Sentenza del 14/09/2021 n. 24652 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate notificò a G.G., amministratore unico della O. s.r.l., avviso di accertamento, per l'anno d'imposta 1998, ai fini del recupero a tassazione di IRPEG e IRAP. A seguito di iscrizione a ruolo delle somme portate dall'atto impositivo, notificò anche cartella di pagamento, che venne impugnata dal contribuente che contestò di non poter essere destinatario della pretesa fiscale concernente la società, e, con riferimento alle sanzioni irrogate, di avere ricoperto l'incarico di amministratore unico soltanto dal 30 novembre 1998 al 15 aprile 1999, senza sottoscrivere dichiarazioni di natura fiscale.

2. La Commissione tributaria provinciale di Alessandria respinse il ricorso sul rilievo che l'atto avrebbe potuto essere oggetto di censura solo per vizi propri, stante la intervenuta definitività dell'avviso presupposto, non impugnato nei termini di legge.

3. Ricevuta intimazione di pagamento dal Concessionario, il contribuente presentò istanza di autotutela, con la quale ribadì la sua estraneità alle riprese fiscali, e, non avendo ricevuto risposta, notificò atto di diffida; con nota prot. 2008/13616 del 31 luglio 2008, l'Agenzia delle entrate, nel sottolineare la discrezionalità dell'Amministrazione nel rispondere per iscritto all'istanza di autotutela afferente atto ormai inoppugnabile, comunicò provvedimento di diniego di autotutela.

Avverso la suddetta comunicazione il G., che negava di avere ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, propose ricorso, sottolineando quale unico limite all'intervento in autotutela l'esistenza di un giudicato sostanziale.

4. La Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 72/05/2009 accolse il ricorso, rilevando che l'atto impugnato rientrava nel novero di quelli ricorribili ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e che l'unico limite all'esercizio del potere di autotutela era costituito dal giudicato sostanziale.

In esito all'appello proposto dall'Ufficio finanziario, la Commissione tributaria regionale, con la sentenza in epigrafe richiamata, confermò la sentenza impugnata, ritenendo, alla luce dei limiti posti dalla sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n. 7388 del 2007, che nel caso di atti ormai definitivi per mancata impugnazione potessero essere oggetto di autotutela solo quelli connotati da infondatezza, ossia viziati sotto il profilo sostanziale in ordine ai presupposti dell'imposizione. Precisato, altresì, che il giudice poteva sindacare l'atto impositivo investito della relativa istanza di autotutela, affermò che la pretesa avanzata con l'avviso di accertamento era infondata, dato che per il pagamento dell'imposta ritenuta evasa rimaneva unica responsabile la

società, mentre per le sanzioni applicate difettava la prova che il contribuente avesse compiuto atti illegittimi, come prescritto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, comma 2.

5. Contro la decisione d'appello ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, con due motivi, cui ha resistito G.G. mediante controricorso.

6. In data 27 marzo 2019 G.G. ha presentato domanda di definizione agevolata della controversia tributaria pendente, a norma del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, art. 6 convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, provvedendo al versamento della prima rata e avanzando istanza di sospensione del processo ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 10.

In prossimità dell'udienza pubblica fissata per il 16 novembre 2018, il contribuente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c. e il Collegio, con ordinanza resa in pari data, ha disposto la sospensione del giudizio.

7. L'Agenzia delle entrate, in data 22 maggio 2020, ha notificato provvedimento di diniego della definizione agevolata della controversia tributaria, motivando che "dell'art. 6, il comma 1 prescrive che la definizione agevolata attiene alle controversie pendenti "aventi ad oggetto atti impositivi", vale a dire avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione di sanzioni, atti di recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati e ogni altro atto di imposizione che rechi una pretesa tributaria quantificata. Ne deriva che restano escluse dalla definizione le liti avverso gli atti diversi da quelli precedentemente indicati, tra cui quello oggetto di causa, ovvero il diniego espresso all'istanza di autotutela, in quanto non costituisce atto impositivo nè reca una pretesa determinata".

8. Avverso il provvedimento di diniego G.G. ha proposto ricorso in unico grado dinanzi a questa Corte, ritualmente notificato all'Agenzia delle entrate in data 29 giugno 2020, affidato a due motivi.

In data 26 maggio 2021 il contribuente ha depositato in cancelleria memoria ex art. 378 c.p.c. ed in data 31 maggio 2021 l'Agenzia delle entrate ha depositato sul Desk del Magistrato memoria ex art. 378 c.p.c., allegando la disposizione di servizio n. 23/2020 del Direttore Provinciale di Alessandria.

