

Civile Sent. Sez. 5 Num. 23765 Anno 2015

Presidente: PICCININNI CARLO

Relatore: MARULLI MARCO

Data pubblicazione: 20/11/2015

SENTENZA

sul ricorso 5684-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

2015

contro

3149

B O , elettivamente domiciliato in
presso lo studio dell'avvocato
che lo rappresenta e difende
unitamente all'avvocato giusta delega a
margine;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 18/2009 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 16/02/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 26/10/2015 dal Consigliere Dott. MARCO MARULLI;

udito per il ricorrente l'Avvocato [redacted] che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avvocato [redacted] che si riporta agli atti;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ALBERTO CARDINO che ha concluso per l'accoglimento del ricorso e l'annullamento della sentenza.



SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. L'Agenzia delle Entrate ricorre per cassazione avverso la sentenza 18/34/09 della CTR Lombardia che, pronunciandosi sull'appello promosso da B O , ha riformato la decisione di primo grado che ne aveva respinto il ricorso nei confronti del diniego dell'amministrazione di annullare in via di autotutela, sulla base della sentenza penale di assoluzione emessa dal Tribunale di Voghera, due pregressi avvisi di accertamento divenuti definitivi per difetto di tempestiva impugnazione.

Il giudice d'appello, previamente considerato che "non sussistono dubbi sul fatto che gli organi della giustizia tributaria possano giurisdicare anche in materia di autotutela", in questo senso orientandosi la giurisprudenza di legittimità e potendosi trarre argomento dalle disposizioni di settore che ne prevedono l'applicazione anche ai provvedimenti divenuti definitivi, si dice nel merito convinto che nella specie sia ravvisabile "un erroneo presupposto d'imposta", ritenendo "che a carico del contribuente vi fosse un'obbligazione tributaria in totale assenza di alcuni redditi da sottoporre a tassazione". E ciò in ragione delle "prove acquisite nel giudizio penale", la cui utilizzabilità non è preclusa al giudice tributario, che su di esse può legittimamente fondare il proprio giudizio, e dal cui esame era nella specie desumibile che il Tribunale di Voghera "con certezza oggettiva" aveva statuito "sia in sede civile che penale che il contribuente non disponeva delle fonti di reddito accertate da parte dell'ufficio tributario per una serie di raggiri e comportamenti fraudolenti, posti in essere da altri nei suoi confronti".

Il mezzo erariale si vale di tre motivi.

Resiste con controricorso la parte che ha depositato memoria *ex art. 378* c.p.c.

5684/10

Cons. Est Marulli
1



MOTIVI DELLA DECISIONE

2.1. Con il primo ed il secondo motivo di ricorso, l'Agenzia lamenta, rispettivamente, ai sensi dell'art. 360, comma primo, 4, c.p.c., nullità della sentenza per violazione degli artt. 19 e 21 D.lg. 546/92, del D.P.R. 287/92 e del DM 37/97 ed ai sensi dell'art. 360, comma primo, 3, c.p.c. errore di diritto in relazione alle medesime disposizioni normative in quanto la CTR, ritenendo impugnabile il diniego di autotutela, si era appellata alla giurisdizione del giudice tributario sussistente in materia, ancorché nella specie questa non fosse controversa, ma controversa fosse al contrario “la possibilità del contribuente di aggirare la preclusione derivante dal maturare dei termini di cui all'art. 21 D.lg. 546/92, attraverso la proposizione (successiva alla definitività degli avvisi di accertamento) di una istanza di autotutela”, fondata oltre tutto su elementi che erano già conosciuti dal contribuente prima che i detti termini venissero a scadenza.

2.2. Entrambi i motivi, che possono essere esaminati congiuntamente per unitarietà della censura, meritano accoglimento.

Largamente dibattuto per il fatto di sfuggire, da un lato, all'elencazione degli atti impugnabili operata dall'art. 19 D.lg. 546/92 e, dall'altro, di situarsi a livello sistematico al crocevia tra giurisdizione tributaria e giurisdizione amministrativa, il tema della diretta impugnabilità del diniego di autotutela – che com'è noto si raccorda al potere che l'art. 2-*quater*, d.l. 564/94 convertito in l. 656/94 attribuisce all'amministrazione finanziaria al fine procedere d'ufficio all'annullamento ovvero alla revoca degli atti illegittimi o infondati – ha trovato una stabile composizione a seguito del duplice pronunciamento delle SS.UU che ne hanno tracciato le coordinate di principio alla luce delle novità ordinamentali introdotte nella giurisdizione tributaria dall'art. 12, comma 2, l. 448/01. La norma, che ha

5684/10

Cons. Est. Marulli
2



modificato l'originario tenore dell'art. 2 D.lg 546/92, prevedendo che "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio", con la sola esclusione dei soli atti esecutivi, ha indotto le SS.UU. a prendere atto che "la giurisdizione tributaria è divenuta, nell'ambito suo proprio, una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si faccia questione di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari, dal cui ambito restano così escluse solo le controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario, ma viene impugnato un atto di carattere generale (art. 7, comma 5, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), o si chiede il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo, della quale l'amministrazione riconosce pacificamente la spettanza al contribuente" (7388/07), traendone il corollario che "la novella del 2001, infatti, ha necessariamente comportato una modifica del disposto dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, perché l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi si traduce nella possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario quando l'amministrazione manifesti, anche attraverso il silenzio rigetto, la convinzione che il rapporto tributario debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (16776/05); e a chiarire in prosieguo, fissando altresì i limiti di tale innovazione, che il carattere generale che occorre riconoscere alla giurisdizione tributaria in ragione del fatto che essa si radica in base alla materia indipendentemente dall'atto "comporta la devoluzione alle

5684/10

Cons. Est. Marulli
3



commissioni tributarie anche delle controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, non assumendo alcun rilievo la natura discrezionale di tali provvedimenti, in quanto l'art. 103 Cost. non prevede una riserva assoluta di giurisdizione in favore del giudice amministrativo per la tutela degli interessi legittimi, ferma restando la necessità di una verifica da parte del giudice tributario in ordine alla riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda" e che il sindacato che per tale via si rende possibile "deve riguardare, ancor prima dell'esistenza dell'obbligazione tributaria, il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti e nei modi in cui esso è suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali, né l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario, ma solo la verifica della legittimità del rifiuto dell'autotutela", in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che consentono di procedere all'annullamento o alla revoca degli atti illegittimi o infondati (7388/07).

2.3. Dunque alla stregua del *dictum* nomofilattico risultante dalle citate pronunce delle SS.UU lo stato dell'arte che si rende applicabile alla vicenda in giudizio ubbidisce a tre regole di fondo ovvero a) la giurisdizione tributaria è una giurisdizione ad ampio spettro che abbraccia, indipendentemente dalla denominazione da esso assunto, qualunque atto rappresentativo di una pretesa tributaria ad eccezione di quelli che appartengono alla fase dell'esecuzione, di tal ché, risultando perciò conseguentemente modificato l'elenco degli atti impugnabili, anche il diniego di autotutela in quanto espressione di una potestà tributaria è

5684/10

Cons. Est. Marulli

4



suscettibile di essere opposto avanti al giudice tributario in conformità alle norme che ne disciplinano il relativo giudizio; b) l'impugnabilità del diniego di autotutela, proprio in ragione del fatto di poter essere fatta valere nelle forme del processo tributario, è soggetta ai limiti di proponibilità in cui la disciplina positiva del processo consente l'impugnazione degli atti tributari, sicché esso, ancorché rappresentativo di una pretesa siffatta, è impugnabile, giusta il dettato dell'art. 19, comma terzo, secondo inciso, D.lg. 546/92 solo per vizi propri; c) il sindacato che si richiede al giudice con l'impugnazione del diniego di autotutela, che è provvedimento che l'amministrazione nei limiti consentiti dall'ordinamento adotta sulla base di un giudizio discrezionale, esercitandosi il potere di annullamento o di revoca in funzione della riconosciuta illegittimità dell'atto ovvero della riconosciuta infondatezza della pretesa, si esplica nei limiti di un controllo inteso a verificare che l'esercizio di detto potere sia avvenuto correttamente ovvero in adesione alle norme positive che ne disciplinano l'esercizio, sicché non è consentito al giudice investito dell'opposizione travalicare i limiti propri delle sue attribuzioni e, sconfinando nella sfera delle valutazioni autonome rimesse dall'ordinamento alla pubblica amministrazione, sostituirsi ad essa nel giudizio di discrezionalità.

2.4. Da queste premesse la giurisprudenza più recente ha tratto il conclusivo asserto – a cui non si sottraggono le successive pronunce delle SS.UU. in materia, attente a rivendicare i limiti della potestà giurisdizionale accordata in materia al giudice tributario sottolineando ^{la} discrezionalità che connota il provvedimento di diniego sia l'inammissibilità di un giudizio che investa la legittimità di un atto impositivo divenuto definitivo (2870/09; 3698/09) – secondo cui "è impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie il diniego di autotutela in quanto l'attribuzione al giudice

5684/10

Cons. Est. Marulli

5



tributario di tutte le controversie in materia di tributi comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, incidendo sul rapporto obbligatorio tributario, sono devolute al giudice indipendentemente dall'atto impugnato e dalla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria. Nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio di autotutela può esercitarsi un sindacato solo sulla legittimità di rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria" (SS.UU. 9669/09; 3442/15; 25524/14; 11457/10).

2.5. Stando a questo quadro di indirizzo è dunque di palmare evidenza l'errore di giudizio in cui è caduta la CTR nel ritenere che il diniego di tutela opposto nella specie dall'amministrazione al resistente fosse da essa sindacabile puramente e semplicemente, ad onta del fatto che il contribuente avesse impugnato detto atto non già in ragione di un vizio intrinseco che ne inficiasse la legittimità, bensì per far valere le ragioni assolute che, tanto in sede civile che in sede penale, l'avevano scagionato da ogni addebito e delle quali auspicava che potesse esserne riconosciuta l'efficacia anche dal giudice tributario in rapporto ad un pregresso provvedimento impositivo divenuto da tempo definitivo. La CTR, nel determinarsi nei riferiti termini, si è invero basata su una lettura parziale e sommaria dell'enunciato di legittimità, assumendo che la riconosciuta sindacabilità del diniego di autotutela l'autorizzasse a rivedere il fondamento della pretesa a suo tempo non opposta e che alla valutazione negativa dell'amministrazione potesse sostituirsi la propria. In tal modo essa è venuta a disattendere entrambi i corollari che, secondo il diritto vivente, si ritraggono da quell'enunciato ammettendo a giudizio un'istanza che, in difetto di vizi propri dell'atto, sarebbe andata incontro ad una scontata pronuncia di inammissibilità e travalicando i limiti della sua

5684/10

Cons. Est. Marulli
6





potestà in quanto solo l'amministrazione nella sua discrezionalità avrebbe potuto annullare o altrimenti revocare un atto impositivo non più opponibile.

3.1. Con il terzo motivo del proprio ricorso l'Agencia si duole *ex art. 360*, comma primo, n. 3, c.p.c. della violazione e falsa applicazione di legge in cui la CTR sarebbe incorsa in relazione agli art. 654 c.p.p. e 116 c.p.c., poiché, richiamando quanto al merito delle proprie statuizione "le sentenze emesse dal Tribunale civile e penale di Voghera", "ha ritenuto di poter attribuire automatica prevalenza alle risultanze del giudizio penale", in particolare attribuendo "efficacia di giudicato ai fatti accertati o esclusi dal giudice penale e ritenendo che tali elementi facessero piena prova nel giudizio tributario e dunque dovessero prevalere rispetto agli indizi e alle diverse risultanze emersi nel giudizio tributario".

3.2. Il motivo è da reputarsi assorbito in ragione di quanto statuito con riguardo ai primi due motivi di ricorso.

Va da sé, infatti, che se per quanto innanzi statuito il diniego di autotutela, impugnato dal B ed annullato dalla CTR, non poteva essere opposto in quanto la proposta impugnazione, non rappresentando vizi propri dell'atto ed intendendo unicamente far valere nei confronti di un precedente atto impositivo divenuto definitivo gli effetti liberatori delle sentenze pronunciate in sede civile e penale in ordine ai medesimi fatti, fuoriusciva manifestamente dal perimetro in cui il diritto vivente ne ammette l'esperibilità, il giudice d'appello non ne avrebbe dovuto sindacare la legittimità alla luce dell'intervenuto giudicato penale, ma avrebbe dovuto arrestare la sua cognizione *in limine litis* prendendo atto e dichiarando che la spiegata impugnativa era inammissibile.

4. Accolti dunque i primi due motivi di ricorso ed assorbito il terzo, la

5684/10

Cons. Est. Marulli

7



sentenza impugnata andrà conseguentemente cassata e la causa, non appalesandosi necessari ulteriori accertamenti di fatto, potrà essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384, comma secondo, c.p.c. mediante il rigetto del ricorso introduttivo.

5. Spese alla soccombenza in questo giudizio e compensate quanto ai gradi di merito in considerazione del non univoco tenore del quadro di riferimento giurisprudenziale.

PQM

La Corte Suprema di Cassazione

Accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso, dichiara assorbito il terzo, cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, respinge il ricorso introduttivo; condanna parte resistente al pagamento delle spese del presente giudizio che liquida in euro 5000,00= oltre alle somme prenotate a debito e agli eventuali accessori e compensa le spese di merito

Così deciso in Roma nella camera di consiglio della V sezione civile il

26.10.2015