Sentenza del 12/05/2021 n. 12453 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A seguito di verifica generale da parte della Guardia di Finanza nei confronti della società (---) Srl veniva redatto processo verbale di contestazione per gli anni d'imposta 2003-2007, con cui veniva contestata, per ciascun anno, l'omessa dichiarazione di ricavi.

La società presentava istanza di accertamento con adesione, che, in esito a svariati incontri, si concludeva con la redazione, in data 20 novembre 2008, di un processo verbale di contraddittorio con il quale erano determinati, per le singole annualità, gli importi riconosciuti.

In attuazione dell'accordo venivano adottati, e sottoscritti dalla contribuente, gli atti di accertamento con adesione per il 2003 e il 2004 - il primo nella stessa data del 20 novembre 2008 e il secondo il 18 maggio 2009 - i cui importi erano corrisposti tempestivamente dalla società.

L'Agenzia delle entrate, peraltro, con nota del 28 dicembre 2010, recapitata in data 3 gennaio 2011, comunicava di non ritenere vincolante il suddetto verbale di contraddittorio e, successivamente, emetteva nei confronti della società, per gli anni 2006 e 2007, ai fini Iva, Irpef e Irap, avviso di accertamento, nonchè atto di contestazione delle sanzioni per il 2006, in relazione alla originaria pretesa contenuta nel pvc della Guardia di Finanza.

La CTP di Venezia accoglieva il ricorso della società (---) Srl avverso gli atti impositivi, ritenendo, per contro, inammissibile quello avverso la lettera dell'Ufficio.

La sentenza era confermata dal giudice d'appello.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con sei motivi. La contribuente è rimasta intimata.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del combinato disposto del principio generale di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, del D.Lgs. n. 218 del 1997, artt. 2, 5, 5bis, 7 (in particolare) del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 17 bis e 48, della L. n. 212 del 2000, art. 10 del principio di tutela del legittimo affidamento e dell'art. 1418 c.c..

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, artt. 115 e 116 c.p.c..

1.2. Il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e ss.

1.3. Il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 1321 c.c. e L. n. 212 del 2000, art. 10 e del principio di conservazione degli atti giuridici, nonchè, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione dell'art. 112 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36.

1.4. Il quinto motivo denuncia nuovamente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione dell'art. 112 c.p.c. e D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 con riguardo all'atto di contestazione delle sanzioni, trattandosi di atto conforme a quanto concordato nel citato verbale.

1.6. Il sesto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36 per aver ritenuto la statuizione del giudice penale confermativa delle contraddizioni tra il verbale di contraddittorio e gli atti opposti.

Rileva, in particolare, l'improprio richiamo operato dalla CTR alla decisione del giudice penale, in sè neppure oggetto di specifica ed autonoma valutazione, apprezzata quale elemento significativo della contraddizione tra gli atti opposti e il citato pv del 2008.

2. I primi cinque motivi possono essere esaminati unitariamente in quanto strettamente ed evidentemente connessi in relazione ad una unitaria questione.

2.1. L'Ufficio, infatti, con le anzidette doglianze deduce, in sostanza, che il verbale di contraddittorio del 20 novembre 2008, che conteneva l'accordo con i contribuenti per definire la pretesa impositiva, non integrava un accertamento con adesione e, anzi, necessitava, a tal fine, la successiva adozione degli atti in questione per le singole annualità d'imposta.

La CTR, dunque, nel ritenere valido e vincolante il citato accordo, ha errato, mentre avrebbe dovuto dichiararne la nullità perchè in contrasto con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, principio di ordine pubblico, per cui era giustificata la possibilità dell'Ufficio di disattenderlo liberamente, senza alcuna motivazione e senza che ciò comportasse la violazione del principio del legittimo affidamento, restando privo di incidenza ogni rilievo sul contegno dell'Amministrazione per l'assenza di un atto tipico, ossia previsto per legge, per la stipulazione di accordi sull'imponibile, l'imposta e le sanzioni.

La CTR, in ogni caso, non ha in alcun modo considerato che la nota del 28 dicembre 2010 - con cui si era comunicato che l'esito del pv del 2008 non era ritenuto vincolante perchè lesivo del principio di indisponibilità dell'obbligazione impositiva - era stata inviata almeno un anno prima dell'emissione degli avvisi e dell'atto di contestazione, sicchè, trattandosi di indicazioni nella conoscenza della contribuente, non doveva essere riprodotta negli avvisi ai fini della motivazione degli stessi; nè, a tal fine, il giudice d'appello, ha tenuto conto nello stesso verbale era indicato il termine del 31 dicembre 2009 per la compiuta esecuzione degli atti di accertamento con adesione, sicchè, decorso il termine, cessava, a maggior ragione, ogni vincolatività.

Erroneamente, infine, la CTR ha reputato che all'accordo di cui al pv del 2008 dovessero riconoscersi gli stessi effetti vincolanti di un accordo negoziale - efficacia che, per contro, poteva

essere attribuita solo all'accertamento per adesione - derivandone la nullità integrale degli avvisi di accertamento, mentre, in ogni caso, gli stessi dovevano ritenersi pienamente efficaci e validi per la parte in cui avanzavano pretese conformi al citato accordo. Tale esito valeva, a maggior ragione, per l'atto di contestazione, meramente riproduttivo dei contenuti del pv di contraddittorio.

3. I motivi sono fondati nei termini e limiti che seguono.

3.1. I termini della questione in giudizio, invero, vanno ricondotti a due fondamentali problematiche: da un lato la natura e l'efficacia dell'accordo trasfuso nel processo verbale di contraddittorio del 20 novembre 2008, atto interno alla procedura di accertamento con adesione regolata dal D.Lgs. n. 218 del 1997.

Dall'altro, i presupposti e le condizioni di operatività del principio del legittimo affidamento, ossia, più specificamente, della regola, sancita dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1, secondo la quale "i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede", e quali le conseguenze ove esso sia violato.

4. L'accertamento con adesione è, essenzialmente, un istituto deflattivo del contenzioso, che mira, vuoi dal lato del contribuente, vuoi da quello dell'Amministrazione, ad impedire lo stesso avvio del giudizio avverso le contestazioni dell'Erario e a definire, in tempi rapidi, la pretesa sostanziale avuto riguardo alle tipologie di tributi di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 1.

Il vantaggio per l'Amministrazione, in particolare, si concretizza nella certezza del diritto a riscuotere le somme e nella riduzione del contenzioso tributario; in concreto ciò significa: rapida definizione dell'accertamento; garanzia di inoppugnabilità dell'atto conclusivo del procedimento (artt. 2 e 3); garanzia di effettività della definizione, essendo necessario (art. 8) che il contribuente compia tempestivamente i versamenti dovuti (per l'intero o, se rateizzato, per la prima rata) perchè l'atto di accertamento per adesione diventi definitivo (in mancanza l'originaria pretesa resta inalterata), mentre, in caso di omesso versamento delle successive rate, la norma prevede la decadenza da ogni termine, l'immediata iscrizione a ruolo delle somme residue e un rilevante incremento delle sanzioni (già D.P.R. n. 602 del 1973, art. 8, comma 3 bis, ora art. 15 ter).

Per contro il vantaggio per il contribuente si risolve nella diminuzione dell'ammontare dell'imposta richiesta (con abbandono da parte dell'Ufficio di taluno dei rilievi ovvero con una loro riduzione quantitativa), in una secca riduzione delle sanzioni, nella non modificabilità od integrabilità dell'accertamento (seppure sia ancora possibile l'esercizio dell'ulteriore azione accertativa in presenza di specifiche condizioni, come, ad es., la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi al di sopra di una certa soglia quantitativa ovvero la natura di accertamento parziale del primo atto) ed in un abbattimento di alcune conseguenze di ordine penale (art. 2).

Anche sul piano extratributario si rivela la convenienza di questa procedura per il contribuente, il quale, in ispecie ove l'esito del possibile contenzioso sia incerto, si trova costretto (per le società) a costituire un fondo rischi in bilancio, posta che riduce il patrimonio netto disponibile.

4.1. L'accertamento per adesione, in secondo luogo, è oggetto di una puntuale regolamentazione procedurale.

L'iniziativa può venire dall'ufficio (art. 5) ovvero dalla parte privata (art. 6). In quest'ultima evenienza l'istanza non richiede che sia stato già emesso un avviso di accertamento ma può essere inoltrata anche solo a seguito della redazione di un pvc ("Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche").

Nel primo caso, l'Ufficio invia un invito che contiene le indicazioni quantitative e qualitative della pretesa che si viene a richiedere, fissando altresì la data per la comparizione personale della parte. Nel secondo, invece, l'istanza del contribuente è idonea - se e in quanto recepita - a generare una proposta da parte dell'Ufficio sulle somme e imposte per le quali è possibile la definizione per adesione (l'art. 6, comma 1, afferma "può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione").

Nella fase successiva, caratterizzata dalla convocazione del contribuente, questi, a fronte della proposta dell'Amministrazione, può limitarsi a prestare il proprio assenso alla proposta stessa ovvero può interloquire, anche producendo documentazione varia, nella prospettiva di modificare, in melius, la determinazione dell'Ufficio.

Va detto che, frequentemente, tra le parti hanno luogo uno o più incontri diretti a precisare il contenuto della proposta. In ogni caso, questa fase si conclude con la redazione di un processo verbale, nel quale l'Ufficio individua, con precisione, il contenuto della proposta, non ulteriormente discutibile da parte del contribuente.

La formulazione della proposta, dunque, è, in ogni caso, di competenza esclusiva dell'Ufficio, a cui è attribuito, dalla legge, il potere, sul fondamento e in coerenza con gli obbiettivi perseguiti dall'istituto, di rideterminare la pretesa impositiva tenendo conto di quanto introdotto dalla parte. Il ruolo del contribuente, per contro, è limitato all'accettazione (o meno) della determinazione finale dell'Amministrazione, non più suscettibile di ulteriore discussione.

Il contribuente, infatti, può prestare il suo assenso, così da poter ottenere i benefici ad esso correlati in cambio del pagamento immediato (o comunque certo e in tempi determinati) e rinunziando ad ogni impugnazione, oppure può rifiutare, restando esposto alla primitiva pretesa erariale.

