****

**UNIVERSITA’ DEGLI STUDI DI CATANIA**

FACOLTA’ DI ECONOMIA

DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO

DANIELE TOMARCHIO

**ATTUALE VALENZA DEL PRINCIPIO DI TASSATIVITA’ DEGLI ATTI IMPUGNABILI ANCHE ALLA LUCE DELLA NOZIONE DI ATTO FACOLTATIVAMENTE IMPUGNABILE**

TESI DI DOTTORATO DI RICERCA

*Coordinatore*

*Chiar.mo Prof. G. Sciuto*

*Tutor*

*Chiar.mo Prof. S. M. Messina*

*XXIII CICLO*

**INDICE**

**Introduzione**

**Capitolo primo. La giurisdizione delle Commissioni Tributarie.**

**1.1 Un lungo cammino verso la giurisdizione.**

**1.2 L’art. 2 del D. Lgs. n. 546/92, così come mutuato dal D.P.R.**

**n. 633/72.**

**1.3 Gli interventi legislativi che hanno ampliato la giurisdizione . delle Commissioni Tributarie.**

**1.4 Le limitazione apportate all’art. 2 dagli ultimi arresti della**

**Corte Costituzionale.**

**1.5 L’attuale nozione di tributo.**

**Capitolo secondo. Riferimenti ed Evoluzione normativa in materia di tassatività degli atti impugnabili.**

* 1. **La nascita del principio di tassatività**
  2. **La ritenuta non esaustività dell’elencazione di cui all’art. 16 del D.P.R. n. 633/72**
  3. **L’elencazione contenuta nell’art. 19 D. Lgs. n. 546/92 nella sua stesura originaria e la sua attuale ampiezza.**

**Capitolo terzo. Le pronunce della Suprema Corte di Cassazione in materia di atti impugnabili.**

**3.1 Introduzione del tema.**

**3.2 Le sentenze che hanno ritenuto impugnabili gli avvisi bonari di pagamento in materia di Tarsu, Tosap e di contributi consortili.**

**3.3 Avvisi di pagamento: atti non impugnabili.**

**3.4 Non impugnabile l’atto di rideterminazione della superficie tassabile ai fini Tarsu.**

**3.5. Gli inviti al pagamento emessi dall’Agenzia delle Dogane ed altri atti ritenuti impugnabili.**

**3.6. La TIA e le pronunce sull’impugnabilità della fattura.**

**3.7 Gli atti facoltativamente impugnabili.**

**3.8.**  **La mancata impugnazione di un atto atipico preclude l’esame nel merito del successivo atto tipico.**

**3.9 Le sentenza sul preavviso di fermo dei beni mobili registrati**.

**3.10 L’impugnabilità del rigetto dell’istanza di annullamento in autotutela;**

**Capitolo quarto. Il principio di tipicità e gli atti facoltativamente impugnabili.**

**4.1. L’evoluzione del principio di tassatività degli atti impugnabili.**

**4.2. Gli atti atipici. La dottrina.**

**4.2.1 Dottrina favorevole all’impugnazione immediata di atti atipici.**

**4.2.2 Dottrina contraria all’impugnazione di atti atipici.**

**4.3. Gli atti facoltativamente impugnabili. La dottrina.**

**4.4. La nozione di atto facoltativamente impugnabile.**

**4.5. Gli avvisi di pagamento, la fattura, le comunicazioni di irregolarità ex art. 36 ter e il preavviso di fermo: atti facoltativamente impugnabili.**

**4.6. Riflessioni conclusive.**

**Bibliografia.**

**INTRODUZIONE**

La presente trattazione ha come fine quello di esaminare le problematiche concernenti gli atti impugnabili dinnanzi ai giudici tributari, di cui all’art. 19 del D. Lgs. n. 546/92. L’elencazione contenuta in tale articolo valeva a connotare il processo tributario come un processo di impugnazione, in cui, “soltanto” la notifica di uno degli atti tipicamente individuati faceva sorgere l’interesse al ricorso del contribuente.

Sennonché, l’elencazione degli atti suscettibili di impugnazione è stata da sempre oggetto di dibattito dottrinale e di pronunce giurisprudenziali. Dottrina e giurisprudenza, difatti, hanno ritenuto non tassativa l’enumerazione di tali atti per soddisfare esigenze di tutela del contribuente, soprattutto a seguito dell’ampliamento della giurisdizione tributaria anche per effetto dell’evoluzione della normativa tributaria sostanziale. In particolare, con le pronunce dei giudici di Piazza Cavour, che si sono susseguite negli ultimi anni, sembrerebbe essere venuta meno gran parte della valenza che da sempre aveva contraddistinto l’art. 19.

Prima di addentrarmi nelle problematiche sollevate dall’art. 19, vuoi in relazione agli atti impugnabili dinnanzi le Commissioni Tributarie, vuoi relativamente alla nascita del principio di tassatività ad opera dell’art. 1 del D.P.R. n. 636/72, è sembrato opportuno passare in rassegna l’art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 che disciplina la giurisdizione in materia tributaria, nonché le modifiche apportate allo stesso articolo - prima ad opera della L. n. 448 del 2001 (Legge Finanziaria per il 2002) e, successivamente, con il D.L. n. 203 del 2005, convertito con modifiche dalla Legge n. 248/2005 - che hanno esteso la giurisdizione delle Commissioni Tributarie ai tributi di ogni genere e specie, comunque denominati. Tale estensione, giocoforza, ha avuto il suo riflesso sulla problematica oggetto della presente ricerca.

Il lavoro procede poi ad illustrare, e brevemente commentare, le pronunce della Suprema Corte di Cassazione che sono intervenute in tema di atti impugnabili. Esaminando le sentenze si avrà modo di notare come l’orientamento giurisprudenziale sia oscillato dal negare la possibilità di impugnare atti non elencati, al concedere tale possibilità ricorrendo alcune condizioni, financo a dichiarare inammissibile un ricorso avverso un atto tipicamente elencato (o ricorribile soltanto per vizi propri) allorquando sia stato preceduto da un atto atipico non impugnato.

Un’apposita parte della trattazione mette, poi, in evidenza il problema della tipicità dell’elencazione dell’art. 19, che ha tanto impegnato la dottrina negli ultimi anni. Il dibattito vede contrapposti sia chi ritiene ormai superata la tassatività dell’elencazione di cui al sopra citato articolo, sia chi la considera ancora valida ma insiste sulla possibilità di poter impugnare anche altri atti che, per contenuto e forma, sono assimilabili a quelli tipicamente elencati.

Un capitolo è dedicato alla disamina degli atti ai quali è stato consentito l’accesso alla giurisdizione tributaria, seppur non elencati nell’art. 19 e alle problematiche ad essi legate, quale quella relativa alla necessità di una rituale notifica degli stessi o di una semplice comunicazione.

Dalle ricerche svolte sono emersi una serie di dubbi interpretativi di non poco conto, soprattutto legati alle pronunce della Suprema Corte di Cassazione in cui si affronta il tema della impugnazione (necessaria o facoltativa) di atti non elencati in relazione alla cristallizzazione o meno degli effetti e della pretesa in essi riportata.

Infine, si è rilevato che dalla disamina della giurisprudenza susseguitasi negli ultimi cinque anni, si è constatato che il discrimine affinché ritenere impugnabile un atto non sembra essere più l’inserimento nominativo dello stesso fra quelli elencati nell’art. 19, D. Lgs. n. 546/92, quanto, piuttosto, l’esaurimento del procedimento impositivo, cioè una pretesa non *in itinere*, ma definita in tutti i suoi elementi che sia portata a conoscenza con l’atto fiscale, sì da far nascere, fin da subito in capo al soggetto passivo, l’interesse ad agire *ex* art. 100 c.p.c..

**Capitolo primo**

**La giurisdizione delle Commissioni Tributarie.**

* 1. **Un lungo cammino verso la giurisdizione.**

La disciplina della tutela giurisdizionale in materia tributaria è stata caratterizzata nella sua evoluzione, cioè sin dall'inizio del 1865[[1]](#footnote-1) (L. 20 marzo 1865 n. 2248, All. E), da una netta distinzione tra controversie in materia di imposte dirette e controversie in materia di imposte indirette[[2]](#footnote-2).

Quest'ultime erano considerate dal punto di vista prettamente giuridico, e pertanto, era più agevole distinguere l'aspetto della stima da quello del diritto. Ne conseguiva che la cognizione del giudice ordinario poteva essere esercitata secondo le comuni regole giuridiche.

Per le controversie in materia di imposte dirette[[3]](#footnote-3), invece, era necessaria una decisione di carattere equitativo, in quanto, le relative liti richiedevano una valutazione sia del presupposto che della base imponibile. In questo caso la competenza del giudice ordinario era subordinata all'esaurimento di un procedimento innanzi al giudice speciale e limitata alle questioni ricomprese nell'ambito della cosiddetta estimazione semplice[[4]](#footnote-4).

Con tale formula si definivano le controversie non suscettibili di idonea valutazione da parte del giudice ordinario derivante dall’acquisita esperienza di fattispecie analoghe.

Da ciò derivava il limite della "estimazione semplice": il giudice non poteva conoscere di tutte quelle questioni in cui la risoluzione dei problemi di quantificazione della base imponibile avveniva attraverso l'utilizzo di regole di esperienza o tecniche senza l'applicazione di alcuna norma giuridica. Allo scopo di superare tale limite e nel tentativo di affermare la giurisdizione del giudice ordinario e consolidare un minimo ricorso alle norme di diritto, venne introdotta in dottrina ed anche in giurisprudenza la c.d. "estimazione complessa".

Tuttavia, la legge del 1865 prevedeva un ulteriore limite alla devoluzione della controversia tributaria al giudice ordinario con la regola cosiddetta del *"solve et repete"* (art. 6, comma 2°, L. n. 2248/1865), secondo cui l'azione civile in materia tributaria era preclusa laddove non fosse preceduta dal pagamento dell'imposta controversa. Pertanto, il pagamento del tributo diveniva presupposto processuale indispensabile per la regolare instaurazione del processo. Il sistema del "solve et repete" e il presupposto della previa pubblicazione dei ruoli furono poi dichiarati incostituzionali negli anni '70[[5]](#footnote-5).

Il sistema previsto a grandi linee dalle leggi del 1865 e dal successivo T.U. del 1877 (approvato con R.D. 24 agosto 1877, n. 4021, che rimase in vigore fino alla riforma tributaria del 1972) si andò consolidando nel tempo grazie ad un processo di progressiva giurisdizionalizzazione delle commissioni tributarie, formalmente culminato nel 1936.

La competenza per materia delle commissioni tributarie non si estendeva a tutti i tributi ma trovava applicazione solo per un numero limitato di imposte, segnatamente: imposte dirette e di registro, iva, imposte sulle successioni e donazioni, imposte ipotecarie catastali, invim, escludendo le imposte sul reddito dominicale dei terreni, sul reddito agrario e dei fabbricati.

La competenza funzionale delle commissioni tributarie era così articolata:

1. Commissioni distrettuali competenti a conoscere in prima istanza di tutte le controversie, salvo quelle relative a questioni di diritto inerenti le imposte indirette;

2. Commissioni provinciali funzionanti come giudici d'appello delle decisioni delle commissioni distrettuali e di prima istanza per le controversie di diritto in materia di imposte indirette;

3. Commissione centrale competente rispettivamente come giudice di seconda o di terza istanza con esclusione delle questioni di semplice estimazione[[6]](#footnote-6).

L'esaurimento dei gradi avanti le commissioni tributarie o la definitività della pronuncia, seguita dall'iscrizione a ruolo dell'imposta, aprivano la via alla tutela giurisdizionale in sede ordinaria, invocabile sia dal contribuente che dall'amministrazione. Tale giudizio si svolgeva innanzi al Tribunale civile e in sede di gravame, innanzi la Corte d'Appello e la Corte di Cassazione. La decisione delle commissioni tributarie era, comunque, definitiva sulle questioni di estimazione semplice, per le quali era escluso ogni riesame in sede giurisdizionale ordinaria.

La scelta e la nomina dei componenti delle commissioni distrettuali era rimessa all'intendenza di finanza mentre quella delle commissioni provinciali era rimessa al ministro per le finanze a cui spettava anche il potere di dichiararne la decadenza per incompatibilità, incapacità o indegnità.

Tale sistema del contenzioso tributario si presentava così alla verifica di costituzionalità imposta dall'entrata in vigore della costituzione repubblicana.

L'esclusione di una serie rilevante di tributi della sfera di competenza delle commissioni tributarie contribuì, tra le altre cose, ad alimentare il dibattito sulla natura speciale del giudice tributario e, conseguentemente, su una sua eventuale violazione dell'articolo 102 della Costituzione che pone il divieto di istituire giudici speciali. In questo panorama si poneva attenzione alla norma contenuta nella VI^ disposizione transitoria[[7]](#footnote-7). Questa prevedeva l'obbligo per il legislatore ordinario di provvedere entro cinque anni alla revisione degli organi di giurisdizione speciale esistente al momento dell'entrata in vigore della costituzione, allo scopo di conformare tali organi ai nuovi principi in tema di giurisdizione. Il decorso di tale termine senza alcun intervento da parte del legislatore condusse la Corte Costituzionale ad adottare una interpretazione tollerante del precetto costituzionale, ritenendo il termine contenuto nella sesta disposizione transitoria non perentorio e, comunque, non invocabile dal privato ai fini della contestazione della legittimità delle commissioni, ma solo diretto al legislatore.

L'inerzia del legislatore ordinario motivò le scelte della Corte Costituzionale, che in un primo momento, con le sentenze n. 6 del 6 febbraio 1969 e n. 10 del 10 febbraio 1969, sentenziò la legittimità costituzionale delle commissioni tributarie asserendo che le stesse non fossero in contrasto con l'art. 102 della Costituzione in quanto organi aventi natura amministrativa e non giurisdizionale[[8]](#footnote-8). In tal modo la Corte Costituzionale evitava di dichiarare l'illegittimità costituzionale del sistema del contenzioso tributario, evitando al tempo stesso di creare un vuoto nell'amministrazione della giustizia e l'ingolfamento della giustizia ordinaria.

