

Cass., Sez. Unite, 9669/2009,
11457/2010, 25524/2014, 3442/2015
Cass., sentenza 20.11.2015, n. 23765

Daniela Bruno

Diniego di autotutela: impugnazione solo sulla legittimità del rifiuto

Fatto

Il caso trae origine da una sentenza con cui la Ctr Lombardia (**sentenza 18/34/09**), riformando la decisione di primo grado che aveva respinto il ricorso presentato da un contribuente nei confronti del diniego dell'Amministrazione di annullare in via di autotutela, sulla base della sentenza penale di assoluzione emessa dal Tribunale ha accolto le doglianze presentate dal contribuente.

Preliminarmente, il giudice d'appello ha ritenuto non sussistere «*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. Nel merito, il giudice ha ritenuto fosse ravvisabile «*un erroneo presupposto d'imposta*», rilevando «*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 «*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*».

Avverso tale Sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate in quanto la Ctr, ritenendo impugnabile il diniego di autotutela, si era appellata alla giurisdizione del giudice tributario

Diniego di autotutela: l'impugnazione può esercitarsi solo sulla legittimità del rifiuto e mai sulla fondatezza della pretesa tributaria. Lo ha ribadito la Corte di Cassazione nella sentenza 20 novembre 2015, n. 23765.

La verifica da parte del giudice tributario 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. Con la sentenza 23765/2015, in accoglimento del ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate, la **Corte di Cassazione respinge l'impugnazione avverso il rifiuto di autotutela proposto da un contribuente, laddove le eccezioni mosse dal ricorrente non risiedevano in vizi formali che ne inficiassero la legittimità, ma erano basate sul fatto che il contribuente era stato assolto in altre sedi giudiziali.**

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.Lgs. 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.

Decisione della Corte di Cassazione

La Corte di Cassazione con la Sentenza 23765/2015 ha accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate. Largamente dibattuto per il fatto di sfuggire, da un lato, all'elencazione degli atti impugnabili operata dall'art. 19, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4670] e, amministrativa, il tema della diretta impugnabilità del diniego di autotutela ha trovato una stabile composizione a seguito del pronunciamento delle SS.UU che ne hanno tracciato le coordinate di principio alla luce delle novità ordinamentali introdotte nella giurisdizione tributaria dall'art. 12, co. 2, L. 448/2001.

La norma, che ha modificato l'originario tenore dell'art. 2, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4653], 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*» (cfr. sent. 7388/2007), 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*».

Dunque, i **principi riconosciuti** dalla citata sentenza in commento sono:

- › 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 ch , risultando perci  conseguentemente modificato l'elenco degli atti impugnabili, anche il diniego di autotutela in quanto espressione di una potest  tributaria   suscettibile di essere opposto avanti al giudice tributario in conformit  alle norme che ne disciplinano il relativo giudizio;
- › l'**impugnabilit ** del **diniego di autotutela**, proprio in ragione del fatto di poter essere fatta valere nelle forme del **processo tributario**,   **soggetta ai limiti di proponibilit ** in cui la disciplina positiva del processo consente l'impugnazione degli atti tributari, sicch  esso, ancorch  rappresentativo di una pretesa siffatta,   **impugnabile**, giusta il dettato dell'art. 19, co. 3, secondo inciso, D.Lgs. 546/1992 **solo per vizi propri**;
- › il **sindacato** che si richiede al giudice con l'impugnazione del diniego di autotutela, che   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 illegittimit  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, sicch  non   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 discrezionalit .

Orientamento giurisprudenziale

I **principi** sanciti nella **sentenza in commento** erano **di fatto gi  presenti** nelle **precedenti pronunce** delle SS.UU. in materia, attente a rivendicare i limiti della potest  giurisdizionale accordata in materia al giudice tributario e volte a sottolineare sia la discrezionalit  che connota il provvedimento di diniego sia l'inammissibilit  di un giudizio che investa la legittimit  di un atto impositivo divenuto definitivo (cfr. Sentenze nn. 2870/2009 e 3698/2009) – secondo cui «*  impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie il diniego di autotutela in quanto l'attribuzione al giudice 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 di autotutela tributaria. Nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio di autotutela pu  esercitarsi un sindacato solo sulla legittimit  del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria*» (cfr. SS.UU. nn. 9669/2009, 3442/2015, 25524/2014 e 11457/2010).

Orbene, nel caso di specie erroneamente la Ctr ha ritenuto 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 gi  in ragione di un vizio intrinseco che ne inficiasse la legittimit , bens  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 invece 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, **travalicando i limiti della sua potestà, è venuta ad emettere una pronuncia di inammissibilità**, in quanto solo l'Amministrazione nella sua discrezionalità avrebbe potuto annullare o altrimenti revocare un atto impositivo non più opponibile.

Ne consegue l'accoglimento del ricorso. ►

Guida ai Controlli Fiscali

Direttore Responsabile Ennio Bulgarelli

Redazione Elisa Chizzola, Elisa de Pizzol

Sede Galleria dei Legionari Trentini n. 5, 38122 Trento - tel. 0461 20731 - fax 0461 239268.

Periodico mensile registrato presso il Tribunale di Milano n. 491 del 20 luglio 2006.

Sede legale e Direzione Via Monte Rosa 91, 20149 Milano

Proprietario ed Editore Il Sole 24 ORE Spa

Presidente Benito Benedini

Amministratore Delegato Donatella Treu

Questo numero di Guida ai Controlli Fiscali è stato chiuso in redazione il 24 marzo 2015

www.guidaaicontrollifiscaldigital.com

GRUPPO 24 ORE

Abbonamenti 2016 Annuo (carta + digitale) € 185,00, solo digitale € 119,00, copia € 15,00
www.shopping24.it Sezione periodici.

Servizio Clienti periodici via Tiburtina Valeria, km 68,700 67061 Carsoli (AQ)
Tel. 0230.300.600
Fax 023022.5400 oppure 063022.5400
e-mail: servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com

Eventuali fascicoli non pervenuti devono essere reclamati al Servizio Clienti Periodici non appena ricevuto il fascicolo successivo. Decorso tale termine l'Ufficio Abbonamenti provvede alla spedizione solo contro rimessa del prezzo di copertina.

Pubblicità Il Sole 24 ORE S.p.A. System Direzione e amministrazione: Via Monte Rosa, 91 20149 Milano. Tel. 02.3022.1 - Fax 02.3022.3214 e-mail: segreteria@ilsole24ore.com

Stampa Il Sole 24 ORE S.p.A. - Via Tiburtina Valeria (S.S. n. 5) Km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ).

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, Società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana n. 108 - 20122 Milano. Informazioni: www.clearedi.org.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità dell'Editore per involontari errori e/o inesattezze; pertanto il lettore è tenuto a controllare l'esattezza e la completezza del materiale utilizzato.