamento, divenuto insindacabile ai sensi del disposto di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, con particolare riferimento alla ritenuta irresponsabilità del D., amministratore della F. Srl, per le obbligazioni contratte da quest'ultima, alla luce della disciplina contenuta nel codice civile e relativa all'autonomia patrimoniale perfetta delle società di capitali.

Tali considerazioni contrasterebbero non solo con la norma contenuta nell'art. 21, ma anche con l'orientamento giurisprudenziale ormai consolidato relativo ai limiti del sindacato giurisdizionale dell'esercizio del potere di autotutela che impedirebbe di contestare, per ragioni di merito, il suo diniego.

L'impugnazione del diniego di autotutela rientra nel novero degli atti impugnabili D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19, alla luce della sentenza 27 marzo 2007, n. 7388, pronunciata dalle Sezioni Unite della Suprema Corte.

Alla violazione di legge si accompagnerebbe altresì il vizio di omessa o insufficiente motivazione, per essersi la pronuncia limitata ad asserire, in punto di motivazione del diniego di autotutela, che la stessa non sussisterebbe, mentre, al contrario, il diniego è stato comunque ampiamente motivato.

1.2. - In via preliminare vanno respinte le eccezioni di inammissibilità del ricorso, potendo sussistere in un unico complesso motivo le censure di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5, allorchè esso comunque evidenzi specificamente la trattazione delle doglianze relative all'interpretazione o all'applicazione delle norme di diritto appropriate alla fattispecie e i profili attinenti alla ricostruzione del fatto (Cass. 11 aprile 2018, n. 8915; Cass., Sez. U, 6 maggio 2015, n. 9100).

Nel caso di specie, parte ricorrente ha ben evidenziato i diversi profili di censura sia in relazione alle violazioni di legge che sono state prospettate sia riguardo al vizio di motivazione dedotto. La resistente ha peraltro provveduto a difendersi in relazione a ciascuno dei diversi profili dedotti.

1.3. - Il ricorso è fondato e deve essere accolto.

Secondo l'insegnamento di questa Corte, in tema di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poichè tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria spetterà al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che, nel primo caso, dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi), nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa (Cass. 18 gennaio 2018, n. 1144).

Nel caso di specie, è assorbente rilevare che il contribuente, al di là della questione della validità della notifica dell'avviso di accertamento notificatogli "per conoscenza", non ha provveduto a impugnare la successiva cartella nel termine di decadenza stabilito dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, e art. 21, a nulla rilevando che abbia proposto istanza di autotutela avverso la successiva iscrizione di ipoteca.

L'avviso di accertamento e la cartella di pagamento sono pertanto divenuti definitivi.

1.4. - Fondata è altresì la censura riguardante il diniego di autotutela.

In tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere a 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 (Cass. 28 marzo 2018, n. 7616; Cass. 20 febbraio 2015, n. 3442).

Errata, pertanto, è l'affermazione contenuta in sentenza riguardo alla mancata motivazione del diniego in riferimento all'insussistenza dei presupposti, sul merito della pretesa tributaria (D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 11), e alla mancanza di motivazione in relazione al D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203, art. 2, riguardante norme integrative e correttive delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

1.5. - Stante l'accoglimento delle censure di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, resta assorbito il vizio di motivazione con riferimento ad entrambi i profili dedotti.

2. - La sentenza deve essere cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, essendo il ricorso introduttivo inammissibile.

3. - Le spese del giudizio di merito vengono integralmente compensate tra le parti, mentre quelle del giudizio di cassazione sono poste a carico del controricorrente come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara inammissibile il ricorso introduttivo. Compensa le spese del giudizio di merito e condanna il controricorrente al pagamento di Euro 10.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Quinta Sezione civile, il 2 ottobre 2018.

Depositato in Cancelleria il 5 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza