Sentenza del 31/03/2022 n. 10272 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. In data 27/7/2012 fu notificato alla società T. M. Terminal s.p.a., gestrice del terminal container del Porto di Trieste, un P.V.C. contenente rilievi per il solo anno 2009, al quale quest'ultima rispose presentando osservazioni in data 16/11/2012. In data 20/11/2012, seguì ad esso la notifica di tre distinti avvisi di accertamento, relativi rispettivamente alle annualità 2007, 2008 e 2009, con l'ultimo dei quali l'Ufficio, constatata la mancata produzione, nel termine di 60 giorni dalla notifica del verbale, di osservazioni e controdeduzioni, sollevò vari rilievi ai fini Ires, Irap e Iva, e in particolare: 1) l'indeducibilità delle quote di ammortamento imputate a conto economico per costi di start-up capitalizzati, anche relativi a contratti di servizi manageriali stipulati con la controllante T.O. DELTA s.p.a.; 2) l'indebita deduzione: di costi relativi a servizi di consulenza e assistenza manageriale affidati alla controllante T.O. DELTA s.p.a.; di costi relativi a servizi di gestione e di coordinamento delle attività di marketing e di promozione per i mercati esteri del Far Est affidati alla controllante T.O. DELTA s.p.a.; di costi relativi al pagamento di una penalità contrattuale legata all'inadempimento nella fornitura di una gru da ferrovia; di costi relativi all'acquisto di cancelleria come da fattura emessa dalla T.O. DELTA s.p.a. e di altri costi; 3) l'omessa contabilizzazione di una sopravvenienza attiva relativa alla sopravvenuta insussistenza di spese per l'esercizio precedente per consumi di energia elettrica; 4) componenti negativi non concorrenti alla determinazione del valore della produzione netta; 5) componenti positivi concorrenti alla determinazione della produzione netta; 6) l'indebita detrazione Iva.

In pendenza dei termini per impugnare, la società, in data 14/1/2013, propose istanza di accertamento con adesione ai sensi del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 6, comma 2, cui seguì, in data 19/3/2013, l'instaurazione del contraddittorio, esitato in un primo verbale con cui si diede atto della volontà della società di produrre documentazione e della riserva dell'Ufficio, e in un secondo del 26/3/2013, con il quale l'Ufficio giudicò la documentazione idonea ad annullare il rilievo Ires n. 5), afferente alla omessa contabilizzazione di sopravvenienza attiva, senza che l'Ufficio si esprimesse più sulla questione.

Scaduti ormai i termini per impugnare, la società, dopo avere fornito copia di altra documentazione nel giugno del 2013, propose istanza di annullamento in via di autotutela al fine di ottenere l'annullamento dell'atto impositivo, alla quale l'Ufficio diede risposta con provvedimento di diniego del 2/10/2013.

Impugnati con due distinti ricorsi dalla contribuente sia l'avviso di accertamento relativo al 2009, per il quale chiese di essere rimessa in termini, sia il provvedimento di diniego di autotutela, la C.T.P. dapprima accolse parzialmente la domanda di sospensione dell'avviso di accertamento con

provvedimento del 10/12/2013 e poi, riuniti i due giudizi, dichiarò, con sentenza n. 263/2015 del 30/6/2015, depositata il 13/10/2015, l'inammissibilità dei ricorsi, il primo per tardività e insussistenza dei presupposti per la rimessione in termini, il secondo per difetto di lesività dell'atto di diniego di autotutela. La C.T.R., adita sempre dalla contribuente sia con riguardo all'avviso di accertamento, sia al diniego di annullamento in autotutela, concluse il giudizio, nel quale si costituì anche l'Ufficio proponendo a sua volta appello incidentale in relazione alla rideterminazione delle sanzioni, respingendo sia l'appello principale che quello incidentale dell'Ufficio, con sentenza n. 109/2017 del 3/4/2017, depositata il 8/5/2017.

Avverso questa sentenza, la società T. M. Terminal s.p.a. ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo a undici motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate è rimasta intimata, essendosi limitata a depositare tardivamente memoria ai soli fini della partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell'art. 370 c.p.c., comma 1.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, si lamenta la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, art. 111 Cost., comma 6, e art. 24 Cost., art. 6 CEDU, per motivazione apparente in merito alla eccepita violazione dei principi di uguaglianza, di riserva di legge, di capacità contributiva, di imparzialità della funzione tributaria ex artt. 3, 32, 53 e 97 Cost., dei principi di buona fede e collaborazione, per non avere l'Ufficio annullato autonomamente un avviso di accertamento palesemente illegittimo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, in quanto, a fronte dei rilievi sollevati dalla società in ordine all'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di rispettare l'interesse pubblico alla giusta tassazione e di rivalutare la sussistenza o meno del presupposto impositivo, reso cogente dalle due sentenze di annullamento degli avvisi di accertamento relativi agli anni 2007 e 2008 e dal riconoscimento da parte dell'Ufficio, in sede di accertamento con adesione, della infondatezza della ripresa Ires di cui al n. 5, la C.T.R. aveva confermato, richiamandola, la sentenza di inammissibilità dei giudici di primo grado, senza pronunciarsi in merito al dedotto obbligo giuridico dell'Ufficio di provvedere in autotutela anche senza apposita istanza.

2. Con il secondo motivo, si lamenta la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la C.T.R. omesso di valutare i documenti prodotti in giudizio (e segnatamente la sentenza della C.T.R. n. 170/08/15 e il verbale del 26 marzo 2013), che, se esaminati, l'avrebbero portata a ritenere l'illegittimità dell'avviso di accertamento e la sussistenza dell'obbligo dell'Ufficio di provvedere autonomamente all'annullamento in autotutela, indipendentemente dalla domanda di parte, limitandosi a soffermarsi sulla questione della non impugnabilità, D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19 del provvedimento di diniego in autotutela, senza prendere posizione sul dedotto obbligo, in capo all'Amministrazione, di annullare autonomamente l'avviso di accertamento e senza esaminare i documenti prodotti, nè porli a fondamento della decisione.

3. Con il terzo motivo si lamenta la violazione dei principi uguaglianza, di riserva di legge, di capacità contributiva, di imparzialità della funzione tributaria ex artt. 3, 32, 53 e 97 Cost., dei principi di buona fede e collaborazione, con riguardo all'omesso autonomo annullamento, da parte dell'Ufficio, di un avviso di accertamento palesemente illegittimo, in relazione all'art. 360

c.p.c., comma 1, n. 3, per avere i giudici di merito violato i suddetti principi nel non censurare la condotta dell'Ufficio che, in presenza di un obbligo di conformarsi ai doveri di corretta imposizione, si erano pronunciati tenendo conto esclusivamente di esigenze erariali, dettate dalla definitività dell'atto e dalla necessità di evitare di indebolire la propria difesa nel contenzioso relativo alle due annualità precedenti.

4. Con il quarto motivo si lamenta la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, art. 111 Cost., comma 6, e art. 24 Cost., 6 CEDU, per motivazione apparente, nella parte in cui la C.T.R., appiattendosi sulla decisione di primo grado, richiamata per relationem senza alcun vaglio critico, senza l'illustrazione del percorso logico-giuridico seguito e senza fornire alcuna risposta alle censure formulate con l'atto d'appello, aveva ritenuto che il provvedimento di diniego di autotutela, in quanto "atto meramente confermativo", non fosse autonomamente impugnabile, benchè la società avesse dimostrato che tale provvedimento aveva invece natura di atto confermativo a carattere rinnovatorio e fosse, come tale, autonomamente impugnabile.

5. Con il quinto motivo, si lamenta la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la C.T.R. affermato la non impugnabilità del provvedimento di diniego dell'autotutela, in quanto ritenuto atto meramente confermativo, erroneamente valutando i documenti depositati nel giudizio di merito. Ad avviso della contribuente, infatti, l'atto di diniego, alla luce dei requisiti chiariti dai giudici amministrativi, aveva carattere rinnovatorio in ragione della rinnovata istruttoria operata dall'Ufficio (come attestato dal fatto che fossero state valutate le osservazioni al P.V.C. e la documentazione allegata a corredo, non esaminate prima dell'emissione dell'avviso di accertamento; la documentazione relativa al rilievo 3, allegata all'istanza di annullamento in autotutela; la pronuncia di primo grado di annullamento degli avvisi afferenti w due anni precedenti, scaturiti dal medesimo P.V.C.) e dell'arricchimento della motivazione, avendo l'Ufficio preso esplicita posizione sulla nuova documentazione.

6. Con il sesto motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, e del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2-quater e D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, art. 2in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la C.T.R. attribuito all'atto di diniego in autotutela natura meramente confermativa, in violazione dei principi espressi dal giudice di legittimità che aveva affermato la sussistenza della giurisdizione tributaria per controversie relative al diniego (espresso o tacito) di autotutela e riconosciuto la sua autonoma impugnabilità alla luce di una lettura costituzionalmente orientata del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19. Ad avviso della contribuente, soltanto il mero diniego di annullamento senza alcuna statuizione sulla fondatezza della pretesa tributaria avrebbe imposto al giudice di pronunciarsi sulla sola legittimità del rifiuto e non sul merito, mentre in caso di conferma nel merito della fondatezza della pretesa tributaria, come avvenuto nella specie, il giudice avrebbe dovuto esaminare la questione di merito, essendo suo compito verificare se la discrezionalità "tecnica", che regola la funzione di autotutela e che è limitata dal fine pubblico perseguito, sia stata esercitata correttamente e, in caso di riesame nel merito da parte dell'Ufficio, se l'obbligazione tributaria esista. Peraltro, a mente del citato D.M., l'Amministrazione finanziaria avrebbe avuto l'obbligo di provvedere all'annullamento o alla rinuncia alla imposizione per illegittimità dell'atto, anche in

ragione dell'erroneità del presupposto di imposta, ancorchè divenuto definitivo per mancata impugnazione o in pendenza di giudizio, tranne che nei casi di passaggio in giudicato della sentenza, considerato che, con riguardo ai rilievi nn. 1/2009/Ires e 2/2009/Ires (relativi alla dedotta quota di ammortamento per costi di start-up capitalizzati nel 2005 e nel 2007), era pendente un giudizio sulle due annualità precedenti (2007 e 2008), conclusosi con sentenza sfavorevole all'Amministrazione, sicchè, anche assecondando la tesi erariale, quest'ultima avrebbe dovuto riconoscere automaticamente le maggiori perdite derivanti dall'imputazione dei citati costi negli anni in cui erano stati sostenuti, e che, con riguardo al rilievo 5/2009/Ires, aveva essa stessa dato conferma, in sede di accertamento con adesione, della sua illegittimità.

7. Con il settimo motivo, si lamenta la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c., art. 118 disp. att. c.p.c., D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, art. 111 Cost., comma 6, e art. 24 Cost., art. 6 CEDU, per motivazione apparente per avere i giudici ritenuto insussistenti i presupposti per la rimessione in termini, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, senza considerare che la violazione dei termini era stata dettata dal comportamento scorretto, ingannevole ed equivoco adottato dall'Amministrazione sia in sede di contraddittorio endoprocedimentale, avendo adottato l'avviso di accertamento nonostante sapesse dell'intenzione della società, ad essa comunicata, di produrre documentazione, tanto da avere dato atto della sua mancata produzione, sia in sede di accertamento con adesione, allorchè, davanti alla palesata volontà della società di produrre documentazione, si era riservata, oltre ad essersi espressa sostenendo l'annullalbilità del rilievo n. 5, così da ingenerare nella contribuente l'aspettativa di riuscire a dimostrare la legittimità del proprio operato e ad ottenere l'annullamento dell'atto.

8. Con l'ottavo motivo, si lamenta la violazione degli artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la C.T.R. affermato l'insussistenza dei presupposti per la rimessione in termini, erroneamente valutando o non valutando affatto i documenti depositati in corso di giudizio, ossia il verbale, redatto nel corso del procedimento per accertamento con adesione, attestante la riserva assunta dall'Ufficio in data 19/3/2013, e dunque un'apertura nella valutazione della producenda ulteriore documentazione, e il verbale del 26/3/2013 attestante la idoneità della documentazione ad annullare il rilievo Ires n. 5, che avevano fuorviato la contribuente.

9. Con il nono motivo, si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 153 c.p.c., comma 2, e della L. 31 dicembre 2000, n. 212, art. 10, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la C.T.R. escluso la rimessione in termini in relazione all'impugnazione dell'avviso di accertamento, senza considerare che la riforma di cui all'art. 153 c.p.c., comma 2, applicabile anche al processo tributario, non soltanto aveva ampliato l'ambito applicativo della fattispecie di cui all'abrogato art. 184-bis c.p.c., estendendolo anche al potere di impugnazione, ma aveva la finalità di attenuare l'improrogabilità dei termini perentori in funzione della tutela del diritto di difesa, attraverso il passaggio da un sistema di autoresponsabilità da decadenza su fondamento oggettivo, ad uno fondato sulla colpa, come accaduto anche al processo amministrativo con la riforma introdotta con il D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104 e la norma generale di cui all'art. 37, che, al pari di quella processualcivilistica, incentrava il presupposto della rimessione sull'errore scusabile, interpretato in termini di incertezza addebitabile alla stessa amministrazione e di fatto

incolpevole perchè collocato al di fuori della sfera di controllo della parte, che, nella specie, era da individuare nell'inerzia tenuta dall'Ufficio. Peraltro, l'orientamento della Corte di legittimità, che riconosceva la scusabilità dell'errore in caso di mancata indicazione nell'atto di elementi formali relativi alla sua impugnazione, sarebbe valsa, ad avviso della contribuente, a maggior ragione quando, come nella specie, l'omissione (per mancata emissione del provvedimento finale definitivo all'esito del procedimento di accertamento con adesione e del provvedimento di annullamento in autotutela a fronte di espressi riconoscimenti sui presupposti di un rilievo) fosse andata a colpire una fase determinante del procedimento stesso" così come era suscettibile di ingenerare il legittimo affidamento la comunicazione di voler annullare l'atto impositivo (con riguardo al rilievo n. 5) prima della scadenza dei termini di impugnazione.

10. Con il decimo motivo, si lamenta la nullità della sentenza per omessa pronuncia in merito all'eccepita violazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 2, con riguardo alla mancata chiusura con provvedimento esplicito del procedimento di accertamento con adesione, e violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

11. Con l'undicesimo motivo, infine, si lamenta la violazione della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 2 applicabile anche al giudizio tributario, con riguardo alla mancata chiusura con provvedimento esplicito del procedimento di accertamento con adesione, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere incorsi i giudici di merito, in ragione della mancata pronuncia sul punto, nella violazione della predetta normativa. La contribuente ha in particolare evidenziato che l'istanza di accertamento con adesione si sarebbe dovuta considerare rinunciata in caso di impugnazione dell'atto e che, in ragione dell'assenza di una specifica regolamentazione della fase del contraddittorio in tale tipo di procedimento, specie quando questo rimanga in uno stato di sostanziale sospensione perchè non definito in alcun modo, come nella specie, avrebbero dovuto trovare applicazione gli artt. 1-6 e 14-30 (tranne le norme procedimentali espressamente escluse) di cui alla L. n. 241 del 1990, compresa quella che impone obbligatoriamente la chiusura del procedimento con un esplicito provvedimento, atteso che la discrezionalità amministrativa non contempla l'inerzia del comportamento, il quale, ove realizzato, può generare situazioni soggettive di affidamento e ingenerare errori da parte dei contribuenti, come affermato anche dalla Corte di Giustizia, in tema di aiuti di Stato illegittimamente corrisposti, con riguardo all'inerzia degli organi comunitari che ha qualificato come giuridicamente idonei a fondare una situazione di aspettativa, o come previsto dall'art. 10 dello Statuto del contribuente.

12.1 I motivi dal primo al sesto, da analizzare congiuntamente in ragione della stretta connessione, sono parte inammissibili e parte infondati.

Si premette innanzitutto che l'annullamento d'ufficio degli atti dell'Amministrazione finanziaria, contemplato anche dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, allorchè impone, all'art. 7, comma 2, lett. d), l'indicazione, negli atti dell'amministrazione finanziaria, dell'autorità presso la quale è possibile promuovere la loro revisione in sede di autotutela e affida al Garante del contribuente, ai sensi dell'art. 13, comma 6, il compito di attivare le procedure di autotutela nei confronti degli atti di accertamento e di riscossione notificati al contribuente, trova attuale disciplina nel D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2-quater, conv. dalla L. 30 novembre 1994, n. 656, il quale, nella versione di cui alleo modifiche introdotte dalla L. 18 febbraio 1999, n. 28, art. 27 in vigore dal 9

marzo 1999, applicabile ratione temporis, statuisce in merito all'individuazione degli organi competenti all'autotutela e alla definizione dei criteri per il suo esercizio (commi 1, 1-bis e 1-ter), e nel D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 (Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria), alla cui stregua l'amministrazione finanziaria può annullare d'ufficio, "senza necessità di istanza di parte" (art. 2 Regolamento del 1997), i propri atti illegittimi o infondati anche in pendenza di giudizio e anche se si tratta di atti non impugnabili (D.L. n. 564 del 1994, art. 2-quater, comma 1), così come, in caso di "grave inerzia" dell'ufficio che ha adottato l'atto illegittimo, può intervenire "in via sostitutiva" la Direzione regionale o compartimentale dalla quale esso dipende (D.M. n. 37 del 1997, art. 1).

Ciò detto, ritiene questa Corte che la pretesa obbligatorietà dell'esercizio del potere di autotutela, peraltro affermata con l'isolata pronuncia del 2012 (Cass., Sez. 5, 20/4/2012, n. 6283), sul presupposto che il carattere facoltativo dello stesso, in presenza di un errore commesso, si porrebbe in contrasto con il dovere della pubblica amministrazione di conformarsi alle regole di imparzialità, correttezza e buona amministrazione, e posta dalla contribuente a fondamento delle proprie deduzioni difensive, si scontri invero con l'orientamento maggioritario, cui si intende aderire, così come confermato dalla Corte costituzionale con la sentenza del 21/6/2017, n. 181.

L'autotutela tributaria, ancorchè distinta da quella amministrativa generale, introdotta più recentemente con l'inserimento della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-nonies ad opera della L. 11 febbraio 2005, n. 15, si identifica, infatti, con essa, secondo quanto rilevato dalla Consulta, in un essenziale aspetto, in quanto costituisce parimenti "un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente" (in questi termini anche Cass., Sez. 5, 15/4/2016, n. 7511; Cass., Sez. 5, 16/11/2018, n. 29595), sicchè il suo esercizio, anche quando sollecitato dal contribuente in ragione della dedotta illegittimità dell'atto impositivo, mantiene i caratteri del procedimento officioso e discrezionale,, senza divenire procedimento ad istanza di parte da concludere con un provvedimento espresso, non essendo rimedio di carattere sostanzialmente giustiziale o strumento di protezione delle aspettative del privato equiparabile all'annullamento su ricorso (in questi termini anche Cass., Sez. 5, 26/09/2019, n. 24032; Cass., Sez. 5, 24/08/2018, n. 21146; Cass., Sez. 5, 20/02/2015, n. 3442; Cass., Sez. 5, 28/03/2018, n. 7616; Cass., Sez. 5, 12/09/2012, n. 15220; Cass., Sez. U, 09/07/2009, n. 16097, secondo cui il concreto ed effettivo esercizio, da parte dell'Amministrazione, del potere di annullamento d'ufficio e/o di revoca dell'atto contestato non costituisce un mezzo di tutela del contribuente sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti).

L'interesse pubblico alla "corretta esazione dei tributi", quale "sintesi tra l'interesse fiscale dello Stato-comunità e il principio della capacità contributiva, tutelati dall'art. 53 Cost., comma 1", sotteso al potere dell'amministrazione di annullare atti inoppugnabili per vizi sostanziali che abbiano determinato la percezione di somme non dovute e coincidente, sul punto, con quello del privato, concorre, infatti, nella valutazione amministrativa, con l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, che, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile, richiede di essere bilanciato con il primo attraverso il meccanismo proprio

della valutazione comparativa che imprime ad essa natura pienamente discrezionale (vedi Corte Cost., n. 181 del 2017 cit.).

Ciò esclude il carattere doveroso dell'autotutela, essendo essa piuttosto espressione di amministrazione attiva in quanto strumento di rivalutazione, da parte dell'Amministrazione, delle proprie decisioni sulla base di un giudizio discrezionale, sicchè il silenzio serbato sulla sollecitazione in tal senso del privato, non equivalendo ad inadempimento, nè assumendo, in assenza di una norma specifica, valenza di diniego, non è contestabile davanti al giudice, senza che ciò contrasti con i principi costituzionali (vedi Corte Cost., n. 181 del 2017 cit.), atteso che il momento discrezionale del potere di annullamento dei propri provvedimenti non gode di copertura costituzionale (Corte Cost. 22/3/2000, n. 75) e che il principio di buon andamento espresso dall'art. 97 Cost. impone al legislatore di tener conto anche dell'interesse pubblico alla stabilità dei rapporti giuridici già definiti dall'amministrazione (vedi Corte Cost., n. 181 del 2017 cit.).

Peraltro, secondo quanto sostenuto dalla citata pronuncia del 2017 della Corte costituzionale, ragionare in termini diversi, ammettendo la doverosità di una pronuncia in autotutela dell'Amministrazione, significherebbe non solo mettere in discussione l'obbligo tributario consolidato per effetto della definitività dell'atto impositivo, ma anche "offrire una generalizzata "seconda possibilità" di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo", "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".

In ragione di ciò, il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi a dedurre eventuali vizi dell'atto medesimo, essendo tale possibilità definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto (Cass., Sez. 5, 12/05/2010, n. 11457), soltanto in presenza del quale l'illegittimità del rifiuto consente il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere all'annullamento in autotutela, non potendo esso vertere invece sulla fondatezza della pretesa tributaria, atteso che si avrebbe, altrimenti, un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cass., Sez. 5, 24/08/2018, n. 21146; Cass., Sez. 5, 26/09/2019, n. 24032; Cass., Sez. 5, 12/05/2010, n. 11457).

Peraltro, tale interesse generale non può consistere nella deduzione dell'erroneità dell'imposizione, attenendo tale aspetto a profilo inerente in via esclusiva l'interesse privato ad evitare una tassazione superiore a quella che si assume dovuta (Cass., Sez. 5, 26/01/2018, n. 1965).

12.2 Quanto all'atto di diniego del sollecitato annullamento in autotutela di atto impositivo divenuto definitivo, si ritiene di aderire all'orientamento, già espresso da questa Corte, a Sezioni unite, che ne ha escluso l'impugnabilità in quanto non rientrante nella previsione di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 e l'esperibilità di autonoma tutela giurisdizionale, sia per la

discrezionalità propria di questo tipo di attività, sia perchè, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cass., Sez. U, 16/2/2009, n. 3698; Cass., Sez. 5, 16/11/2018, n. 29595).

Nè alla stessa rettifica in autotutela dell'imposizione deve necessariamente seguire l'emissione di un nuovo avviso di accertamento, questo sì autonomamente impugnabile, atteso che la relativa necessità, ancorata alla novità o meno del recupero, è condizionata dalla funzione sostanziallmente accertativa e dunque peggiorativa o meno della posizione del contribuente e dalla correlata lesività o meno dei suoi interessi derivante dalla innovazione, la quale lesività deve escludersi in presenza di un quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento e, viceversa, affermarsi quando l'atto abbia portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa (Cass., Sez. 5, 16/11/2018, n. 29595; Cass., Sez. 5, 15/04/2016, n. 7511; Cass., Sez. 5, 14/12/2016, n. 25673).

Pertanto, se la necessità di un nuovo avviso di accertamento si profila allorchè la riduzione non sia disgiunta dalla ripresa a tassazione di altri profili impositivi (ancorchè di entità complessivamente inferiore a quella originariamente pretesa), avendosi in tal caso "nuova" imposizione (anche se più contenuta di quella originaria), mediante deduzione di presupposti e materie imponibili dapprima non rappresentati (es. ripresa a tassazione di altre voci e causali imponibili non contemplate nel primo accertamento), sì da determinare l'esigenza di consentire al contribuente di provvedere alla sua contestazione mediante impugnazione dell'avviso di accertamento, non così può dirsi quando si abbia autoannullamento parziale con riduzione quantitativa dell'originario credito erariale (d'ufficio o su istanza del contribuente), giacchè, non avendosi in tal caso nuova imposizione ma un semplice ridimensionamento unilaterale del credito tributario, l'emissione di un nuovo avviso di accertamento autonomamente impugnabile sortirebbe un effetto eccedente il fine, in quanto consentirebbe al contribuente di ridiscutere in contenzioso gli elementi costitutivi, rimasti fermi, dell'originaria imposizione, ancorchè definitiva (in questi termini Cass., Sez. 5, 16/11/2018, n. 29595).

E allora, ferma l'inammissibilità dell'impugnazione del provvedimento emesso in autotutela in sè, siccome esulante dall'elenco di cui al ridetto art. 19 e connotato dalla discrezionalità dell'esercizio del relativo potere, deve escludersi che quest'ultimo debba sempre e comunque essere seguito dall'emissione di un nuovo avviso di accertamento, questa volta autonomamente impugnabile, essendo quest'obbligo condizionato dal carattere innovativo o meno della pretesa impositiva, il quale intanto è configurabile in quanto contenga la deduzione di presupposti e materie imponibili dapprima non rappresentati ed esulanti dal quadro noto al contribuente, atteso che la portata ampliativa del provvedimento emesso in autotutela, che impone l'emissione di un nuovo avviso di accertamento, deve intendersi in termini meramente qualitativi e non quantitativi.

12.3 Orbene, nella specie, la contribuente stigmatizza l'operato dei giudici di merito, sia sotto il profilo della motivazione apparente (quanto alla mancata presa di posizione sul dedotto obbligo giuridico dell'Amministrazione finanziaria di annullare, anche senza istanza, l'atto impositivo in presenza del riconoscimento, da parte sua, dell'infondatezza della pretesa Ires n. 5 e di una sentenza a sè sfavorevole con riguardo alle annualità precedenti; al mancato esame dei

documenti attestanti le suddette circostanze; alla mancata risposta alle censure formulate nell'atto d'appello circa il carattere rinnovatorio del diniego di autotutela, reputato invece atto meramente confermativo; all'erronea valutazione dei documenti prodotti, ossia della sentenza emessa per altra annualità, della documentazione allegata all'istanza di annullamento in autotutela e di quella di cui al rilievo n. 3 che l'avevano indotta a reputare non impugnabile il provvedimento perchè meramente confermativo e non rinnovatorio), sia sotto il profilo della violazione di legge, quanto alla omessa censura della violazione, da parte dell'Amministrazione, dell'obbligo giuridico di provvedere all'autoannullamento dell'atto impositivo e al giudizio di non autonoma impugnabilità del diniego di autotutela D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19.

E' ben vero però che la ricorrente non si confronta con la motivazione della sentenza impugnata, nella quale i giudici di merito, ancorchè laconicamente, hanno chiaramente escluso la non autonoma impugnabilità del provvedimento di diniego dell'annullamento in autotutela, non soltanto in ragione delle argomentazioni esposte dai giudici di prime cure, richiamate per relationem, ma soprattutto per l'assenza, in esso, di modifiche alla pretesa originariamente opposta dall'Ufficio, unico caso che, secondo quanto sostenuto, avrebbe potuto consentire l'impugnazione.

Peraltro, attraverso la riproduzione di alcuni arresti di questa Corte, i giudici di merito hanno applicato i principi testè enunciati, tanto con riguardo alla mancata inclusione, nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 del diniego di annullamento di un atto impositivo definitivo, quanto con riguardo alla ratio sottesa alla predetta omissione, ravvisabile nella discrezionalità di cui il potere di autotutela è espressione e nell'inammissibilità di una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo, così indirettamente respingendo la pretesa obbligatorietà dell'annullamento in autotutela.

Peraltro, il richiamo, contenuto nella sentenza impugnata, ai principi espressi da questa Corte con riferimento all'annullamento parziale, reca in sè le ragioni sulla base delle quali la C.T.R. ha ritenuto meramente confermativo il provvedimento di diniego impugnato, arguibile sia dalla sua portata non innovativa e ampliativa rispetto all'avviso di accertamento originariamente emesso, sia dalla conseguente assenza di lesione degli interessi del contribuente, stante la consapevolezza, da parte sua, degli elementi sulla cui base era stato esercitato originariamente il potere impositivo.

Ciò comporta che non sia ravvisabile la dedotta doglianza di nullità processuale della sentenza (per motivazione totalmente mancante o motivazione apparente), la quale è integrata soltanto nell'ipotesi di "assenza" della motivazione, quando cioè "non sia possibile individuare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale, funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione", non configurabile nel caso di "una pur succinta esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione impugnata" (ad es., da ultimo, Cass. Sez. 3, 15/11/2019, n. 29721) ovvero nel caso di "motivazione solo apparente, che non costituisce espressione di un autonomo processo deliberativo, quale la sentenza di appello motivata "per relationem" alla sentenza di primo grado" (cfr. ad es. Cass. Sez. L, 25/10/2018, n. 27112) ovvero qualora la motivazione "risulti del tutto inidonea ad assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione" (ad es. Cass. Sez. 6 - 3, 25/09/2018, n. 22598; ipotesi

ravvisata anche in caso di "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, che rendono incomprensibili le ragioni poste a base della decisione", Cass. Sez. 6 - L, 25/06/2018, n. 16611), ma non anche quando il percorso logico-argomentativo sia stato, come nella specie, reso palese dalla motivazione, ancorchè sintetica, non incontrando l'apprezzamento del giudice di merito altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare tutte le deduzioni difensive, le quali devono intendersi implicitamente disattese anche se non menzionate specificatamente, in quanto incompatibili con la decisione adottata (Cass., Sez. 2, 9/11/2021 n. 32806).

Nè può dirsi che l'omesso richiamo, in sentenza, ai documenti prodotti a sostegno della pretesa (sentenza emessa per altre annualità o ammissioni dell'Ufficio in sede di accertamento con adesione) confermi il dedotto error in procedendo, atteso che l'autonoma impugnabilità del provvedimento emesso in autotutela intanto può configurarsi in quanto sia fondato su presupposti e materie imponibili dapprima non rappresentati, indipendentemente dal suo contenuto ampliativo o riduttivo dell'originaria pretesa, conformemente al principio generale secondo cui il provvedimento è impugnabile ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 quando porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria ovvero il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario (Cass., Sez. 5, 17/06/2021, n. 17237), restando invece insufficiente, a tali fini, la mera disamina di nuovi elementi probatori che siano ritenuti idonei a confermare la correttezza dell'originario operato, tanto più se, come nella specie, siano conosciuti dal contribuente.

Pertanto, non soltanto non può considerarsi sussistente la lamentata violazione di legge, essendosi la C.T.R. conformata ai principi che regolano la materia in esame e non potendo il vizio lamentato dipendere o essere dimostrato dall'erronea valutazione del materiale istruttorio, siccome costituente aspetto relativo alla vicenda fattuale non sindacabile in cassazione (Cass., Sez. 6-5, 5/11/2021, n. 32060), ma non può neppure dirsi sussistente la dedotta nullità della sentenza per difetto di motivazione, risolvendosi la doglianza in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e del convincimento del giudice, tesa all'ottenimento di una nuova pronuncia di fatto, certamente estranea alla natura e ai fini del giudizio di cassazione (Cass., Sez. U., 25/10/2013, n. 24148).

13. I motivi dal settimo al nono, da trattare congiuntamente in quanto strettamente connessi, sono inammissibili.

Questa Corte, premessa l'applicabilità, al rito tributario, dell'istituto della rimessione in termini,, tanto nella versione prevista dall'art. 184-bis c.p.c., quanto in quella più ampia prefigurata dal novellato art. 153 c.p.c., comma 2, e la sua operatività sia con riferimento alle decadenze relative ai poteri processuali "interni" al giudizio, sia a quelle correlate alle facoltà esterne e strumentali al processo, quali l'impugnazione dei provvedimenti sostanziali (Cass., Sez. 17/6/2015, n. 12544; Cass., Sez. 5, 17/6/2021, n. 17237), ha in più occasioni avuto modo di affermare che l'errore scusabile, costituente il presupposto di tale istituto, deve essere riferito ad un evento che presenti i caratteri dell'assolutezza - e non già una impossibilità relativa, nè tantomeno da una mera difficoltà - e che sia in rapporto causale determinante con il verificarsi della decadenza (C:ass., Sez. U, 4/12/2020, n. 27773; Cass., Sez. 1, 23/11/2018, n. 30512; Cass., Sez. L., 6/2/2019, n.

3482), precisando che la causa non imputabile deve consistere in un impedimento all'esercizio del potere processuale non evitabile con un comportamento diligente (Cass., Sez. U, 4/12/2020, n. 2777), perchè cagionato da un fatto impeditivo estraneo alla volontà della parte (Cass., Sez. 3, 6/7/2018, n. 17729), cui è alieno l'errore derivante da una scelta processuale della stessa, seppure determinata da una difficile interpretazione di norme processuali nuove o di complessa decifrazione (Cass., Sez. U, 12/2/2019, n. 4135), e, altresì, l'immediatezza della reazione di colui che la adduce al palesarsi della necessità di svolgere un'attività processuale ormai preclusa, dovendo essa intervenire non appena si sia acquisita consapevolezza della intervenuta violazione dei termini stabiliti dalla legge o dal giudice per il compimento dell'atto (Cass., Sez. U, 12/2/2019, n. 4135; Cass., Sez. 3, 29/9/2016, n. 19290; Cass., Sez. 2, 26/3/2012, n. 4841).

Come peraltro già constatato da questa Corte, la stessa giurisprudenza amministrativa ha evidenziato il carattere eccezionale dell'istituto della rimessione in termini per errore scusabile previsto dall'art. 37 c.p.a., in quanto risolventesi in una deroga al principio fondamentale della perentorietà dei termini processuali, e il suo conseguente assoggettamento a regole di stretta interpretazione, atteso che la fissazione di termini è stata prevista dal legislatore per ragioni di interesse generale (Cass., Sez. U, 4/12/2020, n. 27773, che richiama sul punto Cons. di Stato, sez. 3, 25/1/2018, n. 529; sez. 4, 28/4/2017, n. 1965; oltre a Cass. 29/9/2004, n. 19576, secondo cui i termini di impugnazione sono strumentali all'esigenza di assicurare la certezza e stabilità delle situazioni giuridiche) e che un uso eccessivamente ampio della discrezionalità del giudice comporterebbe un grave vulnus del pariordinato principio di parità delle parti sul versante del rispetto dei termini perentori stabiliti dalla legge processuale (Cons. di Stato, sez. 4, 14/5/2015, n. 2458).

Ciò ha condotto questa Corte ad escludere, ad esempio, l'operatività dell'istituto nel caso in cui la causa non imputabile sia stata attribuita allo stato di malattia sopravvenuta e al successivo decesso del difensore incaricato della riassunzione del giudizio dieci mesi prima rispetto alla scadenza del termine, trattandosi di "un'interpretazione di richiamo meramente soggettiva, inammissibilmente comprensiva di ogni prospetto di negligenza della parte stessa e come tale del tutto estranea alla latitudine oggettiva e dunque alla controllabilità che la disposizione pretende, essa costituendo una deviazione eccezionale dalla regola comune della perentorietà del termine ad impugnare, assoggettata per tale ragione ad interpretazione selettiva" (Cass., Sez. 5, 17/6/2015, n. 12544; Cass., Sez. 6-5, 15/4/2014, n. 8715), ovvero allo stato di malattia della stessa parte, quand'anche le avesse impedito di costituirsi, essendo possibile il rilascio di una procura ad hoc (Cass. Sez. 2, 2/1/2014, n. 7), ovvero allo smarrimento del fascicolo d'ufficio e di quello di parte del giudizio di primo grado, potendo la parte richiedere al giudice la loro ricostruzione e l'eventuale integrazione dei motivi di appello (C:ass., Sez. L, 25/3/2013, n. 7393).

Alla luce di quanto detto, deve allora escludersi che il mancato rispetto dei termini per impugnare l'atto impositivo possa dirsi giustificato dall'affidamento riposto nella condotta dell'Amministrazione finanziaria, come affermato dalla contribuente, non ponendosi tale aspetto in rapporto di causalità con le scelte processuali da essa adottate, non soltanto perchè il procedimento di accertamento con adesione non costituisce l'antecedente logico del giudizio di merito, dal quale rimane del tutto distinto e autonomo, nè determina la rinuncia a far valere la pretesa tributaria o il disconoscimento ex se della consistenza probatoria conseguente

all'accertamento esperito (Cass., Sez. 5, 31/5/2018, n. 13907), ma anche perchè esso comporta esclusivamente la sterilizzazione per novanta giorni dei termini per impugnare al fine di garantire uno spatium deliberandi in vista dell'accertamento con adesione (Cass. Sez. 5, 11/1/2018, n. 474), senza in alcun modo incidere sull'efficacia dell'avviso di accertamento e senza comportare, perciò, alcun pregiudizio al diritto di difesa del contribuente (Cass., Sez. 5. 24/8/2018, n. 21096).

Ciò comporta che non possa dirsi integrata la dedotta falsa applicazione dell'art. 153 c.p.c., comma 2, lamentata con il nono motivo, nè il (Metto di motivazione per non avere i giudici di merito asseritamente analizzato le questioni poste a fondamento della richiesta rimessione in termini, avendo essi chiaramente escluso la sussistenza di "chiari elementi per sostenere la scusabilità nell'omessa osservanza dei termini per l'impugnazione, come pure la presenza di ragioni di incertezza su questioni di diritto, laddove sarebbe stato di tutta evidenza la presenza di sole ragioni squisitamente di merito alla base del ricorso", così sostanzialmente attenendosi ai principi espressi da questa Corte sul tema.

Nè del resto la situazione sottoposta all'esame dei giudici di merito e ribadita in questa sede a sostegno della sussistenza degli elementi per il riconoscimento della rimessione in termini può dirsi analoga a quella, pure evidenziata dalla contribuente, dell'omessa indicazione, nell'atto impositivo, delle informazioni relative all'autorità cui proporre ricorso e del termine entro cui il destinatario può impugnare, posto che questa situazione si pone, a differenza da quella di specie, in termini causalmente collegabili all'esercizio del diritto di impugnazione quando sussista uno stato di obiettiva incertezza sugli strumenti di tutela utilizzabili da parte dei destinatari dell'atto, trovando l'istituto della rimessione in termini la "ratio nell'esigenza di dare ai destinatari dei provvedimenti amministrativi la massima effettività al diritto di difesa nei confronti della pubblica amministrazione, in adempimento delle prescrizioni degli artt. 24 e 113 Cost., in correlazione con la complessità, nel nostro ordinamento, del sistema di tutela nei confronti degli atti della pubblica amministrazione, caratterizzato da una pluralità di giurisdizioni, da normative procedurali differenziate, dall'esistenza di brevi termini di decadenza solo in relazione all'accesso a talune giurisdizioni e non ad altre" (in questi termini, Cass., Sez. 5, 17/6/2021, n. 17237).

14. Il decimo e l'undicesimo motivo, da trattare congiuntamente in quanto strettamente connessi, denunciandosi con essi, sotto il profilo dell'omessa pronuncia e della violazione di legge, la questione della mancata conclusione del procedimento di accertamento con adesione con provvedimento esplicito, sono invece infondati.

Benchè effettivamente tale doglianza non sia stata esaminata dalla C.T.R., non essendovene traccia nella motivazione della sentenza impugnata, deve purtuttavia ritenersi che le censure siano comunque infondate.

Questa Corte ha già avuto modo di affermare, infatti, che, in tema di accertamento con adesione, la presentazione dell'istanza di definizione, così come il protrarsi nel tempo della relativa procedura senza che sia intervenuto alcun provvedimento, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dall'Ufficio, non essendo tale sanzione prevista dalla legge (Cass., Sez. 5, 21/1/2015, n. 993), nè l'inefficacia dell'avviso di accertamento, ma ne

sospende soltanto il termine d'impugnazione per 90 giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'avviso di accertamento, in assenza di tempestiva impugnazione, diviene definitivo, poichè, a norma del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, artt. 6 e 12 soltanto all'atto del perfezionamento della definizione l'avviso perde efficacia (Cass., Sez. 5, 24/8/2018, n. 21096; Cass., Sez. 5, 30/12/2009, n. 28051). Ad avviso della Corte, infatti, lo stesso adempimento della convocazione del contribuente non costituisce un obbligo, ma una mera facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi fondanti l'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria, posto che il D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, se è vero che consente al contribuente di chiedere all'Ufficio la formulazione di una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione, è altrettanto vero che lascia all'Amministrazione finanziaria la facoltà di scegliere se invitare il primo ad aderire alla definizione transattiva e di fissarne il contenuto, derivando invece la definitività dell'atto impositivo dall'inutile spirare del termine senza che sia stata definita la composizione bonaria e senza che l'atto impositivo sia stato impugnato nel residuo termine (Cass., Sez. 5, 21/1/2015, n. 993; Cass., Sez. 5, 3/12/2019, n. 31472; Cass., Sez. 5, 30/12/2009, n, 28051; Cass., Sez. 5, 28/1/2010, n. 1839). Peraltro, il termine di novanta giorni, durante il quale rimane sospeso l'onere d'impugnare in giudizio l'atto impositivo, non è dissimile da quello per il normale consolidamento del silenzio-rifiuto (L. n. 241 del 1990, art. 2; D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21), il che rende coerente con l'ordinamento generale considerare tacitamente rigettata l'istanza di accertamento con adesione, una volta che sia spirato quel termine dalla presentazione della istanza senza che l'Ufficio abbia riposto (Cass., Sez. 5, 21/1/2015, n. 993 cit.; Cass., Sez. 5, 30/12/2009, n. 28051; Cass., Sez. 6-5,, 21/6/2017, n. 15401; Cass., Sez. 5, 16/5/2019, n. 13172), atteso che l'atto di accertamento con adesione non ha natura negoziale o transattiva, non potendo l'Amministrazione negoziare la pretesa tributaria, ma di atto unilaterale, espressione del potere potestativo impositivo della stessa, sicchè, in caso di mancata adesione, non avendo contribuente e Amministrazione finanziaria semplicemente concordato nella determinazione della pretesa tributaria alla luce dei complessivi elementi emersi nel contraddittorio, l'attuazione dell'avviso di accertamento notificato costituisce segno evidente della non rilevanza del contenuto della mera proposta non accolta (Cass., Sez. 5, 16/11/2018, n. 29529).

Alla luce di quanto detto, dunque, la doglianza oggi proposta non soltanto è del tutto priva di fondamento, ma anche inammissibile a monte per difetto di interesse, posto che l'inerzia dell'Ufficio non comporta la perdita di efficacia dell'avviso di accertamento e che questo non può ritenersi revocato a c:ausa del protrarsi nel tempo della procedura di definizione (Cass., Sez. 5, 2/3/2012, n. 3368).

Per quanto detto, ne deriva l'infondatezza delle censure.

15. In conclusione, deve dichiararsi l'inammissibilità della settima, ottava e nona censura e l'infondatezza della prima, seconda, terza, quarta, quinta, sesta, decima e undicesima.

Nulla deve disporsi invece sulle spese, non avendo l'Ufficio spiegato difesa.

P.Q.M.

rigetta il ricorso.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente del contributo unificato previsto per il ricorso a norma dell'art. 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 30 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 31 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza