

## Sentenza del 23/11/2020 n. 144 - Comm. Trib. Reg. per l'Umbria - Sezione/Collegio 1

### Intitolazione:

Istanza di autotutela - Silenzio rifiuto - Impugnabilità - Non sussiste

### Massima:

L'art.19 D. Lgs. n. 546/92 prevede la impugnabilità (comma 1 lett.g) del silenzio rifiuto formatosi sulle istanze di rimborso di tributi, sanzioni, interessi ed altri accessori non dovuti, ma non dell'istanza di autotutela in quanto l'inerzia dell'Amministrazione su quest'ultima, è un mero contegno omissivo non qualificato (silenzio sic et simpliciter), contro il quale le forme di tutela del privato sono ben diverse da quelle dell'impugnazione del silenzio, nelle varie valenze che le norme di volta in volta espressamente gli attribuiscono (ad es. rifiuto, rigetto, assenso ecc..).

### Testo:

Il Sig. xxxxx xxxxx ha proposto appello avverso la sentenza n. 632/18, depositata il 30.11.2018, della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, che respinse il suo ricorso proposto il silenzio-rifiuto serbato dall'Agenzia delle Entrate di Perugia sull'istanza di autotutela che aveva formulato in relazione a due cartelle di pagamento, delle quali era venuto a conoscenza attraverso un estratto di ruolo dell'Agente della Riscossione datato 17.10.2017. L'appellante contesta la sentenza perché u0097 a suo dire senza adeguata motivazione u0097 aveva acriticamente recepito la tesi dell'amministrazione finanziaria in ordine all'insussistenza di un obbligo di risposta all'istanza di autotutela e all'impugnabilità del conseguente silenzio-rifiuto. Esposte diffusamente le ragioni dell'errore di siffatta decisione, ha riproposto le contestazioni mosse con il ricorso di primo grado: decadenza del potere di riscossione e prescrizione dei crediti indicati nelle cartelle di pagamento. Chiede, dunque l'integrale riforma della sentenza impugnata e l'accoglimento del ricorso, con declaratoria di infondatezza della pretesa tributaria.

Resiste all'appello l'Agenzia delle Entrate, che, ritenuta congrua la motivazione della sentenza impugnata, ribadisce in primo luogo l'inammissibilità del ricorso contro un silenzio non giuridicamente qualificato (e solo dal contribuente valutato quale silenzio-rifiuto) e non previsto quale atto autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19 d. lgs. n. 546/1992. Contesta poi le eccezioni di decadenza e di prescrizione e conclude per il rigetto dell'appello.

Preliminarmente, ai sensi degli art. 276 c.p.c. ultimo comma, e 118, ultimo comma, disp. att. c.p.c. u0097 norme applicabili al processo tributario in virtù del generale richiamo alle norme del codice di procedura civile operato dall'art. 1, comma 2, d. lgs. n. 546/1992 per quanto non previsto dal medesimo e con esso compatibile u0097 occorre dare atto che la motivazione della sentenza è stata redatta dal presidente del collegio, stante l'impedimento del relatore.

L'appello è infondato e va respinto.

La sentenza di primo grado, ancorché con motivazione sintetica, ma giuridicamente corretta, ha dichiarato inammissibile il ricorso perché proposto contro atto non impugnabile.

Tale decisione merita integrale conferma in questa sede.

E' noto al collegio il costante indirizzo giurisprudenziale riguardo l'impugnabilità di atti diversi da quelli tipici, indicati nell'art. 19, comma 1, d. lgs. n. 546/1992, purché contenenti una ben individuata pretesa tributaria (cfr., da ultimo, Cass. 30.1.2020, n. 2144, secondo cui in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 d. lgs. n. 546/1992, pur avendo natura tassativa, non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, con i quali l'amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, dovendo intendersi la tassatività riferita non ai singoli provvedimenti nominativamente indicati ma alle categorie a cui questi ultimi sono astrattamente riconducibili, nelle quali vanno ricompresi gli atti atipici o con nomen iuris diversi da quelli indicati, che però producono gli stessi effetti giuridici, ed anche gli atti prodromici degli atti impositivi; conf. anche Cass. sez. un. 2.10.2015, n. 19704 che tale principio ha affermato, proprio in relazione all'impugnativa di un estratto di ruolo, esattamente come nel caso in esame).

Ciò posto, assume valore pregiudiziale e assorbente rispetto agli altri motivi di appello la valutazione della possibilità di impugnare il silenzio che nel caso specifico l'amministrazione finanziaria ha opposto alla richiesta di autotutela del contribuente, avanzata ai sensi del 2-quater d.l. 30.9.1994, n. 564, introdotto con la legge di conversione 30.11.1994, n. 656, e del D.M. 11.2.1997, n. 35. E ciò prima ancora di stabilire se sussista o meno un obbligo di risposta sull'istanza di autotutela, poiché il giudice può pronunciare sulla legittimità di un atto solo qualora quell'atto sia impugnabile: nessun giudizio può evidentemente essere espresso in mancanza dell'oggetto del giudizio richiesto.

L'art. 19, comma 1, lett g), d. lgs. n. 546/1992 prevede l'impugnabilità del silenzio-rifiuto (tale qualificato dalle leggi che ne regolano la fattispecie) formatosi sulle istanze di rimborso di tributi, sanzioni, interessi ed altri accessori non dovuti; nessuna previsione dell'art. 19 citato prevede invece l'impugnabilità del silenzio-rifiuto sull'istanza di

autotutela. E ciò per la semplice ragione che l'inerzia dell'amministrazione finanziaria su tale istanza è un mero contegno omissivo, non qualificato: silenzio sic et simpliciter, contro il quale le forme di tutela del privato sono ben diverse da quelle dell'impugnazione del silenzio (nelle varie valenze giuridiche che le norme espressamente ad esso attribuiscono).

Inoltre, proprio la giurisprudenza sulla impugnabilità degli atti non indicati nell'[art. 19 d. lgs. n. 546/1992](#) porta a concludere per la correttezza della decisione dei giudici di primo grado. Essa, infatti, collega il diritto del contribuente alla tutela giurisdizionale al contenuto impositivo-pretensivo dell'atto dell'amministrazione finanziaria: contenuto che il silenzio dell'amministrazione sull'istanza di autotutela di certo non possiede (semmai tale è il contenuto dell'atto che costituiva oggetto della richiesta di autotutela).

A questo proposito non è superfluo rilevare come lo "stesso contribuente fornisce un argomento decisivo per ribadire l'inammissibilità del ricorso. Egli ammette di aver avuto conoscenza delle cartelle esattoriali (che avevano costituito oggetto dell'istanza di annullamento in autotutela) mediante l'estratto di ruolo formatosi il 17.10.2017, in data anteriore alla presentazione dell'istanza (avvenuta il 22.12.2017), e ciò nonostante ha ritenuto di non impugnare l'atto che u0097 per costante giurisprudenza u0097 è senz'altro impugnabile benché non indicato nell'[art. 19 d. lgs. n. 546/1992](#), ma indiscutibilmente caratterizzato dall'esternazione di una pretesa impositiva del fisco verso il contribuente.

L'inammissibilità del ricorso proposto contro il silenzio dell'amministrazione sull'istanza di autotutela (che il collegio dubita fortemente poter qualificare come silenzio-rifiuto) preclude l'esame di ogni altra questione proposta dal contribuente. Se non c'è un atto che può essere portato all'esame del giudice tributario, questi non potrà di certo stabilire se il mancato esercizio del potere provvedimento dell'amministrazione, sollecitato in via di autotutela dal privato, sia legittimo o meno. E il giudice tributario non potrà neppure valutare se l'amministrazione finanziaria era decaduta dal potere di agire con l'esecuzione forzata e se il credito agito in executivis fosse prescritto. A questo proposito è il caso di rilevare come sia erroneo il convincimento dell'appellante, secondo cui il giudice di legittimità abbia costantemente "censurato l'operato dei Giudici di merito nel punto in cui ritenendo erroneamente che la definitività dell'atto presupposto fosse assorbente di ogni altra questione avevano ommesso di pronunciarsi sullo specifico motivo di gravame costituito dall'eccezione di prescrizione". In effetti, le decisioni della Cassazione richiamate dall'appellante (Cass. n. 22305/2018; 418/2018; 1997/2017) hanno accolto il motivo di ricorso di omessa pronuncia sull'eccezione di prescrizione, che non era stata affatto esaminata perché ritenuta assorbita dalla preliminare questione dell'ammissibilità del ricorso giurisdizionale per intervenuta definitività dell'atto impugnato. Ma non hanno affatto stigmatizzato la ratio decidendi seguita dai giudici di merito, posto che anche nel contenzioso tributario la logica interna delle decisioni resta quella di cui all'[art. 276 c.p.c.](#), secondo la quale le decisioni di merito possono implicare una decisione sulle questioni preliminari o pregiudiziali, mentre la decisione su queste ultime, pur definendo l'intera materia del contendere, non affronta la questione di merito che resta assorbita, senza essere decisa in un senso o nell'altro (Cass. 31.1.2011, n. 2254).

Consegue al rigetto dell'appello la condanna della parte appellante alla rifusione delle spese del presente grado di giudizio, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, definitivamente pronunciando sulla causa in epigrafe così provvede:

- respinge l'appello del contribuente e lo condanna alla rifusione delle spese processuali del grado, liquidandole in euro 4.000,00, oltre accessori di legge.

Così deciso in Perugia, xxxxx