

Cass. 8.7.2015 n. 14243

Svolgimento del processo

La Commissione tributaria regionale del Veneto, con sentenza n. 62/9/09, depositata il 24.9.2009, dichiarava inammissibile l'appello proposto dalla società Alfa s.r.l. avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Padova n. 105/06/2007 che aveva confermato la legittimità dell'avviso di irrogazioni sanzioni, relativo all'anno 2002, ai sensi dell'art. 3 L. 73/2002, a seguito di ispezione Inps in data 27.9.2002, per l'impiego di due lavoratori subordinati non iscritti nei libri obbligatori.

La CTR dichiarava l'inammissibilità dell'appello e del ricorso introduttivo in quanto l'atto di irrogazione delle sanzioni è divenuto definitivo e la cartella esattoriale, a seguito di istanza di autotutela, riproduce l'importo ricalcolato dall'amministrazione finanziaria.

Proponeva ricorso per cassazione la società affidato a 5 motivi.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

La società ha presentato memoria.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 4.6.2015, in cui il PG ha concluso come in epigrafe.

Motivi della decisione

È infondato il primo motivo con cui si deduce violazione degli artt. 18, 19, commi 1 e 3, 21 DLgs 546/92, 68 DPR 287/1982, 2 D.M. 11.2.1997 n. 37, 1 e segg. DLgs 546/92, 36 DLgs 546/92, 112 c.p.c. in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c. per avere la CTR ritenuto inammissibile il ricorso avverso l'atto di autotutela in quanto non ricompreso nell'esplicito novero degli atti impugnabili avanti la commissione tributaria.

A seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 130 del 2008, con cui è stata dichiarata la illegittimità costituzionale del DLgs. n. 546 del 1992, art. 2 (come sostituito dalla L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2) nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative a tutte le sanzioni irrogate dagli Uffici finanziari, anche quando conseguano a violazione di disposizioni non aventi natura fiscale (quali quelle in esame), la presente controversia appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario (Cass. SS.UU. n. 15846/2008).

Tuttavia la pronuncia del giudice delle legge non può incidere su una situazione già esaurita, quale - nella specie - il giudicato implicito sulla giurisdizione formatosi a seguito della mancata deduzione sia in primo grado che in appello della carenza di giurisdizione del giudice tributario.

L'interpretazione dell'art. 37 c.p.c., secondo cui il difetto di giurisdizione "è rilevato, anche d'ufficio, in qualunque stato e grado del processo", deve tenere conto dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo ("asse portante della nuova lettura della norma"), della progressiva forte assimilazione delle questioni di giurisdizione a quelle di competenza e dell'affievolirsi dell'idea di giurisdizione intesa come espressione della sovranità statale, essendo essa un servizio reso alla collettività con effettività e tempestività, per la realizzazione del diritto della parte ad avere una valida decisione nel merito in tempi ragionevoli (Cass. SS.UU. 24.1.2013 n. 1706; Cass. Sez. U, Sentenza n. 24883 del 9.10.2008; cfr. anche Cass. Sez. U., Ordinanza n. 2067 del 28.1.2011; Cass. Sez. U, Sentenza n. 26019 del 30.10.2008; Cass. Sez. U, Sentenza n. 26019 del 30.10.2008).

La questione sul difetto di giurisdizione del giudice tributario in tema di sanzioni ex art. 3, comma 3, L. n. 73/2002 non è mai stata sollevata dall'odierna ricorrente nei pregressi gradi di giudizio.

Il principio costituzionale della durata ragionevole del processo consente, quindi, come nella fattispecie, di escludere la rilevanza davanti alla Corte di cassazione, del difetto di giurisdizione qualora sul punto si sia formato un giudicato implicito, per effetto della implicita pronuncia sul merito in primo grado e della mancata impugnazione, al riguardo, dinanzi al giudice di appello.

Va anche escluso che una pronuncia di incostituzionalità della norma che regola il riparto di

giurisdizione possa incidere sul processo in corso, in quanto "se per effetto della non impugnazione delle questioni di giurisdizione della sentenza che ha deciso il merito della controversia, si è formato il giudicato implicito sulla sussistenza della giurisdizione, la pronuncia di incostituzionalità della norma sul cui presupposto il giudice ha deciso nel merito non ha effetto su quel processo, perché il rilievo del difetto di giurisdizione è ormai precluso" (Cass., SS.UU., 18.10.2012 n. 17839) 2. È invece, fondato il secondo motivo di ricorso con cui si deduce violazione degli artt. 18, 19, commi 1 e 3, 21 DLgs 546/92, 68 DPR 287/1982, 2 D.M. 11.2.1997 n. 37, 1 e segg. DLgs. 546/92, 36 DLgs. 546/92, 112 c.p.c. in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c. per avere la CTR ritenuto inammissibile il ricorso avverso l'atto di autotutela in quanto non ricompreso nell'esplicito novero degli atti impugnabili avanti la commissione tributaria.

L'esercizio del potere di autotutela in materia tributaria attraverso l'annullamento parziale di un avviso impositivo, non preclude al contribuente, ancorché l'originario provvedimento fosse già definitivo, la possibilità di impugnare, nei termini di legge, il provvedimento emesso in autotutela, privandosi altrimenti il contribuente della possibilità di difesa relativamente a tale atto, ancorché riduttivo della originaria pretesa.

L'elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario, di cui all'art. 19 del DLgs. n. 546 del 1992, non esclude, inoltre, l'impugnabilità di atti non compresi in tale novero ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definita pretesa Tributaria, come nel caso di provvedimento in autotutela (Cass 8.10.2007 n. 21045).

Va, al riguardo, operata una precisazione nel senso che l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 DLgs. n. 546 del 1992, tenuto conto dell'allargamento della giurisdizione Tributaria operato con la legge n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.), riconoscendo la impugnabilità davanti al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa Tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono. L'"aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta... la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la Amministrazione manifesti la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c.)" (Cass. SS.UU., 10.8.2005 n. 16676).

Va, quindi, riconosciuta la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore anche in caso di provvedimenti adottati in autotutela che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa Tributaria, essendo legittimato ad invocare una tutela giurisdizionale - ormai, allo stato, esclusiva del giudice tributario - comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (Cass., SS.UU., 27.3.2007 n. 7388), tutela che altrimenti, non potrebbe mai più invocare in quanto non consegue alcun ulteriore atto impositivo a seguito del provvedimento di autotutela e, pena, quindi, la violazione del diritto di difesa, si deve riconoscere la ricorribilità di provvedimenti davanti al giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti dell'Amministrazione e rapporto tributario, ove tali provvedimenti siano idonei ad incidere sul rapporto tributario.

Pertanto, nonostante l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del DLgs. n. 546 del 1992, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purché espressione di una compiuta pretesa Tributaria, quale il provvedimento di autotutela.

Le ulteriori questioni rimangono assorbite e potranno essere riproposte, ove ne sussista l'interesse, nel giudizio di rinvio.

Va, conseguentemente rigettato il primo motivo, accolto il secondo, assorbiti gli altri, cassata l'impugnata sentenza con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Veneto, che si pronuncerà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo, accoglie il secondo, dichiara assorbiti gli altri, cassa l'impugnata sentenza con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale del Veneto che si pronuncerà anche sulle spese del giudizio di legittimità.