Tale orientamento non venne assolutamente recepito dalla Corte di Cassazione che continuò a considerare le commissioni tributarie organi giurisdizionali.[[9]](#footnote-9) Pertanto, il legislatore della riforma tributaria, quando tornò ad occuparsi della revisione degli organi di giurisdizione speciale, si mosse in un campo complesso, caratterizzato da un contrasto giurisprudenziale, tra i massimi organi giudiziali, su un punto di estrema importanza del contenzioso tributario.

In particolare, l'articolo 10 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, fissava in linee generali i principi dell'intervento su cui il legislatore delegato alla formulazione della riforma doveva attenersi[[10]](#footnote-10).

Precisamente, tale norma ribadiva la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie assicurandone l'autonomia e l’indipendenza proprie degli organi giurisdizionali e strutturava il nuovo processo tributario in modo unitario, in un sistema processuale in cui il ricorso all'autorità giudiziaria veniva previsto alternativamente a quello della Commissione centrale.

A questo punto, seguendo tali scarne direttive, il legislatore incaricato della riforma tributaria emanava il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Esso disponeva la revisione delle commissioni tributarie, articolandole in:

1. Commissioni tributarie di primo grado con competenze e sedi identiche a quelle dei tribunali; la scelta del presidente della commissione spettava al presidente del tribunale così come la nomina dei membri della commissione, scelti per metà tra gli iscritti in appositi elenchi formati dai consigli comunali dei comuni compresi nella circoscrizione e per metà tra gli iscritti ad elenchi formati dall'amministrazione finanziaria, dalle camere di commercio, dai consigli degli ordini professionali degli avvocati, degli ingegneri, dei dottori commercialisti e dei ragionieri.

2. Commissioni tributarie di secondo grado con sede in ciascun capoluogo di provincia e competenza a conoscere delle impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni di primo grado che avevano sede nel territorio della provincia; la scelta del presidente della commissione e del presidente di sezione nonchè del vice presidente spettava al presidente della Corte d'Appello, così come la nomina dei membri della commissione, scelti per metà tra gli iscritti in appositi elenchi forniti al consiglio provinciale e per metà tra gli iscritti ad elenchi anche se formati dall'amministrazione finanziaria, dalle camere di commercio, dei consigli degli ordini professionali degli avvocati, degli ingegneri, dei dottori commercialisti e dei ragionieri. La scelta e la nomina dei membri delle commissioni tributarie, da parte del presidente del tribunale e del presidente della corte d'appello, mirava a garantire la loro autonomia ed indipendenza.

3. Commissione tributaria centrale con sede in Roma, competente a conoscere delle impugnazioni contro le decisioni di secondo grado. I membri della commissione centrale erano scelti tra gli appartenenti alle seguenti categorie, in servizio o a riposo, al di sotto dei 72 anni di età: magistrati della corte di cassazione, magistrati del consiglio di Stato, magistrati della corte dei conti, avvocati dello Stato, professori universitari di materie giuridiche ed economiche.

Il D.P.R. stabiliva, inoltre, che tutti i membri delle commissioni tributarie restavano in carica a tempo indeterminato cessando dall'ufficio al compimento del settantacinquesimo anno di età, avevano identiche funzioni, indirizzate unicamente all'applicazione della legge sulla base dell'apprezzamento degli elementi di giudizio, escludendo ogni tipo di interesse territoriale, di categoria o di parte.

Con l’emanazione del D.P.R. n. 636/72, il quale implicitamente ribadiva come le Commissioni fossero organi di giurisdizione speciale[[11]](#footnote-11), si fecero rientrare nella giurisdizione delle stesse le più importanti imposte previste dal nuovo sistema tributario[[12]](#footnote-12).

Il sistema così delineato, attuava definitivamente i dettami della sesta disposizione transitoria e realizzava un'organizzazione del processo tributario ritenuto dalla Corte Costituzionale sufficientemente adeguato ai principi costituzionali in tema di giurisdizione.

Infine, con l'emanazione dei decreti legislativi 545 e 546 del 1992, entrati in vigore il primo aprile 1996, il legislatore muta radicalmente la struttura del processo tributario, proponendo l'instaurazione di un processo modellato essenzialmente sulla falsariga di quello del contenzioso civile ordinario e di quello amministrativo, caratterizzato dai connotati di rapidità e snellezza. Tale intenzione è resa palese, oltre che dall'introduzione nel processo tributario di tutta una serie di istituti propri del processo civile, anche dai numerosi ed espliciti rinvii all'applicazione delle norme del codice di procedura civile per tutto quanto non espressamente disciplinato dal decreto legislativo 546/92.

Occorre rilevare che con l'avvento dell'art. 1 del D. Lgs. n. 546/92 - il quale al primo comma, stabilisce che la giurisdizione tributaria è esercitata dalle commissioni provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all'art. 1 del D. Lgs. n. 545/92, - si rinviene per la prima volta l'espressione “giurisdizione tributaria”, non presente nel DPR 636 del 1972 ove si faceva riferimento alla competenza anche se intesa come giurisdizione.

**1.2. L’art. 2 del D. Lgs. n. 546/92, così come mutuato dal D.P.R. n. 636/72.**

L’art. 2 in esame, è la norma con cui, notoriamente, viene attribuita (e delimitata) la giurisdizione del giudice tributario.

Trattasi di norma fondamentale nell’ambito della disciplina del processo tributario, in quanto definisce la giurisdizione delle Commissioni Tributarie riconoscendo loro la potestà di cognizione su materie predeterminate normativamente.

Nell’originaria versione dell’art. 2 del D. Lgs. n. 546/92, in sostanza venne recepita la vecchia elencazione di materie devolute alla giurisdizione tributaria di cui all’art. 1 del D.P.R. n. 633/72, comprensiva delle “aggiunte” con le quali singole leggi di imposta avevano devoluto alle commissioni ulteriori tributi rispetto a quelli tassativamente elencati dal Legislatore del 1972.

Ed invero, l’originaria ampiezza della giurisdizione tributaria, che ricordiamo nel D.P.R. n. 636/72, era limitata dalla elencazione delle singole imposte tassativamente enumerate nell’art.1 del decreto delegato (irpef, irpeg ed ilor; iva con alcune esclusioni; invim; imposta di registro; imposta sulle successioni e donazioni; imposta sulle assicurazioni; imposte ipotecarie), già prima della riforma del 1992 era stata ampliata. Singole leggi di imposta, difatti, avevano devoluto alle Commissioni ulteriori tributi rispetto a quelli tassativamente elencati nel d.p.r.636/72: quali l’imposta sul patrimonio netto delle imprese (L.461/92), l’imposta straordinaria sui depositi bancari (L.359/92), l’imposta straordinaria su particolari beni (L.438/92), l’imposta straordinaria immobiliare (L.359/92), nonché il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi in virtù della L.549/1995.

Le modifiche intervenute nel 1992, innanzitutto, si sono preoccupate di riaffermare (art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 545/92) che la giurisdizione delle Commissioni era la continuazione (riordinata) dell’ordinamento del D.P.R. n. 636/72 (che a sua volta era la continuazione del sistema processuale del D.L. 1639/1936, convertito con modificazioni dalla L. 1016/1937), intendendo in tal modo rispettare quanto sancito dall’art. 102 della Costituzione e della VI disposizione transitoria e finale[[13]](#footnote-13). Quindi, nonostante l’ampliamento delle materie devolute, tale impostazione riconfermava il carattere di giurisdizione speciale delle Commissioni Tributarie, le cui potestà decisorie andavano delimitate. E tale delimitazione era contenuta nell’art. 2 del D.Lgs. 546/92.

Con l’avvento di quest’ultimo decreto legislativo, venne, altresì, estesa la giurisdizione ai tributi comunali e locali, e con una norma in bianco destinata ad essere ‘riempita’ di volta in volta dal legislatore, a “ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie”. Il che ha determinato l’inclusione nell’ambito della giurisdizione tributaria di alcun tributi regionali, fra gli altri l’Irap (D. Lgs. n. 446/97[[14]](#footnote-14)). Infine, aveva espressamente affermato la giurisdizione tributaria per le controversie concernenti le sovraimposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie indicate al comma 1 dell’art. 2.

Anche il testo della disposizione in esame nella sua formulazione originaria conteneva un'elencazione tassativa dei tributi oggetto della giurisdizione tributaria.

Nella versione in vigore fino al 31 dicembre del 2001 dell’art. 2 del D. Lgs. n. 546/92, sostanzialmente, veniva delineato un ambito di giurisdizione per materia.

La norma in vigore dal 15 gennaio 1993recitava, infatti: “1. Sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti:

a) le imposte sui redditi;

b) l'imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all'art. 70 del

decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed i casi in cui l'imposta e' riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli;

c) l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili;

d) l'imposta di registro;

e) l'imposta sulle successioni e donazioni;

f) le imposte ipotecaria e catastale;

g) l'imposta sulle assicurazioni;

h) i tributi comunali e locali;

i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie.

2. Sono inoltre soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovraimposte e le imposte addizionali nonche' le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1.

3. Appartengono altresi' alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuita' di una stessa particella nonche' le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unita' immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale”.

In sostanza le controversie attribuite al giudice tributario erano quelle aventi ad oggetto: le imposte, i tributi locali e ogni altro tributo attribuito *ope legis* alla competenza giurisdizionale del giudice tributario[[15]](#footnote-15).

A questo punto si possono sinteticamente rintracciare alcune peculiarità, in allora, del processo tributario: a) si prevedeva una elencazione delle imposte oggetto del processo (in realtà la maggior parte mentre le altre rientravano nella giurisdizione dell’AGO); b) si concentrava, proprio mediante l’elenco tassativo, la giurisdizione delle Commissioni ai provvedimenti mediante i quali l’Amministrazione Finanziaria esprimeva l’*an* e/o il *quantum debeatur* (ovvero provvedeva ad irrogare sanzioni) con il risultato che, nel suo complesso, la materia tributaria veniva ripartita tra tre giudici: oltre le Commissioni, i TAR, la cui giurisdizione (a parte l’impugnazione degli atti generali) ricomprendeva l’annullamento dei provvedimenti emanati nell’esercizio di attività discrezionale (come spesso accade in materia di riscossione, laddove, invece, l’attività impositiva è espressione di attività vincolata); l’AGO, alla quale (oltre alla giurisdizione sugli atti della procedura esecutiva e sulle imposte non elencate - per effetto della previsione di cui all’art. 9 comma 2, c.p.c., ai sensi del quale “Il tribunale è altresì competente per tutte le cause in materia di imposte e tasse …” -) competeva la residua giurisdizione quale quella del risarcimento del danno da fatto illecito dell’a.f. ex art. 2043 c.c. ovvero l’azione del contribuente in ipotesi di espresso riconoscimento da parte dell’a.f. della sua pretesa.

**1.3 Gli interventi legislativi che hanno ampliato la giurisdizione delle Commissioni Tributarie.**

L’originario e sopra descritto impianto normativo di cui all’art. 2 del D.Lgs. n. 546/92, è stato fortemente innovato ad opera di due interventi legislativi, succedutesi nel 2001 e nel 2005, orientati all’allargamento della giurisdizione tributaria e alla concentrazione delle liti fiscali davanti ad un solo giudice.

Con la novella portata dall’art. 12, L. n. 488/2001, si è estesa la competenza giurisdizionale delle Commissioni Tributarie a tutti i tributi, superando la previgente elencazione dei singoli tributi attributi alla giurisdizione delle commissioni, includendovi così, i tributi regionali e locali, il bollo, i dazi doganali e tutte le prestazioni imposte aventi carattere tributario[[16]](#footnote-16).

Per effetto della L. N. 448 del 2001 (Finanziaria 2002) la giurisdizione è stata estesa: *“a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali…. Nonché le sovraimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio” con la esclusione delle “controversie riguardanti gli atti dell’esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell’avviso di cui all’art. 50 del D.P.R. n. 602/73”.*

Sempre per effetto del sopracitato art. 12 (comma 3) è stato espressamente attribuito al Giudice tributario il potere di risolvere *“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 e la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio” (art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 546/92).*

A seguito di tale riforma, pertanto, la giurisdizione tributaria rimane, di già, svincolata dalla classica elencazione delle singole materie (tributi) attribuite, in quanto il limite risulta essere nella materia in sé[[17]](#footnote-17).

Infine, con l’intervento legislativo del 2005, di cui all’art. 3 bis del D.L. n. 203/05 convertito con modificazioni dalla L. n. 248/05, il legislatore ha ampliato l’oggetto della giurisdizione tributaria a tutte le controversie concernenti tributi di ogni genere e specie “comunque denominati”, introducendo, altresì, un secondo periodo al secondo comma, statuente l’appartenenza alla giurisdizione tributaria “*anche delle controversie relative alla debenza del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani*” nonché delle controversie *“attinenti l’imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni”*.

A seguito delle novelle intervenute nel 2001 e nel 2005, si può certamente ritenere che la giurisdizione tributaria abbia assunto i tratti di giurisdizione a carattere generale[[18]](#footnote-18). Profilo essenziale e che si tratti di un’imposizione di natura fiscale stabilita o autorizzata dalla Legge, in generale e in via astratta, sicché la giurisdizione delle Commissioni si estende a *“tutte le controversie concernenti tributi di ogni genere e specie”* e quindi tasse, imposte, contributi, e così via, a prescindere dall’ente pubblico che li stabilisce.

Con l’aggiunta dell’inciso *“comunque denominati”* è stato chiaro l’intento del legislatore di sottolineare che le continue modifiche legislative che mutano la denominazione dei “tributi” non devono indurre a considerarli non rientranti nella giurisdizione tributaria.

Pertanto, ai fini dell’inclusione di una prestazione nel novero della materia tributaria occorre verificare la sua riconducibilità nella categoria concettuale di tributo.

L’art. 2 stabilisce, inoltre, che la giurisdizione tributaria si estende anche ai contributi per il servizio sanitario nazionale nonché alle sovraimposte e alle addizionali, alle sanzioni amministrative, comunque irrogate dagli uffici finanziari e, infine, agli interessi e a ogni altro accessorio. Anche qui, è evidente che l’introduzione del contributo per il servizio nazionale conferma l’estensione della nozione di tributo cui il legislatore è ricorso in tema di giurisdizione tributaria, comprensiva di ogni genere di imposizione.

Pertanto, a seguito delle modifiche intervenute e sopra portate in rassegna, a far data dal 3 dicembre 2005, il testo dell’art. 2 era il seguente: “*Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonche' le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.*

*2. Appartengono altresi' alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione,la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuita' di una stessa particella, nonche' le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unita' immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. (Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni), e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonche' le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicita' e il diritto sulle pubbliche affissioni.*

*3. Il giudice tributario risolve 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 capacita' delle persone, diversa dalla capacita' di stare in giudizio”*.

Concludendo, alla luce delle modifiche legislative sopra portate in rassegna, che hanno ampliato la “dimensione” dell’art. 2, possiamo affermare che, le materie sicuramente escluse dalla giurisdizione del giudice tributario, in considerazione della loro natura *non tributaria,* sono*:*

1. contributi previdenziali obbligatori: la riforma non ha comportato il passaggio delle cause per contributi previdenziali obbligatori in costanza di lavoro dall’attuale competenza dei giudici civili a quella dei giudici tributari. Com’e’ noto le controversie previdenziali, al momento, sono in prime cure di competenza dei tribunali Civili (giudici del Lavoro) ove sono trattate ex art. 442 del c.p.c. con lo speciale rito del processo del lavoro[[19]](#footnote-19);
2. controversie relative agli atti dell’esecuzione forzata di cui agli artt. 615 e 617 c.p.c. (pur con le limitazioni previste dall’art. 57 del D.P.R. n.602/73);
3. il canone di erogazione d’acqua potabile per uso domestico[[20]](#footnote-20);
4. il canone in materia di concessione in uso dei beni demaniali;
5. la penale dovuta dagli istituti di credito delegati dai contribuenti per il versamento diretto di imposte, in caso di ritardato versamento delle medesime[[21]](#footnote-21);
6. le sanzioni irrogate nei confronti del concessionario della riscossione per violazione degli obblighi inerenti al rapporto concessionario;
7. la controversia promossa dal cessionario in materia di rimborso IVA indebitamente riscossa dal cedente[[22]](#footnote-22).

Particolarmente significativa, in merito alla residuale competenza del giudice ordinario, appare la sentenza della Suprema Corte di Cassazione del 25 maggio 2005, n. 10958, con la quale i giudici hanno avuto modo di ribadire che rientrano nella competenza del giudice tributario tutte le questioni concernenti l’interpretazione e applicazione della normativa fiscale, mentre all’autorità giudiziaria ordinaria spettano le controversie che sorgono dopo l’avvio della procedura esecutiva.

Quanto, invece, ai margini di giurisdizione del giudice amministrativo in materia fiscale, rimane sicuramente al giudice amministrativo il potere di annullamento di atti amministrativi generali[[23]](#footnote-23) e altresì, rimane il potere tutte le volte in cui il vizio denunciato attenga a profili estranei o differenti rispetto a quelli implicati dalla prestazione tributaria, come parrebbe desumersi dall’art. 7, comma 4°, della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), laddove è stato previsto che: *“La natura tributaria dell’atto non esclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrono i presupposti”*.

**1.4** **Le limitazione apportate all’art. 2 dagli ultimi arresti della Corte Costituzionale.**

Come già ricordato, nel sistema previgente alla modifica del 2005 appartenevano alla giurisdizione delle Commissioni tributarie tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il servizio sanitario nazionale, nonché le sole imposte le addizionali e le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, interessi e ogni altro accessorio (comma primo) è altresì le cosiddette controversie catastali individuali (comma secondo).

Si può senz'altro rilevare che a seguito della Legge 448 del 2001, la giurisdizione delle commissioni tributaria ha raggiunto il massimo di estensione compatibile con la carta fondamentale, comprendendo per l'appunto *"tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie"*.

Qualsiasi ulteriore e successiva attribuzione, pertanto, dovrà essere sottoposta al vaglio dell'art. 102, II° comma, della Costituzione nella parte in cui vieta l'istituzione *ex novo* di giudici speciali diversi da quelli espressamente nominati nella Costituzione. In sintesi, dovrà valutarsi se sulla scorta del diritto vigente la controversia sottoposta alla cognizione dei giudici tributari abbia o meno natura tributaria, poichè la natura non tributaria farebbe conseguire l'illegittimo allargamento dell'ambito di materie originariamente attribuite alla cognizione delle commissioni tributarie e, pertanto, comporterebbe la violazione dell'art. 102, secondo comma, della Costituzione sopra richiamato.

A seguito dell’emanazione del decreto legge n. 230/2005 (art. 3 bis)[[24]](#footnote-24), sono state aggiunte ulteriori materie nominativamente determinate, precisamente è stato disposto che: *"appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto all'art. 63 del D. Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997 e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue[[25]](#footnote-25) e per lo smaltimento dei rifiuti urbani[[26]](#footnote-26), nonché le controversie attinenti l’imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni[[27]](#footnote-27)"*.

In conseguenza di quest'ultimo intervento, si è posto più marcatamente il problema se la modifica dell'art. 2 si fosse automaticamente tradotta nell'istituzione di un nuovo giudice speciale in violazione dell'art. 102 della costituzione.

Problema già posto con la Legge 448 del 2001 quando l'ambito delle attribuzioni demandate al giudice tributario era passato da una serie di figure impositive specificamente individuate, sino a coprire tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, ma in quell'occasione non venivano comunque snaturate le indicazioni fornite dalla Corte Costituzionale che, poco tempo prima, ebbe modo di specificare che il divieto di istituire giudici speciali non impedisce al legislatore di estendere la giurisdizione delle commissioni, a condizione però che si resti pur sempre nell'ambito della materia tributaria, perché altrimenti si snaturerebbe la potestà di tali organi (Corte Cost. Ord. n. 144 del 23 aprile 1998).

Il chiarissimo principio non risulta più di facile applicazione vuoi perché nell'ordinamento tributario manca una nozione positiva di tributi vuoi perché con le entrate indicate dal D.L. n. 203 del 2005 siamo in presenza di entrate che, a prescindere dal *nomen iuris* attribuitogli (canoni), presentano i tratti di commutatività e si collocano quindi in un incerto ambito di confine fra le entrate patrimoniali e quelle tributarie.

L’intervento del legislatore, che avrebbe dovuto, a suo parere, porre fine ai problemi di interpretazione e di inquadramento in materia[[28]](#footnote-28), a tal fine si è rilevato poco consono.

Ed invero, in questi ultimi anni più volte la Corte Costituzionale si è pronunziata in argomento, proprio in relazione alle norme di estensione della giurisdizione tributaria ed in particolar modo sugli ultimi canoni normativamente nominati affidati alle cure delle Commissioni Tributarie.

A tale proposito la Corte Costituzionale chiamata ad intervenire sull'argomento nella recente sentenza n. 64 del 2008, emanata in materia di Cosap, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del nuovo art. 2, comma secondo, del D. Lgs. n. 546/92, come modificato dall'articolo 3 bis, primo comma, lett. b, del D. L. n. 203/2005 (nella parte in cui ha attribuito alla giurisdizione tributaria le controversie in materia di COSAP - canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche - di cui all'articolo 63 del D. Lgs. n. 446/97).

A parere dei giudici costituzionali, infatti, a prescindere dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, il Cosap non può essere definito un tributo in quanto difetta dei presupposti fondamentali di questo che consistono nella doverosità della prestazione e del collegamento della stessa alla spesa pubblica, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante.

La Corte Costituzionale ha precisato che il legislatore onde non imbattersi nel divieto espressamente sancito dall'art. 102 della Costituzione, nel modificare la disciplina degli organi preesistenti alla costituzione incontra un duplice limite che consiste, da un lato, nel divieto di snaturare, come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale, le materie originariamente attribuite a queste giurisdizioni speciali e, dall'altro, di assicurare la conformità a costituzione delle medesime giurisdizioni.

Successivamente, gli stessi principi sono stati riconfermati dalla stessa Consulta nella sentenza n. 130 del 14 maggio 2008.

L'argomento di questa pronuncia riguardava il delicato problema posto dall'art. 2, D.Lgs. n. 546/92, nella parte in cui estende la competenza delle Commissioni tributarie anche a tutte le sovraimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative comunque erogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio. Il dibattito si era acceso a seguito di una ordinanza delle Sezioni unite della Corte di Cassazione del 10 febbraio 2006, n. 2888, in base alla quale la giurisdizione tributaria si radicherebbe anche per le controversie aventi ad oggetto sanzioni amministrative comunque erogate da uffici finanziari ancorché non correlate al pagamento di un tributo o all'inadempimento di una obbligazione tributaria.

Anche in quest'altra pronuncia i giudici costituzionali hanno dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, primo comma, D. Lgs. n. 546/92, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque erogate da uffici finanziari quando le stesse conseguono alla violazione di norme non aventi natura tributaria.

La Consulta ha motivato le proprie statuizioni sul presupposto che la giurisdizione tributaria deve essere considerato un corpo speciale di giurisdizione preesistente alla costituzione. Ciò comporta che l'oggetto di tale giurisdizione, così come la disciplina degli organi speciali, ben possono essere modificati dal legislatore ordinario, il quale, tuttavia, incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel non snaturare le materie attribuite a dette giurisdizioni speciali nonché nell'assicurare la conformità a costituzione delle medesime giurisdizione (Corte Cost., Ord. n. 144/1998).

Secondo la consulta pertanto l'identità della natura delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce una condizione essenziale perché le modifiche legislative di tale oggetto possono qualificarsi come una consentita revisione dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un nuovo giudice speciale.

Ed ancora, la Corte Costituzionale afferma che deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura del rapporto la giurisdizione tributaria e non può essere ancorata al solo dato formale soggettivo, relativo all'ufficio competente ad irrogare la sanzione. Infine precisa la consulta, l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria, comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che devolve alla giurisdizione tributaria materie non tributarie, ovvero, indirettamente dall'erronea qualificazione di "tributaria" data dal legislatore ad una particolare materia

Infine con la recente sentenza n. 39 dell'11 febbraio del 2010 (in senso analogo vedi anche Corte Cost. sentenza. N. 335 del 10 ottobre 2008), la Corte Costituzionale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 102 della Costituzione, in tema di esercizio della funzione giurisdizionale, l'art. 2 comma secondo, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546/92, come modificato dall'art. 3 bis, comma 1, lett. b, del D.L. n. 203/2005, convertito dalla Legge n. 248 del 2005, nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza, a partire dal 3 ottobre 2000, del canone per lo scarico della depurazione delle acque reflue, disciplinato dagli artt. 13 e 14 della Legge n. 36/94 (disposizioni in materia di risorse idriche).

La Corte ha dichiarato altresì costituzionalmente illegittima la medesima norma nella parte in cui attribuisce la giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza del canone per lo scarico della depurazione delle acque reflue, regolato dagli artt. 154 e 155 del D.Lgs. n. 152/2006 (norme in materia ambientale).

I Giudici costituzionali nel prendere in considerazione la natura del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue di cui alla norma censurata hanno rilevato che detto canone si identifica con la quota della tariffa del servizio idrico integrato riferita ai servizi di pubblica fognatura e di depurazione. E che *“detta tariffa si configura in tutte le sue componenti, ivi comprese quelle riferite alla fognatura e alla depurazione, come corrispettivo di una prestazione commerciale complessa, il quale, ancorché determinato nel suo ammontare in base alla legge, trova fonte non un atto autoritativo direttamente incidente sul patrimonio dell'utente, bensì nel contratto di utenza. Inestricabile connessione delle suddette componenti è evidenziata, in particolare, dal fatto che, a fronte del pagamento della tariffa, l'utente riceve un complesso di prestazioni, consistenti sia nella somministrazione della risorsa idrica, sia nella fornitura dei servizi di fognatura e depurazione"*.

Anche in tale occasione, la Corte Costituzionale, una volta esclusa la natura tributaria del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, ha sottolineato che con l'attribuzione delle controverse relative a tale canone alla giurisdizione tributaria si snaturerebbe la materia originariamente attribuita alla cognizione del giudice tributario e, conseguentemente, violerebbe l'evocato art. 102, secondo comma, della Costituzione. Inoltre, che il mancato rispetto del limite di non snaturare le materie originariamente attribuite alle indicate giurisdizioni si tradurrebbe nell'istituzione di un nuovo giudice speciale, espressamente vietato dall'articolo 102 cost.

I giudici hanno anche precisato che, come chiarito in precedenti pronunce, la giurisdizione del giudice tributario deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto (Corte Cost. sent. n.238 e 241 del 2009; n. 64 e 130 del 2008; ord. n. 218 e 300 del 2009; n. 395/2007; n. 34, 35,94 e 427 del 2006).

Infine, per completezza espositiva dobbiamo ricordare, che la consulta si è anche espressa sulle altre entrate individuate dal D.L. n. 203/2005, ossia sul CIMP (canone per l’installazione di mezzi pubblicitari) e sulla TIA (Tariffa di Igiene Ambientale).

Con le recenti sentenze n. 141 del 8 maggio del 2009 e la successiva ordinanza n. 218 del 17 luglio 2009 in materia di liti relative al canone per l'installazione di mezzi pubblicitari, la Corte si è pronunciata dichiarando comunque l'infondatezza sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 del D. Lgs. n. 546/92 nella parte in cui devolve le liti su tale materie alla giurisdizione tributaria, sulla base della riconosciuta natura di tributo che assume il prelievo del canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (Cimp)[[29]](#footnote-29).

E ancora, con le decisioni n. 238/2009, n. 300/2009 e n. 64/2010, rigettando la questione di legittimità costituzionale dell’art. 2 del D. Lgs. n. 546/92 nella parte in cui attribuisce le liti in materia di TIA alle Commissioni, riconoscendo la natura tributaria di tale tariffa, sul presupposto della sostanziale continuità di questa rispetto alla tassa sui rifiuti solidi urbani

**1.5 L’attuale nozione di tributo.**

Abbiamo avuto modo di osservare come la giurisdizione delle commissioni tributarie sia giunta a dipendere dall'attribuzione della natura tributaria all'entrata pubblica di cui si controverte. La categoria delle prestazioni tributarie può essere rinvenuta nelle sue origini, nella scienza delle finanze, come quella categoria che vi comprendeva tutte le entrate suscettibili di essere percepite allo stato in vista del finanziamento delle pubbliche spese: entrate distinte in imposte, tasse o contributi in relazione alla natura indivisibile o divisibile ovvero mista dei servizi e delle attività pubbliche al cui finanziamento le stesse fossero destinate in relazione alla possibilità di riferirne i costi ai singoli consociati fruitori ovvero e soltanto alla collettività nel suo complesso.

Divenuta autonoma la branca del diritto tributario da quella delle scienze delle finanze, la nozione di imposta è stata riconsiderata in una dimensione più giuridica, la cui essenza è stabilita nello stesso collegamento con la sovranità dello stato, che nel procedere al procacciamento delle entrate necessarie per assolvere alle proprie funzioni può imporre ai consociati l'assolvimento di prestazioni patrimoniali che vanno al di fuori di ogni logica corrispettiva.

Ciò non toglie che risulta alquanto difficile delimitare la nozione di tributo. Il legislatore stesso, ben conscio delle diverse denominazioni presenti in materia ha operato utilizzando il termine più comprensivo “tributi”, con l'ulteriore specificazione comunque denominati, che appunto non esclude nessuna materia per il *nomen iuris* che il legislatore di volta in volta può attribuirgli.

Pertanto, se la nozione di tributo diventa il parametro esclusivo per stabilire se la controversia può essere attribuita al giudice tributario il problema che si e posto e che si pone è quello di trovare criteri utili per capire cosa comprende la materia tributaria e cosa, invece, ne esula.

La dottrina tradizionale[[30]](#footnote-30), afferma che i tributi si distinguono nelle note tre categorie delle imposte, dei tributi speciali e delle tasse, e che tutti hanno la stessa struttura giuridica e danno luogo ad un'obbligazione ex lege che a differenza dei corrispettivi che hanno natura negoziale è espressione della potestà di imperio dello stato.

Parte della dottrina[[31]](#footnote-31), osserva che mentre l'essere tributo implica necessariamente l'inclusione dell'entrata nella giurisdizione tributaria, l'attribuzione alle commissioni tributarie dei proventi locali non equivale al riconoscimento della loro natura tributaria.

Per comprendere se il legislatore includendo nuovi canoni nella giurisdizione delle commissioni tributarie ampli, oltre i limiti costituzionali i confini della giurisdizione tributaria e quindi se si tratti in effetti di entrate privatistiche, è necessario rifarsi alla (difficile) distinzione tra tasse e prezzo così come elaborata dalla dottrina.

Quest’ultima,[[32]](#footnote-32) sostiene che il confronto tra il concetto di prezzo e quello di tassa è necessario in considerazione del fatto che i tributi commutativi rappresentano il confine tra entrate di natura tributaria e corrispettivi di diritto privato. “La tassa costituisce fattispecie di confine tra tributi ed entrate patrimoniali, si tratta dell'ultimo tributo prima che inizi l'aria dei corrispettivi dei servizi pubblici” che per l'autore oggi sarebbe ambiguamente frastagliata tra corrispettivi veri e propri, canoni, tariffe e prezzi pubblici[[33]](#footnote-33).

La dottrina classica, suffragata dalla Corte di Cassazione (sez III, sent. n. 2988/1967), ravvisava come discrimine tra le entrate di diritto privato e le tasse, il carattere della regolamentazione giuridica dell'istituto: se pubblicistico, rientrava nella attività di *iure imperi* dell'amministrazione e quindi il relativo provento assumere i caratteri di tassa, se privatistico, invece, rientrava nella attività *iure gestionis* ed il relativo provento si configurava come entrata patrimoniale o di diritto privato.

La Corte ha affermato, poi, la distinzione tra i vari istituti dell'imposta, della tassa e delle entrate di diritto privato, statuendo che: *"mentre la distinzione tra imposte e entrate patrimoniali o di diritto privato e agevole in quanto l'imposta trova il suo fondamento in un rapporto di natura pubblicistica, costituendo una prestazione pecuniaria che un ente pubblico ha il diritto di esigere in virtù della sua potestà di imperio nella misura e nei modi stabiliti dalla legge, al fine di conseguire un'entrata ed indipendentemente dalle finalità cui è destinata, invece, l'entrata patrimoniale, trova il suo fondamento in un rapporto contrattuale di natura privatistica, nel quale l'obbligo del pagamento di una determinata somma, dovuto ad un ente pubblico, sorge in virtù della volontà delle parti, potendo tra l'altro costituire lo specifico corrispettivo di un pubblico servizio del quale il privato usufruisca, non sembra altrettanto agevole è la distinzione tra entrate patrimoniali e tasse, le quali ultime costituiscono prestazioni pecuniarie, sempre di diritto pubblicistico e, dovute ad un ente pubblico in base alla legge, per l'esplicazione da parte dell'amministrazione di un'attività che concerne, in particolar modo, l'obbligato e che può consistere anche nella prestazione di un pubblico servizio del quale il privato fruisca"*.

Pertanto, il discrimine fra le due fattispecie, tassa e prezzo (corrispettivo per un servizio), era ravvisato nel rapporto giuridico tra il cittadino e la pubblica amministrazione: pubblicistico per la tassa, privatistico per il prezzo.

Sennonché, la presenza di contratti aventi ad oggetto l'esercizio di un servizio pubblico, in cambio dei quali gli utenti corrispondono un prezzo a fronte di rapporti giuridici privati, con l'ente pubblico, ha prodotto una svalutazione di tale elemento come discriminante tra tassa e prezzo.

Secondo il Tesauro[[34]](#footnote-34), l'elemento fondamentale della definizione di tributo è l'essere il tributo entrata coattiva o autoritativa ossia imposta con un atto dell'autorità senza che vi concorra la volontà dell'obbligato. La coattività, secondo l'autore, distinguerebbe il tributo dall'entrata di diritto privato.

Altra autorevole dottrina[[35]](#footnote-35) va oltre l'impostazione fornita dal Tesauro. L’autore dopo aver specificato che il problema della definizione del concetto giuridico di tassa è uno dei più complicati del diritto tributario, individua le cause di queste difficoltà della presenza nel sistema di tasse volontarie e di numerosi corrispettivi di servizi pubblici che non si sa se assegnare al campo delle tasse, anche se la legge non li qualifica come tali. Considera a tal fine irrilevante la prestazione resa dall'ente pubblico ( funzione o servizio) dando importanza esclusiva alla fonte e/o disciplina giuridica del rapporto; affinché la tassa possiede il carattere del tributo occorre che si presenti, nella sua disciplina di diritto positivo, con prestazione coattiva.

Pertanto, secondo l’autore sarà la disciplina del rapporto a rilevarci se la contropartita economica posta a carico del fruitore del pubblico servizio o della funzione pubblica appartenga al regno della tassa o a quello del corrispettivo di diritto privato comune o speciale.

