

**Civile Ord. Sez. 5 Num. 28134 Anno 2023**

**Presidente: CIRILLO ETTORE**

**Relatore: FRACANZANI MARCELLO MARIA**

**Data pubblicazione: 05/10/2023**

Oggetto:

## **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 27585/2019 R.G. proposto da  
Rita Fiorella, con l'avv. Gaetano Michele Maria De Bonis ed  
elettivamente domiciliata presso lo studio dell'avv. Donato Piccinini,  
sito in Roma, alla via del Mattonato n. 3;

*- ricorrente -*

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t.,  
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con  
domicilio *ex lege* in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12;

*-controricorrente-*

avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale del Molise, Campobasso, n. 162/02/2019, pronunciata il 28 gennaio 2019 e depositata il 06 febbraio 2019, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20 settembre 2023 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

### **RILEVATO**

1. La contribuente veniva attinta da quattro atto impositivi, relativi al quadriennio 2005/2008, che non venivano impugnati divenendo così definitivi.

2. A seguito della notificazione dell'atto di intimazione di pagamento, la contribuente presentava istanza di annullamento di autotutela che veniva però rigettata dall'Ufficio. La sig.a Fiorella Rita adiva pertanto il giudice di prossimità impugnando il diniego di autotutela opposto dall'Ufficio.

3. I gradi di merito esitavano in senso favorevole all'Amministrazione finanziaria. In particolare la CTP riteneva il ricorso inammissibile perché promosso avverso un atto non autonomamente impugnabile se non per vizi propri, laddove la contribuente aveva inteso dedurre l'illegittimità sul presupposto, nel merito, dell'illegittima pretesa erariale. La decisione della CTP veniva confermata dalla CTR che rilevava altresì l'assenza dell'interesse pubblico, concreto ed attuale, all'annullamento dell'atto.

4. Ricorre per la cassazione della sentenza impugnata la contribuente, che svolge tre motivi di ricorso, cui resiste l'Avvocatura generale dello Stato con tempestivo controricorso.

### **CONSIDERATO**

1. Con il primo motivo la parte ricorrente avanza censura ex art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 19 e dell'art. 36 d.lgs. 546/1992 e, segnatamente, per abnormità della motivazione in riferimento alla *ratio decidendi* espressa dai giudici di *prime cure* in termini di "non impugnabilità" del diniego espresso di autotutela impugnato per contestazione nel merito della pretesa.



Il motivo è inammissibile.

2. È noto come il giudizio di cassazione sia vincolato dai motivi del ricorso che assumono una funzione identificativa condizionata dalla loro formulazione tecnica con riferimento alle ipotesi tassative formalizzate nel codice di rito. Ne consegue che il motivo del ricorso deve possedere i caratteri della tassatività e dalla specificità ed esige che il vizio denunciato rientri nelle categorie logiche previste dall'art. 360 cpc, sicché è inammissibile la critica generica delle sentenze impugnate.

2.1 Sono parimenti principi consolidati di questa Corte sia quello per cui i motivi formulati in modo promiscuo sono inammissibili quando rendono impossibile l'operazione di interpretazione e sussunzione delle censure denunciando violazioni di legge o vizi di motivazione senza che nell'ambito della parte argomentativa del mezzo di impugnazione risulti possibile scindere le ragioni poste a sostegno dell'uno o dell'altro vizio, determinando una situazione di inestricabile promiscuità (v., in particolare, sul punto, Cass. n. 18715 del 2016; Cass. n. 17931 del 2013; Cass. n. 7394 del 2010; Cass. n. 20355 del 2008; Cass. n. 9470 del 2008), sia quello secondo cui l'erronea intitolazione del motivo di ricorso per cassazione non osta alla sua sussunzione in altre fattispecie di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, né determina l'inammissibilità del ricorso, se dall'articolazione del motivo sia chiaramente individuabile il tipo di vizio denunciato (Cass. n. 4036/2014; Cass. n. 26310/2017; Cass. n. 10862/2018).

2.2 Nella fattispecie in esame la ricorrente ha svolto censura di violazione di legge, riconducibile all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. ma ha poi lamentato l'abnormità della censura, deducibile quale *error in procedendo* ex art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c.. Peraltro, nel censurare la motivazione, la contribuente non ha messo in luce una anomalia motivazionale suscettibile di tramutarsi in una violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della



motivazione in sé, né ha svolto un univoco riferimento alla nullità con conseguente inammissibilità della doglianza (Cfr. Cass, I, n. 3670/2023).

2.3 Per vero la ricorrente non ha colto, con il primo motivo di censura, la reale *ratio decidendi* della decisione di secondo grado, incentrata e congruamente motivata sul fatto dell'assenza dei presupposti per accogliere la richiesta di autotutela avanzata dalla contribuente.

Il motivo è dunque inammissibile.

3. Con il secondo motivo la parte ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2 e 5 del d.m. 11.02.1997 n. 37 e dell'art. 36 d.lgs. 546/1992 in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. per motivazione apparente in ordine all'insussistenza delle fattispecie di cui all'art. 2 del d.m. 37/1997.

3.1 In sintesi denuncia l'apparenza della motivazione, ancora nella forma promiscua ma, nel caso in esame, comunque riferibile all'ipotesi di cui all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c., per essersi la CTR limitata ad affermare l'insussistenza dei presupposti che giustificano l'autotutela.

4. Il motivo è inammissibile per difetto di specificità e autosufficienza.

4.1 Invero, il percorso argomentativo seguito dalla CTR, come sinteticamente riportato nello storico di lite, rende comprensibile le ragioni della decisione, basata sull'assenza dei presupposti necessari a fondare la richiesta di annullamento in autotutela presentata dalla contribuente (cfr. Cass., VI, n. 14534/2021).

4.2 Né è ammissibile il richiamo ai documenti versati in atti e ciò sia perché «ove siano in gioco atti processuali ovvero documenti o prove orali la cui valutazione debba essere fatta ai fini dello scrutinio di un vizio di violazione di legge, ex art. 360 nr. c.p.c., di carenze motivazionali, ex art. 360 nr. 5 c.p.c., o di un «errar in procedendo» ai sensi dei nn. 1, 2 e 4 della medesima norma, è necessario che il



contenuto dell'atto o della prova orale o documentale sia riprodotto in ricorso ed inoltre che ne venga indicata l'esatta allocazione nel fascicolo d'ufficio o in quello di parte, rispettivamente acquisito o prodotto in sede di giudizio di legittimità (Cass., sez. un., 8077 del 2012; ex plurimis, Cass. nr. 13713 del 2015); la violazione anche di uno soltanto di tali oneri rende il ricorso (id est: il motivo) inammissibile (Cass. nr. 19048 del 2016)», sia perché «La valutazione delle prove raccolte, anche se si tratta di presunzioni, costituisce un'attività riservata in via esclusiva all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito, le cui conclusioni in ordine alla ricostruzione della vicenda fattuale non sono sindacabili in cassazione, se non per il vizio di omissione dell'esame di uno o più fatti storici, principali o secondari, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbiano costituito oggetto di discussione tra le parti e abbiano carattere decisivo, tale che, se esaminati, avrebbero determinato un esito diverso della controversia» (Cfr. Cass., VI, n. 3119/2022).

Anche il secondo motivo va pertanto dichiarato inammissibile.

5. Con il terzo motivo la parte contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 2 D.M. n. 37/1997 in combinato disposto con l'art. 53 della Carta costituzionale in rapporto all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. per l'erronea affermazione della recessività del principio di capacità contributiva rispetto al principio di conservazione degli atti.

5.1 In sostanza lamenta l'illegittimità della sentenza nella parte in cui ha respinto la tesi della contribuente sul presupposto che la definitività di un atto impositivo ne inibisce l'annullamento in autotutela, anche quando questo implichi la violazione del principio di capacità contributiva. Saggiunge che tale potere troverebbe la sua unica preclusione in un provvedimento giurisdizionale divenuto cosa giudicata, assente nel caso di specie.

Il terzo motivo è infondato.



6. È stato recentemente ricordato come sul punto si sia «espressa anche la Corte Costituzionale, la quale - oltre a confermare la giurisprudenza di questo Giudice di legittimità secondo cui, tenuto conto del carattere discrezionale dell'autoannullamento tributario, questo "non costituisce un mezzo di tutela del contribuente" - ha espressamente affermato che pure "in un contesto così caratterizzato, tuttavia, nel quale l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto acquista specifica valenza e tende in una certa misura a convergere con quello del contribuente, non va trascurato il fatto che altri interessi possono e devono concorrere nella valutazione amministrativa, e fra essi certamente quello alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, inevitabilmente compromessa dall'annullamento di un atto inoppugnabile. Tale interesse richiede di essere bilanciato con gli interessi descritti - e con altri eventualmente emergenti nella vicenda concreta sulla quale l'amministrazione tributaria è chiamata a provvedere - secondo il meccanismo proprio della valutazione comparativa. Sicché si conferma in ogni caso, anche in ambito tributario, la natura pienamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio" (Corte cost., sent. 13.07.2017, n. 181). Ne consegue, ha statuito questa Corte di legittimità, che "nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'Amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente", Cass. sez. V, ord. 24.08.2018, n. 21146 (evidenza aggiunta). La Corte di legittimità, del resto, aveva già da tempo chiarito che il contribuente, il quale richieda "all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un



avviso di accertamento divenuto definitivo, non può limitarsi ad eccepire eventuali vizi dell'atto medesimo, la cui deduzione è definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto. Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per allegare eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria. (Nell'enunciare il principio, la S.C. ha rigettato il ricorso, escludendo un obbligo di adozione del provvedimento in autotutela, a fronte di censure attinenti esclusivamente alla legittimità dell'atto impositivo ormai divenuto definitivo)", Cass. sez. VI-V, 2.12.2014, n. 25524» (Cfr. Cass., V, n. 7318/2022).

6.1 Per tutte le suesposte ragioni questa Corte ha anche stabilito il seguente principio di diritto per cui «il sindacato del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto tributario divenuto definitivo è consentito, ma nei limiti dell'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute, dovendo invece escludersi che possa essere accolta l'impugnazione del provvedimento di diniego proposta dal contribuente il quale contesti vizi dell'atto impositivo per tutelare un interesse proprio ed esclusivo». (Cfr. Cass., V, n. 7318/2022).

6.2 Parimenti, e con specifico riferimento al principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, è stato stabilito che «il sindacato giurisdizionale sul provvedimento di diniego dell'Amministrazione rispetto ad un'istanza di annullamento in autotutela è ammesso esclusivamente per ragioni di rilevante interesse generale, che non ricorrono ove il contribuente deduca, in astratto, la violazione del diritto di ciascun cittadino ad una tassazione conforme al principio di capacità contributiva, trattandosi di un interesse astratto, coincidente con il ripristino della legalità»



(Sez. 5, n. 4937 del 20/02/2019, Rv. 652951-01)» (cfr. Cass., V, n. 8385/2023).

6.3 Orbene, nella fattispecie in esame la contribuente non ha esplicitato per quale ragione ritenga che l'accoglimento delle sue contestazioni, e pertanto l'annullamento revoca-ritiro del provvedimento di diniego, avrebbe dovuto rappresentare per l'Amministrazione finanziaria una necessità, originata dall'esigenza di evitare una lesione ad un interesse di natura generale, superabile soltanto mediante la rimozione dell'atto. La contribuente muove censure che attengono invero al pregiudizio individuale che afferma di aver subito in conseguenza dell'emissione, e del mancato annullamento in autotutela, dell'atto impositivo. Né a diversa conclusione conduce il richiamo al principio di capacità contributiva, invero richiamato solo in relazione al suo interesse individuale e non anche a tutela di un interesse generale dell'Amministrazione.

Il motivo è dunque infondato e va disatteso.

7. In conclusione, vanno dichiarati inammissibili i primi due motivi di ricorso, mentre va rigettato il terzo. Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

### **PQM**

La Corte dichiara inammissibili il primo ed il secondo motivo di ricorso, mentre rigetta il terzo. Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità in favore dell'Agenzia delle Entrate, che liquida in €.cinquemila/00, oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 *-quater*, del d.P.R. 115/2002 la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte dei ricorrenti dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del comma 1 *-bis* dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 20/09/2023.

Il Presidente

