

ANCORA SULL'IMPUGNABILITA' DEGLI ATTI "ATIPICI"

di Ennio Attilio SEPE

1. Nella relazione "*I nuovi approdi della giurisdizione tributaria*", apparsa sul n. 2/2012 dei Quaderni del CPGT, è stata evidenziata la profonda trasformazione del quadro dei principi che fino all'inizio dell'anno 2002 hanno retto il sistema della giustizia tributaria attuato con la riforma del 1992, che, in larga misura, riprendeva l'assetto di fondo della precedente riforma del 1972 ed introduceva un vero e proprio rito tributario, ispirato al processo civile, quale modello di riferimento richiamato dalla stessa legge-delega, ma caratterizzato dalla natura di giudizio di impugnazione di atti tipici, tassativamente previsti, espressione di poteri autoritativi (provvedimenti).

I fattori che, negli ultimi anni a partire dal 2002, hanno significativamente inciso sulla "fisionomia" del processo tributario sono stati di duplice origine: da una parte, di provenienza legislativa e, dall'altra, di provenienza giurisprudenziale ad opera, soprattutto, della Corte di Cassazione (il c.d. diritto vivente), in una integrazione nella quale la spinta giurisprudenziale è forse apparsa anche più avanzata.

La prima sostanziale innovazione è stata operata dalla L. 2001 n. 448, che, con l'art. 12, comma 2, attribuendo alla giurisdizione tributaria tutte le controversie sui tributi "*di ogni genere e specie*", ha fatto delle Commissioni tributarie il giudice "*naturale*" dei tributi. Il che ha comportato non soltanto un ampliamento dei soggetti suscettibili di esser parte nel processo avanti ad esse oltre quelli indicati dall'art. 10 del D.Lgs. 546, ma anche una estensione degli atti impugnabili bene al di là di quelli elencati nell'art. 19 dello stesso D.Lgs. 546, venendo, così, i confini della giurisdizione tributaria segnati solo dalla materia, vale a dire dalla natura tributaria della controversia.

Successivamente è intervenuta la sentenza 2005 n. 16776 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, nell'esaminare un caso di espresso mancato esercizio del potere di autotutela da parte di un ufficio finanziario, che aveva annullato un recupero di Iva, ma confermato le sanzioni, aveva ritenuto esperibile il ricorso avanti Il Commissione tributaria, innovando non soltanto rispetto ad un orientamento giurisprudenziale consolidato che aveva, in passato, sempre ritenuto, in casi del genere, tutelabile la situazione soggettiva d'interesse legittimo facente capo al contribuente avanti il giudice amministrativo, ma anche rispetto alla generale condivisione della possibilità di adire il giudice tributario soltanto di fronte ad atti elencati nell'art. 19 del D.Lgs. 546, pur se tale elencazione era stata resa meno rigorosa in via di interpretazione estensiva. La conseguenza più importante di tale pronuncia è stata quella di determinare il superamento del principio di tassatività degli atti impugnabili, costantemente ribadito nel passato dalla giurisprudenza. Così l'art. 19 è venuto ad assumere un significato soltanto esemplificativo degli atti impugnabili, nel senso che l'accesso al contenzioso tributario è consentito anche per atti diversi, nemmeno assimilabili in via di interpretazione estensiva, come dimostrato dal caso esaminato. Anche a seguito di tale

decisione rimane ancora fermo il principio che il ricorso al giudice tributario deve pur sempre riguardare atti o, comunque, comportamenti riferibili a poteri autoritativi dell'amministrazione finanziaria.

Con il D.L.2005 n. 203, convertito con modificazioni nella L. 2005 n. 248 anche questo principio viene inciso.

L'art. 3 *bis*, comma 1, lettera a) di tale legge attribuisce alla giurisdizione tributaria una serie di *canoni* (così definiti dal legislatore per sottolinearne la natura diversa da quella tributaria rivestita in precedenza) che la legislazione più recente aveva disegnato come corrispettivi, nel solco di un processo politico-istituzionale inteso ad un'ampia defiscalizzazione delle entrate rimesse alla competenza degli enti locali, in una prospettiva di modernità ed efficienza e dell'instaurazione di un rapporto paritario tra amministrazione ed utente.

Il D.Lgs. 1997 n. 446, nel provvedere, con il titolo III, al riordino dei tributi locali, aveva conferito ai comuni la possibilità di istituire specifiche entrate in assetto commutativo in luogo di entrate tributarie, disponendo, rispettivamente, agli artt. 62 e 63 (quest'ultimo articolo nella versione modificata dalla L. 1998 n. 448), che i comuni, con regolamento, potevano escludere l'imposta comunale sulla pubblicità, sostituendola con un canone in base a tariffa ed i comuni e le province, sempre con regolamento, potevano escludere l'applicazione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, sostituendola ugualmente con il pagamento di un canone in base a tariffa.

La L. 1998 n. 448, richiamantesi alla L. 1994 n. 36 ("legge Galli"), istitutiva del servizio idrico unificato, aveva stabilito, senza possibilità di scelta da parte dell'ente, che il canone per il servizio di scarico e depurazione delle acque di rifiuto provenienti da superfici e fabbricati privati, integrante un tributo comunale sulla scorta della precedente normativa, è quota tariffaria.

Ed, ancora, il D.Lgs. 1997 n. 22 ("decreto Ronchi") aveva disposto la soppressione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, prevedendo la istituzione di una tariffa per la copertura dei costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura e provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico.

2. La trasformazione delle suddette prestazioni da tributo in quota tariffaria aveva comportato la sottrazione delle relative controversie alla giurisdizione tributaria a favore del giudice ordinario. Pertanto è occorso il D.L. 2005 n. 203 per riportare tali prestazioni, divenute appunto "*canoni*", nell'alveo della giurisdizione tributaria, considerata, altresì, la natura "*parafiscale*" di esse, che ne ha favorito l'assimilabilità ai tributi, ignorandosi, tuttavia, da parte del legislatore del 2005 il monito contenuto nell'ordinanza della Corte costituzionale n. 144 del 1998, che delimitava l'ambito delle cognizioni delle Commissioni tributarie con riferimento alle sole controversie in materia tributaria (tant'è che successivamente il Giudice delle leggi ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'attribuzione a tali Commissioni delle controversie sulla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, con sentenza n. 64 del 2008, e per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, con sentenza n. 39 del 2010).

Inoltre sono stati ritenuti impugnabili avanti le Commissioni tributarie anche atti previsti nel procedimento di attuazione della pretesa tributaria, che ugualmente non sembrano rivestire carattere autoritativo, quali i c.d. *inviti bonari*, richiamati dal D.P.R. 1988 n. 43, istitutivo del Servizio di riscossione dei tributi, in materia di tasse ed imposte indirette (art. 67) e di tributi locali (art. 68). Tali atti consistono in un invito al pagamento che l'ufficio finanziario o l'ente locale invia al contribuente prima della iscrizione a ruolo delle somme dovute. Non sono necessariamente prodromici e funzionalmente connessi alla successiva cartella esattoriale, per la cui emissione non è richiesta la previa notifica dell'invito (v. Cass. 2003/1756; per Cass. 2004/22869 e 2002/3550, l'emissione di un invito al pagamento non è necessario per la legittimità della formazione del ruolo tutte le volte in cui sia stato notificato al contribuente un diverso titolo a fondamento della pretesa tributaria).

Sull'impugnabilità di questi inviti, come si è osservato nel precedente articolo, la giurisprudenza della S.C. è apparsa inizialmente divisa, ma il filone interpretativo più interessante, divenuto *ius receptum*, anche se fino ad oggi ancora legato in qualche misura alla esigenza di un inquadramento dell'atto nell'ambito dell'art. 19 del D.Lgs. 546, è apparso quello che ha posto in risalto soprattutto la idoneità dell'invito, con la esplicazione delle ragioni fattuali e giuridiche, a portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'amministrazione e a rendere possibile l'esercizio del diritto di difesa, insorgendo in tale momento l'interesse all'accertamento giudiziario.

3. Nella prospettiva dell'attuale quadro legislativo e di riferimento giurisprudenziale, dato necessario per adire il giudice tributario, attesa l'esistenza di casi di ricorribilità non contraddistinti da presenza di "*provvedimenti*", non sembra possa più essere l'autorità dell'atto, carattere che nei casi di prestazioni parafiscali o inviti bonari manca, bensì la esposizione di una pretesa da parte dell'amministrazione, che costituisce l'elemento comune a tutti gli atti impositivi od esecutivi elencati dall'art. 19.

Sicché la valenza da riconoscere oggi a tale norma non è più quella di una elencazione tassativa degli atti impugnabili, bensì di una indicazione di *situazioni-tipo*, consistenti appunto nella configurazione di una pretesa (in fase di cognizione o già in fase esecutiva) che, ove ravvisabile in una serie di altri casi non predeterminati, ma identificabili in via di interpretazione analogica, consentono di ritenere insorto in capo al soggetto destinatario di essa quell'interesse qualificato necessario ad agire a tutela del proprio diritto od anche interesse legittimo.

Appare di tutta evidenza che, così impostato il problema, nessuna questione si pone per ritenere ammissibile il ricorso al giudice tributario nel caso di una pretesa espressa in una *fattura* (ad esempio, per la riscossione della Tia), recante una pretesa creditoria.

Tuttavia la S.C., pur valorizzando il dato dell'esistenza di una pretesa ai fini dell'integrazione dell'interesse a ricorrere ha tardato a compiere l'ulteriore passo di disancorare tale pretesa dalla natura dell'atto che deve esprimerla, da individuare, secondo la tradizionale concezione impugnatoria del processo, nella elencazione effettuata dall'art. 19, sia pure in una visione allargata.

4. Nell'evoluzione della giurisprudenza della S.C. può, però, ben cogliersi, con statuizioni sempre più decise la possibilità di impugnare gli atti adottati dall'ente impositore anche se non vestiti della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 22015/2006, pur ribadendo la incompatibilità della giurisdizione delle Commissioni tributarie con azioni di accertamento negativo sperimentate in via preventiva indipendentemente dall'esistenza di un formale provvedimento tra quelli tassativamente elencati nella norma dell'art 19, afferma in un *obiter dictum* che *“una interpretazione analogico-estensiva...imporrebbe di riconsiderare la possibilità di ricorrere contro ogni atto – comunque denominato – che contenga gli elementi necessari a portare a conoscenza del contribuente l'an ed il quantum della pretesa dell'Amministrazione la cui mancata osservanza appaia suscettibile di incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente”*.

In S.U. 2007/16293, la S.C., pronunciandosi a favore dell'impugnabilità di un avviso di pagamento in materia di Tarsu, sempre nell'ottica dell'assimilabilità dell'atto ad un avviso di accertamento o di liquidazione, si è preoccupata di definire quali caratteristiche debba possedere la pretesa comunicata con quell'atto, affermando che essa debba presentarsi *“compiuta e non condizionata”*. La particolare attenzione dedicata alla qualificazione della pretesa sta a significare in qualche modo che, al di là della veste formale dell'atto, è da riconoscere in essa, se provvista delle qualità richieste, il dato rilevante e sostanziale che consente l'accesso al contenzioso tributario. Conseguentemente la pronuncia esclude la ricorribilità delle comunicazioni previste dal 3° comma dell'art. 36 *bis* del D.P.R. 1973 n. 600 e dal 3° comma dell'art. 54 *bis* del D.P.R. 1972 n. 633, con le quali l'amministrazione invita il contribuente a fornire *“eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi”*, non essendo ravvisabile in tali casi una pretesa compiuta, bensì da definire all'esito dei chiarimenti forniti dall'interessato.

In termini analoghi si esprime Cass. 2007/21045, in relazione ad invito a pagamento in materia di Tosap, allorchè conferma *“la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che...porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa...si vesta della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art 19 detto atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente, già al momento di ricezione di quella notizia, dell'interesse (art. 100 c.p.c.) a chiarire...la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale...di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva...”*.

Tale principio è ormai del tutto consolidato (v. Cass. 2009/4513; 2012/7344).

Con Cass. 2007/17526, seguita da Cass.2013/11157, viene riconosciuta – come già anticipato – l'impugnabilità di una *fattura* (nella specie, emessa per il pagamento della Tia) avanti le commissioni tributarie. La conclusione è senz'altro da condividere, meno convincente appare la motivazione. La S.C. mostra di muoversi, anche in tal caso, nell'ottica dell'art. 19, pur ritenendo la relativa elencazione come non più tassativa e tale da comprendere anche gli atti con i quali viene richiesta la Tia. Si sforza, quindi, di

dimostrare che la “tariffa” non presenta caratteri sostanziali di diversità rispetto alla “tassa”, giungendo ad affermare che “l’atto attraverso cui viene comunicata al singolo la richiesta della somma che su di lui grava ha natura intrinseca di atto amministrativo”.

Tali argomentazioni si pongono in contrasto non soltanto con tutto il processo legislativo di defiscalizzazione delle entrate degli enti locali che ha riguardato – come si è visto – anche la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni sostituita dal D.Lgs. 1997 n. 22 con un canone in base a tariffa, ma anche con l’interpretazione giurisprudenziale delle S.U. che hanno definito tale canone un “*corrispettivo*” (sent. 2003/12167 in motivazione) e ne hanno espressamente riconosciuto la natura diversa rispetto alla natura tributaria rivestita in precedenza (sent. 2006/4895). Inoltre alquanto ardita appare l’attribuzione alla fattura di natura di atto amministrativo, innanzi tutto perché non appare manifestazione di alcun potere autoritativo, limitandosi essa semplicemente a descrivere il servizio prestato e a indicare il prezzo dovuto, ed inoltre perché sprovvista dei caratteri dell’esecutività e dell’esecutorietà, propri degli atti amministrativi. Senza contare che anche nel campo del diritto pubblico, con sempre maggiore ampiezza si tende ad utilizzare schemi privatistici.

Di fronte ad una nuova realtà, per la quale forzata appare la spiegazione alla luce di vecchi principi, l’interprete deve innanzi tutto tendere ad individuare se siano applicabili nuovi criteri più adeguati.

5. Il problema più delicato che pone l’impugnabilità degli atti così detti “*atipici*”, vale a dire non inquadrabili negli atti elencati dall’art 19, è quello che l’atto atipico, recante una pretesa dell’amministrazione portata a conoscenza del destinatario (contribuente, se trattasi di tributo) possa consolidarsi, nel senso di divenire incontestabile se non tempestivamente impugnato. Pertanto la finalità che è alla base della impugnabilità di tali atti, tesa appunto a favorire una tutela giuridica più avanzata ed efficace, senza la necessità di attendere l’emissione di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’art. 19, rischierebbe di tradursi invece in un pregiudizio per l’interessato.

La risposta si ritiene possa desumersi dal rilievo, già espresso nell’articolo di cui si è fatta menzione, che anche gli atti atipici, ove portino a conoscenza dell’interessato una pretesa definita ed incondizionata, devono recare l’indicazione, prescritta per tutti gli atti impugnabili avanti le Commissioni tributarie dal 2° comma dell’art. 19, del termine entro il quale proporre ricorso, della Commissione tributaria competente, nonché delle forme da osservare (regola, questa, ribadita e rafforzata dal 2° comma dell’art. 7 della L. 2000 n. 212, a norma del quale gli atti impugnabili devono tassativamente indicare “*le modalità, il termine, l’organo giurisdizionale...cui è possibile ricorrere*”). Ove siffatta indicazione manchi, non matura alcuna decadenza dall’impugnativa della pretesa, non decorrendo il termine per impugnare (Cass.2004/19668; 2002/3865; S.U. 2007/16293, in motivazione), almeno fino a quando non intervenga uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’art. 19.

Cass. 2007/21045, già citata, (seguita da Cass. 2009/4313) risolve, invece, il problema distinguendo tra atti espressamente elencati nell’art. 19 (tipici) ed atti diversi

(atipici) ed affermando che la mera possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso questi ultimi non si traduce in un onere di impugnazione della pretesa nel termine perentorio fissato per i primi dal successivo art. 22, fino a quando la stessa non venga reiterata in uno degli atti tipici.

Il ricorso alla distinzione suggerita dalla S.C. è, però, suscettibile di determinare incertezze, considerato, da una parte, che fino ad oggi la rigidità del principio di tassatività degli atti impugnabili elencati nell'art. 19 (e ancor prima nell'art. 16 del D.P.R. 1972 n. 636) è stata attenuata - come già rilevato - dalla S.C. ritenendo ammissibile una interpretazione estensiva di tali atti, senza escludere per gli atti impugnabili in virtù di tale interpretazione la decorrenza del termine d'impugnazione, e, dall'altra, che l'atto atipico potrebbe anche recare la indicazione dei dati prescritti dal secondo comma dell'art. 19, per cui il destinatario si troverebbe nel dilemma se impugnarlo, in osservanza dell'indicazione, o non impugnarlo, nonostante la indicazione, reputandosi che la pretesa in esso contenuta, comunque, non diventi definitiva.