4.2. Le fasi successive sono caratterizzate in primo luogo dalla predisposizione ed emissione da parte dell'Ufficio di un (o più se plurimi sono gli avvisi e/o gli anni di imposta) atto di accertamento con adesione, nel quale è fedelmente trasfusa la pretesa determinata con il verbale (il cd. accordo).

Tale atto, per essere efficace, deve essere sottoscritto dal capo dell'Ufficio (o un suo delegato) e dal contribuente (art. 7).

La sottoscrizione, invero, costituisce un requisito indispensabile per la venuta ad esistenza dell'atto di adesione, in mancanza della quale tutta l'attività svolta resta meramente interna e

non influisce sulla consistenza dell'avviso originario o, comunque, sulla pretesa dell'Amministrazione.

Tale requisito, tuttavia, costituisce una condizione necessaria ma non ancora sufficiente: perchè in nuovo atto impositivo si perfezioni, infatti, è necessario che il contribuente provveda al pagamento integrale e tempestivo delle somme dovute (o, in caso di rateazione, della prima rata) (artt. 8 e 9, che, senza contare la prestazione della garanzia, abrogata dal D.L. n. 98 del 2011, art. 23 e la cui previsione è irrilevante ai fini del presente giudizio, dispone "La definizione si perfeziona con il versamento di cui all'art. 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, prevista dall'art. 8, comma 2").

Solo da tale momento, infatti, il pregresso avviso (o la pretesa) perde efficacia, sicchè l'originario avviso non può più essere azionato e la pretesa (ove manchi un avviso) resta ridimensionata alla misura "concordata".

Ne deriva che: se l'accertamento con adesione, pur sottoscritto, non è seguito dal pagamento dell'intero importo o della prima rata, l'atto non si perfeziona e, quindi, l'Amministrazione può validamente ed utilmente riattivare l'originario avviso o coltivare la pretesa contenuta nel pregresso pvc che non hanno mai perso in via definitiva efficacia; se, invece, l'inadempimento del contribuente riguarda l'omesso (o tardivo) pagamento delle rate successive alla prima, le conseguenze si riverberano sul nuovo atto impositivo (iscrizione a ruolo degli importi residui; incremento delle sanzioni;...) e non più su quello originario che, oramai, è cessato e non è più suscettibile di reviviscenza.

4.3. Emerge con chiarezza, dunque, che gli atti della procedura disciplinata dal D.Lgs. n. 218 del 1997 sono tutti espressione della medesima unitaria potestà impositiva, che è articolata su una più ampia discrezionalità dell'Amministrazione in relazione all'elemento, centrale, della presenza attiva e collaborativa del contribuente Espressioni di questa potestà sono l'inoltro dell'invito e/o la presa in considerazione della richiesta del contribuente; la formulazione della proposta originaria da parte dell'Amministrazione; la successiva redazione della proposta "finale" contenuta nel processo verbale conclusivo degli incontri con il contribuente; la redazione e formazione dell'atto di adesione, in cui è trasfusa la proposta finale accettata dal contribuente.

4.4. Il modulo operativo a cui la fattispecie parrebbe idealmente riconducibile in via generale, invero, è quello regolato dalla L. n. 241 del 1990, art. 11 ossia quello degli accordi procedimentali della Pubblica Amministrazione.

In tale evenienza l'accordo è concluso "al fine di determinare il contenuto del provvedimento finale", che, di per sè, non elimina la necessità del provvedimento nel quale confluisce, per cui il procedimento si conclude ugualmente con un provvedimento unilaterale produttivo di effetti.

Rispetto a tale particolare ipotesi la dottrina ha ampiamente discusso se essi abbiano o meno natura negoziale, ritenendo che ove il consenso sia determinante si debba concludere per ritenere l'atto non autoritativo (v. anche Cons. Stato, VI, 15 maggio 2002, n. 2636), da cui, in forza della L. n. 241 del 1990, art. 1, comma 1 bis, l'assoggettamento alle "regole del diritto privato" e l'applicazione delle regole del codice civile (art. 11, comma 2).

Occorre tuttavia sottolineare che la L. n. 241 del 1990, art. 13 esclude espressamente l'applicazione della normativa in questione ai procedimenti tributari ("1. Le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione diretta alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione. 2. Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano (...)").

Ne deriva che le norme e le categorie giuridiche previste in via generale per l'attività della Pubblica Amministrazione non sono estensibili all'ambito del procedimento tributario, per il quale valgono le regole proprie e specifiche ivi previste dal legislatore.

Con specifico riguardo all'ambito in considerazione, del resto, l'assetto delle regole per la materia tributaria è definito dalla L. n. 212 del 2000 che non contempla istituti omologhi a quello in questione e, pur valorizzando la partecipazione del contribuente in termini anche importanti (in ispecie, L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7), lascia inalterato il carattere autoritativo dell'attività della Amministrazione finanziaria per la realizzazione degli obblighi impositivi, senza ricondurla alle regole di diritto comune.

Merita di essere osservato, senza pretesa di completezza, che la stessa architettura delle modalità di realizzazione delle garanzie tra la L. n. 241 del 1990 e la L. n. 212 del 2000 appare strutturata in termini sensibilmente differenti: per la prima il cittadino ha, con frequenza, un ruolo attivo (v. ad es. il diritto di accesso per l'acquisizione di informazioni; la partecipazione al procedimento; il diritto di intervenire), mentre per la seconda il contribuente ha un ruolo tendenzialmente passivo, ossia è destinatario di informazioni o è coinvolto in attività a cura ed onere dell'Ufficio (v. ad es. la L. n. 212 del 2000, art. 5 che impone l'obbligo all'Amministrazione di predisporre testi coordinati delle disposizioni legislative tributarie; l'art. 6, sull'invito ad effettuare le integrazioni degli atti deficitari; la necessità dell'invio della richiesta di chiarimenti in sede di controllo automatizzato "qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione"; l'art. 12 quanto a comunicazioni e informative).

La prospettiva che ne emerge, dunque, è quella di una tutela del contribuente tutta interna al procedimento amministrativo tributario con onere per l'Amministrazione di ampliare la partecipazione e la sfera conoscitiva del contribuente ma pur sempre in una ottica pubblicistica.

Lo stesso avvio dell'accertamento con adesione, del resto, non costituisce un obbligo per l'Amministrazione finanziaria, neppure se preceduto dall'istanza del privato, il quale, infatti, chiede che sia l'Amministrazione a formulare una proposta.

In assenza di un espresso rinvio agli istituti del diritto privato, dunque, la fattispecie delineata, pur avendo una indubbia importante componente partecipativa, non esula dallo schema tipico dell'attività tributaria: l'atto impositivo originario (o, comunque, l'originaria pretesa) è destinato ad essere modificato da un nuovo atto impositivo di contenuto più circoscritto, per la cui formazione l'iter procedimentale prevede possa tenersi conto delle deduzioni e allegazioni del contribuente, recepite in apposito processo verbale in esito al contraddittorio instaurato con la parte.

In altri termini, il cd. "accordo" (ossia, la formulazione della proposta conclusiva da parte dell'Amministrazione seguita dalla accettazione del contribuente) non integra un atto negoziale, assoggettabile alle condizioni e ai rimedi previsti dal codice civile (evento, in sè, neppure astrattamente configurabile), nè è ad esso assimilabile, ma è un atto unilaterale dell'Ufficio - posto in essere nell'esercizio di una unitaria potestà impositiva che permea l'intero procedimento - oggetto di mera adesione da parte del contribuente.

Del resto, l'"accordo" è, in sè, privo di ogni efficacia esterna poichè - come rilevato - è suscettibile di svolgere effetti solo se e in quanto trasfuso nell'atto di adesione, necessariamente sottoscritto dalle parti, e purchè puntualmente adempiuto dal contribuente.

5. Seppure deve escludersi, contrariamente a quanto affermato dalla CTR, che il cd. "accordo" abbia un qualche rilievo negoziale, ciò non significa che l'attività realizzata dall'Ufficio - in ispecie il concreto svolgimento delle trattative e il loro precipitato in un processo verbale di sintesi con nuova definizione della pretesa impositiva in base ad una proposta, finale, proveniente dall'Amministrazione e recepita senza contestazioni dal contribuente - sia irrilevante o priva di conseguenze per l'Amministrazione stessa ove, successivamente, le determinazioni dell'Ufficio si discostino, ingiustificatamente ed immotivatamente, da quelle concordate.

Come sopra evidenziato, nella materia tributaria l'assetto delle garanzie è contenuto nella L. n. 212 del 2000, disciplina che, al di là degli obblighi specificamente previsti, pone - all'art. 10, comma 1 (la cui rubrica è "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente") - il principio generale per il quale "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

La centralità del principio discende dal rilievo preliminare che lo stesso sistema disegnato dallo Statuto del contribuente fornisce un complesso di regole di comportamento a carico delle parti, la cui violazione rileva in sè ai fini della stessa legittimità formale dell'atto solo in particolari casi (in ispecie per l'invio ante tempus dell'avviso in violazione del termine ex art. 12, comma 7, L. cit.: v. Sez. U, n. 18184 del 29/07/2013, nonchè Sez. U, n. 24823 del 09/12/2015), mentre in altre ipotesi, se in danno del contribuente, l'inosservanza, l'omissione o l'errore sono suscettibili di determinare conseguenze sull'atto se e in quanto lesivi del diritto di difesa (ad es. con riguardo all'omessa comunicazioni delle ragioni della verifica ex art. 12, comma 2, L. cit.: v. Cass. n. 28692 del 09/11/2018; Cass. n. 992 del 21/01/2015) e, se in danno dell'Amministrazione, comportano il persistere dell'obbligazione impositiva e/o delle sanzioni e la non opponibilità degli eventuali atti del contribuente.

5.1. Questa Corte, invero, con la sentenza n. 17576 del 10/10/2002 ha già ampiamente esaminato l'ambito e la portata applicativa del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede.

La Corte ha rilevato, in primo luogo, che il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino "trova la sua base costituzionale nel principio di eguaglianza dei cittadini dinanzi alla legge (art. 3 Cost.) e costituisce un elemento essenziale dello Stato di diritto" limitandone l'attività legislativa e amministrativa ed "è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico ed

anche nell'ambito della materia tributaria, dove è stato reso esplicito dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1".

In questa prospettiva, la Corte ha poi precisato il significato che deve essere attribuito a termini quali "collaborazione" e "buona fede".

Il primo trova il suo riferimento, dal lato dell'Amministrazione finanziaria, nei principi di "buon andamento", "efficienza" e "imparzialità" dell'azione amministrativa tributaria di cui all'art. 97 Cost., comma 1; dal lato del contribuente, invece, vengono in rilievo quei "comportamenti non collidenti con il dovere, sancito dall'art. 53 Cost., comma 1, e imposto a "tutti" i contribuenti, di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"".

Il termine "buona fede", invece, "se riferito all'amministrazione finanziaria, coincide, almeno in gran parte, con i significati attribuibili al termine "collaborazione", posto che entrambi mirano ad assicurare comportamenti dell'amministrazione stessa "coerenti", vale a dire "non contraddittori" o "discontinui" (mutevoli nel tempo)".

Il medesimo termine, "se riferito al contribuente, presenta un'analoga, parziale coincidenza con quello di "collaborazione" ed allude a un generale "dovere di correttezza", volto ad evitare comportamenti capziosi, dilatatori, sostanzialmente connotati da "abuso" di diritti e tesi a eludere una giusta pretesa tributaria".

5.2. Giova poi rilevare, invero, che l'attenzione della Corte si è soffermata, con frequenza, sulla previsione di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, norma che esclude l'irrogazione delle sanzioni e degli interessi - ferma l'applicazione dell'imposta - qualora il contribuente si sia conformato ad indicazioni dell'Amministrazione finanziaria ovvero il suo comportamento derivi da errori, omissioni od errori dell'Amministrazione stessa.

Il prevalente orientamento, con una valutazione che tende ad accomunare entrambi i primi due commi dell'art. 10 cit., afferma che "la tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, sancita dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, commi 1 e 2, costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. ed, in materia di tributi armonizzati, in quelli dell'ordinamento dell'Unione Europea, sicchè deve ritenersi che la situazione di incertezza interpretativa, ingenerata da risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria, anche se non influisce sulla debenza dell'imposta, deve essere valutata ai fini dell'esclusione dell'applicazione delle sanzioni" (Cass. n. 370 del 09/01/2019, con ampi riferimenti alla giurisprudenza Europea in materia di tributi armonizzati; sempre con riferimento all'esclusione delle sole sanzioni, si vedano ancora Cass. n. 10499 del 03/05/2018; Cass. n. 12635 del 08/02/2017; Cass. n. 5934 del 25/03/2015; Cass. n. 16692 del 03/07/2013; Cass. n. 21070 del 13/10/2011; Cass. n. 19479 del 10/09/2009).

Occorre tuttavia sottolineare - come rileva la citata decisione n. 17576/2002 - che il principio della tutela del legittimo affidamento non è confinato alla previsione e alle conseguenze delineate dal comma 2 poichè "i casi di tutela espressamente enunciati dal cit. art. 10, comma 2 riguardanti situazioni meramente esemplificative e legate a ipotesi ritenute maggiormente frequenti, non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie

indeterminata di casi concreti" (negli stessi termini espliciti v. anche Cass. n. 21513 del 06/10/2006; Cass. n. 537 del 14/01/2015).

La situazione tutelabile, quindi, è quella caratterizzata "a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono", condizioni che, in sè, sono suscettibili di ricorrere non solo nelle ipotesi - attinenti all'area della irrogazione delle sanzioni e della richiesta di interessi - previste dall'art. 10, comma 2.

5.3. La portata generale del principio affermato dall'art. 10, comma 1, cit. comporta, dunque, la necessità di correlarne l'applicazione alle caratteristiche proprie della specifica fattispecie, dovendosi aver riguardo agli obbiettivi cui mirava la corretta attuazione dell'atto, del procedimento o dello svolgersi del rapporto impositivo.

Si tratta di conclusione, del resto, che trova ampio riscontro nella giurisprudenza della Corte.

In molti casi, invero, la questione ha avuto rilevanza ai fini procedurali.

Significativa, in tal senso, è la giurisprudenza relativa alla doverosità da parte dell'Ufficio finanziario, che riceva per errore atti appartenenti alla competenza di altro Ufficio, di inoltrarli a quest'ultimo, da cui le ricadute in punto di maturazione del silenzio-rifiuto e della possibilità di impugnare il diniego (Cass. n. 6627 del 15/03/2013). Nella stessa prospettiva si colloca l'errore, da parte dell'Amministrazione finanziaria, sulle informazioni contenute nella clausola d'impugnazione che deve essere inserita obbligatoriamente in ogni atto impositivo (v. Cass. 10822 del 05/05/2010, secondo cui vengono a "gravare interamente sull'autorità amministrativa le conseguenze del rischio di errore delle informazioni in essa contenute, attuandosi in tal modo la tutela dell'affidamento del contribuente, ai sensi dell'art. 10 della predetta legge... l'adesione del destinatario anche ad una sola delle informazioni contenute nella clausola in questione... è sufficiente a giustificare la rimessione in termini ai fini dell'impugnazione, anche quando il contribuente sia riuscito autonomamente a rettificare l'errore incidente su altre informazioni"; v. anche Cass. n. 5951 del 14/03/2007).

