

16097/09



ESENTE REGISTRAZIONE

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G. n. 11912/08

SEZIONI UNITE CIVILI

composta dagli ill.mi sigg. magistrati

Cron. 16097

Dott. Vincenzo CARBONE	Primo Presidente	Rep.
Dott. Sergio MATTONE	Pres. di Sezione	
Dott. Enrico PAPA	Pres. di Sezione	
Dott. Alfredo MENSITIERI	Consigliere	
Dott. Michele D' ALONZO	Cons. Relatore	
Dott. Francesco Maria FIORETTI	Consigliere	
Dott. Pasquale PICONE	Consigliere	Ud. 26 maggio 2009
Dott. Antonio SEGRETO	Consigliere	
Dott. Aniello NAPPI	Consigliere	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto

DALLA

s.p.a. Società Chimica LARDERELLO, con sede in Milano alla via Fara n. 28, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma alla Via delle Quattro Fontane n. 20 presso lo studio degli avv. Maria Grazia LANERO, Gaetano ALFARANO ed Antonio AURICCHIO dai quali è rappresentata e difesa in forza della procura speciale rilasciata a margine del ricorso

OGGETTO
COMMISSIONE
TRIBUNARIA REGIONALE
*imposta regionale sulle
concessioni del demanio e
del patrimonio dello Stato
per gli anni 1998-2003*

626
2009



RICORRENTE

CONTRO

la REGIONE TOSCANA, in persona del Presidente *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma al Corso d' Italia n. 102 presso l' avv. *Pasquale Giovanni MOSCA* che la rappresenta e difende insieme con le avv. *Vanna CONSOLE* e *Arianna PAOLETTI* in forza del mandato rilasciato in calce al controricorso

CONTRORICORRENTE

AVVERSO

la sentenza n. 10/13/07 depositata il 2 maggio 2007 dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 26 maggio 2009 dal Cons. dr. *Michele D' ALONZO*;

sentite le difese delle parti, svolte dall' avv. *Gaetano ALFARANO*, per la ricorrente, e dall' avv. *Vanna CONSOLE*, per la Regione;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale dr. *Antonio MARTONE*, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato alla Regione TOSCANA (oltre che alla *Direzione Generale Bilancio e Finanza* ed alla *Direzione Generale delle Politiche Territoriali ed Ambientali* dello stesso ente territoriale) il 6 maggio



2008 (depositato il 9 maggio 2008), la s.p.a. Società Chimica LARDERELLO - premesso che: (1) "verso la fine del 1993" era subentrata nella "gestione dell' azienda e nel relativo ciclo produttivo" concernente la coltivazione di miniera (concessa ad altri sin dal 1969) sita in area del Comune di Pomarance (PI) definita "Canova"; (2) "con decreto distrettuale del 7 settembre 1994" il competente "Corpo delle Miniere" aveva rinnovato la concessione mineraria in suo favore "per un periodo di 25 anni a decorrere dall' otto gennaio 1994, riducendo l' area della concessione da 765 a 157 ettari"; (3) aveva estratto salgemma dal "bacino Canova solo per pochi mesi (fino al gennaio 1994)" ["lo stabilimento è(ra) stato ceduto alla Società Altair Chimica spa il 5 dicembre 1995"]; (4) "dopo aver ottenuto consecutivamente per tre anni la sospensione della concessione mineraria del bacino", il 30 dicembre 1997 aveva presentato "formale dichiarazione di rinuncia, ai sensi del' art. 8 del RD 29 luglio 1927 n. 1443 (legge mineraria), diventando da quel momento semplice custode della miniera, rientrata così nella piena disponibilità della competente autorità mineraria"; (5) "al suddetto atto di rinuncia non ha mai fatto seguito il decreto di accettazione", nonostante il quinto comma dell' art. 16 DPR 18 aprile 1994 n. 382 "assegni all' ingegnere capo del competente distretto



minerario il termine massimo di quaranta giorni dalla richiesta per definire il relativo procedimento"; (6) il 3 dicembre 2003, "dopo quasi sei anni dalla presentazione della dichiarazione di rinuncia alla concessione" ["durante i quali si è(ra) astenuta dallo svolgimento della benché minima attività estrattiva"], era stato ad essa recapitato "l' avviso n. 20/A del 28 novembre 2003" ed il "contestuale atto di contestazione 20/B" con i quali la Regione Toscana chiedeva il pagamento dell' "imposta regionale sulle concessioni del demanio e del patrimonio dello Stato per gli anni 1998-2003" ("maggiorata degli interessi moratori") per complessivi €. 27.117,23 nonché delle "correlative sanzioni amministrative" (€. 4.309,13); (7) "con memoria del 13 gennaio 2004" ("proposta anche in attuazione dell' art. 10 della legge n. 241/1990 e dell' art. 6, comma 5, della legge n. 212/2000") aveva eccepito "l' inesigibilità delle somme" e "l' illegittimità di entrambi i provvedimenti"; (8) "l' amministrazione tributaria regionale, all' esito di una rinnovata istruttoria, con la nota del 5 marzo 2004" ("comunicata il 15 marzo 2004") aveva respinto le deduzioni difensive di essa società "recepando integralmente le considerazioni espresse dall' Ingegnere Capo del Settore Autorità di Vigilanza nell' allegata nota del 25 febbraio 2004", il quale aveva rilevato che "il



procedimento di accettazione della rinuncia" doveva considerarsi "sospeso" sino al pagamento, da parte di essa società, della somma di "€. 1.055.496,10" richiesta dall' Agenzia del Demanio con ordinanza del 3 giugno 2002 "a titolo di risarcimento per un presunto danno ambientale" -, in forza di TRE motivi, chiedeva (con refusione delle spese di "tutti i gradi di giudizio") di cassare la sentenza n. 10/13/07 depositata il 2 maggio 2007 con la quale la Commissione Tributaria Regionale della Toscana aveva rigettato il suo gravame avverso la sentenza (n. 87/19/05) della Commissione Tributaria Provinciale che aveva respinto il ricorso avverso: (1) l' "atto di irrogazione 5 marzo 2004 n. 20/B/1" ed il "correlato atto di contestazione 28 novembre 2003 n. 20/B" di "pagamento della somma di €. 4.309,57 a titolo di sanzione per il mancato pagamento dell' imposta regionale sulle concessioni minerarie per il periodo dal 1998 al 2003"; (2) l' "avviso 28 novembre 2003 n. 20/A", di quantificazione (in €. 27.117,23, comprensivi di interessi moratori) dell' "imposta regionale asseritamente dovuta" per il "periodo considerato"; (3) la "nota 5 marzo 2004" con cui la "Direzione Generale Bilancio e Finanza ha illustrato le ragioni per le quali non ha condiviso la memoria difensiva del 13 gennaio 2004"; (4) la "nota 25 febbraio 2004" con la quale la "Direzione



Generale delle Politiche Territoriali e Ambientali" aveva illustrato "le ragioni" ostative all' "adozione del decreto di accoglimento della rinuncia alla concessione" nonché (5) "qualsiasi altro atto, anche non noto, presupposto, conseguente o, comunque, connesso con quelli impugnati in via principale" ("ha contestato la legittimità dei provvedimenti sopra indicati" anche davanti al Tribunale Amministrativo Regionale "con ricorso notificato il 14 maggio 2004", e, all' esito del giudizio di primo grado, "avanti il Consiglio di Stato", "tuttora pendente").

Nel controricorso notificato il 5 giugno 2009 (depositato il 18 giugno 2008) la Regione Toscana instava per la declaratoria di inammissibilità ovvero per il rigetto del ricorso, con vittoria delle spese processali.

Il 20 maggio 2009 la società depositava memorie ex art. 378 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con la sentenza gravata, la Commissione Tributaria Regionale - ricordato che: (1) la contribuente aveva impugnato gli atti della Regione "deducendo sostanzialmente la illegittimità della richiesta di pagamento dell' imposta regionale e relative sanzioni amministrative per il periodo 1998/2003, avendo [essa] società presentato in data 30 dicembre 1997 rinuncia alla con-



cessione, e non avendo l' autorità competente tuttora decretato l' accettazione di tale rinuncia, perdurando così ingiustamente l' obbligo al pagamento dell' imposta regionale"; (2) il giudice di primo grado aveva respinto il ricorso "in parte per difetto di giurisdizione, in parte per tardività, in parte per infondatezza" - ha rigettato l' appello della società formulando le osservazioni che seguono.

A. "Impugnazione avverso l' avviso n. 20/A del 28 novembre 2003" ("con il quale è stata contestata la violazione del mancato pagamento dell' imposta regionale per concessione mineraria nel periodo 1998/2003"): "è tardiva, in quanto proposta oltre il termine di legge, come rilevato dalla Commissione di primo grado"; "la inammissibilità per tardività del ricorso non consente l' esame nel merito della controversia sul punto, e quindi di discutere e decidere sulla debenza o meno dell' imposta regionale e, conseguentemente, delle relative sanzioni".

Per il giudice di appello, inoltre, non "può ritenersi di eludere e superare l' intervenuta decadenza, e discutere egualmente nel merito, impugnando e contestando la successiva nota 5 marzo 2004, con la quale è stata respinta dalla Regione Toscana la memoria della società avverso il predetto avviso 28 novembre 2003" perché "con



essa viene semplicemente comunicato il mancato accoglimento della domanda di riesame presentata dalla società, senza peraltro contenere alcuna nuova irrogazione o deliberazione": "l' impugnazione avverso detta nota del 5 marzo 2004", pertanto, "è inammissibile per difetto di giurisdizione, essendo essa, sia nella forma che nella sostanza, né un atto impositivo, né un provvedimento nuovo ed autonomo, impugnabile innanzi al giudice tributario", trattandosi "semplicemente di un atto confermativo del precedente provvedimento n. 20/A del 28 novembre 2003 con il quale la Regione Toscana aveva accertato la violazione del mancato pagamento dell' imposta regionale sulla concessione mineraria dal 1998 al 2003" (a) perché "con esso non viene assunto alcun provvedimento nei confronti della società, ma viene motivatamente ritenuta infondata e non meritevole di accoglimento la memoria presentata dalla SCL, e quindi è sostanzialmente un atto confermativo di quello originario" e (b) perché "la richiesta di riesame di un provvedimento della pubblica amministrazione non è alternativa alla presentazione del ricorso giurisdizionale".

Secondo la Commissione Tributaria Regionale, quindi, essendo "il provvedimento o atto impositivo impugnabile nel merito avanti il giudice tributario il precitato avviso di accertamento del 28.11.2003, e non la comu-

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name or set of initials.



nicazione di rigetto della memoria difensiva" ("fase eventuale, facoltativa e interlocutoria del procedimento, diretta a segnalare eventuali errori della pubblica amministrazione, correggibili in sede di autotutela"), "la società avrebbe dovuto presentare, congiuntamente a tale domanda di riesame, ricorso alla Commissione tributaria (i cui termini erano perentori), prospettando a quest'ultima le medesime circostanze e argomentazioni dedotte nella memoria alla Regione Toscana, e sulla base delle quali avrebbe potuto ottenere egualmente ragione, qualora nelle more la Regione Toscana non avesse annullato, in virtù del potere di autotutela, il provvedimento impugnato", considerato anche che "nello stesso avviso n. 20/A del 28 novembre 2003 veniva specificato espressamente che l'eventuale memoria o segnalazione non sospendeva i termini per la presentazione del ricorso giurisdizionale, il quale andava proposto entro in termine di 60 giorni dalla notifica del provvedimento".

B. "Parimenti inammissibile", secondo il giudice a quo, è "l'impugnazione della nota 25 febbraio 2004, non rappresentando questa un provvedimento o atto impositivo impugnabile avanti il giudice tributario, ma semplicemente un atto interno e istruttorio della pubblica amministrazione, inviato alla società solo per conoscenza": "l'impugnazione avverso tale nota", quindi, "è inamis-



sibile, sia per difetto di giurisdizione, sia, comunque per tardività".

C. "L' impugnazione dell' avviso n. 20/B del 28 novembre 2003, o atto di contestazione delle sanzioni amministrative, è tardivo, anche se assorbito nel successivo atto di irrogazione delle sanzioni n. 20/B/1 del 5 marzo 2004".

D. "L' impugnazione avverso tale ultimo provvedimento è tempestiva, ma infondata": "le sanzioni amministrative in questione, comminate a termini dell' art. 13 D. Leg.vo 18 dicembre 1997 n. 471 e art. 3 L.R. Toscana 1° luglio 1999 n. 37, sono dovute per il semplice omesso pagamento, totale o parziale, del tributo": "esse non sono dovute, discrezionalmente, per questioni di merito, e quindi determinabili autonomamente, ma sono dovute, automaticamente, per la semplice omissione dell' imposta"; "tenuto conto che l' imposta regionale nel periodo in questione è dovuta (essendo divenuto definitivo il relativo avviso di accertamento per mancata impugnazione nei termini), e che essa non è stata effettivamente pagata, sono conseguentemente dovute le relative sanzioni amministrative"; "non potendo più discutersi in questa sede sulla debenza o meno del tributo, non può neppure discutersi sulla debenza o meno delle sanzioni amministrative".



E. In fine la Commissione Tributaria Regionale scrive: "non si condivide, peraltro, anche se non rilevante ai fini della presente decisione, per i motivi sopra indicati, la interpretazione data dai primi giudici all' art. 16 del DPR 382/1994, e quindi all' intera vicenda a monte della presente controversia" perché, avendo la società presentato, "come consentito dalla legge (art. 38 R.D. n. 1443/1927)", "formale dichiarazione di rinuncia alla concessione":

- "l' ingegnere capo avrebbe dovuto provvedere con decreto alla accettazione della rinuncia entro gg.40 dalla richiesta (art. 16 D.P.R. 382/1994)";

- non prevedendo tale norma "particolari incombenze a carico dell' ingegnere capo prima della accettazione della rinuncia" - atteso che "quelle previste dall' art. 38 R.D. 1443/1927 (verifica dello stato della miniera e prescrizione di eventuali provvedimenti di sicurezza e di conservazione, ed eventuale ordine di esecuzione a spese del concessionario) non debbono necessariamente effettuarsi prima della accettazione della rinuncia, o quali condizioni di essa, ma anche successivamente e nei confronti del concessionario quale "custode" della miniera, divenuto tale dopo la dichiarazione di rinuncia" - "non è giustificata la mancata accettazione della rinuncia alla concessione, motivata dagli eccessivi e de-



licati adempimenti dell' ingegnere capo, in quanto non necessari né condizionanti detta accettazione”;

- “ancor meno giustificata è la mancata accettazione della rinuncia della società per intervenuta disposta “sospensione” da parte dell’ Autorità, in attesa del pagamento di un presunto risarcimento danni” (“fra l’ altro non ancora deciso né nell’ an né nel quantum”) perché “una simile sospensione non è prevista da alcuna norma di legge” e “una sospensione sine die da parte della pubblica amministrazione, oltre ad apparire ingiustificata e molto discutibile sotto molti aspetti diversi, da quello tributario, si risolve anche in un danno per il concessionario, il quale ha l’ obbligo del pagamento del tributo sino alla emanazione del decreto di accettazione della rinuncia (art. 42 R.D. 1443/1927)”.

Il giudice di appello aggiunge: “tale questione ben poteva essere trattata è decisa in sede di impugnazione avverso l’ avviso di accertamento della Regione Toscana n. 20/A del 28.11.2003, qualora tale impugnazione fosse stata tempestiva, e non tardiva come sopra ritenuto”.

2. La società chiede di cassare tale decisione in base a tre motivi.

A. Con il primo la ricorrente - assunto che “con la nota del 5 marzo 2004” la Regione ha “confermato le conclusioni alle quali era pervenuta in precedenza, a sé-



guito di una nuova valutazione comparativa degli interessi coinvolti, dando luogo, pertanto, ad una vera e propria conferma e non ad un atto meramente confermativo (Cons. Stato, IV, 20 dicembre 2002 n. 7258 e 12 febbraio 1997 n. 103)" - contesta la inammissibilità, per tardività ("in quanto proposto oltre il termine perentorio di sessanta giorni dal suo ricevimento"), del ricorso avverso l' "avviso n. 20/A del 28 novembre 2003" e denuncia "violazione dei principi generali in materia di conferma dell' atto amministrativo e degli artt. 9 e segg. della legge 7 agosto 1990 n. 241 e degli artt. 1 e 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000 n. 212" nonché "insufficienza e contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata" adducendo:

- "la facoltà di presentare deduzioni difensive avverso l' atto di contestazione (irrogativo della sanzione amministrativa pari al 30% delle imposte evase) doveva valere anche per l' atto presupposto (di contestazione dei mancati pagamenti dell' imposta)";

- la nota del 5 marzo 2004 emessa "all' esito della nuova istruttoria", avendo la Regione "compiuto un' autonomia, rinnovata istruttoria spingendosi fine al riesame dei presupposti assunti a fondamento della propria richiesta impositiva", integra, "per pacifico insegnamento giurisprudenziale" ("cfr. Consiglio Stato, sez.



VI, 11 maggio 2007 n. 2315"), un "atto di conferma" (e non "meramente confermativo") perché ha "integralmente sostituito l' iniziale avviso di contestazione n. 20/A" e, pertanto, "costituisce un provvedimento impugnabile autonomamente rispetto all' atto confermato", con la conseguenza che il ricorso deve ritenersi "pienamente ammissibile" essendo stati riaperti i termini di impugnazione;

- "per i soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti, la facoltà di prendere visione degli atti del procedimento nonché di intervenire, presentando memorie scritte e documenti che l' amministrazione ha l' obbligo di valutare, è ormai pacificamente ammessa anche con specifico riferimento ai procedimenti tributari (cfr. Corte Costituzionale, 9 novembre 2007 n. 377)": "pertanto", "anche se non espressamente previsto dall' avviso di accertamento n. 20/A", essa "ha fatto pieno affidamento nell' indicazione contenuta nell' avviso di contestazione n. 20/B";

- avendo "l' atto di contestazione n. 20/B", "conseguenziale rispetto all' avviso di accertamento", previsto "espressamente" la "facoltà di presentare deduzioni difensive", "le garanzie partecipative assicurate



all' atto consequenziale non potevano non essere riconosciute anche all' atto presupposto".

A conclusione del motivo la ricorrente:

(1) chiede (quesito di diritto) a questa Corte di confermare ("confermi"):

(a) che "nell' ambito di un procedimento tributario la presentazione di deduzioni difensive da parte del privato è consentita anche laddove non espressamente prevista dal provvedimento accertativo e/o impositivo dell' imposta in applicazione delle garanzie procedurali di cui agli artt. 7, 8, 9 e 10 della legge 7 agosto 1990, n. 241 e agli artt. 1 e segg. della legge 27 luglio 2000, n. 212";

(b) che "qualora a seguito della presentazione da parte del privato di deduzioni difensive l' Amministrazione provveda a valutarle e, a seguito di una rinnovata istruttoria, le respinga motivatamente, confermando l' originario atto di accertamento, l' atto conseguentemente assunto deve intendersi come un provvedimento di conferma autonomamente impugnabile, derivante da un rinnovato esercizio del potere, il quale produce effetti novativi della statuizione dell' atto originario e la cui caducazione travolge l' atto confermato, atteso che esso si sostituisce a quest' ultimo nella disciplina del rapporto sostanziale";



(2) specifica (ai sensi e per gli effetti dell' art. 366-bis c.p.c.), in relazione al vizio di cui all' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., che "l' omessa contraddittoria e/o insufficiente motivazione della decisione impugnata scaturisce dalla mancata valutazione da parte della Commissione Tributaria di secondo grado del fatto che nella fattispecie, l' Amministrazione regionale ha assunto un provvedimento di conferma autonomamente impugnabile con effetti novativi del precedente avviso di accertamento e che in forza di ciò il ricorso di primo grado non può ritenersi tardivo per omessa impugnazione nei termini del predetto avviso".

B. In secondo luogo la società - assunto che anche "con la nota del 5 marzo 2004" adottata dalla Direzione Generale del Bilancio e Finanze "all' esito della rinnovata istruttoria" la Regione ha "confermato le conclusioni alle quali era pervenuta in precedenza, a seguito di una nuova valutazione comparativa degli interessi coinvolti, dando luogo, pertanto, ad vera e propria conferma e non ad un atto meramente confermativo" - contesta il difetto di giurisdizione confermato dalla Commissione Tributaria Regionale in ordine alla sua impugnazione di detta "nota" e denuncia "violazione dei principi generali in materia di conferma dell' atto amministrativo e degli artt. 9 e segg. della legge 7 agosto



1990 n. 241 e degli artt. 1 e 6, comma 5, della legge 27 luglio 2000 n. 212" nonché "insufficienza e contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata" esponendo:

- "il provvedimento di conferma, sostituendo integralmente l' avviso di accertamento, doveva necessariamente essere impugnato innanzi al giudice tributario";

- il terzo comma dell' art. 2 D. Lg.vo n. 546 del 1992, "ad ogni modo", consente al giudice tributario di risolvere "in via incidentale in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio";

- "parimente" il quinto comma dell' art. 7 dello stesso D. Lg.vo "stabilisce" che "le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all' oggetto dedotto in giudizio, salva l' eventuale impugnazione nella diversa sede competente";

- "la statuizione della Commissione Tributaria sembra non aver tenuto conto nemmeno di quanto disposto dall' art. 39 del D. Lgs. n. 546/1992", a tenore del



quale "il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio";

- "analoghe considerazioni valgono con riferimento alla declaratoria di inammissibilità del ricorso per difetto di giurisdizione con riferimento alla nota 25 febbraio 2004" della Direzione Generale Bilancio e Finanze, della quale era venuta a conoscenza solo il 15 marzo 2004, ritenuto "atto interno e istruttorio", costituente "atto endoprocedimentale" impugnabile ("cfr. Cons. Stato, sez. IV, 30 giugno 2005 n. 3537; 7 marzo 2005 n. 917") "unitamente all' atto conclusivo del procedimento".

In chiusura, la società chiede (quesito di diritto) alla Corte di confermare ("confermi") che:

- "il giudice competente a decidere della legittimità del provvedimento di conferma ha giurisdizione anche sull' atto confermato";

- "il giudice tributario è competente a conoscere incidentalmente anche degli atti amministrativi presupposti all' esercizio della pretesa strettamente impositiva".

C. Con la terza (ultima) doglianza la società contesta l' "inammissibilità" (confermata dal giudice di



appello) "per la tardiva impugnazione dell' avviso di contestazione n. 20/B del 28 novembre 2003" ("assorbito", come "riconosciuto" dalla stessa Commissione Tributaria, "nel successivo atto di irrogazione delle sanzioni n. 20/B/1 del 5 marzo 2004") e denuncia "violazione e falsa applicazione dell' art. 2 della L.R. 1° luglio 1999 n. 37 e dell' art. 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472" nonché "difetto, illogicità e contraddittorietà della motivazione della sentenza impugnata" osservando:

- essa "non avrebbe potuto, anche volendo, impugnare" l' avviso detto perché il quinto comma dell' art. 16 (cui rinvia l' art. 2 della citata legge regionale) "l' impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione";

- "le censure prospettate si riverberano" sulla decisione gravata "in merito all' impugnativa dell' atto di irrogazione del 5 marzo 2004 n. 20/B1" perché, giuste le "considerazioni in fatto e in diritto esposte in merito alla tempestività dell' impugnazione interposta", "sia il provvedimento di accertamento delle imposta sia l' atto di irrogazione delle sanzioni amministrative sono entrambi conseguenze della medesima questione pregiudiziale" ("per la quale è pendente ricorso innanzi al Consiglio di Stato") data dalla "sussistenza o meno del



rapporto concessorio", questione che *"poteva ed anzi, doveva essere, comunque, affrontata dal giudice tributario, sia pure incidenter tantum"* atteso *"l'ineludibile nesso di pregiudizialità logico-giuridica tra la titolarità della concessione ed il conseguente obbligo tributario"*, come rilevato dallo stesso giudice a quo in fine dalla sua decisione (*supra*, punto 1.D.).

A conclusione del motivo la ricorrente:

(1) chiede (quesito di diritto) a questo giudice di legittimità di confermare (*"confermi"*) che

"a norma dell' art. 2 della L.R. 1° luglio 1999 n. 37 e dell' art. 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 l'impugnazione immediata dell' atto di contestazione delle sanzioni amministrative per le violazioni tributarie non è ammessa qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione sollevate che, conseguentemente, il privato ha l' onere di impugnare nel termine di sessanta giorni solo ed esclusivamente l' atto di irrogazione di cui all' art. 16, comma 7, del D. Lgs. n. 472/97";

(2) specifica (ai sensi e per gli effetti dell' art. 366-bis c.p.c.), in relazione al vizio di cui all' art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., che

- l' *"omessa, contraddittoria e/o insufficiente motivazione della decisione impugnata deriva dalla mancata*



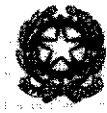
valutazione delle disposizioni sopra richiamate", avendo la Commissione Tributaria Regionale "illegittimamente ritenuta tardiva l'impugnazione dell'atto di contestazione, sebbene assorbito nell'atto di irrogazione" e

- il "vizio sotto il profilo della motivazione per aver dichiarato infondata l'impugnazione dell'atto di irrogazione sull'erroneo presupposto secondo il quale, in virtù dell'asserita tardività del gravame interposto avverso l'atto di contestazione, sarebbe stata preclusa al giudice la valutazione in ordine alla debenza o meno del tributo e, conseguentemente, delle sanzioni".

3. Il ricorso deve essere respinto perché infondato.

A. La "facoltà" dei "soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti" - quindi anche del contribuente destinatario del concreto atto impositivo - di "prendere visione degli atti del procedimento nonché di intervenire, presentando memorie scritte che l'amministrazione" avrebbe "l'obbligo di valutare" - posta dalla società a fondamento del primo motivo di ricorso -, è del tutto insussistente.

A.1. Diversamente da quanto affermato dalla ricorrente, infatti, la Corte Costituzionale non ha ammesso *tout court* siffatta facoltà "anche con specifico riferimento ai procedimenti tributari" essendosi quel giudice



limitato ad affermare, nell' ordinanza (invocata dalla ricorrente) n. 377 del 9 novembre 2007 (concernente l' obbligo di indicazione, nella cartella esattoriale, del "responsabile del procedimento") di avere esso stesso "ritenuto", "fin da epoca precedente l' entrata in vigore della legge n. 212 del 2000", "l' applicabilità ai procedimenti tributari della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990".

La Corte, in proposito, richiama quale suo unico precedente l' ordinanza n. 117 del 21 aprile 2000 ("motivazione della cartella di pagamento"), nella quale si legge esclusivamente che "l' obbligo di motivazione degli atti amministrativi è ora in via generale imposto dall' art. 3 della legge 7 agosto 1990 n. 241": l' "obbligo" che il giudice costituzionale considera imposto "in via generale" dalla legge del 1990, quindi, è solo quello relativo alla "motivazione" degli atti amministrativi (anche di quelli di natura tributaria), cioè l' obbligo previsto dall' art. 3 della legge n. 241/1990.

Con tanto, però, quel giudice non ha affatto esteso al procedimento amministrativo tributario altri obblighi e/o facoltà previsti dalla medesima legge n. 241/1990, in particolare la facoltà (pretesa dalla ricorrente) di "prendere visione degli atti del procedimento nonché di



intervenirvi, presentando memorie scritte che l' amministrazione" avrebbe "l' obbligo di valutare".

A.2. La legge n. 241 del 1990, invero (ed in special modo), esclude espressamente (e tanto non evidenzia profili di incoerenza costituzionale, considerata la natura degli stessi) i "procedimenti tributari"

sia dall' "ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione" contenute nel suo "capo terzo" (secondo comma del suo art. 13, che chiude, appunto, detto "capo")

sia dal "diritto di accesso" [regolato dal "capo quinto", nel quale è compreso l' art. 24, che prevede l' esclusione alla lett. b) del primo comma] e (in prosieguo di ciascuna disposizione) mantiene "ferme" (ovvero sia in vigore), in entrambi i casi, "le particolari norme che li regolano".

Discende da tanto che - fermo l' obbligo di motivazione detto (peraltro specificamente previsto, di poi, dall' art. 7 della legge 27 luglio 2000 n. 212 e variamente regolamentato nelle disposizioni afferenti ciascuna imposta) - la legge n. 241 del 1990 riconosce al contribuente, quanto alla sua "partecipazione" e/o al suo "diritto di accesso" nel procedimento tributario di accertamento, soltanto le facoltà considerate (e nei limi-



ti in cui sono considerate) dalle "particolari norme" che regolano ciascun procedimento.

Vanamente, quindi, la ricorrente denuncia la violazione, da parte della Commissione Tributaria Regionale, delle disposizioni richiamate (artt. 9 e ss. della legge n. 241 del 1990) atteso che le stesse non si applicano allo specifico procedimento tributario di accertamento concernente la debenza dell' imposta sulle concessioni demaniali perché le norme che regolano tale procedimento non prevedono nessuna forma di "partecipazione" (né di "accesso") in nessuna fase del suo svolgimento, essendo demandata la tutela del diritto di difesa del contribuente unicamente alla eventuale fase contenziosa introdotta dallo stesso.

In tale contesto, costituisce evidente disposizione "particolare" quella dettata dal quinto comma dell' art. 6 della citata legge n. 212 del 2000 ("statuto dei diritti del contribuente"), pure invocata dalla ricorrente, atteso che l' obbligo dallo stesso imposto all' "amministrazione finanziaria" (a pena di nullità dei "provvedimenti emessi in violazione") di "invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo" è previsto (e, quindi, limitato) alle sole attività di "iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risul-

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name or set of initials.



tanti da dichiarazioni", quindi a fattispecie del tutto diversa da quella oggetto del presente giudizio.

A.3. La "facoltà" che la ricorrente assume di poter esercitare anche nel procedimento di accertamento dell'imposta, inoltre, non può essere riconosciuta neppure in base all' art. 16 del D. Lg.vo 18 dicembre 1997 n. 472.

La facoltà ("possono") concessa dal quarto comma di tale norma al "trasgressore" e ai "soggetti obbligati in solido" di "produrre deduzioni difensive" avverso l' "atto di contestazione", infatti, in carenza di espressa previsione, per la sua peculiarità, non è applicabile a procedimenti diversi da quelli (di irrogazione di sanzioni tributarie) indicati nella norma, dovendosi escludere una interpretazione analogica della stessa, perché il procedimento di accertamento e/o di liquidazione dell' imposta è espressamente e diversamente regolamentato, e non essendo possibile neppure una interpretazione meramente estensiva in quanto con tale operazione si verrebbe ad prescrivere all' Ufficio un onere (quale quello imposto al comma 7, nel procedimento sanzionatorio, di motivare "a pena di nullità", "anche in ordine alle deduzioni" presentate dal "trasgressore") non previsto nello specifico procedimento di accertamento dell' imposta oggetto della controversia, per il quale, come visto, non è disciplinata nessuna partecipazione del



contribuente per così dire "anticipata" rispetto alla determinazione finale dell' Ufficio né alcuna subordinazione di tale determinazione ad un qualsivoglia comportamento del contribuente successivo alla notifica, diverso dall' impugnazione dell' atto notificato (che cristallizza la pretesa impositiva sia nel *petitum* che nella *causa petendi*), nel termine fissato, innanzi al giudice competente.

La diversità detta, peraltro, trova la sua evidente *ratio* giustificatrice (anche a livello di principi costituzionali) nella opportunità (considerata meritevole dal legislatore, evidentemente a fini di opportunamente contemperare le esigenze tutelate con i precetti di cui agli artt. 24 e 97 Cost.) di consentire al "trasgressore" (come ai "soggetti obbligati in solido") di rappresentare all' Ufficio, tenuto conto della natura comunque punitiva del provvedimento adottando e della gravità delle eventuali "sanzioni accessorie", non solo le ragioni di inapplicabilità di qualsiasi sanzione ma anche tutti gli elementi ritenuti dal trasgressore utili (come, ad esempio, ai fini della corretta applicazione delle norme dettate dal precedente art. 12 in tema di "concorso di violazioni e continuazione" o di altre norme sanzionatrici) per "la determinazione" delle "sanzioni" e della "loro entità", operata in via provvisoria dall'

A handwritten signature in black ink, consisting of several stylized, overlapping strokes.



Ufficio e suscettibile, in mancanza di "definizione agevolata" o di "deduzioni difensive", di divenire "provvedimento di irrogazione, impugnabile".

A.4. In conseguenza della riscontrata sua irrilevanza, l' eventuale presentazione, da parte del contribuente, di "deduzioni difensive" (non previste dalla legge) in riferimento ad un atto (non irrogativo di sanzione ma) proprio del "procedimento" di accertamento e/o di liquidazione dell' imposizione tributaria, deve ritenersi idonea unicamente a sollecitare l' esercizio (di "natura discrezionale": cfr., Cass., un., 27 marzo 2007 n. 7388), da parte dell' amministrazione, dei propri "poteri" di "annullamento d' ufficio" e/o di "revoca" dell' atto contestato: la presentazione di "deduzioni difensive" al di fuori dei casi regolati, quindi, produce unicamente l' effetto proprio di una istanza di (sollecitazione dell' esercizio del potere di) autotutela rivolta all' ente impositore.

Il concreto ed effettivo esercizio di tal potere, però, come avvertito nella stessa sentenza n. 7388 del 2007, "non costituisce un mezzo di tutela del contribuente, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali che non siano stati esperiti": a maggior ragione non può considerarsi sostitutivo dei rimedi giurisdizionali l' atto con il quale, come nel caso, l' ente impositore, solle-



citato dal contribuente, non annulla né revoca (quindi ritiene di non esercitare il potere di autotutela) ma conferma (foss' anche a seguito di ulteriore istruzione) l'atto per il quale era stato invocato detto esercizio perché (Cass., un., 16 febbraio 2009 n. 3698, da cui gli *excerpta*, e 6 febbraio 2009 n. 2870) "avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta" comunque "il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo".

In conclusione, deve affermarsi che la presentazione di "deduzioni difensive" non previste dalle "particolari norme" che regolano l'afferente procedimento tributario di accertamento e/o di liquidazione, considerata la detta natura delle stesse, non è idonea (come ritenuto dal giudice a quo) a sospendere il corso del termine ("sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato") di decadenza previsto ("a pena di inammissibilità") dall'art. 21 D. Lg.vo n. 546 del 1992 per proporre impugnazione innanzi al giudice tributario avverso quell'atto.



B. Il quesito di diritto formulato a conclusione delle doglianze contenute nel secondo motivo di ricorso - di contestazione del difetto di giurisdizione, affermato dal giudice di primo grado e ribadito dalla Commissione Tributaria Regionale, in ordine all' impugnazione della "nota del 5 marzo 2004" adottata dalla Direzione Generale del Bilancio e Finanze - si rivela inammissibile in entrambi i profili ("il giudice competente a decidere della legittimità del provvedimento di conferma ha giurisdizione anche sull' atto confermato"; "il giudice tributario è competente a conoscere incidentalmente anche degli atti amministrativi presupposti all' esercizio della pretesa strettamente impositiva") perché del tutto astratti, siccome privi (nella loro formulazione letterale e logica) di qualsiasi riferimento alla concreta fattispecie:

(1) il giudice di appello, invero, non ha affatto negato la propria giurisdizione "sull' atto confermato", ovvero sia sull' "avviso n. 20/A del 28 novembre 2003", ma, semmai, sul "provvedimento" ("nota del 5 marzo 2004" della Direzione Generale del Bilancio e Finanze) che si assume "di conferma", avendo lo stesso sostenuto (come riportato)

(a) che non si può "eludere e superare l' intervenuta decadenza, e discutere egualmente nel merito, impu-



gnando e contestando la successiva nota 5 marzo 2004, con la quale è stata respinta dalla Regione Toscana la memoria della società avverso il predetto avviso 28 novembre 2003" e, conseguentemente,

(b) che l'impugnazione di detta nota "è inammissibile per difetto di giurisdizione, essendo essa [nota], sia nella forma che nella sostanza, né un atto impositivo, né un provvedimento nuovo ed autonomo, impugnabile innanzi al giudice tributario": nel pensiero del giudice a quo, l'inciso "per difetto di giurisdizione" si rivela del tutto pleonastico avendo lo stesso semplicemente inteso dire che l'impugnazione di quella nota, per la ritenuta sua natura, è "inammissibile", con evidente ed univoco riferimento non già ai limiti della propria *potestas iudicandi*, quali fissati dall'art. 2 del D. Lg.vo n. 546 del 1992, ma alla previsione dell'art. 18 dello stesso testo normativo concernente propriamente gli "atti impugnabili" innanzi al giudice tributario, enumerati da tal norma quale "oggetto del ricorso" al quel giudice; l'affermazione di non impugnabilità dell'atto (perché, dice la Commissione Tributaria Regionale, "con esso non viene assunto alcun provvedimento nei confronti della società"), come ovvio, non necessariamente sottende anche una dichiarazione di difetto assoluto di



giurisdizione od una mera declinatoria della propria giurisdizione;

(2) il secondo profilo, poi, non contiene la identificazione degli specifici "atti amministrativi presupposti all' esercizio della pretesa strettamente impositiva" cui la ricorrente intende riferirsi: siffatta identificazione, nel caso, si palesa ineludibile perché la "pretesa strettamente impositiva" è contenuta nell' "avviso n. 20/A del 28 novembre 2003" per cui la "nota del 5 marzo 2004", siccome successiva, non può certamente considerarsi atto amministrativo "presupposto".

C. L' ultima censura - con la quale si contesta l' affermazione del giudice di appello secondo cui "l' impugnazione dell' avviso n. 20/B del 28 novembre 2003, o atto di contestazione delle sanzioni amministrative, è tardivo" -, è inammissibile per totale carenza di interesse (art. 100 c.p.c.) della ricorrente all' eliminazione della stessa avendo la Commissione Tributaria Regionale espressamente dichiarato che detto atto era stato "assorbito nel successivo atto di irrogazione delle sanzioni n. 20/B/1 del 5 marzo 2004": in tale contesto si rivela del tutto inutile stabilire se (come chiede la società nel formulato quesito di diritto) "a norma dell' art. 2 della L.R. 1° luglio 1999 n. 37 e dell' art. 16 del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 l' impugnazione im-



mediata dell' atto di contestazione delle sanzioni amministrative per le violazioni tributarie non è ammessa qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione sollevate che, conseguentemente, il privato ha l' onere di impugnare nel termine di sessanta giorni solo ed esclusivamente l' atto di irrogazione di cui all' art. 16, comma 7, del D. Lgs. n. 472/97" in quanto il giudice di appello non ha fondato la sua decisione relativa all' atto irrogativo delle sanzioni sulla detta tardività.

La doglianza relativa al vizio di cui all' art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c. ("sotto il profilo della motivazione per aver dichiarato infondata l' impugnazione dell' atto di irrogazione sull' erroneo presupposto secondo il quale, in virtù dell' asserita tardività del gravame interposto avverso l' atto di contestazione, sarebbe stata preclusa al giudice la valutazione in ordine alla debenza o meno del tributo e, conseguentemente, delle sanzioni"), inoltre ed infine, è priva di fondamento atteso che la Commissione Tributaria Regionale, diversamente da quanto esposto nel quesito, non ha dichiarato "infondata l' impugnazione dell' atto di irrogazione" per la "tardività del gravame interposto avverso l' atto di contestazione" ma perché "le sanzioni amministrative in questione, comminate a termini dell'



art. 13 D. Lg.vo 18 dicembre 1997 n. 471 e art. 3 L.R. Toscana 1° luglio 1999 n. 37, sono dovute per il semplice omesso pagamento, totale o parziale, del tributo", quindi per il solo fatto dell' "omesso pagamento" del tributo, ovverosia per una ragione (la cui affermata correlazione non è stata contestata) in ordine alla quale la questione della tardività dell' impugnazione dell' atto di contestazione non assume nessun rilievo né logico né giuridico: in prosieguo, infatti, il giudice ha spiegato il suo pensiero affermando che nel caso le "sanzioni amministrative" sono "dovute" perché "l' imposta regionale nel periodo in questione è dovuta (essendo divenuto definitivo il relativo avviso di accertamento per mancata impugnazione nei termini), e non è stata effettivamente pagata", quindi per una ragione diversa e del tutto indipendentemente dalla (comunque inutilmente) enunciata "tardività del gravame interposto avverso l' atto di contestazione".

A: Per la sua totale soccombenza la società ricorrente, ai sensi dell' art. 91 c.p.c., deve condannata a rifondere all' amministrazione regionale le spese processuali del giudizio di legittimità, liquidate, nella misura indicata in dispositivo, in base al valore della controversia e in considerazione dell' attività difensiva espletata dalle stesse.



P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la s.p.a. Società Chimica LARDERELLO a rifondere alla Regione Toscana le spese del giudizio di legittimità che liquida in complessivi €. 1.700,00 (millesettecento/00), di cui €. 1.500,00 (millecinquecento/00) per onorario, oltre spese generali ed accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26 maggio 2009.

IL CONSIGLIERE ESTENSORE

(dr. Michele D'ALONZO)

IL PRIMO PRESIDENTE

(dr. Vincenzo CARBONE)

IL CANCELLIERE
Giovanni Giambattista

Depositata in Cancelleria



oggi, 9 LUG. 2009

IL CANCELLIERE
Giovanni Giambattista