

COMM. TRIB. PROVINCIALE LECCO - 22/01/2012

Svolgimento del processo

Piaccia a codesta On.le Commissione Tributaria Provinciale di Lecco, ogni contraria istanza disattesa ed eccezione reietta accogliere il ricorso e:

- disattesa e reietta ogni avversa eccezione, deduzione e istanza (anche in relazione alla devoluzione della presente controversia alla giurisdizione di codesta Commissione),
- accertata la fondatezza della pretesa avanzata dall'Ufficio con la comunicazione n. 0181705209001/06 del 16/02/2011;

In via principale:

- 1) disporre l'annullamento del Provvedimento di diniego impugnato, siccome illegittimo e, per l'effetto, annullare anche la comunicazione n. 0181705209001/06 del 16/02/2011;
- 2) dichiarare nulla la comunicazione n. 0181705209001/06 del 16/02/2011 per assoluta mancanza di motivazione;
- 3) condannare l'Ufficio resistente al rimborso delle somme eventualmente pagate dal ricorrente in dipendenza della comunicazione annullata, maggiorate degli interessi accessori;
- 4) condannare altresì l'Ufficio alla rifusione di spese e onorari di causa per l'ammontare che sarà specificato dal sottoscritto con apposita nota spese, che si riserva di depositare.

In via ulteriormente principale:

- 1) dichiarare non dovuta la sanzione irrogata, a norma dell'art. 8, comma 1, del D.lgs. 31/12/1992, n. 546;
- 2) dichiarare non dovuti gli interessi passivi a carico del sottoscritto.

In via subordinata:

Ridurre la sanzione irrogata ad € 154,00, a norma dell'art. 19, co. 4, del D.lgs. 09/07/1997, n. 24, con annullamento degli interessi passivi.

L'Agenzia delle Entrate di Lecco, parte resistente, così concludeva:

Voglia codesta Commissione Tributaria Provinciale di Lecco, respinta ogni contraria istanza, eccezione e difesa:

- 1) dichiarare inammissibile il ricorso per i motivi esposti in narrativa;
- 2) in via subordinata, rigettare il ricorso presentato dalla controparte per i motivi sopra esposti;
- 3) rigettare l'istanza di sospensione del provvedimento impugnato;
- 4) condannare la controparte al pagamento delle spese di giudizio, come da nota spese depositata.

FATTO E DIRITTO

Con ricorso proposto il 28 marzo 2011 (atto opposto notificato il 23/03/2011, costituzione in giudizio 28/03/2011) RI. Fr., di professione commercialista, opponeva il provvedimento del 13 marzo 2011 con il quale l'Agenzia delle Entrate di Lecco rigettava la richiesta di autotutela avanzata dal ricorrente il 02 febbraio 2011 per ottenere l'annullamento della comunicazione n. 0181705209001 conseguente ad anomalie emerse dalla dichiarazione dei redditi mod. UNICO 2009 relativa all'anno 2008.

Esponeva la parte che dalla dichiarazione dei redditi anno 2008 risultava una imposta Irpef a debito di € 3.916,00 e una imposta Irpef a credito di € 3.408,00 che compensava, procedendo così al versamento rateale della maggiore Irpef dovuta di € 508,00.

Nel mese di gennaio 2011 il ricorrente riceveva una comunicazione con la quale l'Amministrazione finanziaria invitava il contribuente a versare l'importo di € 3.916,00, oltre sanzioni ed interessi, a saldo Irpef per l'anno 2008, riconoscendo nel contempo al Ri. un credito di imposta di € 3.408,00 a titolo di imposta sostitutiva per i contribuenti minimi.

Fissato un appuntamento con l'Agenzia delle Entrate di Merate per chiarimenti sul punto, il 25/01/2011 si recava presso l'Ente accertatore ove gli veniva riferito che per procedere alla compensazione tra credito d'imposta derivante dal reddito prodotto dai professionisti classificati tra i contribuenti minimi ed il debito Irpef dovuto dal medesimo soggetto per il medesimo anno occorreva presentare il modello F24 a saldo zero presso l'Ufficio competente entro il termine del 16 giugno 2009. In tale circostanza l'Ufficio precisava al contribuente che non avendo egli proceduto come stabilito nei termini di legge, gli sarebbe stata irrogata una sanzione di € 154,94 ai sensi dell'art. 19, co. 4, D.lgs. 241/1997.

Per ottenere il riconoscimento della compensazione il ricorrente, come suggerito dall'Ufficio, predisponendo il modello F24 e il 16/02/2011 che esibiva all'Agenzia delle Entrate di Merate il quale a questo punto riconosceva la compensazione tra i due redditi riconducibili dal contribuente, consegnando al medesimo una nuova comunicazione con la quale irrogava la sanzione di € 340,80, oltre interessi per € 191,27 (totale € 532,07).

Ritenendola illegittima, il ricorrente formulava istanza di annullamento in autotutela della comunicazione n. 0181705209001/06; richiesta respinta dall'Ufficio.

Con l'atto di rifiuto di annullamento in autotutela del provvedimento irrogativo di sanzioni il deducendo proponeva ricorso avanti a questo Giudice tributario per i seguenti motivi:

- 1) sussistenza della buona fede del contribuente perché la normativa di riferimento non era chiara in ordine all'obbligatoria compilazione del modello F24 a saldo zero in caso di compensazione di Irpef a debito e a credito;
- 2) violazione dell'art. 10 dello Statuto del Contribuente perché l'Ufficio non aveva improntato la propria condotta al principio di collaborazione;
- 3) inapplicabilità delle sanzioni perché si verteva in una violazione formale che non aveva generato alcun debito d'imposta;
- 4) errata motivazione della lettera del 13/03/2011 perché non era affatto vero che vi era stato un tardivo versamento del saldo Irpef anno 2008 posto che l'imposta era stata pagata con le ritenute d'acconto subite e con il versamento della somma di € 508,00;
- 5) errata applicazione delle sanzioni perché ai sensi dell'art. 19, co. 4, D.lgs. 241/1997 essa doveva irrogarsi quella di € 154,00;
- 6) inapplicabilità degli interessi moratori perché nessun debito si poteva configurare in capo al contribuente;
- 7) assenza di motivazione nella comunicazione n. 0181705209001/06.

Per tutti questi motivi, Ri. Fr. chiedeva, previa sospensione dell'esecutorietà dell'atto impugnato ex art. 47 D.lgs. 546/92, l'annullamento della comunicazione di diniego e per

l'effetto l'annullamento della comunicazione n. 0181705209001/06 del 16 febbraio irrogativi della sanzione di € 340,80, oltre interessi per € 191,27.

In data 24 maggio 2011 si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Lecco eccependo l'inammissibilità del ricorso perché proposto contro un atto non autonomamente impugnabile.

Nel merito osservava che la situazione di contestuale presenza di credito e debito d'imposta afferenti lo stesso anno non implicava l'automatica compensazione dei saldi, occorrendo invece che il contribuente esprimesse formale volontà di compensare gli importi con la compilazione del modello F24 a saldo zero nel termine decadenziale del 16 giugno 2009. E poiché il Ri. non aveva a ciò adempiuto l'Ufficio aveva l'obbligo di applicare le sanzioni di legge (modello F24 a saldo zero presentato il 25 gennaio 2011).

Concludeva con la richiesta in via gradata di inammissibilità del ricorso e il rigetto dello stesso perché infondato.

Il ricorrente presentava ulteriori memorie illustrative replicando alle tesi dell'Ufficio ed insistendo per l'accoglimento del ricorso nei termini esposti negli difensivi.

Non concessa la sospensione dell'atto opposto per difetto dei requisiti richiesti dall'art. 47 D.lgs. 546/92, istruito mediante produzioni documentali delle parti, il ricorso veniva discusso all'udienza all'uopo fissata e riservato in decisione e successivamente deciso sulla base delle seguenti motivazioni.

Nei propri atti difensivi le parti espongono valutazioni in ordine alla giurisdizione competente a conoscere del ricorso avverso il provvedimento di diniego all'esercizio del potere di autotutela, declamando o negando l'ammissibilità o meno del ricorso.

Ciò porta l'adito Giudice a dover prendere posizioni su tale aspetto, avendo esso carattere preliminare ed assorbente.

Sul punto occorre premettere che l'autotutela si manifesta attraverso l'esercizio del potere dell'Amministrazione finanziaria di correggere un proprio atto illegittimo o infondato su istanza di parte o d'iniziativa.

Se l'atto è affetto da vizi di illegittimità si procede all'annullamento dello stesso; se invece sono presenti mutamenti dei presupposti di fatto o di diritto rispetto al fatto oggetto dell'operato, l'Ufficio procede alla revoca dell'atto.

Sia l'annullamento che la revoca possono intervenire in presenza di definitività dell'atto per decorrenza dei termini d'impugnativa, in pendenza di giudizio e financo quando è stata emessa sentenza di rigetto, purché per motivi formali.

Viceversa, non può procedersi all'annullamento o alla revoca del provvedimento in autotutela se l'eventuale giudizio instaurato si è concluso con sentenza di rigetto, divenuta definitiva, per motivi di merito.

Il potere di autotutela non è potere obbligatorio della Pubblica Amministrazione ma discrezionale.

Ne consegue che il contribuente non gode di alcuna situazione giuridica soggettiva fino al momento in cui non sia emanato un formale provvedimento.

L'esercizio o il mancato esercizio del potere di autotutela ha creato nel tempo problemi in ordine all'individuazione della giurisdizione competente (Giudice tributario o Tribunale Regionale Amministrativo) fino a quando la Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite (sentenza n. 16776 del 10 agosto 2005) ha enunciato il principio secondo il quale ai sensi

dell'art. 2 de D.lgs. 546/1992 tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie "appartengono alla giurisdizione tributaria". Tale principio ha segnato il passaggio dal previgente sistema chiuso ad una giurisdizione a carattere generale che ha attratto nella giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto un rapporto tributario specifico o l'irrogazione di sanzioni da parte di Uffici Tributarî, ivi compresi i provvedimenti di rifiuto dell'Amministrazione finanziaria a procedere in autotutela.

Non ha però risolto le problematiche sull'impugnabilità dell'atto di diniego di autotutela perché la Suprema Corte ha demandato al Giudice tributario di verificare e valutare di volta in volta l'impugnabilità del rifiuto dell'esercizio di autotutela sulla base dei motivi esposti nella relativa istanza e nella successiva impugnazione.

Questo aspetto è stato affrontato da successive decisioni della Corte di Cassazione con sentenza n. 1710/2007 e sentenza n. 7388/2007.

Con quest'ultima decisione il Supremo Giudice ha statuito che "Nel giudizio instaurato contro il mero 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, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa. Ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia. In difetto, potrà essere esperito il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del D.lgs. 546 del 1992. Il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela comporta, altresì, l'inapplicabilità dell'istituto del silenzio - rifiuto, non essendo, all'epoca dell'atto impugnato, a previsione normativa specifica in materia".

È stato così ribadito l'obbligo per il Giudice tributario di verificare l'esistenza dell'obbligazione tributaria e di valutare il corretto esercizio del potere discrezionale da parte dell'Amministrazione finanziaria di rifiutare l'annullamento dell'atto in autotutela.

I richiamati pronunciamenti hanno pure ribadito l'attrazione dell'atto di rifiuto di annullare in autotutela un atto impositivo (o di irrogazione di sanzioni) nelle categorie di atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992 perché "la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto in detto articolo comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 della Costituzione" (vedasi per tutte Cass. S.U. sent. n. 16776/05).

Tuttavia, non tutti i provvedimenti di rifiuto di annullare in autotutela un atto impositivo (o di irrogazione di sanzioni) sono impugnabili.

Non lo è il rigetto tacito dell'istanza di autotutela, stante il carattere discrezionale dell'esercizio di questo potere da parte dell'Amministrazione.

Non lo è neppure il rifiuto di annullamento in autotutela di un atto di accertamento o di irrogazione di sanzioni per "vizi originari", già presenti fin dalla notificazione dell'atto di cui si chiede l'annullamento in autotutela.

È invece impugnabile avanti al Giudice tributario il rifiuto di provvedere all'annullamento in autotutela di atti impositivi o di irrogazione delle sanzioni tributarie rispetto ai quali il contribuente deduce con l'istanza di autotutela "eventi sopravvenuti" che minano il provvedimento nella sua legittimità.

In altre parole, se il contribuente ha chiesto l'annullamento in autotutela dell'avviso di accertamento (o del provvedimento di irrogazione della sanzione) per "vizi originari", ossia già presenti (e contestabili) fin dalla notificazione dell'atto, il rifiuto d'autotutela non

è impugnabile. Se, invece, con l'istanza di annullamento in autotutela, il contribuente intende far valere "eventi sopravvenuti", ossia sorti in un momento successivo rispetto alla notificazione dell'atto, non può profilarsi alcuna preclusione, e dovrà ritenersi ammissibile il ricorso avverso l'atto negativo dell'agenzia delle entrate.

E ciò in ossequio del principio per cui "ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri" (art. 19, comma 3, del D.lgs. n. 546/1992).

A questi orientamenti della Suprema Corte, anche a Sezioni Unite, si conforma questo Giudice il quale, conseguentemente, deve ritenere fondata l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla parte resistente nel proprio atto difensivo.

Ed invero, il Ra. Si duole del provvedimento del 13/03/2011 con il quale l'Ufficio comunicava il diniego ad annullare il provvedimento n. 0181705209001/06, del 16/02/2011, emesso dall'Agenzia delle Entrate di Merate per non avere il contribuente presentato il modello F24 a saldo zero una volta determinatosi a compensare l'imposta Irpef a credito con quella a debito per l'anno 2008.

Precisato che la cui mancata presentazione del modello F24 a saldo zero non costituisce una violazione formale, configurandosi come ostacolo all'attività di accertamento, oltre ad attendere a formale espressione della volontà di compensare gli importi, consentendo così all'Ufficio di regolare la partita di debito e di credito, il provvedimento n. 018170529001/06, del 16/02/2011, era del tutto legittimo non era affetto da "vizi originari", ossia già presenti (e contestabili) fin dalla notificazione dell'atto, né è stato interessato da "eventi sopravvenuti", peraltro non lamentati dal ricorrente.

Ne consegue che il ricorso, come detto, deve essere dichiarato inammissibile.

Se il contribuente non riteneva illegittimo il provvedimento di irrogazione di sanzioni n. 0181705209001/06, avrebbe dovuto impugnarlo autonomamente e non attrarlo nell'impugnativa con l'espedito di contrasto al provvedimento di rifiuto dell'Amministrazione finanziaria ad annullare il citato atto emesso il 16 febbraio 2011.

L'assorbente preliminare motivo deciso esime la Commissione dal trattare il merito della causa.

Alla soccombenza segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite che, tenuto conto del valore della causa, vengono liquidate in complessivi € 600,00, oltre accessori delle se dovuti.

P.Q.M.

definitivamente pronunciando sul ricorso in epigrafe indicato la Commissione Tributaria Provinciale di Lecco - Sezione Prima dichiara inammissibile il ricorso.

Condanna parte ricorrente al pagamento delle spese di lite che liquida in complessivi € 600,00, oltre accessori di legge se dovuti.