Corte di Cassazione Sez. V 15/04/2016 n. 7511

Contenzioso tributario - Procedimento - Rigetto dell'istanza in autotutela di annullamento dell'avviso di accertamento - Non rientra fra gli atti impugnabili

«L'atto di annullamento parziale in autotutela non rientra tra gli atti impugnabili salva l'ipotesi in cui esso abbia una portata ampliativa dell'originaria pretesa».

(Omissis)

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle entrate ricorre, con tre mezzi, corredati da quesiti di diritto, nei confronti di R.B. (che ha depositato controricorso) avverso la sentenza con la quale la C.T.R. del Lazio, in data 17/6/2009, ha confermato la decisione di primo grado che, in accoglimento dei ricorsi, riuniti, proposti da R.B., aveva rivisto in riduzione la determinazione sintetica dei redditi di quest'ultimo, a fini Irpef e Ilor, per gli anni 1997 e 1998, operata dall'ufficio ai sensi dell'art. 38, comma 4, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sulla base dei beni posseduti e in particolare della proprietà di un immobile e di una barca a vela.

Disattesa la eccezione di inammissibilità dei ricorsi introduttivi, reiterata in appello dall'Agenzia delle entrate in quanto proposti non avverso gli originari avvisi di accertamento bensì nei confronti di successivi provvedimenti di parziale annullamento degli stessi emessi in autotutela su istanza del contribuente, riteneva nel merito la C.T.R. che - come dedotto dal contribuente - i redditi della madre convivente dovessero concorrere alla quantificazione del reddito cui rapportare gli indici di maggiore capacità contributiva.

Motivi della decisione

2. Con i primi due motivi di ricorso, pienamente sovrapponibili nel contenuto, l'Agenzia delle entrate deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (alternativamente prospettando, nel primo motivo, *error in iudicando*: art. 360 comma primo n. 3 cod. proc. civ.; nel secondo, *error in procedendo*: art. 360 comma primo n. 4 cod. proc. civ.) in relazione al rigetto della iterata preliminare eccezione di inammissibilità dei ricorsi introduttivi in quanto proposti avverso provvedimento di rifiuto parziale di autotutela, atto non compreso nella tassativa elencazione degli atti impugnabili contenuta nella citata disposizione.

3. Con il terzo motivo l'ufficio deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 38, comma 4, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all"art. 360 comma primo n. 3 cod. proc. civ..

Rileva che erroneamente la C.T.R. ha adottato una nozione di nucleo familiare - cui far riferimento per l'individuazione delle fonti di reddito che possono concorrere a giustificare gli indici rivelatori di maggiore capacità contributiva valorizzati dall'ufficio ai fini dell'accertamento sintetico - più estesa di quella accolta dalla giurisprudenza, in coerenza con le finalità della norma, la quale ha limitato riferimento esclusivamente alla famiglia naturale costituita dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori, in ragione del particolare legame che vincola le persone che lo compongono, escludendo invece la rilevanza del mero fatto della convivenza di altri parenti.

4. Con il proposto controricorso il B. preliminarmente eccepisce l'improcedibilità del ricorso, ai sensi dell'art. 369, secondo comma n. 2, cod. proc. civ., in ragione del mancato deposito, nei termini previsti, da parte della ricorrente, di copia autentica della sentenza impugnata con la relata di notifica.

Nel merito, quanto ai primi due motivi di ricorso, rileva che, a seguito dell'istanza di autotutela, gli è stato notificato un nuovo atto di accertamento, tempestivamente impugnato.

Quanto al terzo motivo ne eccepisce preliminarmente l'inammissibilità, per la mancata specifica indicazione degli atti processuali e dei documenti sui quali esso si fonda; ne contesta infine la fondatezza.

5. È infondata l'eccezione di improcedibilità del ricorso.

Risulta allegata al ricorso copia conforme della sentenza impugnata con la relata di notifica effettuata a mezzo posta.

La mancata allegazione anche dell'avviso di ricevimento restituito al notificante si giustifica ovviamente con il fatto che trattasi di atto non nella disponibilità del destinatario della notifica (nel caso di specie, appunto, l'Agenzia).

In tal senso questa Corte ha già affermato il principio - pienamente condiviso e qui ribadito - secondo cui, «in tema di ricorso per cassazione, ai fini dell'osservanza dell'art. 369, secondo comma, n. 2, cod. proc. civ., è sufficiente, ove la notifica della sentenza impugnata sia avvenuta a mezzo posta, che il ricorrente depositi, insieme al ricorso, copia autentica della sentenza con la relazione di notificazione, ossia con l'attestazione dell'ufficiale giudiziario della spedizione dell'atto, spettando al resistente l'onere di contestare, attraverso il deposito dell'avviso di ricevimento in suo possesso, il rispetto del termine breve d'impugnazione, atteso che, alla luce di un'interpretazione costituzionalmente orientata che eviti, in ossequio al principio del giusto processo, oneri tali da rendere eccessivamente difficile la tutela

giurisdizionale, deve tenersi conto che solo il resistente, in qualità di f notificante, ha la materiale disponibilità dell'avviso di ricevimento» (Cass., Sez. 5, n. 19750 del 19/09/2014, Rv. 632464).

Del resto, nel caso di specie, è da escludere possa sussistere dubbio alcuno sul rispetto del termine breve per impugnare dal momento che la data di spedizione dell'atto ricavabile dalla copia prodotta dalla ricorrente (7/8/2009) si colloca in pieno periodo feriale di guisa che, quale che sia la data successiva di restituzione ai notificante dell'avviso di ricevimento, il *dies a quo* per il computo di detto termine non potrebbe comunque considerarsi anteriore al 16/9/2009, considerata la sospensione dei termini per il periodo feriale, risultando pertanto in ogni caso perfettamente tempestiva la notifica del ricorso avvenuta in data 12/11/2009.

6 Sono fondati i primi due motivi di ricorso, congiuntamente esaminabili in quanto proponenti la medesima questione, ancorché diversamente sussunta alternativamente nelle tipologie di vizi dì cui ai nn. 3 e 4 del primo comma dell'art. 360 cod. proc. civ. (qualificazione comunque non vincolante per questa Corte e inidonea pertanto a costituire effettivo motivo di differenziazione tra le due censure).

In punto di fatto risulta pacifico tra le parti che il gli atti impugnati siano effettivamente non gli avvisi di accertamento originari, bensì il provvedimento reso sull'istanza di annullamento degli stessi in autotutela: istanza accolta solo in parte, essendo disattesa la tesi difensiva principale, poi costituente materia di lite nel giudizio di che trattasi, circa la necessità di computare tra le fonti di reddito idonee a giustificare gli indici di maggiore capacità contributiva anche il reddito percepito dalla madre convivente.

Emerge altresì pacificamente dalla incontestata esposizione dei fatti contenuta in ricorso che gli atti originari non sono stati *ex se* impugnati e sono pertanto divenuti definitivi, ancor prima della emissione del provvedimento reso in autotutela dalla amministrazione di annullamento parziale degli stessi.

In tale contesto viene pertanto in rilievo il principio affermato da Cass., Sez. U, n. 3698 del 16/02/2009 (Rv. 606565) - cui si intende dare in questa sede continuità - secondo il quale «in tema di contenzioso tributano, fatto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui all'art. 19 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo».

Non ignora questo Collegio che in senso difforme una giurisprudenza successiva ha ritenuto impugnabile l'annullamento parziale, adottato nell'esercizio del potere di autotutela, dì un avviso impositivo già definitivo, trattandosi di un atto contenente la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria, rispetto a cui, pur se riduttivo dell'originaria pretesa, non può privarsi il contribuente della possibilità di difesa (Cass., Sez. 5, n. 14243 del 08/07/2015, Rv. 635875).

Tale precedente non offre però argomenti convincenti a supporto dell'accolta soluzione, apparendo di contro dirimente il rilievo che, se si tratta di annullamento parziale o comunque di provvedimento di autotutela di portata riduttiva rispetto alla pretesa impositiva contenuta negli atti divenuti definitivi, esso non può comportare alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui già noto e consolidatosi in ragione della mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, per converso potendo e dovendo ammettersi una autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa.

La sentenza dei Giudici di appello è, dunque, affetta dal denunciato vizio di nullità (per error in procedendo: art. 360 comma primo n. 4 cod. proc. civ.) e deve quindi essere cassata, restando conseguentemente assorbito l'esame del terzo motivo di ricorso.

7. In conclusione il ricorso deve essere accolto con conseguente cassazione senza rinvio della sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 382 comma terzo cod. proc. civ. in quanto la causa non poteva essere proposta.

Le spese del giudizio, liquidate in dispositivo, sono poste a carico della parte soccombente.

P.Q.M.

Congiuntamente esaminando i primi due motivi di ricorso, li accoglie nei sensi di cui in motivazione; dichiara assorbito il terzo; cassa senza rinvio la sentenza impugnata in quanto la causa non poteva essere proposta; condanna il controricorrente al pagamento delle spese processuali liquidate: a) per il primo grado in € 400,00; b) per il secondo grado in € 500,00; c) per il presente giudizio di legittimità in € 1.000,00, oltre eventuali spese prenotate a debito.