In data 3 giugno 2021 il contribuente ha depositato una seconda memoria ex art. 378 c.p.c. sul Desk del Magistrato in replica alla memoria depositata dall'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo del ricorso principale la difesa erariale denuncia la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2, 7 e 19 e del D.P.R. n. 287 del 1982, art. 68, del D.M. Ministero Finanze 11 febbraio 1987, n. 37 e dei principi generali in materia di autotutela, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Premesso che dalla decisione impugnata si evince che l'avviso di accertamento investito dalla istanza di autotutela è divenuto definitivo e che con sentenza del 17 marzo 2005, non

impugnata, è stato rigettato il ricorso proposto dal contribuente avverso la cartella esattoriale, emessa per le somme portate dall'avviso, l'Agenzia delle entrate sostiene, diversamente da quanto affermato dalla C.T.R., che il giudice, in caso di atto impositivo divenuto definitivo, non possa sindacare il diniego dell'esercizio di autotutela valutando anche la fondatezza della pretesa portata dall'avviso di accertamento, posto che il sindacato del diniego di autotutela attiene solo al corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione e non può invece riguardare l'atto investito dalla richiesta di autotutela.

Sottolinea che fa eccezione a tale regola il caso in cui l'Erario abbia fondato il diniego di autotutela sulla esaminata e ribadita fondatezza della pretesa consacrata e cristallizzata nell'atto di accertamento interessato dall'istanza di autotutela, ipotesi non ricorrente nel caso di specie.

2. Con il secondo motivo del ricorso principale censura la decisione gravata per motivazione omessa o insufficiente su fatto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

Trascrivendo il contenuto della nota del 31 luglio 2008 con la quale è stata negata l'istanza di autotutela, evidenzia che l'atto non esamina e non ribadisce la fondatezza della pretesa e che di tale fatto decisivo la C.T.R. non ha tenuto conto.

3. Con il primo motivo del ricorso avverso il provvedimento di diniego di definizione agevolata, il contribuente deduce la nullità e/o inesistenza giuridica del diniego per difetto di valida sottoscrizione e mancata allegazione della relativa delega.

Osserva che l'atto impugnato risulta sottoscritto dal funzionario Dott. B.F., su delega del Direttore provinciale A.G., e che la delega in oggetto avrebbe potuto essere emessa ed utilizzata solo in osservanza al D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, art. 17, comma 1-bis secondo il quale ad esercitare la funzione impositiva deve essere il Dirigente/Direttore, titolare dell'Ufficio, il quale, solo in via eccezionale, può delegare tale funzione a "dipendenti" di elevate funzioni e solo per "specifiche comprovate ragioni di servizio".

Ad avviso del ricorrente, nel caso di specie, la delega, non allegata, è illegittima in quanto non risulta rilasciata "per specifiche e comprovate ragioni di servizio" e si limita ad individuare le funzioni ed il nominativo del soggetto delegato.

4. Con il secondo motivo del ricorso si deduce l'illegittimità del "diniego di definizione" per violazione del D.L. n. 119 del 2018, art. 6 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Ad avviso del ricorrente il citato art. 6 non consente di escludere la possibilità di definire "il diniego di autotutela" impugnato, dal momento che gli unici atti che il legislatore ha inteso non ricomprendere tra quelli definibili sono: a) quelli le cui liti non appartengono alla giurisdizione tributaria; b) quelli emessi da enti diversi dall'Agenzia delle entrate; c) quelli elencati nel medesimo art. 6, comma 5 relativi alla "risorse proprie" dell'UE, all'I.V.A. riscossa all'importazione ed alle somme riscosse a titolo di "aiuti di stato".

Soggiunge che, come risulta dalla relazione illustrativa al D.L. n. 119 del 2018, gli atti non aventi contenuto "impositivo", esclusi dalla definizione, sono solo quelli di "mera riscossione", con la conseguenza che deve considerarsi "atto impositivo", al fine della sua definizione ai sensi del

richiamato art. 6, qualsiasi atto dell'Agenzia delle entrate attraverso il quale, indipendentemente dalla sua denominazione, la stessa Amministrazione vanti e manifesti nei confronti del contribuente una pretesa tributaria definita. Il diniego di autotutela riveste contenuto impositivo, in quanto attraverso di esso l'Ufficio ribadisce la legittimità della pretesa impositiva precedentemente fatta valere con l'avviso di accertamento, sul presupposto che tale pretesa si sia ormai consolidata per mancata tempestiva contestazione.

Inoltre, prosegue il ricorrente, la circolare n. 6 del 2019 individua quali atti non definibili, in quanto non costituenti atti impositivi, solo i dinieghi espressi o taciti di rimborso, gli atti che non contengono una pretesa tributaria quantificata (quali i dinieghi di agevolazione, i provvedimenti di attribuzione della rendita catastale, o i provvedimenti di cancellazione dal registro delle Onlus), i dinieghi di precedenti definizioni agevolate, ruoli cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione, le sanzioni per omesso o tardivo versamento, le tasse automobilistiche, gli accertamenti riguardanti società di persone, i contributi e premi previdenziali e assistenziali, gli atti concernenti risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea, I.V.A. riscossa all'importazione e aiuti di Stato. Al contrario, il diniego di autotutela non ha contenuto meramente liquidatorio, ma ha contenuto impositivo perchè, sul presupposto della intervenuta definitività dell'accertamento, ribadisce la legittimità del contenuto della pretesa che l'Ufficio aveva vantato con l'avviso di accertamento; inoltre reca una pretesa determinata suscettibile di quantificazione, dal momento che in relazione all'atto è ben possibile individuare un "valore della lite", che corrisponde all'ammontare delle imposte pretese dall'Ufficio con l'avviso di accertamento.

5. L'espresso diniego alla definizione agevolata adottato dall'Agenzia delle entrate impone di esaminare con priorità il ricorso con il quale il contribuente ha impugnato dinanzi a questa Corte tale provvedimento, risultando evidente che il suo eventuale accoglimento renderebbe superfluo l'esame del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate.

5.1. Preliminarmente, il ricorso avverso il diniego alla definizione agevolata è sicuramente ammissibile, a norma del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 12 secondo cui "il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia", atteso che la dizione legislativa è chiara nell'attribuire alla Corte di cassazione, per le liti pendenti in fase di legittimità, la competenza in unico grado con pienezza di giudizio, e, quindi, anche per motivi di merito, sul provvedimento adottato dall'Amministrazione sulla domanda di definizione.

L'ammissibilità del ricorso diretto alla Corte di cassazione avverso il provvedimento di diniego della definizione della lite fiscale pendente è stata, infatti, affermata da questa Corte già con la sentenza n. 15847 del 12 luglio 2006 (con riguardo alla L. n. 289 del 2002, art. 16), sia dalla successiva pronuncia n. 25095 del 26 novembre 2014, con riferimento al D.L. n. 98 del 2011, art. 39, che prevede che l'impugnazione va proposta "dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite" (in senso conforme, Cass., sez. 5, 30/11/2018, n. 31049; Cass., sez. 5, 3/05/2019, n. 11623).

5.2. Peraltro, la decisione sul diniego di condono si pone in "stretto rapporto di pregiudizialità" rispetto a quella concernente l'atto impositivo.

Infatti, come è stato chiarito dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 1518 del 27 gennaio 2016, "Il condono fiscale....costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti ed esaurisce il rapporto stesso mediante definizione forfettaria e immediata" e, pertanto, la definizione agevolata, incidendo sul rapporto sostanziale e processuale tra il contribuente e il fisco, assume carattere logicamente prevalente su quest'ultimo.

6. Il primo motivo del ricorso avverso il diniego di condono è infondato.

6.1. Secondo il costante orientamento di questa Corte, in tema di accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti, a pena di nullità, dal capo ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva; in caso di contestazione, incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza di eventuale delega, trattandosi di un documento, se esistente, già in possesso dell'amministrazione finanziaria, cosicchè la distribuzione dell'onere della prova non può subire eccezioni (Cass., sez. 5, 10/11/2000, n. 14626; Cass., sez. 6-5, 11/10/2012, n. 17400; Cass., sez. 9/11/2015, n. 22800) e non è consentito al giudice tributario attivare d'ufficio poteri istruttori, in ragione del fatto che non sussiste l'impossibilità di una delle parti di acquisire i documenti in possesso dell'altra, mentre le parti possono sempre produrre, anche in appello, nuovi documenti nel rispetto del contraddittorio, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 58, comma 2.

Ne consegue che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della p.a. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso (il capo dell'ufficio emittente) da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dall'art. 42, commi 1 e 3, citato (Cass., sez. 2015, n. 22800; Cass., sez. 5, 17/07/2019, n. 19190; Cass., sez. 5, 26/02/2020, n. 5177).

6.2. A fronte della specifica contestazione formulata dal contribuente con il mezzo in esame in ordine alla mancanza di delega, è, quindi, del tutto pacifico che grava sull'Agenzia delle entrate dimostrare l'esistenza di una valida delega.

L'Agenzia delle entrate, al fine di assolvere a tale onere, unitamente alla memoria ex art. 378 c.p.c., ha depositato la disposizione di servizio n. 23/2020 del Direttore Provinciale di Alessandria, adducendo che si tratta di delega di firma (e non di funzioni) che legittima la sottoscrizione dell'atto di diniego impugnato da parte del funzionario delegato, B.F., in luogo del Direttore, A.G..

6.3. Il contribuente con la memoria "in replica" depositata in data 3 giugno 2021 ha, in via pregiudiziale, eccepito l'inammissibilità della memoria depositata dalla controparte, argomentando che, in (pacifica) mancanza della notificazione di un tempestivo controricorso ex art. 370 c.p.c. da parte dell'Ufficio, a fronte del ricorso avverso il diniego di condono, l'Ufficio finanziario avrebbe solo potuto partecipare all'udienza di discussione, ma non depositare, come è avvenuto nel caso di specie, memoria illustrativa, nè documenti; con la conseguenza che, essendo inammissibile anche la produzione della delega effettuata solo con la memoria

depositata in data 31 maggio 2021, il diniego di definizione della lite impugnato sarebbe del tutto illegittimo e comporterebbe il perfezionamento della definizione agevolata attivata, considerato che, ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 12, l'Agenzia avrebbe dovuto emettere un valido diniego di definizione entro il termine perentorio del 31 luglio 2020.

6.4. Le argomentazioni difensive del contribuente non sono condivisibili.

6.4.1. Occorre in primo luogo considerare che l'impugnazione del provvedimento di diniego della definizione agevolata costituisce una fase meramente incidentale che si inserisce nell'ambito del giudizio principale in cui si controverte della legittimità dell'atto impositivo impugnato.

Tale conclusione trova giustificazione nel fatto che quando è pendente la lite in cui si discute della legittimità dell'atto impositivo, la istanza di adesione alla definizione agevolata si inserisce in essa come fatto estintivo della medesima controversia ed è per tale motivo che il giudice dinanzi al quale pende il giudizio avente ad oggetto l'impugnazione dell'atto impositivo sia anche il giudice dinanzi al quale deve essere proposto il ricorso avverso l'eventuale diniego di condono. In tal caso, infatti, il condono non rappresenta l'oggetto di un giudizio autonomo, ma si inserisce in un processo già iniziato quale causa potenzialmente idonea a determinare la cessazione della materia del contendere e viene, quindi, a porsi come un giudizio incidentale.

Pertanto, la lite sul diniego deve essere necessariamente devoluta allo stesso giudice davanti al quale pende la controversia principale; nel caso in cui essa penda dinanzi alla Cassazione, la Corte è chiamata a decidere, incidentalmente, sulla possibilità per il contribuente di avvalersi della definizione agevolata della lite.

Come chiarito da questa Corte (Cass., sez. 5, 9/03/2005, n. 5092), la lite è già stata trattata in primo ed in secondo grado e, pertanto, il diritto di difesa del contribuente non è violato dalla previsione in unico grado, perchè la garanzia costituzionale della tutelabilità delle posizioni soggettive è salva e non risulta neppure violato il principio del controllo di legittimità, in quanto le due funzioni vengono accorpate in unico giudice.

6.4.2. La natura meramente incidentale della impugnazione del diniego di condono lascia dunque ritenere che, essendo l'Agenzia delle entrate già parte costituita nella controversia principale pendente, essa è legittimata a depositare sia la memoria ex art. 378 c.p.c., sia l'atto di delega, considerato che questa Corte nella fase incidentale di impugnazione del diniego di condono è giudice del merito.

6.5. Il contribuente con la medesima memoria contesta anche che la delega prodotta si configuri quale mera delega "di firma" e sostiene, al contrario, che si è in presenza di delega "di funzioni", per la quale trova applicazione la previsione del D.Lgs. n. 165 del 2011, art. 17, comma 1-bis.

6.5.1. Anche sotto tale profilo le deduzioni difensive del contribuente vanno disattese.

6.5.2. La sentenza n. 8814 del 2019 di questa Corte ha chiarito, prendendo le mosse dalla distinzione tra "delega di firma" e "delega di funzioni", che "La seconda ipotesi si verifica quando un organo, pur mantenendo la piena titolarità circa l'esercizio di un determinato potere, delega

ad altro organo, ma anche a funzionario non titolare di organo, il compito di firmare gli atti di esercizio del potere stesso: in questi casi l'atto firmato dal delegato, pur essendo certamente frutto dell'attività decisionale di quest'ultimo, resta formalmente imputato all'organo delegante, senza nessuna alterazione dell'ordine delle competenze (Cass., n. 6113/2005). Al contrario, l'istituto di diritto pubblico della "delegazione amministrativa" di competenze assume rilevanza esterna, ragion per cui si richiede che sia disciplinato per legge attuandosi, mediante adozione di un formale atto di delega, l'attribuzione ad un diverso ufficio od ente di poteri in deroga alla disciplina normativa delle competenze amministrative (c.d. delega di funzioni). Appare evidente la differenza fra le due figure: la "delega di firma" realizza un mero decentramento burocratico: il "delegato alla firma" non esercita, infatti, in modo autonomo e con assunzione di responsabilità i poteri inerenti alle competenze amministrative riservate al delegante, ma agisce semplicemente come "longa manus" - e dunque in qualità di mero sostituto materiale - del soggetto persona fisica titolare dell'organo cui è attribuita la competenza. L'atto di "delegazione della competenza" ha, al contrario, rilevanza esterna, essendo suscettibile di alterare il regime della imputazione dell'atto, al contrario di quanto si verifica nell'ipotesi della mera delega di firma, nella quale il delegante rimane l'unico ed esclusivo soggetto dal quale l'atto proviene e del quale si assume la piena responsabilità verso l'esterno...".

6.5.3. L'onere posto a carico dell'Agenzia delle entrate di dimostrare il corretto esercizio del potere e la presenza di eventuale delega è effetto diretto dell'espressa previsione della tassativa sanzione legale della nullità dell'avviso di accertamento, prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 (cfr. in materia d'imposte dirette, Cass., sez. 6-5, 11/10/2012, n. 17400; Cass., sez. 5, 10/11/2000, n. 14626).

Tale previsione trova giustificazione nel fatto che, come è stato osservato, gli avvisi di accertamento costituiscono la più complessa espressione del potere impositivo ed incidono con particolare profondità nella realtà economica e sociale, discostandosi da e contestando le affermazioni del contribuente. Le qualità professionali di chi emana l'atto costituiscono quindi una essenziale garanzia per il contribuente (Cass., sez. 5, 5/09/2014, n. 18758; Cass., sez. 5, 9/11/2015, n. 22800).

6.5.4. In diversi contesti fiscali - quali la cartella esattoriale (Cass., sez. 5, 27/07/2012, n. 13461) e il diniego di condono (Cass., sez. 6-5, 6/07/2012, n. 11458; Cass., sez. 5, 9/01/2014, n. 220; Cass., sez. 5, 2/12/2015, n. 24492; Cass., sez. 5, 31/10/2018, n. 27871) - in mancanza di una sanzione espressa, opera, invece, la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato.

Di conseguenza, perde rilevanza, nel caso di specie, sia la distinzione tra "delega di firma" e "delega di funzioni", sia il richiamo al D.Lgs. n. 165 del 2001, art. 17, comma 1-bis che si riferisce espressamente ed inequivocabilmente alla "delega di funzioni", laddove prescrive che i dirigenti, per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze ad essi riservate, a dipendenti che ricoprono le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidate (cfr. Cass. n. 8814 del 2019 cit.).

7. Il secondo motivo del ricorso della contribuente è infondato.

7.1. In ordine ai profili oggettivi di estensione della procedura di definizione agevolata, recita il D.L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 1, anche sulla scorta delle precedenti versioni della definizione agevolata delle liti fiscali, che "le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria di cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia...".

Le stesse istruzioni al modello di definizione precisano che per "atti impositivi" vanno intesi gli avvisi di accertamento, i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione che rechi una pretesa tributaria quantificata, dovendosi escludere dal novero delle controversie definibili quelle aventi ad oggetto atti di mera liquidazione.

7.2. Al fine di fornire chiarimenti in merito alle liti che hanno ad oggetto atti impositivi, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 6/E del 1 aprile 2019, ha precisato che con tale espressione ci si riferisce agli atti con i quali viene portata a conoscenza del contribuente una pretesa tributaria. Pertanto, anche gli atti della riscossione possono essere definiti impositivi laddove non preceduti da una diversa formalizzazione della pretesa e semprechè il contribuente ne contesti il merito rilevando di non avere ricevuto l'atto presupposto ovvero esercitando il proprio diritto di emendare la dichiarazione in sede giurisdizionale.

In questo senso si è espressa anche questa Corte, costituendo orientamento consolidato e condivisibile quello secondo cui, in caso di cartella di pagamento emessa ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, l'atto non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo ed unico atto mediante il quale la pretesa fiscale è esercitata nei confronti del dichiarante, conseguendone la sua impugnabilità, D.P.R. n. 546 del 1992, ex art. 19 anche per contestare il merito della pretesa impositiva (cfr. Cass., sez. 5, 4/12/2015, n. 24772; Cass., sez. 5, 22/01/2014, n. 1263). L'impugnazione della cartella di pagamento, con cui l'Amministrazione liquida le imposte calcolate sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente, origina comunque una controversia definibile in forma agevolata, in quanto detta cartella, essendo l'unico atto portato a conoscenza del contribuente con cui si rende nota la pretesa fiscale e non essendo preceduta da avviso di accertamento, è impugnabile non solo per vizi propri della stessa, ma anche per questioni che attengono direttamente al merito della pretesa fiscale ed ha, quindi, natura di atto impositivo (cfr. ex multis, Cass., sez. 5, 28/12/2017, n. 31055; Cass., sez. 5, 29/11/2017, n. 28611; Cass., sez. 5, 24/10/2019, n. 27271; Cass., sez. U, 25/06/2021, n. 18298).

7.3. Il provvedimento di diniego di autotutela oggetto di impugnazione in questa sede non ha contenuto impositivo, in quanto con tale atto non si fa valere una pretesa tributaria, nè si ribadisce la legittimità della pretesa impositiva recata dall'avviso di accertamento.

Infatti, dal tenore dell'atto del 31 luglio 2008, ritrascritto nel ricorso per cassazione dall'Agenzia delle entrate, si evince che esso non conferma la fondatezza della pretesa portata dall'avviso di accertamento, ma si limita ad escludere la contestata inerzia e l'obbligo a carico

dell'Amministrazione finanziaria di rispondere sull'istanza ed a rammentare che, a tutela del contribuente, "l'ordinamento contempla espressamente il procedimento tributario disciplinato dai D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e, ricorrendone i presupposti, l'azione presso l'A.G.O., che peraltro risulta... già esperita ed in corso".

Il contenuto del diniego di autotutela impugnato esclude, dunque, che si tratti di atto recante "una pretesa determinata" suscettibile di quantificazione, a nulla valendo che, per effetto del potere discrezionale esercitato dall'Ufficio finanziario con tale provvedimento, il rapporto tributario risulti ormai cristallizzato in conseguenza della mancata tempestiva impugnazione dell'avviso di accertamento, dovendosi considerare che il provvedimento di diniego di autotutela non costituisce rinnovazione dell'avviso di accertamento, nè tanto meno mezzo di tutela sostitutivo dei rimedi giurisdizionali messi a disposizione del contribuente per contestare la pretesa fiscale.

Escluso che il diniego di autotutela abbia contenuto precettivo autonomo, sia pure di mera conferma del precedente avviso impositivo, deve negarsi che esso rientri tra gli atti definibili ai sensi del D.L. n. 119 del 2018, art. 6.

Il diniego di definizione agevolata della lite è, dunque, del tutto legittimo.

8. Merita accoglimento il primo motivo del ricorso dell'Agenzia delle entrate, con assorbimento del secondo.

8.1. La questione dell'impugnabilità del diniego di annullamento in autotutela, in materia tributaria, concernente atti ormai definitivi è stata oggetto di una evoluzione giurisprudenziale.

Le Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 16778 del 2005, facendo leva sul "carattere generale" della giurisdizione tributaria, assunto dopo la novella del 2001 n. 448, hanno affermato che, nonostante la mancata inclusione del provvedimento - tacito o espresso - di diniego di autotutela nell'elenco di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 esso è suscettibile di impugnativa giurisdizionale dinanzi al giudice tributario.

Con la successiva sentenza delle Sezioni Unite n. 7388 del 2007 si è precisato che l'attribuzione al giudice tributario, da parte della L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendentemente dalla specie di atto impugnato. Pertanto, sebbene il provvedimento di autotutela sia discrezionale e comporti l'affievolimento della posizione soggettiva del contribuente ad interesse legittimo, ciò non comporta la sottrazione delle controversie sui relativi atti al giudice naturale, ossia al giudice tributario.

Con riguardo ai limiti del sindacato giurisdizionale sugli atti di autotutela, le Sezioni Unite - facendo riferimento ai principi affermati dalla giurisprudenza amministrativa (Consiglio di Stato, sentenza n. 6758 e 7287 del 2004), in quanto, in base alla disciplina contenuta nel D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2-quater convertito, con modificazioni, nella L. 30 novembre 1994, n.

656, e nel regolamento di esecuzione, approvato con D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, poteri di annullamento o di revoca dell'Amministrazione finanziaria possono essere esercitati soltanto nel perseguimento di interessi pubblici - hanno circoscritto l'oggetto del giudizio alla valutazione della legittimità del rifiuto dell'annullamento d'ufficio, escludendo che esso possa estendersi alla fondatezza della pretesa tributaria, verificandosi altrimenti una indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa e, quindi, l'invasione in una sfera estranea a quella della giurisdizione tributaria. Con la conseguenza, secondo i principi enunciati dalla citata sentenza delle Sezioni Unite, che l'esercizio del potere di autotutela non costituisce un mezzo di tutela per il contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non sono stati esperiti, anche se comunque finisce con l'incidere sul rapporto tributario e, quindi, sulla posizione giuridica del contribuente.

Sulla stessa direttiva si sono mosse le Sezioni Unite anche con la sentenza n. 9669 del 2009, con la quale è stata ribadita l'impugnabilità del diniego di autotutela e la devoluzione alla giurisdizione del giudice tributario.

Un mutamento significativo è stato invece segnato dalla sentenza n. 2870 del 2009 con la quale le Sezioni Unite, pur in linea con le precedenti pronunce in merito alla sussistenza della giurisdizione delle Commissioni tributarie, hanno affermato che "avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perchè, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo".

La giurisprudenza successiva, con numerose pronunce (Cass., sez. 6-5, 2/02/2014, n. 25524; Cass., sez. 6-5, 11/12/2014, n. 26087; Cass., sez. 5, 20/02/2015, n. 3442; Cass., sez. 5, 28/03/2018, n. 7616; Cass., sez. 5, 24/08/2018, n. 21146; Cass. sez. 5, 22/02/2019, n. 5332; Cass., sez. 2019, n. 8558; Cass., sez. 5, 25/09/2020, n. 20200), seguendo una linea mediana che ammette il sindacato sul diniego di autotutela, ha sostenuto che esso può riguardare solo profili di illegittimità del rifiuto di annullamento opposto dall'Amministrazione, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale, per cui il vaglio del giudice non può riguardare la fondatezza della pretesa tributaria, ormai definitivamente preclusa, determinandosi altrimenti una indebita sostituzione dell'autorità giudiziaria alle scelte discrezionali dell'amministrazione, peraltro con riferimento ad un atto ormai divenuto inoppugnabile. In altri termini, si è ritenuto che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa impositiva.

Peraltro, questa Corte, con l'ordinanza n. 4937 del 20 febbraio 2019, al fine di chiarire il contenuto della locuzione "interesse generale alla rimozione dell'atto", ha rilevato che per giustificare la doglianza contro il diniego di autotutela occorre che sia dedotto un interesse generale (cioè travalicante quello individuale della parte in causa), concreto e specifico (come, ad esempio, l'interesse derivante dall'intervenuto annullamento da parte del giudice amministrativo di un atto presupposto a quello in questione; di atto basato su una affermazione

di principio, suscettivo di generalizzazione, errata), in esatta corrispondenza all'interesse di cui l'amministrazione deve dar conto nella motivazione dell'atto di annullamento (adottato anche in assenza di sollecitazione del privato).

8.2. Anche la Corte costituzionale, intervenuta sul tema con la sentenza n. 181 del 19 luglio 2017, ha ribadito che l'annullamento d'ufficio non ha la funzione di tutela del contribuente, ma è espressione di amministrazione attiva e, pertanto, necessita di preliminari valutazioni comparative e discrezionali. Ha, espressamente affermato che pure "in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Tale interesse richiede di essere bilanciato con gli interessi descritti - e con altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere - secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa. Sicchè si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio".

Il giudice delle leggi ha poi spiegato che "affermare il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela significherebbe, in altri termini, creare una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta azionabile sine die dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto". Ha pure sottolineato come residui una ipotesi in cui è esperibile l'autotutela tributaria, ed è il caso in cui sia riscontrabile un interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi, il quale, a sua volta, costituisce una sintesi tra l'interesse fiscale dello Stato ed il principio di effettività della capacità contributiva ex art. 53 Cost..

8.3. In tale contesto si inserisce anche la sentenza n. 24032 del 26 settembre 2019, con cui questa Corte, consolidando il filone interpretativo in materia, ha affermato che il sindacato del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto tributario divenuto definitivo è consentito, ma purchè si accerti la ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute. Al contrario, deve escludersi che possa essere accolta l'impugnazione dell'atto di diniego proposta dal contribuente il quale contesti vizi dell'atto impositivo che avrebbe potuto far valere, per tutelare un interesse proprio, in sede di impugnazione prima che divenisse definitivo (in senso conforme, Cass., sez. 5, 23/01/2019, n. 1803; Cass., sez. 5, 20/02/2019, n. 4937; Cass., sez. 5, 30/12/2020, n. 29874).

