Sentenza del 18/07/2022 n. 22453 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La A. International s.a., società lussemburghese, ha proposto ricorso, con quattro motivi, contro l'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, n. 678/4/2018, pronunciata il 26 aprile 2018, depositata il 29 giugno 2018 e non notificata, che ha rigettato l'appello della società, confermando la decisione della C.t.p. di Pescara, che aveva dichiarato inammissibile il ricorso della contribuente avverso il diniego di rimborso per le ritenute applicate sugli interessi corrisposti dalla A. Italia S.p.A. alla A. International s.a..

2. Con la sentenza impugnata la C.t.r. rilevava che il provvedimento di diniego, impugnato con il ricorso introduttivo del giudizio, era meramente confermativo, e pertanto non autonomamente impugnabile, di un precedente provvedimento di diniego, emesso in data 1/7/2013, non impugnato.

Secondo la C.t.r., la C.t.p. di Pescara correttamente non aveva accolto la doglianza della società contribuente relativa al difetto di notifica del primo diniego, in quanto tale eccezione doveva essere oggetto di ricorso avverso quel provvedimento, di cui la società aveva avuto cognizione.

La C.t.r. riteneva, dunque, che dovesse essere confermata la pronuncia di primo grado di inammissibilità del ricorso, con assorbimento di ogni altra questione.

Motivi della decisione

1.1. Con il primo motivo, la ricorrente denunzia la nullità della sentenza impugnata per omessa motivazione, in violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Secondo la ricorrente, la sentenza di appello non spiega in alcun modo perchè doveva ritenersi regolare la notifica del primo atto di diniego, avvenuta presso la sede legale della società e non presso il domicilio eletto nella prima istanza di rimborso.

1.2. Con il secondo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, dell'art. 137 c.p.c., e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, la C.t.r. sarebbe incorsa nella violazione delle norme indicate, avendo ritenuto validamente avvenuta la notifica del primo atto di diniego presso la sede legale della società e non presso il domicilio eletto nella prima istanza di rimborso.

1.3. Con il terzo motivo, la ricorrente denunzia la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 19 e 21, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, degli artt. 160 e 156 c.p.c., e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

La ricorrente, in primo luogo, deduce che non è dato al contribuente impugnare un atto di cui non ha avuto legale conoscenza; inoltre, sostiene che l'impugnazione del primo diniego per i vizi della notifica sarebbe stata impossibile, contrariamente a quanto ritenuto dalla C.t.r., in quanto la tempestiva impugnazione dell'atto avrebbe sanato della nullità della notifica.

1.4. Con il quarto motivo, la ricorrente deduce la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Secondo la ricorrente, il secondo provvedimento di diniego era un atto autonomamente impugnabile, in quanto conteneva una valutazione di merito della seconda istanza di rimborso avanzata dalla società contribuente e, pur reiterando le motivazioni del primo provvedimento di diniego, conteneva una puntuale motivazione circa i motivi di rigetto della seconda istanza, presupponendo un'ulteriore attività istruttoria basata su nuovi documenti.

Inoltre, lo stesso ufficio, con e-mail del 22 luglio 2014, riferiva che avrebbe provveduto al controllo formale e sostanziale della seconda istanza di rimborso, manifestando la volontà univoca di svolgere una nuova attività istruttoria.

2.1. Il quarto motivo è fondato e va accolto, con conseguente assorbimento dei precedenti.

Invero, indipendentemente dalle questioni sulla validità della notifica del primo provvedimento di diniego, che parte ricorrente asserisce sia avvenuta presso la propria sede legale e non presso il domicilio eletto con la prima istanza di rimborso inviata all'amministrazione finanziaria, costituisce circostanza pacifica tra le parti che la seconda istanza di rimborso si fondasse su nuovi documenti, che, secondo la prospettazione della richiedente, avrebbero dimostrato l'avvenuta percezione dei dividendi e la qualità di effettivo beneficiario della società lussemburghese, integrando la documentazione già presentata a corredo della prima istanza.