In parallelo, si sono ritenute irrilevanti, ai fini dell'assolvimento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, "le violazioni formali che non abbiano arrecato un'effettiva lesione della sfera giuridica del contribuente", dovendosi interpretare il suddetto obbligo "avendo riguardo ai canoni di leale collaborazione e buona fede, espressi dal successivo art. 10" sicchè (Cass. n. 11052 del 09/05/2018).

Sotto altro versante si è pure affermato che "il mutamento, con atto amministrativo di organizzazione, della ripartizione di competenza territoriale degli uffici di un'Agenzia fiscale è un atto interno privo di rilevanza giuridica esterna processuale, in ragione del principio della buona fede oggettiva del contribuente, regolativo del processo tributario" sicchè, intervenuta la modifica in pendenza del termine di impugnazione, "la notificazione dell'atto di appello eseguita

nei confronti dell'ufficio tributario, parte nel giudizio di primo grado, divenuto incompetente, non è inefficace, e non consente all'ufficio divenuto competente, che non abbia partecipato a quel giudizio, di proporre impugnazione una volta scaduto il termine breve" poichè "altrimenti, in contrasto con il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino" (Cass. n. 20085 del 18/09/2009; v. anche Cass. n. 3559 del 13/02/2009 che, in una situazione analoga e contraria, afferma il diritto del contribuente ad essere rimesso in termini).

In altre ipotesi, l'applicazione del principio si è riverberata sullo stesso assolvimento dell'onere della prova (v. Cass. n. 9308 del 17/04/2013, con riguardo alla prova della definizione per condono, L. 27 dicembre 2002, n. 289, ex art. 16 ed alla conseguente estinzione del processo, ritenuta acquisita in virtù della reiterata mancata risposta della P.A. interpellata sul punto, la vetustà della controversia e i pagamenti certi di alcune rate, oltre la prima, da parte del contribuente).

Si è, poi, esclusa, pur a fronte dell'onere a carico del contribuente, la possibilità di chiedere allo stesso documenti od informazioni se già in possesso dell'ufficio (v. Cass. n. 13822 del 31/05/2018).

In termini ancora più incisivi se n'è derivato il riconoscimento di benefici od agevolazioni (v. Cass. n. 19316 del 18/07/2019, secondo la quale "in omaggio al principio della leale collaborazione e della buona fede, sancito dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1, l'inosservanza di un adempimento che costituisce un presupposto solo formale per il godimento di un'agevolazione non impedisce di riconoscere il diritto al beneficio del contribuente che abbia i requisiti per usufruire dello stesso, tanto più ove essi risultino da documentazione in possesso dell'Amministrazione" circostanza che, nella specie, era costituita dall'omessa comunicazione del contratto di locazione, già noto al Comune; v. anche Cass. n. 12304 del 17/05/2017; Cass. n. 12015 del 10/06/2015).

Nella fattispecie esaminata dalla sentenza n. 17576/2002, già citata, per contro, la Corte ha ritenuto illegittimo il provvedimento adottato in via di autotutela, in malam partem nei confronti del contribuente, in presenza di una situazione giuridica soggettiva di vantaggio di quest'ultimo, che risultava acquisita in base all'applicazione del principio dell'affidamento legittimo (nella specie, nella vicenda pregressa l'Ufficio finanziario impositore aveva indicato, nel verbale di constatazione di una violazione, la facoltà per il contribuente di avvalersi di una disposizione di condono - il D.L. n. 69 del 1989, art. 21 - al cui ricorso l'Amministrazione aveva archiviato il procedimento, salvo emettere, a distanza di alcuni anni, un nuovo atto d'imposizione fondato sugli identici presupposti di fatto e diritto, sull'assunto dell'inapplicabilità della disposizione di condono).

La tutela conseguente all'applicazione del principio ha anche attinto - in una fattispecie per alcuni versi analoga a quella qui in giudizio - l'inesigibilità della maggior pretesa dell'Amministrazione a fronte di un "accordo" con il Comune in materia di Tarsu (Cass. n. 21513 del 06/10/2006).

La Corte, invero, dopo aver premesso che non viene in rilievo la legittimità o meno (in quanto consentito o meno dalla legge) di un patteggiamento tra Amministrazione e contribuente sulla

pretesa impositiva ma, solamente, "l'idoneità di un simile comportamento" dell'Ente a fondare un affidamento meritevole di tutela, ha precisato che "il contenuto della norma fiscale certo non può essere oggetto di concordato fra le parti, se non nei limiti in cui la legge stessa lo preveda e lo consenta, stante il principio di legalità in materia tributaria, derivante dalle richiamate norme costituzionali ed affermato anche da specifiche disposizioni della legge ordinaria (L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 1; D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3 in materia di sanzioni)"; tale rilievo, "però non esclude affatto ed è anzi auspicabile... che le parti raggiungano accordi, ritenuti reciprocamente soddisfacenti, riguardo all'entità di elementi materiali soggetti ad accertamento e valutazione caso per caso come, nell'ipotesi della TARSU, l'estensione della superficie soggetta a tassa, la qualità e quantità dei rifiuti prodotti, ecc. incidenti sul calcolo del tributo".

Sul carattere immanente del principio e sulla sua idoneità ad orientare la stessa interpretazione sistematica degli istituti nel diritto tributario, ancorandone la loro concreta applicazione, sono, da ultimo, intervenute le Sezioni Unite, con la sentenza n. 2320 del 31/01/2020 nel rapporto, in materia di rimborso dell'eccedenza Iva, tra la garanzia D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 38 bis, comma 1, e gli istituti previsti dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, e R.D. n. 2440 del 1923, art. 69 (fermo amministrativo).

La Corte, infatti, non ha escluso o ritenuto incompatibile il ricorso ad uno qualunque di questi strumenti "a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale del credito che l'Erario abbia o pretenda di avere con quello del contribuente suo creditore, istituti di cui va qui riaffermata la portata generale... in quanto essi mirano a garantire la certezza dei rapporti patrimoniali tra i cittadini e lo Stato".

Ha, invece, ritenuto che l'astratta concorrenza dei sistemi di garanzie non possa risolversi "col ritenere, senz'altro, ammissibile il cumulo delle garanzie": l'Amministrazione non può "cautelarsi due volte, pur se con finalità diverse, in riferimento allo stesso credito del contribuente", duplice cautela che risulterebbe, da un lato, "ingiustificata per l'Erario, che può rivalersi sulla garanzia già prestata e a sua disposizione, ed implica, dall'altra, un carico eccessivo per il contribuente, che, oltre all'onere della prestazione della garanzia, vede il medesimo suo credito sottoposto a fermo".

La Corte individua la ratio di questo esito - profilo che qui è di significativa rilevanza - nel fatto che l'opposta ricostruzione "si pone in contrasto col principio di collaborazione e buona fede che, a norma della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1, (cd. "Statuto del contribuente") deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, e non tiene conto del principio di solidarietà economica e sociale di cui all'art. 2 Cost. al quale devono ispirarsi, anche, i rapporti fra pubblica amministrazione e cittadino".

5.4. Emerge in termini limpidi, dunque, che il principio di collaborazione e buona fede permea la disciplina tributaria, senza che la sua tutela - pur tipizzata in talune più ricorrenti ipotesi (quali, ad esempio, l'art. 10, comma 2) - sia ancorata a schemi precostituiti ed al modello formale della validità/invalidità dell'atto, anzi richiedendo una declinatoria in concreto in relazione alla diversità delle fattispecie e delle situazioni.

6. Alla luce dei principi sopra espressi va, dunque, esaminata la vicenda in giudizio. In particolare:

6.1. L'accordo del 20 novembre 2008 si inseriva nella procedura diretta alla emissione dell'atto di accertamento con adesione ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997. Ne deriva:

a) ad esso non può essere attribuito rilievo quale atto negoziale, costituendo espressione della medesima potestà impositiva su cui si fonda sia l'originaria pretesa, sia il successivo avviso di accertamento per adesione, a cui era funzionale;

b) non può essere invocato, in sè, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria per la mancata ottemperanza, da parte dell'Ufficio, all'accordo stesso e l'invio dell'avviso in relazione alla originaria pretesa.

6.2. La CTR ha apprezzato la condotta dell'Amministrazione come lesiva del principio di buona fede atteso che:

a) l'accordo, in esito all'ampia interlocuzione con la contribuente, delineava il contenuto delle pretese impositive per le annualità 20032007, con una determinazione legittima e a favore della società;

b) per le annualità 2003 e 2004 erano stati, conseguentemente, emanati i relativi atti di adesione, regolarmente e tempestivamente adempiuti dalla contribuente;

c) l'Amministrazione, tuttavia, in assenza di comportamenti della società lesivi dei doveri di correttezza su essa gravanti, ha, a distanza di diversi anni, repentinamente e senza giustificazioni, proceduto, con l'emissione dei relativi avvisi, al recupero delle pretese originarie per le successive annualità;

d) la nota inviata anzitempo - anche a prescindere dalla assoluta genericità delle indicazioni fornite - non è stata dalla CTR ritenuta sufficiente ed idonea a giustificare il "contrasto con l'intercorso verbale di contraddittorio" poichè "la posizione assunta dall'Ufficio risulta illegittima ed inaccettabile non potendosi certo sostenere che l'Amministrazione non goda di discrezionalità in merito alla debenza dell'imposta, avendo la stessa già assunto precedente decisione con adeguate motivazioni che fissava la debenza delle imposte, interessi e sanzioni con accorta discrezionalità tecnica volta ad evitare un possibile contenzioso", ossia, in altri termini, come sopra rilevato, già la determinazione contenuta nella proposta recepita nel processo verbale di contraddittorio costituiva espressione dell'esercizio della potestà impositiva, derivandone la non pertinenza dell'invocato principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

E' sufficiente sottolineare, infine, quanto al dedotto rilievo - in sè al limite dell'inammissibile investendo, nel caso, un eventuale difetto di motivazione - per cui gli accertamenti con adesione dovevano essere definiti entro il 2009, che la circostanza è, comunque, priva di ogni incidenza e non inficia la valutazione operata dalla CTR: la competenza ad emettere gli atti con adesione è, difatti, dell'Ufficio, sicchè l'inosservanza del termine eventualmente stabilito discende, in concreto, dalle decisioni operative dell'Ufficio stesso e, ove invocato a sostegno della scelta di

ritenere non vincolanti gli accordi, rende ancora più evidente l'attrito con il principio di collaborazione e buona fede.

6.3. Errate, peraltro, sono le conseguenze tratte dalla CTR, ossia dell'integrale illegittimità dell'avviso di accertamento.

Tale conclusione deriva dall'aver la CTR valutato l'accordo citato alla stregua delle categorie civilistiche ("gli avvisi di accertamento impugnati devono pertanto ritenersi emessi in violazione di accordi negoziali legittimamente intervenuti"), senza tenere conto della concreta incidenza del principio del legittimo affidamento nel sistema tributario in generale e nella fattispecie in giudizio in particolare, facendone derivare l'invalidità formale dell'avviso emesso.

In via generale, infatti, tale conseguenza può derivare, in assenza di una specifica sanzione, ove sia stato leso il diritto di difesa del contribuente (con concreto pregiudizio che sia stato ritualmente dedotto), condizione che - avuto riguardo alla prevista adozione dell'atto di accertamento con adesione, nel quale si inseriva la determinazione della pretesa di cui al pv del 20 novembre 2008 nella specie non sussiste.

Non solo. La stessa prospettazione dei contribuenti individua l'effettiva aspettativa - unica su cui poteva misurarsi il legittimo affidamento e, dunque, le conseguenze della lesione dei principi di collaborazione e buona fede - nella emissione di un atto (di adesione) i cui contenuti erano commisurati a quanto determinato con il pv 20 novembre 2008.

L'emissione di un avviso di accertamento per l'originaria pretesa è dunque lesivo dell'interesse dei contribuenti per il maggior importo, ossia per la differenza tra quanto concordato e quanto richiesto. Un diverso esito, paradossalmente, finirebbe per porsi in contrasto proprio con il principio da cui esso promana poichè la tutela si estenderebbe oltre la stessa originaria aspettativa dei contribuenti.

6.4. La conservazione dei benefici derivanti dall'accesso alla procedura di accertamento con adesione da parte dei contribuenti, del resto, non si associa ad una analoga situazione per il Fisco.

L'avvenuta emissione dell'avviso di accertamento in luogo di quello con adesione, infatti, osta a che l'atto non sia più impugnabile; nè è configurabile un termine per l'adempimento ovvero la possibilità di ritenere il contribuente decaduto.

7. Vanno dunque affermati i seguenti principi "in tema di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 1, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata: a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee ad indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono. La relativa tutela - pur tipizzata in talune più ricorrenti ipotesi (quali, ad esempio, la L. n. 212 cit., art. 10, comma 2) - non è ancorata a schemi precostituiti ed al

modello formale della validità/invalidità dell'atto, ma richiede una valutazione in concreto in relazione alla diversità delle fattispecie e delle situazioni" "in tema di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997, è lesiva del principio di collaborazione e buona fede la condotta dell'Ufficio che, dopo aver emesso, in base alla proposta accettata dal contribuente, gli atti di accertamento con adesione per alcune annualità d'imposta, proceda, repentinamente, senza motivazione e nonostante il tempestivo e regolare adempimento degli atti già emanati, all'emissione per le restanti annualità, pure oggetto della proposta, di avviso di accertamento per l'originaria pretesa, sicchè, in relazione al legittimo affidamento sulla regolare definizione della procedura di accertamento con adesione, è inesigibile la maggior pretesa costituita dalla differenza tra gli importi concordati e quelli richiesti".

8. E' invece inammissibile l'ultimo motivo, che non attinge ad una autonoma ratio della sentenza ma solo ad una generica e sommaria argomentazione - una ipotetica e non ben definita contraddittorietà nell'accertamento rispetto all'esito in sede penale - estranea e non pertinente al fondamento della decisione (la violazione del principio del legittimo affidamento).

9. In conclusione, in accoglimento dei primi cinque motivi del ricorso, inammissibile il sesto, la sentenza va cassata, con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione, che si atterrà, per l'ulteriore esame, ai principi sopra esposti.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento dei primi cinque motivi di ricorso nei termini e limiti di cui in motivazione, inammissibile il sesto, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla CTR del Veneto in diversa composizione che procederà ad un nuovo esame attenendosi ai principi indicati in motivazione, e, in particolare, al punto 7.

Così deciso in Roma, il 12 novembre 2020.

Depositato in Cancelleria il 12 maggio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza