

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20/03/2024 dal consigliere relatore dott. Federico Lume.

Rilevato che:

- la CTR delle Marche rigettava l'appello erariale proposto contro la sentenza della CTP di Ancona che aveva accolto il ricorso di [REDACTED] contro la cartella n. [REDACTED] recante la intimazione del pagamento di somme dovute quali sanzioni per Irpef anno di imposta 2006; in particolare, i giudici del gravame ritenevano che l'ufficio avesse violato l'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000 nel separare il provvedimento sanzionatorio da quello dell'accertamento delle imposte e non dare rilevanza all'accordo in adesione;

- contro tale decisione propone ricorso l'Agenzia delle entrate sulla base di due motivi;

- resiste con controricorso la contribuente;

- il ricorso è stato fissato per l'adunanza camerale del 20/03/2024.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., la difesa erariale deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, lamentando che la CTR ha errato laddove ha annullato la cartella nonostante la definitività dell'atto di contestazione di sanzioni, mai impugnato, da essa presupposto, dando rilievo al legittimo affidamento del contribuente.

Col secondo motivo, deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000, degli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 472 del 1997, censurando la sentenza laddove ha ritenuto sussistente l'esimente delle sanzioni pur in presenza di un comportamento



dell'ufficio, emissione separata ma contestuale dell'avviso di accertamento e dell'atto di contestazioni delle sanzioni, pienamente legittimo.

2. Il primo motivo, con cui l'Agenzia deduce che la CTR abbia violato la regola dell'annullabilità di un atto solo per vizi propri, è fondato.

In primo luogo, infatti, la cartella esattoriale recante intimazione di pagamento di credito tributario, avente titolo in un precedente avviso di accertamento notificato e a suo tempo non impugnato, può essere contestata innanzi agli organi del contenzioso tributario ed essere da essi invalidata solo per vizi propri, non già per vizi suscettibili di rendere nullo o annullabile l'avviso di accertamento presupposto (Cass. 31/10/2017, n. 25995).

Cass. 28/02/2018, n. 4614 ha altresì affermato che la tutela del legittimo affidamento, sancita in materia tributaria dall'art. 10 della l. n. 212 del 2000 ed espressione dei principi di cui agli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., resta peraltro assoggettata al rispetto delle regole generali del processo, sicché il contribuente che intende contestare una pretesa ritenuta illegittima, anche per violazione dello stesso, ha l'onere di proporre tempestivamente ricorso avverso il relativo atto impositivo.

3. Il secondo motivo, con cui la difesa erariale censura la ritenuta illegittimità della cartella, perché emessa per le sole sanzioni separatamente dall'avviso di accertamento, definito in acquiescenza, è fondato.

In primo luogo, infatti, le sanzioni amministrative collegate al tributo e quelle accessorie possono essere irrogate unitamente all'avviso di accertamento ex art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997, o con distinto ed autonomo atto ai sensi del successivo art. 17 d.lgs. citato, purché tale atto sia emesso contestualmente al menzionato avviso (Cass. 27/10/2021, n. 30398); trattandosi di facoltà espressamente



prevista dalla legge, l'esercizio di essa non può costituire fonte di legittimo affidamento del contribuente.

Inoltre, costituisce *ius receptum* che il procedimento per l'irrogazione delle sanzioni ed il procedimento di accertamento del tributo sono del tutto autonomi (Cass.12/10/2012, n. 17529; Cass. 25/05/2015, n. 10778; Cass. 23/05/2018, n. 12748), tanto che il primo non postula affatto la definitività del secondo (Cass. 13/09/2013, n. 20938) e che sono soggetti, pertanto, ad una disciplina del tutto differente e non sovrapponibile, essendo il procedimento di irrogazione e definizione delle sanzioni regolato esclusivamente dal d.lgs. n. 472 del 1997, artt. 16 e 18 (v., da ultimo, Cass. 20/09/2020, n. 20864, che, proprio in tema di sanzioni, ha rimarcato l'autonomia dei due procedimenti per dedurre che l'eventuale proposizione dell'istanza di adesione non sospende il termine per l'impugnazione dell'atto di contestazione, orientamento ribadito da Cass. 15/11/2022, n. 33583).

Pertanto, la CTR ha errato laddove ha dato rilevanza quale fatto fondante il legittimo affidamento del contribuente, alla mancata impugnazione dell'avviso di accertamento e al pagamento del tributo.

4. Il ricorso va quindi accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, in diversa composizione, cui si demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 20 marzo 2024.

La Presidente

Roberta Crucitti

