

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA
di primo grado - Roma
Sentenza 19 giugno 2023, n. 8177

Svolgimento del processo

il ricorrente impugnava il diniego di autotutela relativa alla comunicazione di irregolarità con la quale, a seguito del controllo automatizzato ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e ex art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, richiedeva il versamento della somma complessiva di Euro 122.620,17 a titolo di imposta relativamente al Modello Redditi 2018 Società di Capitali - periodo d'imposta 2017.

La parte rappresentava di aver depositato documentazioni unite alla richiesta di annullamento in autotutela, che l'ufficio rigettava. La società ricorrente, quindi impugnava il diniego di annullamento in autotutela chiarendo in punto di fatto che la stessa operava nel settore cinematografico e nel 2017 aveva realizzato il film *Guarda in Alto*, per il quale nel 2016 aveva chiesto il credito d'imposta al competente Ministero della Cultura. In seguito a tale richiesta nella dichiarazione dei redditi del 2017, presentata nel 2018, aveva utilizzato il credito d'imposta pari ad Euro 102.255,28, senza compilare però il rigo RU di detta dichiarazione. Nel 2021 l'Agenzia delle Entrate attraverso l'atto di comunicazione di irregolarità comunicava, la ripresa a tassazione di detto credito d'imposta, per la mancata compilazione del quadro Ru, nonostante nel novembre 2021 il Ministero della Cultura con lettera inoltrata a mezzo pec confermava il credito d'imposta per il film *"Guarda in Alto"* per un importo pari a complessivi Euro 115.462,73. La ricorrente quindi, in data 23.11.2021, inoltrava all'Agenzia delle Entrate competente, a mezzo Pec, istanza di autotutela con allegata documentazione volta ad ottenere il riesame della posizione e, contestualmente, domandava l'annullamento della richiesta di pagamento ivi contenuta nella suddetta comunicazione di irregolarità, stante l'inesistenza della pretesa erariale. Inoltre il 03.12.2021, trasmetteva all'Agenzia delle Entrate - relativamente al periodo d'imposta 2017 - Dichiarazione Integrativa ex art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322 del 1998 compilando il quadro RU ed indicando il maturato credito d'imposta definitivo ammontante ad Euro 115.462,73. L'Agenzia delle entrate ad aprile 2022 comunicava il diniego dell'annullamento in autotutela dell'atto poiché non era possibile procedere alla regolarizzazione poiché il credito non risultava riportato né nella dichiarazione dell'anno di maturazione né nella dichiarazione dell'anno di utilizzo con violazione dell'art. 8 comma 2 del D.M. 7 maggio 2009 che prevedeva l'obbligo di indicazione del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi a pene di decadenza.

La parte in via preliminare sosteneva l'impugnabilità del diniego sulla base della costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, nonostante tale atto non era previsto tra gli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992. Nel merito sosteneva la sussistenza di ragioni di rilevante interesse generale che potevano giustificare il ricorso giurisdizionale contro il diniego di autotutela dell'Amministrazione finanziaria poiché il contribuente, di fronte all'esercizio del potere impositivo godeva sia del diritto ad una tassazione adeguata alla sua capacità contributiva ex art. 53 Cost. sia di un interesse ad esser soggetto al corretto esercizio dei poteri dell'Amministrazione finanziaria, sotto l'aspetto della lealtà e collaborazione di cui all'art. 97 Cost. Sostenendo che,



contrariamente a quanto affermato dall'Ufficio, la società ricorrente aveva dato prova di avere tutte le condizioni per la fruizione del credito d'imposta ex art. 2 del D.M. 7 maggio 2009 provando il tutto documentalmente e sostenendo che la mancata compilazione RU, era un mero errore materiale che non poteva costituire motivo di disconoscimento del credito, considerato anche che tale errore era stato emendato attraverso la presentazione della dichiarazione integrativa. Richiamava giurisprudenza, sul punto. Riteneva quindi che il diniego di annullare in autotutela della comunicazione di irregolarità violava il principio generale di imparzialità e correttezza di cui all'art. 97 Cost. oltre che l'art. 53 cost., poiché il ricorrente sarebbe stato esposto al pagamento di un'imposta che non corrispondeva al concetto di capacità contributiva di cui all'art. 53 cost. Concludeva quindi perché fosse accertata l'illegittimità del diniego di annullamento in autotutela opposto dall'agenzia delle entrate. Si costituiva l'agenzia delle Entrate la quale confermava il proprio operato ritenendo non impugnabile la comunicazione di irregolarità, di cui sosteneva la fondatezza anche sulla base della motivazione dell'atto di diniego di autotutela. Quando all'impugnazione dell'autotutela sottolineava come essendo tale atto, un atto discrezionale dell'Af, non poteva essere oggetto di esame da parte del giudice, richiamando sul punto orientamento della Corte di Cassazione che sosteneva che il diniego di autotutela poteva essere impugnato solo per un interesse di natura generale e non per contestare il merito della vicenda. Chiedeva quindi il rigetto del ricorso. La parte depositava memorie di repliche in cui chiariva che il diniego di autotutela era stata impugnato poiché lo stesso ledeva il principio generale di capacità contributiva e di imparzialità dell'azione amministrativa, nella misura in cui l'Af continuava a mantenere in essere un atto illegittimo poiché passata sull'errore presupposto che la mancata compilazione del quadro Ru della dichiarazione dei redditi, facesse perdere il diritto al credito d'imposta, mentre in realtà questo era un mero errore formale. Precisava inoltre, che il ricorso non era volto all'annullamento dell'atto, ma all'annullamento del diniego di autotutela che era l'unico atto impugnato

Motivi della decisione

Va premesso in via generale come l'istituto dell'autotutela in materia tributaria si concretizza, nella potestà della pubblica amministrazione di procedere all'annullamento, alla revoca totale o parziale, alla rettifica ovvero alla riforma di un provvedimento illegittimo precedentemente adottato.

Il fondamento normativo dell'autotutela tributaria, oltre che nel principio generale di legalità è da ricercare nell'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 e del relativo regolamento di esecuzione D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

Da un punto di vista giurisprudenziale la Suprema Corte con orientamento costante ha statuito che le controversie relative agli atti di esercizio del potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria sono devolute alla cognizione del Giudice tributario, che può pronunciarsi solo, per ragioni di rilevante interesse generale, sulla legittimità del rifiuto espresso o tacito formatosi sull'istanza di annullamento in autotutela, senza esame della fondatezza o meno della pretesa tributaria. (Cass, SS.UU. n. 7388/2007) Nel caso in esame l'istanza di riesame in autotutela è relativa a una comunicazioni di irregolarità, emessa a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, ed è disciplinata dalle norme richiamate che stabiliscono che il contribuente, qualora rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei



tributi, possa fornire i chiarimenti necessari "entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione" (Risoluzione n. 72/E Agenzia Entrate del 16.12.2021) Di conseguenza nel caso di specie sussistono le ragioni di rilevante interesse generale che giustificano il ricorso giurisdizionale contro il diniego di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, se si considera che la finalità della comunicazione di irregolarità è quella di rendere noto al contribuente il risultato dei controlli, al fine di consentire allo stesso di regolarizzare la propria posizione, usufruendo della riduzione delle sanzioni, onde evitare l'iscrizione a aiolo e l'emissione della cartella, oppure attraverso l'istituto dell'autotutela o riesame portare all'attenzione dell'Af, fatti e documenti che dimostrano la non debenza dell'imposta richiesta. La Comunicazione di irregolarità, rientra quindi nell'istituto della compliance, essendo chiaramente uno strumento deflattivo, volto ad evitare il nascere di contenzioso tributario e basato quindi sul principio di buona fede e collaborazione di cui all'art. 97 Cost. Gli istituti di compliance, sono espressione del più generale potere impositivo riconosciuto allo Stato, a fronte del quale vi è il principio generale contenuto nell'art. 53 Cost in base al quale è diritto del cittadino essere soggetto ad una tassazione adeguata alla sua capacità contributiva.

Al tal fine appare opportuno richiamare l'orientamento costante della Corte Costituzionale sulla capacità contributiva, che viene considerata dalla Corte il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche, dovendosi interpretare detto principio come specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. (ex multis Cort Cost sent n. 10/2015; n. 258/02, n. 341/2000)

L'art. 53 Cost., infatti, prevede che la partecipazione alla spesa pubblica del singolo sia proporzionale alla sua capacità contributiva che viene determinata sulla base di due elementi l'attualità e l'effettività. L'effettività impone che il prelievo fiscale avvenga sulla base della ricchezza che il soggetto possiede al momento in cui il prelievo viene operato, l'attualità rappresenta la valutazione concreta degli indici di capacità contributiva effettiva del contribuente. L'azione amministrativa quindi deve essere caratterizzata dalla necessità di perseguire la corretta applicazione della giusta imposta, in relazione all'art. 53 Cost., sulla base dei generali principi di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione, ex art. 97 Cost., che rappresentano i pilastri su cui poggia il potere di autoannullamento dell'amministrazione finanziaria, degli atti illegittimi, principi che hanno ispirato il legislatore nell'emanazione dell'art. 10 e 6 dello Statuto del contribuente. Ne consegue che il ricorrente di fatto, come sostenuto in atti è portatore di un interesse collettivo e generale in base al quale ogni contribuente deve essere soggetto al corretto esercizio dei poteri impositivi ex art. 53, che richiamano l'art. 3 della Cost. e, che risulterebbe violato in caso di un'imposizione fiscale iniqua o errata per violazione dei principi dell'art. 97 Cost., che nel caso in esame si concretizzano in un diniego di autotutela, che si pone in contrasto anche con la risposta all'interpello n. 47 del 2018, riguardante proprio un caso analogo a quello di causa (Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), L. 27 luglio 2000, n. 212 - Credito d'imposta previsto dall'articolo 20 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60). Giova al tal fine ricordare come la Circolare n. 4 del 07/05/2021, abbia chiarito che "le risposte fornite agli interpelli e alle consulenze giuridiche, sia in sede centrale che regionale, costituiscono uno strumento di supporto al contribuente per la comprensione e l'applicazione delle disposizioni di natura fiscale e contribuiscono a creare il patrimonio interpretativo dell'Agenzia, utile, altresì, ad uniformare il comportamento delle strutture territoriali. Ad esso, infatti, gli Uffici possono attingere al



fine di orientare anche la propria attività operativa. L'attività interpretativa contribuisce ad instaurare con i contribuenti un dialogo trasparente e dinamico, prevenendo gli inadempimenti tributari e riducendo la conflittualità, in una prospettiva di rafforzamento della fiducia nei riguardi dell'Amministrazione finanziaria." Appare evidente quindi che il diniego operato violi anche il codice di comportamento adottato dall'agenzia delle entrate con Prov. del Direttore del 16 settembre 2015, che ribadisce come il dipendente deve osservare la Costituzione e conformare la propria condotta al principio di imparzialità dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 Cost., sul presupposto che l'azione amministrativa va orientata alla massima efficacia, efficienza economica e trasparenza. Infatti l'attività amministrativa, anche in campo discrezionale, deve essere improntata nei limiti posti dalla legge e dal principio del *nemine ledere* codificato nell'art. 2043 c.c., la cui violazione potrebbe esporre lo Stato ad una azione di risarcimento del danno da parte del contribuente qualora vi fosse l'emissione di un atto illegittimo, che la presentazione dell'istanza di autotutela mira a prevenire.

In tale ottica la Corte adita, quindi, riconosce le ragioni di rilevante interesse generale del ricorso, in ordine agli art. 97 Cost. in combinato con l'art. 53 e 3 Cost., che risultano violati dal diniego di autotutela impugnato, per mancato esame dei documenti e gli atti prodotti dal ricorrente alla luce dei documenti di prassi formati sui casi simili con conseguente obbligo per l'agenzia del riesame dell'istanza di autotutela. Accoglie il ricorso. Spese compensate stante la novità della questione affrontata.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