Il giudice di merito, invece, ha ritenuto che il secondo diniego non fosse autonomamente impugnabile, in quanto mero atto confermativo del precedente diniego, senza fornire, però, alcuna motivazione sul punto.

Invero, sebbene l'interpretazione di un atto amministrativo costituisce un apprezzamento di fatto attribuito al giudice di merito, esso non è sottratto al controllo di legittimità nel caso sia affetto da errori di diritto o non sia motivato.

La giurisprudenza amministrativa si è pronunciata più volte in ordine alla differenza tra atto meramente confermativo ed atto di conferma.

In particolare, si è detto che, allorquando l'Amministrazione, sulla scorta di un supplemento istruttorio e di una nuova motivazione, mostri di voler confermare le determinazioni assunte con un atto precedente, il conseguente provvedimento avrà valore di atto nuovo di conferma e non

di atto meramente confermativo (TAR Campania, Salerno, II, 23.3.2012, n. 547; TAR Campania, Napoli, III, 12.6.2012, n. 2781).

Più di recente, il Consiglio di Stato, in sede giurisdizionale (Sezione Quarta), con la sentenza n. 758 del 12 febbraio 2015, si è pronunciato sulla distinzione tra atto di conferma e meramente confermativo, affermando che " allo scopo di stabilire se un atto amministrativo è meramente confermativo, e perciò non impugnabile, o di conferma in senso proprio e, quindi, autonomamente lesivo e da impugnarsi nei termini, occorre verificare se l'atto successivo è stato adottato o meno senza una nuova istruttoria e una nuova ponderazione degli interessi; in particolare, non può considerarsi meramente confermativo rispetto ad un atto precedente l'atto la cui adozione sia stata preceduta da un riesame della situazione che aveva condotto al precedente provvedimento, giacchè solo l'esperimento di un ulteriore adempimento istruttorio, sia pure mediante la rivalutazione degli interessi in gioco e un nuovo esame degli elementi di fatto e di diritto che caratterizzano la fattispecie considerata, può dare luogo a un atto propriamente confermativo in grado, come tale, di dare vita ad un provvedimento diverso dal precedente e quindi suscettibile di autonoma impugnazione; ricorre invece l'atto meramente confermativo quando l'amministrazione, a fronte di un'istanza di riesame si limita a dichiararne l'esistenza di un suo precedente provvedimento senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione (giurisprudenza costante: ex aliis di recente Cons. Stato Sez. IV, 14-04-2014, n. 1805)".

Nel caso di specie, a fronte delle circostanze fattuali riconosciute dalle parti, secondo cui la seconda domanda si basava sulla produzione di documentazione ulteriore, oggetto di istruttoria e specifico esame nel secondo provvedimento di diniego, il giudice, senza rapportarsi con il dato fattuale al suo esame, ha ritenuto apoditticamente, senza alcuna motivazione sul punto, che il secondo provvedimento fosse meramente confermativo di quello precedente, e, di conseguenza, ne ha escluso l'autonoma impugnabilità, con ciò violando il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, che, alla lett. g), prevede l'impugnabilità del rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti.

Deve, quindi, affermarsi il seguente principio di diritto: "Nel giudizio tributario, costituisce atto autonomamente impugnabile, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, il diniego di rimborso che non sia meramente confermativo di un precedente provvedimento di diniego, ma pervenga ad una conferma delle determinazioni già assunte a seguito di un supplemento istruttorio e contenga un'autonoma rivalutazione dell'istanza originaria, sulla base di un nuovo esame degli elementi di fatto e di diritto che caratterizzano la fattispecie considerata; ricorre invece un atto meramente confermativo, non autonomamente impugnabile, quando l'amministrazione, a fronte di un'istanza di riesame, si limiti a dichiarare l'esistenza di un suo precedente provvedimento senza compiere alcuna nuova istruttoria e senza una nuova motivazione ".

In conclusione, in accoglimento del quarto motivo, assorbiti i precedenti, il ricorso va cassato, con rinvio alla C.t.r. dell'Abruzzo, in diversa composizione, che provvederà anche alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, assorbiti i precedenti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 8 giugno 2022.

Depositato in Cancelleria il 18 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza