

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24080 Anno 2026
Presidente: NONNO GIACOMO MARIA
Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARA GIOIELLA
Data pubblicazione: 27/07/2026

Oggetto: Tributi
Materia di giurisdizione -
Impugnabilità- Ammissibilità -
Interesse generale

ORDINANZA

Sul ricorso n. 18058 del ruolo generale dell'anno 2017 proposto

Da

Gigante s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa, in forza di procura speciale a margine del ricorso,
dall'Avv.to Stefano Fumarola (CF:FMRSFN68M24L049K)e dall'Avv.to Samuele
Donatelli (CF DNTSML72M27L049S);

- **ricorrente** -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore* rappresentata
e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione staccata di Taranto, n. 7/28/2017 depositata in data 9 gennaio 2017, non notificata;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 luglio 2026 dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa si evince, in punto di fatto, che: 1) l'Agente per la riscossione per la provincia di Taranto aveva notificato a Gigante s.r.l. cartella di pagamento con la quale, a seguito di controllo automatizzato ex artt. 36-*bis* del DPR n. 600/73 e 54-*bis* del DPR n. 633/72 della dichiarazione mod. Unico 2002, erano state iscritte a ruolo, per il 2001, somme dovute a titolo di Irpeg, Iva, ritenute, oltre interessi e sanzioni; 2) la società aveva presentato all'Ufficio istanza di sgravio della suddetta cartella rappresentando di avere erroneamente compilato la dichiarazione, riportando al quadro VH del modello Iva 2002 gli stessi dati dell'anno precedente; 3) l'Ufficio aveva rigettato l'istanza di sgravio della cartella rilevando che la parte, al fine di rettificare il quadro VH, avrebbe dovuto presentare una dichiarazione integrativa nei termini; 4) avverso il provvedimento di diniego della domanda di sgravio, la società aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Taranto deducendo la impugnabilità del diniego di autotutela, l'eccesso di potere, il mancato riconoscimento del principio di emendabilità, l'infondatezza della pretesa tributaria, la violazione del principio di neutralità dell'Iva e dell'art. 10 della legge n. 212/2000; 5) aveva controdedotto l'Agenzia delle entrate eccependo, in via preliminare, l'inammissibilità del ricorso in quanto proposto avverso un atto non autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 546/92; nel merito, la legittimità della iscrizione a ruolo per omesso versamento; 6) con sentenza n. 267/07/2010, la CTP di Taranto aveva accolto il ricorso ritenendo ammissibile l'impugnativa del provvedimento di diniego di autotutela e, nel merito, accertato, a seguito di perizia contabile, un credito Iva in capo alla società, per il 2001, pari a euro 7.394,11 (e, dunque, l'errore commesso da quest'ultima nella compilazione del quadro VH Mod. Un.

2002); 7) avverso la sentenza di primo grado, l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione staccata di Taranto, deducendo l'inammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela; peraltro, evidenziando che, nella specie, l'iscrizione a ruolo era scaturita da errore della stessa contribuente e non dell'Ufficio; 8) aveva controdedotto la società chiedendo la conferma della sentenza di prime cure; 9) con sentenza n. 7/28/2017, depositata in data 9 gennaio 2017, la CTR della Puglia, sezione staccata di Taranto, aveva accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che: 1) il ricorso avverso il provvedimento di diniego di autotutela era ammissibile non essendo tassativo l'elenco degli atti impugnabili ex art. 19 del d.lgs. n. 546/92; 2) nel merito - premesso che avverso il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo non era esperibile una autonoma tutela giurisdizionale sia per la discrezionalità propria dell'attività di autotutela che per l'inammissibilità di una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai divenuto definitivo (è richiamata SU n. 2870/2009) per cui poteva proporsi l'impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (Cass. n. 25524/2014) - doveva essere confermato il provvedimento di diniego della domanda di autotutela in quanto, oltre ad attenere l'esercizio di quest'ultima alla discrezionalità dell'Amministrazione, era inammissibile un nuovo sindacato giurisdizionale sulla cartella divenuta definitiva per mancata impugnazione;

3. Avverso la suddetta sentenza, Gigante s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

4. Resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 324 c.p.c., 36, 49, 50 e 51, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 per non avere la CTR

rilevato l'inammissibilità dell'appello per formazione del giudicato interno avendo l'Agenzia impugnato soltanto una delle due *rationes decidendi* della sentenza di primo grado; in particolare- a fronte della sentenza della CTP che aveva accolto il ricorso ritenendo impugnabile il provvedimento di diniego di autotutela ex art. 19 del d.lgs. n. 546/92 (*prima ratio decidendi*) e, nel merito, emerso, sulla base di una perizia contabile, un credito Iva, per il 2001, in capo alla società pari a euro 7.394,11 (seconda *ratio decidendi*)- l'Agenzia avrebbe aggredito soltanto la prima *ratio* relativa all'impugnabilità del diniego di autotutela e non anche l'altra *ratio* relativa all'inesistenza del debito Iva (involgente un accertamento in fatto) con conseguente formazione del giudicato interno senza che il giudice di appello dichiarasse l'inammissibilità dell'appello sotto tale profilo.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. E' orientamento di questa Corte quello secondo cui *«Il giudicato interno si forma solo su di un capo autonomo della sentenza che risolva una questione avente una propria individualità ed autonomia, così da integrare una decisione del tutto indipendente, e non sussiste nei riguardi di una mera argomentazione, ossia della semplice esposizione di un'astratta tesi giuridica, anche quando sia utile a risolvere questioni strumentali all'attribuzione del bene controverso»* (Cass., 30 giugno 2022, n. 20951; Cass., 17 settembre 2008, n. 23747; Cass., 23 agosto 2007, n. 17935) e che *«In tema di appello, la mancata impugnazione di una o più affermazioni contenute nella sentenza può dare luogo alla formazione del giudicato interno soltanto se le stesse siano configurabili come capi completamente autonomi, risolutivi di questioni controverse che, dotate di propria individualità ed autonomia, integrino una decisione del tutto indipendente, e non anche quando si tratti di mere argomentazioni, oppure della valutazione di presupposti necessari di fatto che, unitamente agli altri, concorrano a formare un capo unico della decisione»* (Cass., 15 dicembre 2021, n. 40276; Cass., 18 settembre 2017, n. 21566).

1.3. Orbene, nel caso di specie - a fronte: 1) della sentenza di primo grado nella quale la CTP aveva, in primo luogo, superato positivamente la questione pregiudiziale della impugnabilità ex art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 546/92, del

provvedimento di diniego di sgravio in autotutela (prima *ratio*) e, nel merito, ritenuto fondato il ricorso essendo emerso, in base alla espletata consulenza tecnica, un credito Iva, per il 2001, pari a euro 7.394,11 in capo alla società contribuente (seconda *ratio*); 2) dell'atto di appello (all. 17 al ricorso) con il quale l'Agenzia delle entrate aveva dedotto la non impugnabilità ex art. 19 cit. del provvedimento di diniego di autotutela in quanto tale nonché la non impugnabilità di quest'ultimo per contestare, in sostanza, la fondatezza della pretesa tributaria oggetto della cartella di pagamento (divenuta definitiva per mancata impugnazione) essendo l'iscrizione a ruolo scaturita da un assunto errore della stessa contribuente e non avendo quest'ultima rettificato la dichiarazione Mod Un. 2002 con la presentazione di una dichiarazione integrativa – la CTR non è incorsa nella denunciata violazione del giudicato interno nell'accogliere il gravame dell'Amministrazione, avendo quest'ultima aggredito nell'atto di appello anche il capo della CTP relativo alla asserita inesistenza di un debito tributario (anzi dell'esistenza di un credito d'imposta) nel dedurre in sostanza la non impugnabilità, attraverso il diniego dello sgravio, del merito della cartella divenuta definitiva.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 111, comma 6 Cost., 24 Cost., 112 e 132, comma 4, c.p.c., 36 del d.lgs. n. 546/92, 118 disp. att. c.p.c. per avere la CTR accolto l'appello dell'Agenzia con una "motivazione contraddittoria", da un lato, ritenendo ammissibile il ricorso avverso il provvedimento di diniego in autotutela, e, dall'altro, affermando che l'impugnazione era limitata "ai motivi propri dell'atto di diniego e non per impugnare surrettiziamente il merito dell'atto divenuto definitivo"; in particolare, la CTR, pur ritenendo impugnabile l'atto di diniego di sgravio della cartella, avrebbe, contraddittoriamente, sostanzialmente reso la impugnazione medesima *tamquam non esset* affermando che "il sindacato sull'autotutela tributaria non aveva l'obiettivo di tutelare il contribuente da una imposizione ingiusta bensì di rendere l'attività dell'amministrazione finanziaria conforme alla legge".

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. Le Sezioni Unite (Cass., sez. U, 7/04/2014, n. 8053 e n. 8054) hanno affermato che l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un *error in procedendo* che comporta la nullità della sentenza nel caso di "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", di "motivazione apparente", di "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili", di "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile". Dalla giurisprudenza di legittimità è stato ulteriormente precisato che di "motivazione apparente" può parlarsi laddove essa non renda *"percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consenta alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice"* (Cass., sez. U, 3/11/2016, n. 22232; Cass., sez. U, 5/04/2016, n. 16599). E' stato pure affermato che ricorre il vizio di omessa o apparente motivazione della sentenza allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica e che il giudice di merito è tenuto a dare conto, in modo comprensibile e coerente rispetto alle evidenze processuali, del percorso logico compiuto al fine di accogliere o rigettare la domanda proposta, dovendosi ritenere viziata per apparenza la motivazione meramente assertiva (Cass., sez. 3, 30/05/2019, n. 14762; Cass., sez. 3, 08/10/2021, n. 27411; Cass., Sez. 3, Ordinanza n. 35257 del 2023; Sez. 5, Ordinanza n. 24005 del 2024).

2.3. Nella sentenza impugnata, la CTR, con una motivazione non contraddittoria ed esente da vizi logici-giuridici, dopo avere superato positivamente la questione sull'ammissibilità, ex art. 19 comma 1, del d.P.R. n. 633/72, dell'impugnazione del provvedimento di diniego in autotutela, ha ritenuto, in sostanza, l'inammissibilità dei motivi di ricorso della contribuente, riproposti nell'atto di controdeduzioni in appello (afferenti all'assunta violazione del principio di emendabilità della dichiarazione, del principio di neutralità dell'Iva, dell'art. 10 della legge n. 212/2000; all'infondatezza della pretesa tributaria) in quanto finalizzati non già a far valere eventuali profili di illegittimità dell'impugnato diniego di sgravio in autotutela ma surrettiziamente a contestare la fondatezza

della pretesa tributaria ormai cristallizzata nella cartella divenuta definitiva per mancata impugnazione (*"premessi che il sindacato sull'autotutela tributaria non ha l'obiettivo di tutelare il contribuente da una imposizione ingiusta bensì di rendere l'attività dell'amministrazione finanziaria conforme alla legge...la Commissione conferma il provvedimento di diniego della domanda di autotutela sia perché l'esercizio dell'autotutela stessa attiene alla discrezionalità dell'amministrazione sia perché è inammissibile un nuovo sindacato giurisdizionale sull'atto di accertamento divenuto definitivo"*).

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione degli artt. 112 e 132 c.p.c. per avere la CTR omesso di pronunciare sui motivi di ricorso con i quali la società, nell'impugnare il provvedimento di diniego dello sgravio della cartella in questione, aveva denunciato la violazione del principio di ritrattabilità della dichiarazione dei redditi, quello di neutralità dell'Iva, della tutela dell'affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria.

3.1. In disparte l'indistinto richiamo in rubrica degli artt. 112 e 132 c.p.c., il motivo – con il quale si denuncia un'omessa pronuncia – è infondato.

Invero, nella sentenza impugnata, la CTR ha accolto l'appello dell'Agenzia ritenendo sostanzialmente inammissibili i motivi di ricorso della contribuente-riproposti nelle controdeduzioni in sede di gravame (afferenti alla violazione del principio di ritrattabilità della dichiarazione dei redditi nonché a quelli di neutralità dell'Iva, della tutela dell'affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria) in quanto lungi dal concretare profili di assunta illegittimità dell'impugnato diniego di sgravio della cartella erano finalizzati surrettiziamente a contestare il merito della pretesa tributaria divenuta definitiva per mancata impugnazione della cartella medesima. Ciò, peraltro, conformemente all'orientamento consolidato di questa Corte secondo cui, in tema di contenzioso tributario, il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'amministrazione finanziaria, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la

fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (tra le tante: Cass., Sez. 5[^], 20 febbraio 2015, n. 3442; Cass., Sez. 5[^], 28 marzo 2018, n. 7616; Cass., Sez. 5[^], 24 agosto 2018, n. 21146; Cass., Sez. 5[^], 26 settembre 2019, n. 24032; Cass., Sez. 5[^], 4 dicembre 2020, n. 27806; Cass., Sez. 6^{^-}5, 16 marzo 2021, n. 7378; Cass., Sez. 6^{^-}5, 4 novembre 2021, n. 31574; Cass., Sez. 5[^], 7 marzo 2022, n. 7318; Cass., Sez. 5, n. 37332 del 2022; Cass. 5, n. 8596 del 2023; sez. 5, n. 25659 del 04/09/2023 ; Cass., sez. 5, n. 2437 del 2024; v. Sez. 5, n. 161 del 03/01/2024; Cass. n. 12315 del 2026); in particolare, si è precisato che 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" (Cass. sez. 5, n. 7318 del 2022).

4. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame circa fatti decisivi, oggetto di discussione tra le parti, quali erano le perizie contabili (redatta dal CTU nominato dal giudice di prime cure nonché quella redatta dal consulente di parte) dalle quali era emersa l'inesistenza di un debito Iva in capo alla società (ma semmai l'esistenza di un credito Iva). Peraltro, trattavasi di fatti non contestati neanche dalla stessa Agenzia delle entrate.

4.1. Il motivo si profila inammissibile.

4.2. Il vizio specifico denunciabile per cassazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., così come riformulato dall'art. 54, d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. nella l. 7 agosto 2012, n. 134, richiede che il fatto asseritamente omesso sia un fatto storico, con la conseguenza che, a tali fini, non costituiscono fatti le deduzioni difensive e gli elementi istruttori (cfr. Cass., ord., 29 ottobre

2018, n. 27415; Cass. sez. 5, n. 18710 del 2022); invero, l'apprezzamento giuridico del giudice, dissonante rispetto alle aspettative e prospettazioni della parte, non può assurgere a omesso esame di un fatto controverso e decisivo (Cass. sez. 2, n. 29923 del 2023).

4.3. Peraltro, il motivo non è attinente al *decisum* avendo, nella sentenza impugnata, la CTR ritenuto sostanzialmente inammissibile (tra l'altro) il motivo di ricorso della contribuente - riproposto in sede di appello - afferente alla assunta infondatezza della pretesa tributaria (anche alla luce delle risultanze della prodotta perizia giurata e della CTU disposta dal giudice di primo grado) essendo surrettiziamente finalizzato, attraverso l'impugnazione del diniego di autotutela, alla contestazione del merito della pretesa impositiva di cui alla cartella divenuta definitiva per mancata impugnazione.

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

6. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo;

P.Q. M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 4.300,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito;

Dà atto, ai sensi dell'art.13 comma 1-*quater* D.P.R. n.115/2002, della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma il 9 luglio 2026

Il Presidente
Giacomo Maria Nonno