

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 26 settembre 2019, n. 24032

## Fatti di causa

Alla società B. di T. F. e C. Sas, esercente l'attività di bar e caffetteria in Montemarano (AV), in data 19.2.2007 era notificato dall'Agenzia delle Entrate di Avellino - Ufficio Controlli Area Legale - l'avviso di accertamento n. RE1020400068 2007 con il quale venivano accertati e recuperati a tassazione maggiori ricavi per Euro 59.519,00, relativamente all'anno di imposta 2003.

La contribuente, che aveva ricevuto analogo avviso di accertamento in relazione all'anno 2002 (n. RE1020400045 2007), non impugnava gli atti impositivi, che divenivano definitivi ma, in data 7.12.2009, presentava all'Ufficio istanza di revoca od annullamento, in autotutela, degli stessi, affermando la loro illegittimità per vizi originari, nonché per la sopravvenienza di fatti nuovi e successivi alla loro emissione. L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 21.12.2009, rigettava la domanda di autotutela confermando gli avvisi di accertamento, "non essendo essi illegittimi secondo i casi tassativamente previsti dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37".

La società contribuente adiva allora la Commissione Tributaria Provinciale di Avellino ed impugnava, con distinti ricorsi, i provvedimenti di diniego chiedendone l'annullamento, contestando l'eccesso di potere, la violazione di legge, la carenza istruttoria, nonché l'erroneità dei provvedimenti.

L'Ente impositore resisteva, sostenendo l'inammissibilità dei ricorsi ed argomentando che il provvedimento di diniego dell'esercizio dell'autotutela non rientra fra gli atti impugnabili previsti dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, risolvendosi in una facoltà riconosciuta all'Amministrazione finanziaria, che si era espressa con un atto ampiamente discrezionale insuscettibile di essere sindacato mediante un giudizio di impugnazione. Inoltre, la convenuta Agenzia delle Entrate deduceva l'avvenuta definizione dei rapporti tributari, non essendo stati impugnati nei termini gli avvisi di accertamento, ormai divenuti definitivi e perciò inoppugnabili.

Con sentenze n. 36 e 37 del 27.01.2001, la CTP di Avellino, ritenuta ammissibile l'impugnazione del diniego di autotutela, e non precluso tale potere dalla mancata tempestiva impugnazione degli avvisi di accertamento, accoglieva i ricorsi della contribuente ed annullava entrambi gli atti di diniego.

Con distinti appelli, l'Amministrazione finanziaria impugnava innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania le decisioni di primo grado, censurandone la motivazione laddove veniva ritenuto impugnabile il provvedimento di diniego di autotutela, pur afferente un atto impositivo divenuto ormai definitivo per mancata impugnazione, richiamando Cass. sez. U, 6.02.2009 n. 2870, che al contrario ne aveva escluso l'ammissibilità ed affermato l'inoppugnabilità.

La contribuente si costituiva in giudizio, reiterando i motivi già formulati in sede di primo grado, e con appello incidentale chiedeva la riforma della sentenza della CTP nella parte in cui aveva disposto la compensazione delle spese di lite.

Il giudice di secondo grado, esaminati gli atti - manifestata l'intenzione di riunire per connessione soggettiva ed oggettiva gli appelli, ma pronunciandosi poi con decisioni separate, nn. 516 e 517 del 2013 - non condivideva la motivazione della sentenza impugnata e valutava fondati i motivi di gravame proposti dall'Ufficio. In conseguenza



riformava la decisione della CTP ed affermava la legittimità del provvedimento di diniego adottato dall'Amministrazione finanziaria.

Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale partenopea ha proposto ricorso per cassazione la società B. di Tec- ce F. e C. S.a.s., affidandosi a due motivi di impugnazione. Resiste mediante controricorso l'Agenzia delle Entrate.

### Ragioni della decisione

1.1. - La società ricorrente contesta con il suo primo motivo di impugnazione, proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2, comma 1, del D.M. n. 37 del 1997, nonché degli artt. 53 e 97 della Costituzione, per avere la CTR impugnata "accolto l'appello proposto dall'Ufficio e riformato la sentenza di primo grado sul presupposto che il provvedimento di diniego di autotutela emesso dall'A.F. fosse inoppugnabile per avvenuta decorrenza dei termini decadenziali previsti per l'impugnazione dell'atto presupposto e che l'art. 2 comma 1 del D.M. n. 37/97 non potesse essere applicato al caso in esame" (ric., p. 14 s.).

1.2. - Con il secondo motivo di ricorso la società impugnante lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5, cod. proc. civ., l'omessa e carente motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio, in quanto la CTR non avrebbe esaminato le contestazioni sollevate dalla contribuente circa l'illegittimità del diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria.

2.1. - 2.2. - Mediante i suoi motivi di ricorso, che possono essere trattati congiuntamente stante la loro stretta consequenzialità e connessione, la contribuente lamenta alla Commissione Tributaria Regionale impugnata, in relazione ai profili della violazione di legge e del vizio di motivazione, di aver ritenuto non consentita l'impugnazione del provvedimento di diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria, a causa dell'intervenuta inoppugnabilità degli avvisi di accertamento, e di non aver neppure esaminato le contestazioni proposte dalla società per evidenziare l'illegittimità dell'opposto diniego.

Più specificamente, la ricorrente critica la CTR di Napoli per aver ritenuto che "nella fattispecie, essendo il rapporto tributario già definito per mancata impugnazione dell'atto presupposto, l'atto di diniego non è più oppugnabile perché, in caso contrario, qualora se ne consentisse la impugnabilità, ciò darebbe luogo ad una indebita riammissione nei termini, in evidente contrasto con il principio di certezza del diritto, e in violazione del principio di definitività ed inoppugnabilità degli atti, per decorso dei termini decadenziali posti a garanzia fondamentale del nostro ordinamento giuridico" (sent. CTR, p. 3).

Nel dichiarare l'inoppugnabilità del diniego di autotutela per avvenuto decorso dei termini previsti per l'impugnazione dell'atto presupposto, ad avviso della contribuente, i giudici dell'appello sarebbero incorsi nella violazione delle norme indicate in epigrafe, atteso che "nonostante fossero spirati i termini per l'impugnazione, l'A.F. ben avrebbe potuto riesaminare l'atto, alla luce delle eccezioni di illegittimità ed erroneità della pretesa tributaria avanzata, sollevate dalla contribuente" (ric. p. 16). Sostiene la società che, ai fini dell'esercizio concreto dell'autotutela, la legge non considera rilevante il comportamento tenuto dal contribuente o il tempo trascorso dall'emanazione dell'atto, ma solo l'esito del riesame svolto dall'Ufficio il quale lo ha emanato, al quale sarebbe attribuito il solo compito di accertare se l'atto sia legittimo o meno.



La Commissione Tributaria d'appello, secondo la ricorrente, avrebbe inoltre "semplicisticamente" dichiarato l'inoppugnabilità del diniego di autotutela e la non applicabilità dell'art. 2 del Dm. n. 37 del 1997, senza aver cura di motivare "adeguatamente" la decisione presa, con ciò violando la norma richiamata, nonché i principi di ragionevolezza, logicità e parità di trattamento fissati dagli artt. 53 e 97 Cost., posti a presidio del corretto uso del potere amministrativo nei confronti del contribuente. In definitiva, "i Giudici di seconde cure, dunque, hanno deciso per la preclusione de iure condito dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'A.F. per la mancata tempestiva impugnazione dell'atto presupposto senza verificare la legittimità del rifiuto espresso dall'Ufficio alla stregua degli elementi, in fatto e diritto, forniti dal contribuente e comprovanti l'erroneità e l'illogicità della pretesa tributaria e senza fornire alcuna motivazione in merito" (ric., p. 17). Sostiene ancora la ricorrente che, in caso di contestato errore sul presupposto dell'imposta e di evidente errore logico e di calcolo, l'Ufficio deve annullare il proprio atto, o quantomeno deve dare contezza delle ragioni del mancato accoglimento dell'autotutela, mediante una motivazione che sia trasparente ed esaustiva. In nessun caso l'Amministrazione finanziaria potrebbe, infatti, "approfittare della posizione di vantaggio acquisita con la mancata impugnazione dell'atto, dovendo comunque procedere alla verifica della fondatezza o meno della pretesa tributaria, ritirandola ovvero riducendola nel caso in cui se ne ravvisano profili di illegittimità o erroneità" (ric. p. 17).

Al riguardo occorre innanzitutto osservare che l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, tenuto conto dell'ampliamento della giurisdizione tributaria attuato mediante la legge n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.), riconoscendo la impugnabilità innanzi al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'Ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono. "L'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta... la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la Amministrazione manifesti la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c.) Cass. sez. U, 10.08.2005, n. 16776.

Ne discende 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. Occorre in proposito rammentare che la valutazione circa la sussistenza del presupposto dell'esercizio dell'autotutela dipende dal temperamento tra l'esigenza



di tutelare l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e l'interesse, altrettanto pubblicistico, alla stabilità dei rapporti giuridici e pertanto all'incontestabilità degli atti impositivi quando essi siano divenuti definitivi.

In merito si è espressa anche la Corte Costituzionale, la quale - oltre a confermare la giurisprudenza di questa Corte secondo cui il carattere discrezionale dell'autoannullamento tributario "non costituisce un mezzo di tutela del contribuente" - ha espressamente affermato che pure "in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Tale interesse richiede di essere bilanciato con gli interessi descritti - e con altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere - secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa. Sicché si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio" (vedi Corte cost., sent. 13.07.2017, n. 181).

Ne consegue, ha statuito questa Corte, 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 di legittimità, 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 recentemente confermato, statuendo 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.

Nel caso in esame la ricorrente società, nel primo grado del giudizio così come in grado di appello, ha censurato il provvedimento di diniego di rimozione in autotutela dell'atto impositivo da parte dell'Ente impositore, affermando profili di illegittimità del rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria che avrebbero dovuto, a suo dire, indurre l'Ente impositore a riesaminare l'atto presupposto, onde procedere, se del caso, al suo annullamento, nonostante la definitività degli avvisi di accertamento, in conseguenza di elementi non solo sopravvenuti, ma anche già presenti al momento dell'emissione degli avvisi. La contribuente ricorda, in proposito, che il provvedimento di diniego era stato impugnato censurando: "1) eccesso di potere nonché violazione di legge in relazione agli artt. 7 e 8 della L. 241/90, nonché dello Statuto dei Diritti del contribuente art. 6, comma 2 L. 212/2000; 2) eccesso di potere nonché violazione di legge in relazione all'art. 10 bis della L. 241/90, dello Statuto dei Diritti del contribuente, nonché per violazione del principio del giusto procedimento nonché violazione del principio dell'onus dare loquendi; 3) eccesso di potere nonché violazione di legge in relazione all'art. 3 della L. 241/90, nonché dello Statuto dei Diritti del contribuente art. 7 L. 212 del 2000; 4) violazione di legge, eccesso di potere per carenza di istruttoria, per travisamento dei fatti, per erroneità dei presupposti, per illogicità, per irragionevolezza, per violazione del principio del giusto procedimento" (ric. p. 2 e sen. CTR, p. 2).

A fronte di tali eccezioni di illegittimità del diniego, sostiene la contribuente, la CTR si è limitata ad affermare che nella fattispecie in esame non ricorreva una ipotesi di non conformità alla legge dell'atto e/o dell'imposizione (sent. CTR, p. 3), senza null'altro aggiungere sugli elementi che hanno determinato il proprio convincimento.

Nelle righe innanzi trascritte dell'atto introduttivo del giudizio di legittimità la contribuente non esplicita, e non lo fa neppure nel rimanente ampio testo del ricorso per cassazione, invero, per quale ragione ritenga che l'accoglimento delle sue contestazioni, e pertanto l'annullamento- revoca-ritiro del provvedimento di diniego, avrebbe dovuto rappresentare per l'Amministrazione finanziaria una necessità, originata dall'esigenza di evitare una lesione ad un interesse di natura generale superabile soltanto mediante la rimozione dell'atto.

Chiarezza suggerisce pertanto di dettare il principio di diritto secondo cui "il sindacato del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto tributario divenuto definitivo è consentito, ma nei limiti dell'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 dell'atto di diniego proposta dal contribuente il quale contesti vizi dell'atto impositivo che avrebbe potuto far valere, per tutelare un interesse proprio, in sede di impugnazione prima che divenisse definitivo".

Pertanto, se non risulta condivisibile la motivazione adottata dalla CTR, nella parte in cui nega, in generale, la facoltà di impugnazione del provvedimento di diniego di rimozione in autotutela dell'accertamento tributario divenuto definitivo, nondimeno la decisione di rigetto del ricorso adottata dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli, sezione staccata di Salerno, risulta conforme a diritto e deve perciò essere corretta solo nella motivazione, perché la ricorrente non ha neppure provveduto ad



illustrare quali siano le ragioni di interesse generale in conseguenza delle quali l'Amministrazione finanziaria avrebbe dovuto procedere alla rimozione dell'accertamento tributario emesso nei suoi confronti, e divenuto definitivo, né simili ragioni emergono dagli atti a disposizione della Suprema Corte.

In conseguenza il ricorso deve essere respinto.

Le peculiarità e la parziale novità delle questioni esaminate inducono a ritenere equo dichiarare compensate tra le parti le spese del giudizio di cassazione.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso proposto dalla B. di T. F. e C. S.a.s.

Dichiara compensate tra le parti le spese di lite del giudizio di cassazione.

Dichiara compensate tra le parti le spese di lite del giudizio di cassazione.

Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della Società ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 bis.

ovvedere anc

