La Cassazione sull'autotutela tributaria come strumento per il contribuente

di Sonia Cascarano

Pubblicato il 8 Dicembre 2009

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno stabilito che i contribuenti non possono più difendersi avverso il diniego del fisco di ritirare in autotutela gli avvisi di accertamento o di liquidazione divenuti definitivi.

L'autotutela tributaria

1. **Corte di Cassazione, Sentenza n. 2870/2009**

Con la Sentenza n. 2870/2009, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno stabilito che i contribuenti non possono più difendersi avverso il diniego del fisco di ritirare in autotutela gli avvisi di accertamento o di liquidazione divenuti definitivi.

Il caso in esame riguarda una contribuente nei confronti della quale l'ufficio II.DD. di Milano determinava induttivamente il reddito d'impresa: la Contribuente ha impugnato gli atti con ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, la quale dichiarava il ricorso inammissibile.

Dopo il passaggio in giudicato delle relative sentenze la contribuente presentava istanza di annullamento in autotutela dei predetti avvisi, deducendo in proposito che il Tribunale penale di Milano, davanti al

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

quale era stata tratta a giudizio per la stessa vicenda oggetto degli accertamenti, l'aveva assolta dalle imputazioni ascrittale con la formula "perché il fatto non sussiste".

L'Ufficio unico delle Entrate respingeva l'istanza e la contribuente si rivolgeva alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, la quale dichiarava il ricorso inammissibile perché il rifiuto dell'autotutela non rientrerebbe nel novero degli atti impugnabili.

Avverso tale giudizio, la contribuente ha promosso ricorso per Cassazione: la Suprema Corte, dopo aver richiamato il principio secondo il quale le controversie in tema di sono devolute al giudice tributario, ha stabilito che la sentenza impugnata va annullata senza necessità di alcun rinvio degli atti ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, non occorrendo ulteriori accertamenti di merito, la causa può essere decisa nel rito con la dichiarazione della inammissibilità del ricorso originario.

Infatti, avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, "un atto impositivo divenuto definitivo non è esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso a una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo".

Con atto notificato il 25/2/2006, il ricorrente ha proposto ricorso avverso la sentenza in epigrafe indicata, chiedendone la cassazione con ogni successiva statuizione; l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso e la controversia è stata decisa all'esito della pubblica udienza del 3/2/2009.

Dalla lettura della pronuncia impugnata emerge in fatto che con separati avvisi di accertamento notificati il 24/12/1996, l'ufficio II.DD. di Milano ha determinato induttivamente il reddito d'impresa percepito da negli anni dal 1989 al 1992.

La contribuente li ha impugnati con distinti ricorsi, che sono stati dichiarati inammissibili dalla Commissione Tributaria Provinciale di Milano.

Successivamente al passaggio in giudicato delle relative sentenze la ricorrente ha però presentato istanza di annullamento in autotutela dei predetti avvisi, deducendo in proposito che il Tribunale penale

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

di Milano, davanti al quale era stata tratta a giudizio per la stessa vicenda oggetto degli accertamenti, l'aveva assolta dalle imputazioni ascrittale con la formula

> *"perché il fatto non sussiste ".*

L'Ufficio unico delle Entrate ha respinto l'istanza e la ricorrente si è rivolta alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che ha dichiarato il ricorso inammissibile perché il rifiuto dell'autotutela non rientrava nel novero degli atti impugnabili.

La contribuente si è allora gravata al giudice superiore, che ha respinto l'appello perché l'atto impugnato aveva rappresentato lo sbocco finale di un procedimento sulla regolarità del quale avrebbe potuto pronunciarsi soltanto il giudice amministrativo.

La ricorrente ha impugnato per cassazione, ricordando che le Sezioni Unite si erano già pronunciate per la devoluzione al giudice tributario delle controversie in tema di autotutela.

Riassunta la doglianza della ricorrente e premesso che anche l'Agenzia delle Entrate ha concordato sulla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, aderendo così alla richiesta di controparte, osserva il Collegio che secondo la giurisprudenza ormai consolidata di queste Sezioni Unite,

> *"le cause aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di procedere ad autotutela debbono essere proposte davanti alle Commissioni Tributarie, in quanto a seguito della riforma operata dall'art. 12 della legge n. 448/2001, la giurisdizione di queste ultime ha acquisito carattere generale, nel senso che dipende dalla materia, per cui sussiste ogni qual volta si discuta di uno specifico rapporto tributario" (C. cass. 2005/16776 e 2007/7388).*

Trattandosi di principio che il Collegio condivide e ribadisce, va pertanto dichiarata la giurisdizione delle Commissioni Tributarie sul ricorso proposto dalla ricorrente avverso il rifiuto dell'Ufficio di procedere in autotutela.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La sentenza impugnata va, di conseguenza, annullata senza, però, necessità di alcun rinvio degli atti ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia perché non occorrendo ulteriori accertamenti di merito, la causa può essere decisa nel rito con la dichiarazione della inammissibilità del ricorso originario.

Come già stabilito da queste Sezioni Unite, “avverso l’atto con il quale l’amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo… non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell’attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”.

Le Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione, azzerando il contenzioso sull’autotulela, hanno stabilito che d’ora in avanti i contribuenti non potranno più impugnare il rifiuto del fisco di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo già diventato definitivo.

I giudici hanno infatti precisato che “come già stabilito da queste Sezioni Unite nella causa avverso l’atto con il quale l’Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è sicuramente esperibile una autotutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell’attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo”.

La Corte ha poi evidenziato che per “giurisprudenza ormai consolidata di queste Sezioni Unite, le cause aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di procedere ad autotutela debbono essere proposte davanti alle Commissioni Tributarie, in quanto a seguito della riforma operata dall’art. 12 della legge n. 448/2001, la giurispredenza di queste ultime ha acquisito carattere generale, nel senso che dipende dalla materia, per cui sussiste ogni qual volta si discuta di uno specifico rapporto tributario”.

2. Corte di Cassazione, sentenza n. 9669/2009

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

difetto di giurisdizione,

La ricorrente propone ricorso per cassazione, in base a tre motivi contro la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania che ha dichiarato il difetto di giurisdizione del giudice tributario rispetto alla impugnativa del diniego di annullamento, in via di autotutela, degli avvisi di accertamento parziale ai fini IRPEG ed ILOR per gli anni 1989, 1990 e 1991, sollecitato dalla società a seguito del passaggio in giudicato della sentenza con la quale era stato riconosciuto il suo diritto all'esenzione decennale.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

Si analizzano i motivi della decisione:

- con il primo motivo la società ricorrente, censura la sentenza impugnata per avere negato la giurisdizione delle Commissioni tributarie sull'impugnativa del rifiuto di autotutela, richiamando la sentenza n. 16776/05 di queste Sezioni Unite e formulando il prescritto quesito di diritto.
- con il secondo motivo, in riferimento all'affermazione secondo la quale gli avvisi di accertamento di cui essa il contribuente aveva sollecitato l'annullamento sarebbero ormai definitivi, la società ricorrente lamenta la violazione dell'art. 112 c.p.c. per non avere il giudice tributario esaminato l'eccezione di giudicato interno a tale proposito formulata, con riferimento alla sentenza che aveva accertato il diritto all'esenzione decennale.
- con il terzo motivo, la società contribuente deduce che ricorressero nella fattispecie tutti i presupposti per l'adozione dell'invocato provvedimento in via di autotutela, formulando sette quesiti di diritto.

La Suprema Corte ritiene il primo motivo fondato: con le sentenze 16778/05 e 7388/07, si è infatti affermato che l'attribuzione al giudice tributario, da parte della L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendente dalla

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

specie dell'atto impugnato ed alla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria.

Nella già citata sentenza n. 7388 del 2007 si chiarisce che l'esercizio del potere di autotutela “non costituisce un mezzo di tutela del contribuente" e che "nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria".

La società contribuente, impugnando il diniego di autotutela, invoca invece un provvedimento di annullamento degli avvisi di accertamento per gli anni 1989, 1990 e 1991, non tempestivamente impugnati, che tenga luogo dell'atto di autotutela rifiutato dall'amministrazione, senza oltretutto dedurre l'esistenza di alcun interesse pubblico all'annullamento: tale pretesa è sicuramente improponibile per difetto di una posizione giuridica soggettiva tutelabile in capo al contribuente.

La Corte, a Sezioni Unite, ha accolto il primo motivo di ricorso cassando la sentenza impugnata.

Sonia Cascarano

1 Dicembre 2009

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D