8.4. Sulla scorta dell'orientamento giurisprudenziale intervenuto in materia, del tutto condivisibile, deve, quindi, ribadirsi, in termini generali, che, seppure è vero che l'elencazione degli atti impugnabili contenuti nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 è suscettibile di interpretazione estensiva, dovendo riconoscersi al contribuente la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore, e dunque anche in caso di provvedimenti di diniego emessi in sede di autotutela, ancorchè l'originario

provvedimento sia divenuto già definitivo, è tuttavia in tali casi necessario un bilanciamento dei contrapposti interessi, secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa, dovendosi confermare, sotto tale aspetto, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio (Corte Cost., sentenza 13 luglio 2017, n. 181). Ciò comporta che il contribuente il quale richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi ad eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione è definitivamente preclusa, ma deve piuttosto prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto.

Come già riconosciuto da questa Corte (Cass., sez. 5, 30/10/2015, n. 22253), non può certo escludersi che, trattandosi di attività procedimentalizzata, anche il provvedimento di diniego di autotutela possa essere affetto da vizi di legittimità propri degli atti amministrativi, per cui non vi sono ragioni per precludere al contribuente la possibilità di esperire i mezzi di tutela per far valere tali vizi, ma questi non possono sovrapporsi ai vizi di validità o di merito afferenti all'atto impositivo. Diversamente ragionando, si consentirebbe l'aggiramento del termine di decadenza, previsto a garanzia del principio di certezza del diritto e di stabilità dei rapporti giuridici, per l'impugnazione degli atti impositivi, che rimarrebbero esposti al riesame a tempo indeterminato tutte le volte in cui il contribuente dovesse presentare una istanza di revisione in autotutela.

8.5. Tornando al ricorso in esame, la decisione impugnata si è discostata dai principi su esposti, in quanto nè dalla motivazione nè dal controricorso emerge che il contribuente abbia dedotto ragioni di rilevante interesse generale a sostegno dell'istanza di autotutela, avendo, anzi, la C.T.R., a pag. 2 della motivazione, specificato che i motivi esposti dal contribuente nell'istanza di autotutela attenevano alla sua estraneità alla pretesa tributaria (imposte, interessi e sanzioni).

In effetti, nell'istanza di autotutela (prodotta dal contribuente) è stata dedotta "l'esistenza di uno specifico concreto ed attuale interesse pubblico alla eliminazione/modificazione dell'atto; interesse che, in campo tributario, sussiste quando sorga la necessità di assicurare che il contribuente sia destinatario di una pretesa in misura giusta e conforme alle regole dell'ordinamento ed anche di soddisfare l'esigenza di eliminare per tempo un contenzioso inutile ed oneroso, in conformità al principio della economicità dell'azione amministrativa che pacificamente l'ufficio deve valutare in relazione all'esercizio dell'autotutela (D.M. 11 febbraio 1997, art. 8) che impone l'abbandono (totale o parziale) di quelle riprese che si qualificano illegittime rispetto alle regole normative e comunque ingiuste". L'interesse dedotto è, tuttavia, astratto, perchè sostanzialmente coincidente con il ripristino della legalità e, come tale, non idoneo a giustificare la doglianza contro il diniego di autotutela, occorrendo a tal fine un interesse generale, che travalica quello individuale della parte in causa.

Non avendo il contribuente provveduto ad illustrare quali fossero le ragioni di interesse generale in conseguenza delle quali l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto procedere alla rimozione dell'accertamento tributario emesso nei suoi confronti, e divenuto definitivo, nè simili ragioni emergendo dagli atti a disposizione di questa Corte, le conclusioni a cui è pervenuta la Commissione tributaria regionale non possono essere condivise.

9. Conclusivamente, va rigettato il ricorso avverso il diniego di definizione agevolata della controversia e, in accoglimento del primo motivo del ricorso dell'Agenzia delle entrate, assorbito

il secondo, deve essere cassata la sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., con il rigetto del ricorso introduttivo del contribuente.

Le spese relative ai gradi del giudizio di merito, avuto riguardo all'andamento del giudizio, possono essere integralmente compensate tra le parti. Le spese del giudizio di legittimità seguono i criteri della soccombenza e vanno liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso contro il diniego della definizione agevolata della controversia. Accoglie il primo motivo del ricorso dell'Agenzia delle entrate e dichiara assorbito il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo del contribuente.

Compensa interamente tra le parti le spese relative ai gradi del giudizio di merito. Condanna il controricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 6.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito. Sussistono i presupposti processuali per il raddoppio del contributo unificato D.P.R. n. 115 del 2002, ex art. 13, comma 1 quater.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 9 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 14 settembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza