

# Sentenza del 26/06/2024 n. 17678 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

### Testo:

La C.T.P. di Catania, con la sentenza n. 717/6/2013, rigettava l'impugnazione proposta da A.A. avverso ventidue cartelle di pagamento emesse nei suoi confronti in relazione all'omesso pagamento di tributi bollo, IRPEF ed altro dichiarando inammissibile il ricorso in quanto la contribuente aveva impugnato una mera comunicazione in data 6 aprile 2009 e non anche il provvedimento n. 66323 in data 12 maggio 2009 di rigetto dello sgravio in autotutela.

2. La C.T.R. della Sicilia, con sentenza n. 3639/18/2014, depositata in data 26/11/2015 e non notificata, rigettava l'appello proposto dalla contribuente osservando che era da ritenere tardiva l'impugnazione avente ad oggetto l'atto in data 6 aprile 2009 in forza del quale era stata respinta l'istanza in autotutela proposta dalla contribuente.

3. Contro detta sentenza A.A. propone ricorso per cassazione affidato a sette motivi

4. L' Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

5. Riscossione Sicilia Spa (già Serit Sicilia Spa) è rimasta intimata.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo del ricorso la contribuente chiede dichiararsi la cessazione della materia del contendere in forza delle disposizioni di cui alla legge 228/2012 ed alla legge 190/2014 .

2. Con il secondo motivo deduce, ex art. 360, primo comma, nn. 3 e 5 cod. proc. civ. , violazione degli artt.112 cod. proc. civ. e 36 D.Lgs. 546/1992 essendosi il giudice di primo grado pronunciato in assenza di una domanda circa il "presunto" vizio dell'atto impugnato.

3. Con il terzo motivo lamenta, ex art. 360, primo comma, nn. 3 e 5 cod. proc. civ. violazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 19 D.Lgs. 546/1992 non avendo i giudici di appello considerato che non poteva essere imputata alla ricorrente, in ragione della non univoca giurisprudenza in materia, la mancata impugnazione degli estratti di ruolo.

4. Con il quarto motivo deduce, ex art. 360, primo comma, nn. 3 e 5 cod. proc. civ. violazione degli artt. 112 cod. proc. civ. e 19 D.Lgs. 546/1992 essendo i giudici di appello incorsi in un vizio di ultrapetizione in quanto avevano ritenuto che l'impugnazione aveva ad oggetto l'atto del 6 aprile 2009 di rigetto dello sgravio richiesto dalla contribuente con istanza di autotutela del 12 febbraio 2009.

5. Con il quinto motivo deduce, ex art. 360, primo comma, nn. 3 e 5 cod. proc. civ. violazione degli artt. 112 cod. proc. civ. nonché 22 comma 4 e 32 D.Lgs. 546/1992 non avendo i giudici di appello esaminato la specifica censura secondo cui oggetto della impugnazione in primo grado era l'atto prot. n. 66323 del 12 maggio 2009 prodotto con memoria illustrativa del 9 maggio 2011 e non anche l'atto del 6 aprile 2009, tenuto, peraltro, conto che l'Agenzia delle entrate non aveva dedotto alcunché relativamente al provvedimento del 6 aprile 2009.

6. Con il sesto motivo lamenta, ex art. 360, primo comma, nn. 3 e 5 cod. proc. civ., violazione degli artt. 112 cod. proc. civ., 2 - quater d.l. 564/94 conv. in legge 656/1994 e D.M. 37/1997 19 D.Lgs. 546/1992 per avere i giudici di appello implicitamente ritenuto che l'atto del 6 aprile 2009 non fosse impugnabile.

7. Con il settimo motivo deduce, ex art. 360, primo comma, nn. 3 e 5 cod. proc. civ. violazione degli artt. 112 cod. proc. civ., 2946 e 2964 cod. civ. nonché dell'art. 1, commi 527 e 544 legge 228/2012 per avere i giudici territoriale omesso di rilevare la maturata prescrizione.

8. Il ricorso deve essere rigettato per le ragioni appresso specificate.

9. Appare opportuno, prima di prendere in esame i singoli motivi di ricorso, procedere alla ricostruzione dei termini della questione sulla scorta della medesime allegazioni della ricorrente la quale assume che: nel febbraio del 2009, a seguito di una visura immobiliare, aveva appreso di iscrizioni ipotecarie a suo carico (oggetto di altro giudizio) successivamente acquisendo, tramite Serit, gli estratti di ruolo relativi a ventidue cartelle (aventi ad oggetto tributi, per lo più, prescritti); proposta istanza di sgravio in autotutela la stessa era stata respinta giusta provvedimento in data 6 aprile 2009; il 12 maggio 2009 era intervenuto un ulteriore diniego di sgravio (atto n. 66323).

10. Osserva questo Collegio che il primo motivo è da ritenere infondato in quanto il ricorso appare, sul punto, carente sotto il profilo dell'autosufficienza non avendo la contribuente individuato, con certezza, la tipologia e la data delle singole cartelle e gli importi al fine di giustificare la chiesta estinzione per cessata materia del contendere, sicché tale domanda va rigettata.

11. Il secondo motivo è privo di fondamento atteso che in virtù dell'effetto sostitutivo della pronuncia della sentenza d'appello e del principio secondo cui le nullità della sentenza soggetta ad appello si convertono in motivi di impugnazione, non può essere denunciato in cassazione il vizio della sentenza di primo grado non rilevato dal giudice di appello (vedi Cass. n. 17072/2007) sicché la contribuente non può dolersi, in questa sede, di un vizio di omessa pronuncia in cui sarebbe incorsa la C.T.P.

12. Il terzo motivo, relativo alla omessa impugnazione degli estratti di ruolo, è inammissibile.

Sul punto, come è noto, è intervenuto il legislatore, il quale, con l'art. 3 - bis del d.l. n. 146 del 2021, inserito in sede di conversione dalla l. n. 215 del 2021, novellando l'art. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973, intitolato alla "Formazione e contenuto dei ruoli", in cui ha inserito 11 comma 4 - bis, ha stabilito non soltanto che "L'estratto di ruolo non è impugnabile", ma anche che "Il ruolo

e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 , oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all' art. 1 , comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40 , per effetto delle verifiche di cui all'art. 48 - bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione". Questa Corte di legittimità ( Cass. , Sez. U. , 06/09/2022, n. 26283 ) ha affermato, ex art. 363 cod. proc. civ. , i seguenti principi di diritto: - in tema di riscossione a mezzo ruolo, l' art. 3 - bis del d.l. 21/10/2021, n. 146 , inserito in sede di conversione dalla l. 17/12/2021, n. 215 , col quale, novellando l' art. 12 del d.P.R. 29/09/1973, n. 602 , è stato inserito il comma 4 - bis, si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata; sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della norma, in riferimento agli artt. 3 , 24 , 101 , 104 , 113 , 117 Cost. , quest'ultimo con riguardo all' art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione; - in tema di impugnazione dell'estratto di ruolo, l' art. 12 , comma 4 - bis, del d.P.R. n. 602 del 1973 (introdotto dall' art. 3-bis del d.l. n. 146 del 2021 , come convertito dalla l. n. 215 del 2021 ), selezionando specifici casi in cui l'invalida notificazione della cartella ingenera di per sé il bisogno di tutela giurisdizionale, ha plasmato l'interesse ad agire, condizione dell'azione avente natura "dinamica" che, come tale, può assumere una diversa configurazione, anche per norma sopravvenuta, fino al momento della decisione; la citata disposizione, dunque, incide sulla pronuncia della sentenza e si applica anche nei processi pendenti, nei quali lo specifico interesse ad agire deve essere dimostrato, nelle fasi di merito, attraverso il tempestivo ricorso alla rimessione nei termini (istituto applicabile anche al processo tributario). A tale arresto hanno fatto seguito tra le tante Cass. 3/02/2023, nn. 3400 e 3425; Cass. 23/03/2023, nn. 8330 , 8374 e 8377; Cass. 12/04/2023, n. 9765 e Corte Cost. n. 190 del 2023 la quale ha ritenuto inammissibili le questioni di legittimità costituzionale.

Nel caso di specie la ricorrenza di uno degli elementi specificativi, individuati dal legislatore, dell'interesse ad agire non risulta dagli atti né alcunché ha dedotto la ricorrente, per cui, va ritenuta l'inammissibilità del motivo non potendosi, conseguentemente esaminare, la questione relativa alla maturata prescrizione, oggetto del settimo motivo.

13. Gli ulteriori motivi- da esaminare congiuntamente in quanto fra loro connessi da un punto di vista logico - sono privi di fondamento alcuno.

13.1. Va osservato che, in primo luogo, che nel caso in esame, secondo quanto è incontrovertito, è intervenuto in data 6 aprile 2009 un provvedimento di rigetto di sgravio in autotutela rispetto alle pretese fatte valere dalla contribuente e, secondo quanto prospettato dalla stessa sarebbe intervenuto ulteriore diniego di annullamento in autotutela con l'atto del 12 maggio 2009.

Orbene va osservato che il contribuente che richiede all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo o un provvedimento sanzionatorio, già divenuti definitivi,

non può limitarsi alla deduzione, ormai preclusa, di eventuali vizi dell'atto, ma è tenuto a prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dello stesso; ne consegue che, contro il diniego opposto dall'Amministrazione 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 tributaria. (Sez. 5 - , Ordinanza n. 161 del 03/01/2024, Rv. 670207 - 01).

Occorre considerare che la natura impugnatoria del processo tributario ed il termine di decadenza previsto dalla legge per la sua introduzione comporta la fissazione di uno sbarramento all'esercizio dell'azione giudiziaria, coerentemente con le esigenze di certezza dei rapporti giuridici, cui fa seguito il "corollario della intangibilità dei c.d. rapporti esauriti" ( Cass. , Sez. U. , 16 giugno 2014, n. 13676 , punto 2.2.) In particolare, la mancata tempestiva impugnazione di un primo diniego ineluttabilmente determina l'intangibilità dell'accertamento operato dall'Ufficio sul relativo rapporto tributario, anche al cospetto di una nuova istanza, sia che ad essa faccia seguito il silenzio dell'amministrazione, sia che essa trovi riscontro in un diniego, confermativo del primo (cfr. Cass. 10 giugno 2005, n. 12336 , secondo cui, non essendo ammessa dalla legge una seconda istanza di rimborso per mancato accoglimento integrale della prima, la seconda istanza è inidonea alla formazione di un silenzio - rifiuto). Il secondo atto, infatti, può correttamente ascriversi al novero di quelli meramente ricognitivi, avendo la P.A. esaurito l'esplicitazione della sua volontà quanto alla pretesa impositiva già con il primo diniego, dunque assoggettabile a necessaria impugnazione (cfr. Cass. , 22 aprile 2015, n. 8195 , in motivazione). Ciò perché, come affermato da questa Corte "In campo tributario, a differenza che in quello dell'azione amministrativa discrezionale, non si prospetta alcun bilanciamento d'interessi, capace di indurre la configurabilità di diversi contemperamenti:

il diritto soggettivo del contribuente al rimborso non è fronteggiato da un potere discrezionale, bensì dall'obbligo dell'amministrazione tributaria di ristabilire la giusta imposizione, aderente alla capacità contributiva del contribuente, in base all' articolo 53 della Costituzione (in termini, specificamente, Cass. 10 aprile 2013, n. 8730 )" ( Cass. , 11 dicembre 2014, n. 26087 , in motivazione). Il ragionamento fin qui svolto trova, peraltro, sul piano sistematico, un coordinamento con la possibilità, prevista dall'ordinamento, che il contribuente che si trovi al cospetto di un rapporto definito dalla omessa impugnazione del diniego di rimborso, presenti una istanza che solleciti il medesimo rimborso mediante l'esercizio del potere di autotutela. In questa ipotesi, infatti, come affermato da questa Corte il sindacato del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto divenuto definitivo è consentito solo nei limiti dell'accertamento della ricorrenza di ragioni, originarie o sopravvenute, di rilevante interesse generale dell'amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, dovendo, come già detto, escludersi che il contribuente possa contestare la fondatezza della pretesa che avrebbe potuto e dovuto far valere in sede di impugnazione, prima che l'atto divenisse definitivo, anche considerato che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa (cfr. Cass. , 28 marzo 2018, n. 7616 ; Cass. , 2 novembre 2021, n. 31063 ). Invero contribuente, dunque, non può chiedere il riesame della fondatezza dell'atto impositivo "definitivo", precluso, per l'appunto, dall'accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria sull'istanza di rimborso, salvi i casi sussumibili nella palese illegittimità che il legislatore riporta all'esercizio del potere di autotutela, rispetto al quale il contribuente riveste un ruolo attivo, che

esprime un interesse giuridico non più oppositivo, cioè riferibile ad un contesto conflittuale la cui soluzione è demandata ad un giudice terzo, ma pretensivo, ovvero a vario modo informativo, collaborativo e partecipativo, e dall'intensità, in termini di effetti e di conseguenze per gli uffici, variamente definita dal dato normativo positivo.

13.2. Muovendo da tali coordinate ermeneutiche, tutte le ulteriori censure di parte ricorrente non possono che essere respinte. In disparte la considerazione che, come rilevato dal P.G. nella memoria in atti, il ricorso si presenta privo di autosufficienza - non risultando individuati chiaramente né il contenuto del provvedimento del 6 aprile 2009 né il contenuto del provvedimento n. 66323 del 9 maggio 2009 - appare decisivo il fatto per cui la contribuente non ha tempestivamente impugnato, facendo valere vizi astrattamente deducibili in questa sede, sulla scorta dei principi giurisprudenziali sopra richiamati, i provvedimenti in autotutela emessi.

13.3. Tali considerazioni - tali da implicare la palese infondatezza in diritto delle ragioni fatte valere dalla contribuente - rendono, in ogni caso, prive di rilievo le contestazioni relative a presunti vizi di omessa pronunzia e/o ultrapetizione ad opera della C.T.R.

14. Il ricorso va, dunque, respinto. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e vanno liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M. la Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente grado di giudizio che liquida, in favore dell'Agenzia delle Entrate, nella somma di 3.000,00 oltre spese prenotate a debito; visto l' art. 13 , comma 1 quater, d.P.R. n. 115 del 2002 , come modificato dalla legge n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo

unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 - bis dello stesso art.13, se dovuto.

## Documenti citati



## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza