

Sentenza del 08/05/2024 n. 12491 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle Entrate notificava a A.A. avviso di accertamento ai fini Irpef, fondato sulla plusvalenza realizzata mediante cessione d'azienda per l'importo di Euro 16.836,49 con riferimento all'anno 1998, in relazione al quale il contribuente non aveva presentato la dichiarazione dei redditi. A.A. non impugnava l'atto impositivo, ma sanava la pendenza attinente all'omessa dichiarazione presentando dichiarazione integrativa e versando l'importo di Euro 300,00.

L'Amministrazione finanziaria notificava quindi cartella esattoriale in relazione al debito tributario iscritto ai fini Irpef. Il contribuente non impugnava la cartella, che diveniva pertanto anch'essa definitiva, ma presentava istanza di sgravio in autotutela. L'Ente impositore accoglieva parzialmente la richiesta, riducendo la pretesa tributaria in relazione a quanto già versato dal contribuente.

2. A.A. ha impugnato il diniego parziale di autotutela innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Taranto contestando, in primo luogo, che la pretesa tributaria era stata erroneamente quantificata dall'Amministrazione finanziaria la quale aveva applicato la tassazione ordinaria anziché quella separata. La CTP accoglieva il ricorso, ritenendo fondata nel merito la censura proposta dal contribuente, e rilevando comunque la violazione dell' art. 17 del D.P.R. n. 602 del 1973 , essendo stata inviata tardivamente la cartella esattoriale.

3. L'Agenzia delle Entrate spiegava appello avverso la pronuncia sfavorevole conseguita dalla CTP, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, sezione staccata di Taranto. La CTR confermava la decisione adottata dai giudici di primo grado.

4. Ha proposto ricorso per cassazione l'Amministrazione finanziaria, affidandosi a cinque strumenti di impugnazione. A.A. ha ricevuto la notificazione del ricorso il 6.5.2015, avendo ritirato il plico che lo conteneva, ma non ha proposto difese nel giudizio di legittimità.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta la nullità della decisione adottata dalla CTR, in conseguenza della violazione dell' art. 112 cod. proc. civ., perché in sede di appello aveva contestato non solo la non impugnabilità dell'atto di diniego parziale di autotutela, ma pure che le critiche del contribuente erano state inammissibilmente rivolte verso atto diverso, essendo riferibili a contestati vizi dell'avviso di accertamento, divenuto definitivo perché non impugnato, e su questa contestazione il giudice del gravame non ha pronunciato.

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate censura la decisione adottata dal giudice dell'appello, in conseguenza della violazione degli artt. 19 e 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , dell'art. 2 quater del D.L. n. 546 del 1994, come conv., e del Dm n. 37 del 1997 , perché in sede di impugnazione del diniego, anche parziale, di autotutela, "il giudice tributario non può sindacare la fondatezza della pretesa tributaria, consacrata in un avviso di accertamento resosi definitivo per omessa impugnazione" (ric., p. 12), ed il contribuente non può contestare neppure eventuali vizi della successiva cartella esattoriale, anch'essa divenuta definitiva in conseguenza dell'omessa impugnazione.

3. Con il suo terzo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Ente impositore critica la violazione degli artt. 16 e 54 del D.P.R. n. 917 del 1986 nel testo applicabile, perché il contribuente ha lamentato l'erronea applicazione della tassazione ordinaria alla plusvalenza accertata, anziché di quella separata, ma non era a tanto legittimato, perché l'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi, che il contribuente non aveva però affatto presentato.

4. Mediante il quarto strumento di impugnazione, introdotto ai sensi ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ., l'Ente impositore lamenta ancora la nullità della pronuncia del giudice di secondo grado, in conseguenza della violazione degli artt. 18 , secondo comma, lett. c), 19, 21, 24 commi 2 e 4, 20, commi 1 e 2, 16, commi 2 e 3, 22, 23, e 32 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , nonché dell' art. 112 cod. proc. civ., perché la contestazione relativa al tardivo invio della cartella esattoriale, pur accolta dalla CTR, era stata proposta dal contribuente soltanto con memoria illustrativa del 16.4.2008, e pertanto tardivamente; i motivi di impugnazione devono infatti essere esposti nell'atto introduttivo del giudizio.

5. Con il quinto motivo di ricorso, proposto ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione degli artt. 17 e 25 , primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 602 del 1973 perché, in base alla normativa applicabile *ratione temporis*, resosi definitivo l'avviso di accertamento in conseguenza dell'omessa impugnazione, trova applicazione l'art. 25, comma 1, lett. c) cit., ed il Concessionario deve notificare la cartella esattoriale entro il trentun dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'avviso di accertamento è divenuto definitivo, nel caso di specie il 2003 (atto impositivo notificato il 28.5.2003, e non impugnato). Pertanto la notificazione della cartella di pagamento, intervenuta il 1.6.2005, risulta senz'altro tempestiva, perchè il termine sarebbe scaduto il 31.12.2005.

6. Mediante i suoi primi due strumenti di impugnazione l'Agenzia delle Entrate contesta, in relazione ai profili della nullità della pronuncia e della violazione di legge, la decisione assunta dalla CTR che ha ritenuto, in sede di impugnazione di un diniego parziale di autotutela, di poter esaminare contestazioni in realtà proposte avverso la fondatezza dell'accertamento tributario, analisi ormai preclusa in conseguenza dell'intervenuta definitività dell'avviso di accertamento, e pure della cartella esattoriale, non essendo stati impugnati questi atti.

6.1. Merita allora di essere evidenziato che l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell' art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 è suscettibile di una interpretazione estensiva, e deve essere riconosciuta al contribuente la possibilità di ricorrere, nei termini di legge, alla tutela assicurata

dal giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore, e dunque anche in caso di provvedimenti di diniego, o comunque emessi in sede di autotutela - ancorché l'originario provvedimento sia divenuto già definitivo - ogni qual volta tali provvedimenti siano idonei ad incidere sul rapporto tributario, essendo configurabile un collegamento tra gli atti dell'Amministrazione e il rapporto tributario sottostante, privandosi altrimenti il contribuente della possibilità di invocare difesa relativamente al provvedimento di diniego di autotutela, non conseguendo ad esso alcun ulteriore atto impositivo.

Tuttavia la tutela del contribuente deve essere temperata con il rispetto di altri principi aventi rilevanza generale, come la stabilità dei rapporti giuridici e la generale inoppugnabilità degli accertamenti tributari divenuti definitivi.

6.2. Questa Corte di legittimità ha rilevato, in proposito, che "nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente", Cass. sez. V, ord. 24.08.2018, n. 21146 (evidenza aggiunta). Questa Corte regolatrice, del resto, aveva già da tempo chiarito che il contribuente il quale richieda "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 prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per allegare eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria. (Nell'enunciare il principio, la S.C. ha rigettato il ricorso, escludendo un obbligo di adozione del provvedimento in autotutela, a fronte di censure attinenti esclusivamente alla legittimità dell'atto impositivo ormai divenuto definitivo)", Cass. sez. VI-V, 2.12.2014, n. 25524 (evidenza aggiunta).

Il principio ricordato è stato anche confermato, statuendosi che "in tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha confermato la decisione impugnata che aveva ritenuto inammissibile l'impugnazione, da parte del contribuente, del diniego di annullamento di alcuni atti impositivi in sede di autotutela in virtù del passaggio in giudicato di una sentenza che aveva operato una ricostruzione incompatibile con quella compiuta in detti atti ormai inoppugnabili, poiché i vizi prospettati erano quelli originari, che il contribuente avrebbe potuto far valere impugnando i relativi atti)", Cass. sez. V, 28.3.2018, n. 7616.

Ancora in senso conforme, Cass. sez. V, 7.3.2022, n. 7318 , ha quindi dettato il principio di diritto secondo cui "in tema di contenzioso tributario, il sindacato del giudice sul provvedimento di diniego dell'annullamento in sede di autotutela dell'atto tributario divenuto definitivo è limitato all'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente che contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo" (cfr. anche Cass. sez. V, 30.11.2021, n. 37535).

6.3. Infine, con specifico riferimento all'ipotesi dell'impugnazione del provvedimento di diniego parziale opposto all'istanza del contribuente in sede di autotutela, questa Corte regolatrice ha recentemente chiarito che "la determinazione in autotutela dell'ente impositore, che adotti uno sgravio parziale di pretesa impositiva non più impugnabile, non comporta la possibilità di contestare la pretesa residua per profili di interesse proprio ed esclusivo del contribuente, giacché la contestazione del diniego di autotutela, ancorché parziale, rimane possibile esclusivamente quando si invochino ragioni di rilevante interesse generale alla rimozione dell'atto", Cass. sez. V, 1.10.2023, n. 33610.

6.4. Non si è attenuta a questi criteri la CTR nella decisione impugnata, che, fermo restando la ordinaria non contestabilità dell'accertamento tributario divenuto definitivo in conseguenza della omessa impugnazione, neppure chiarisce se l'impugnativa proposta dal contribuente sia stata fondata anche su ragioni di impugnazione del provvedimento di diniego parziale di rilevante interesse generale, e non individuale.

7. I primi due motivi di ricorso devono essere pertanto accolti, assorbiti gli ulteriori, e la decisione impugnata deve essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, sezione staccata di Taranto, perché proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti.

La Corte

P.Q.M. accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso proposti dall'Agenzia delle Entrate, assorbiti gli ulteriori, cassa la decisione impugnata e rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, sezione staccata di Taranto perché, in diversa composizione e nel rispetto dei principi esposti, proceda a nuovo giudizio, provvedendo anche a regolare tra le parti le spese di lite del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza