



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI LOMBARDIA

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|-----------|---------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | CUSUMANO | GIUSEPPE EZIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | CHIAMETTI | GUIDO | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | MONTERISI | VINCENZO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 373/2017
depositato il 24/01/2017

- avverso la pronuncia sentenza n. 6430/2016 Sez:15 emessa dalla Commissione
Tributaria Provinciale di MILANO

contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO

proposto dall'appellante:

difeso da:

EBREO PIETRO FRANCESCO
VIA M. CAMPERIO 9 20151 MILANO MI

Atti impugnati:

DINIEGO AUTOTUT n° DEL 23/01/2015 IRES-ALTRO 2009

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 373/2017

UDIENZA DEL

15/10/2018 ore 09:30

N°

4979/2018

PRONUNCIATA IL:

15/10/2018

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

16/11/2018

Il Segretario

Donatella Brescia



R.G.A. 373/2017

Ricorso avverso la sentenza n. 6430, Sezione 15 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, depositata il 22 luglio 2016.

Appellante:

Appellato: Agenzia Entrate DP II di Milano

* * *

La controversia trae origine dall'impugnativa del diniego opposto all'annullamento in autotutela di una cartella esattoriale tra l'altro non prodotta nel giudizio inferiore. I Giudici del primo grado, citando giurisprudenza consolidata di legittimità, affermavano come il diniego opposto in via di autotutela non era suscettibile di impugnazione in Commissione, sia per la mancanza di tale fattispecie nell'elenco di cui all'art. 19, D.lgs. 546/92 il quale era qui assunto come tassativo, che per non ledere la perentorietà dei termini posti alla base dell'impugnazione di un atto della P.A.. Leggendo sempre la sentenza dei Giudici di *prime cure*, i quali attingevano da giurisprudenza della Suprema Corte, chiarivano come il diniego in autotutela era impugnabile solo allorquando lo stesso provvedimento era viziato da illegittimità nella formazione dello stesso e non quando atteneva la debenza dell'imposta. Infatti, l'istanza di autotutela ineriva una cartella resasi definitiva per mancata impugnazione. L'appellante società intentava appello premettendo come la stessa si era cancellata dal R.I. il giorno 20 dicembre 2012. La società resasi conto di varie errori commessi nelle dichiarazioni presentate procedeva, il 18 dicembre 2014, dopo due anni dall'avvenuta cancellazione, a presentare dichiarazioni integrative dalle quali, in sintesi, risultava non più un debito d'imposta, bensì un credito d'imposta per _____, chiesto a rimborso mediante la compilazione del quadro RX della dichiarazione integrativa per il 2009 che risultava ancora non erogato. *Medio tempore*, seguitava l'appellante l'agenzia eseguiva il controllo cartolare della dichiarazione UNICO SC 2010, periodo d'imposta 2009 emettendo il ruolo n. 0400366/13 per l'importo di _____ .=, omnicomprensivo. Tale debito d'imposta scaturiva dalle vecchie dichiarazioni che sono poi state emendate e, quindi, la predetta cartella non veniva pagata. La società presentava istanza in autotutela al fine di ottenere lo sgravio della predetta cartella e l'ufficio opponeva il diniego affermando pretestuosamente che, il decorso del termine per l'impugnazione della cartella, precludeva ogni possibilità di annullamento in autotutela. La contribuente si doleva del fatto che in primo grado era stato portato all'attenzione del Collegio il fatto che l'ufficio non aveva preso in considerazione le dichiarazioni integrative presentate e che,



quindi, il diniego in autotutela era illegittimo. Eccepiva l'illegittimità della sentenza per violazione del D.M. 37/97 e degli artt. 53 e 97 della Costituzione. Insisteva sul vizio di legittimità del diniego opposto affermando come i limiti ai fini dell'impugnabilità per essere rimesso in termini, a causa della mancata impugnazione della cartella, non erano stati travalicati. Ripercorreva quindi i motivi di impugnazione esposti nel primo grado ribadendo come gli stessi inerivano il vizio di legittimità del diniego e non la pretesa erariale contenuta nella cartella. Ancora chiariva come l'art. 28 del 175/2014, permetteva alle società cancellate dal R.I., ai soli fini fiscali, la sopravvivenza per anni 5 dall'avvenuta cancellazione e che quindi, il ricorso era ammissibile, posto che la cancellazione della società appellante era avvenuta in data 13 dicembre 2012. Ancora eccepiva l'illegittimità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. posto che la società chiedeva un'analisi sulla legittimità del diniego e non sul contenuto dello stesso. In sintesi, eccepiva la violazione, asseritamente commessa, dai giudici del Collegio provinciale, circa l'assenza di corrispondenza tra chiesto e pronunciato. In altre parole, si doleva del fatto che il primo giudice aveva fondato la sua decisione su un fatto diverso da quello dedotto in giudizio o estraneo al *thema decidendum*. Eccepiva altresì l'illegittimità della sentenza derivante dall'omessa considerazione degli effetti prodotti dalle dichiarazioni integrative. Svolgeva altre considerazioni in merito alla possibilità di emendare le dichiarazioni non oltre il termine di cui all'art. 43 del D.P.R. 600/73 affermando di aver agito legittimamente. Infine esaminava la motivazione contenuta nel diniego opposto ritenendola lacunosa ed insufficiente. Chiedeva la riforma della sentenza gravata. In data 13 marzo 2017, l'ufficio si costituiva in giudizio. Dopo aver ripercorso i fatti di causa, dichiarava come il diniego di autotutela era un atto non impugnabile, riconoscendo l'impugnabilità di un provvedimento discrezionale amministrativo solo allorquando lo stesso era affetto da vizi logici e/o giuridici inerenti la sua formazione. Nel caso in esame, l'ufficio evidenziava come i motivi alla base dell'impugnativa odierna inerivano l'infondatezza della pretesa tributaria travalicando i limiti entro i quali era permesso proporre una simile impugnativa. Ancora chiariva come l'appellante avrebbe dovuto impugnare la cartella, ritualmente notificata e che tale contenzioso mirava alla rimessione in termini. Sull'asserita violazione dell'art. 112 c.p.c., l'agenzia riteneva tale doglianza di difficile comprensione, posto che la sentenza gravata era stata chiara nell'affermare come la ricorrente mirava alla rimessione in termini e che i giudici avevano ben spiegato il motivo alla base della loro decisione. Sulle dichiarazioni integrative, l'ufficio si doleva del reiterato tentativo operato dalla società, di far entrare surrettiziamente nel giudizio, il merito della pretesa tributaria la cui fondatezza, come più volte ribadito, è estranea al *thema decidendum*. Sulla emendabilità delle dichiarazioni, i cui termini di presentazione, ad opera del D. L. 193/2016, sono stati parificati



sia per quelle a favore che a sfavore, l'ufficio aggiungeva come, sulla base del noto principio *tempus regit actum*, la novella non era suscettibile di applicazione retroattiva. L'ufficio riteneva applicabili i vecchi termini di cui all'art. 2, commi 8 e 8 - bis del D.P.R. 322/1998. Concludeva affermando come non era stata fornita prova della bontà delle correzioni effettuate (supporto contabile e/o bilancio) e che, sotto questo profilo, l'appellante non aveva assolto il proprio onere probatorio. Chiedeva la conferma della sentenza gravata. In data 31 gennaio 2018, l'ufficio depositava delle memorie utili e a sostegno delle tesi già esposte. Eccepiva l'inammissibilità dell'appello in quanto la società appellante era un soggetto estinto. Corroborava tale ultima eccezione citando varia giurisprudenza. In data 24 settembre 2018 la società depositava delle memorie. Esordiva chiarendo come la CTP di Milano aveva riconosciuto la validità delle dichiarazioni integrative presentate disponendo il rimborso del credito risultante per al socio unico della società appellante tale Ancora insisteva sulla correttezza delle integrative; dell'istanza di autotutela e sul fatto che il ricorso di primo e di secondo grado sono stati validamente presentati nel corso del quinquennio di ultrattività della società prevista ai fini tributari, ex art. 26 del D. Lgs. 175/2014 il quale era stato riconosciuto retroattivo dall'ufficio (Circ. 6/E/2015 e 13/E/2014). Nel resto riproponeva quanto già dedotto insistendo per la riforma della sentenza.

Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

* * *

Il Collegio giudicante così decide. L'appello viene rigettato alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. Il fatto consiste che la società, odierna appellante, riceveva una comunicazione di irregolarità ex art. 36 bis D.P.R. 600/1973, per mancato versamento dell'imposta IRES dichiarata nel modello unico 2010 e mai versata, per € 17.082,00 da cui scaturiva la conseguente cartella di pagamento. La società non impugnava detta cartella, ma, dopo che erano già scaduti i termini per l'impugnazione, la società proponeva in data 13 gennaio 2015 istanza di autotutela, chiedendo l'annullamento in via amministrativa dell'iscrizione a ruolo da cui originava la cartella. Si legge nel fascicolo di causa che la società era stata posta in liquidazione il 23 dicembre 2009 e che, in data 18 dicembre 2014, erano state presentate tre dichiarazioni integrative ai fini IRES e IRAP, riguardanti i periodi: 1 ottobre 2008 - 30 settembre 2009; 1 ottobre 2009 - 22 dicembre 2009; 23 dicembre 2009 - 31 dicembre 2009. Con le dichiarazioni integrative venivano corretti gli



errori nel riporto delle perdite fiscali, con conseguente emersione di un'eccedenza di IRES a credito.

In particolare, per i primi due periodi sopra indicati, non emergeva alcun debito di imposta; il terzo, addirittura, si chiudeva con un credito di In data 20 dicembre 2012 veniva cessata l'attività e per il detto periodo non era stata presentata nessuna dichiarazione, salvo quella per il periodo 23 dicembre 2009 – 31 dicembre 2009, anch'essa oltre i termini. Questo il quadro.

La pronuncia di primo grado

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la sentenza n. 640/15/2016, dichiarava il ricorso inammissibile e condannava la ricorrente al pagamento delle spese di giudizio. La sentenza qui impugnata ha ricostruito in maniera approfondita il percorso giurisprudenziale relativo all'impugnabilità o meno dell'atto di diniego di autotutela, e in accordo con l'orientamento della suprema Corte di cassazione, ha concluso nel senso che *“essendo l'attività di autotutela contrassegnata da ampia discrezionalità non surrogabile in via giudiziaria, contro il diniego di procedere all'esercizio del potere non può essere proposta impugnazione in sede giurisdizionale, salvo che per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto in sé e in rapporto alla sua specifica funzione, al di là della contestazione della pretesa tributaria originaria”*. Pertanto, *“non rilevando nel caso di specie profili di illegittimità del rifiuto né altre censure al diniego opposto o all'operato dell'ufficio”*, la Commissione di primo grado *“osserva che la parte ricorrente ha formulato la richiesta di autotutela probabilmente per non aver proposto tempestiva opposizione alla cartella esattoriale che, opportunamente non è stata infatti né prodotta né allegata”*.

Sull'impugnabilità del provvedimento di diniego di autotutela

Con il primo motivo d'appello la contribuente ha ritenuto la sentenza impugnata meritevole di censura in quanto dichiarava il ricorso inammissibile, non essendo il provvedimento di diniego di autotutela impugnabile per motivi legati alla fondatezza della pretesa tributaria. Sul punto, questo Collegio di seconde cure rileva che il provvedimento di diniego di autotutela non rientra tra gli atti impugnabili elencati dall'art. 19 D. Lgs. 546/1992. Infatti l'autotutela rappresenta una facoltà della pubblica amministrazione, che non fa sorgere in capo al contribuente alcuna posizione tutelabile con il ricorso tributario, per cui il suo esercizio è assolutamente discrezionale.

E' noto che, a partire dalla riforma del 2001, la giurisprudenza delle Commissioni tributarie si è estesa e sussiste ogni qualvolta sia in discussione uno specifico rapporto tributario, o sanzioni inflitte da uffici tributari (Cassazione sentenze numeri 16776/05 e 7388/07). Ciò ha comportato,



secondo un ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, l'attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela. Tuttavia, la possibilità di impugnare gli atti di diniego di autotutela va incontro a precise limitazioni. Infatti, le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno affermato che "il sindacato del giudice dovrà riguardare non solo l'esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica), ma prima di tutto il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la sostituzione del giudice all'amministrazione in valutazioni discrezionali, né – per i limiti posti dall'art. 4 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E – l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario. L'invasione da parte del giudice, della sfera discrezionale propria dell'esercizio dell'autotutela comporterebbe, infatti, un superamento dei limiti esterni della giurisdizione attribuita alle Commissioni tributarie" (Cass. SS.UU. 6788/07). Le stesse Sezioni Unite hanno chiarito che l'esercizio del potere di autotutela non costituisce un mezzo di tutela del contribuente e che nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato – nelle forme ammesse sugli atti discrezionali – *soltanto sulla legittimità del rifiuto*, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria (v. Cass. civ. Sez. Unite, sent. n. 9669/2009). Lo stesso principio di diritto è stato costantemente riaffermato, anche successivamente, limitando la possibilità di impugnazione degli atti di diniego di autotutela solo e soltanto a vizi riferiti alla legittimità del diniego stesso: "Ebbene, tenuto conto di quanto sopra, la possibilità di impugnare un provvedimento di diniego di autotutela è limitata soltanto alle ipotesi di illegittimità del diniego, e in nessun caso possono essere fatte valere, in questa sede, le contestazioni riferite alla fondatezza della pretesa tributaria. Infatti, quest'ultima eventualità comporterebbe un'inaccettabile *"rimessione in termini"* nei confronti di quegli atti diventati definitivi per decorrenza dei termini tassativamente previsti per la loro impugnazione in giudizio. Ogni altra lagnanza dell'appello è assorbita da questo punto di diritto. Sono queste le ragioni per le quali l'impugnata sentenza viene confermata *tout court*, con conseguente rigetto dell'appello.

Spese del giudizio

Le spese del giudizio seguono la soccombenza, come da dispositivo.

IL Collegio giudicante



P.Q.M.

rigetta l'appello della contribuente. Condanna parte soccombente alle spese quantificate in

Milano, 15 ottobre 2018

Il Giudice Tributario rel. est.
dott. Guido Chiametti

Il Presidente
avv. Giuseppe Cusumano