Altra parte della dottrina[[36]](#footnote-36) sostiene che il tributo per il legislatore è “una prestazione patrimoniale coattiva, di autorità, volta a finanziare la spesa pubblica e, allo stesso tempo, a realizzare finalità economiche, sociali e politiche di vario tipo, imposta senza il concorso della volontà dell'obbligato e senza rappresentare il corrispettivo a fronte di una controprestazione avente i tratti della normazione tributaria sostanziale”.

Ed ancora, per altra parte della dottrina[[37]](#footnote-37) il tributo è quell’entrata coattiva, nascente a prescindere dalla volontà del soggetto obbligato, avente fonte e disciplina in un atto normativo e realizzato attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio, corrispondente a un pagamento a titolo definitivo e senza indennizzo, volto al procacciamento dei mezzi finanziari necessari a coprire la spesa pubblica.

In tal senso si era espressa anche la Corte Costituzionale. Invero, con le sentenze n. 2 e n. 11 del 12 gennaio 1995 e n. 37 del 10 febbraio 1997, la consulta ha affermato che la nozione di tributo è caratterizzata dalla "*ricorrenza di due elementi essenziali: da un lato, l'imposizione di un sacrificio economico individuale realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio; dall'altro la destinazione del gettito scaturente da tale adozione al fine di integrare la finanza pubblica e cioè allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario necessario a coprire le spese pubbliche"*.

Successivamente i giudici della consulta onde valutare la natura di mero corrispettivo privatistico o di vero tributo hanno preso le mosse raffrontando la disciplina positiva degli istituti stessi e la nozione di tributo elaborata poi dalla giurisprudenza di legittimità vuoi, in mancanza, con la creazione di una nuova giurisprudenza di rango costituzionale.

Nelle sentenze della Corte Costituzionale n. 73/2005, n. 334/2006, n. 64/2008, n. 335/2008 e n. 141/2009, vi è una uniforme impostazione sulla necessità di escludere dalla giurisdizione tributaria le controversie che non abbiano proprio ad oggetto un tributo. La giurisprudenza della corte costituzionale ha fornito un forte impulso al fine di identificare la materia tributaria e quindi anche al fine di poter definire la nozione di tributo.

Secondo la citata giurisprudenza, i criteri rilevanti e qualificanti la nozione di tributo, sono: la doverosità della prestazione, il collegamento di questa prestazione alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante ed infine la mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti.

Dovendosi intendere per doverosità della prestazione l'obbligatorietà da parte dei soggetti passivi del pagamento dei relativi prelievi, vale a dire l'impossibilità degli stessi di sottrarsi a tale obbligo in quanto imposto *ex lege*.

Inoltre, occorre che sussista un collegamento di detta prestazione obbligatoria alla spesa pubblica in relazione ad un presupposto economicamente rilevante. A ben vedere, trattasi del richiamo all'art. 53 della Cost., che impone a tutti di concorrere alla pubblica spesa in ragione della propria capacità contributiva.

Ulteriore requisito e' la mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti. Pertanto, occorrerà accertarsi, di volta in volta, al fine di stabilire se il contenzioso relativo ad una prestazione rientri nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie, se il rapporto, abbia una struttura autoritativa e non sinallagmatica in quanto, nel tributo manca quest'ultimo rapporto tra le parti. Qualora l’obbligazione trovi la propria fonte in un rapporto contrattuale a prestazione bilaterale la relativa materia non può qualificarsi tributo.

Sulla scorta dei criteri indicati dalla Corte Costituzionale, si sono susseguite numerose sentenze, sia della stessa Consulta che della Corte di Cassazione, che condividendo tale orientamento hanno attribuito la natura tributaria alle tasse automobilistiche[[38]](#footnote-38), al contributo unificato sugli atti giudiziari[[39]](#footnote-39), alle somme che gli enti pubblici percepiscono dai privati per l'occupazione o utilizzazione di aree di pertinenza pubbliche[[40]](#footnote-40) e al prelievo erariale unico[[41]](#footnote-41).

In una significativa sentenza i giudici di piazza Cavour hanno precisato che: *" per poter affermare la giurisdizione tributaria quando si controverte di una entrata pubblica, occorre pregiudicarne la natura di tributo, nozione questa che è comprensiva di imposte e di tasse: le imposte afferiscono a fatti che manifestano la capacità contributiva del soggetto e sono dirette ad approntare i mezzi finanziari per il perseguimento dei fini generali dello stato o di altri enti impositori; le tasse sono invece legate al finanziamento, in particolare, di una attività o di un servizio pubblico e riguardano specificamente il contribuente, potenziale o effettivo fruitore dello stesso"*, ed ancora: " *deve quindi distinguersi tra tassa da una parte che condivide la natura tributaria delle imposte e dall'altra canoni o tariffe o diritti speciali e prezzi pubblici che rientrano nella categoria delle entrate patrimoniali pubbliche extra tributarie*" [[42]](#footnote-42).

In conclusione, possiamo affermare che l'evoluzione giurisprudenziale della Corte Costituzionale ha delimitato il tentativo di estensione oltre misura della giurisdizione tributaria intrapreso dal legislatore. Negli ultimi anni ha acquisito un ruolo di centralità la nozione di tributo anche se, come afferma autorevole dottrina[[43]](#footnote-43), è insufficiente la definizione soltanto nominalistica del "tributo", laddove viene precisato che in realtà, la nozione di tributo ai fini dell'appartenenza della relativa controversia alla giurisdizione tributaria è una nozione unitaria che deve essere complessivamente ricavata da ogni dato, sostanziale e processuale, fornito dall'ordinamento.

**Capitolo secondo**

**Riferimenti ed evoluzione normativa in materia di tassatività degli atti impugnabili.**

**2.1. Gli atti impugnabili e la ritenuta non esaustività dell’elencazione di cui all’art. 16 del D.P.R. n. 636/72, anteriormente alla novella del 1981.**

Il processo tributario da sempre ha espresso una connotazione impugnatoria di provvedimenti[[44]](#footnote-44). Fin dai suoi albori era previsto che il contribuente potesse reclamare contro *l’operato dell’Agente* (art. 80, R.D. n. 4024/1877), successivamente alla riforma tributaria degli anni 30, si sancì, ai sensi dell’art. 23, R.D. n. 1639/1937, che il ricorso poteva essere proposto entro 30 giorni dalla notifica del *provvedimento*.

E’, per l’appunto, con il D.P.R. n. 636/72, che all’art. 16 venne introdotta un’elencazione degli atti impugnabili[[45]](#footnote-45)[[46]](#footnote-46). L’art. 16 citato, nella sua originaria formulazione in vigore dal 1° gennaio 1973, sotto il titolo “termine per ricorrere”, prevedeva che: *“Il termine per proporre ricorso alla Commissione di primo grado è di sessanta giorni e decorre dalla notificazione dell’avviso di accertamento, dell’ingiunzione, del ruolo, del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie”[[47]](#footnote-47)*.

Il primo degli atti preso in considerazione dall'art. 16 ai fini dell’instaurazione di un procedimento contenzioso è **l'avviso di accertamento[[48]](#footnote-48)**.

Con esso, alla fine di una attività istruttoria più o meno complessa, l'amministrazione comunica al contribuente che è avvenuta una violazione delle leggi tributarie da cui appunto è derivato un danno all'erario in termini, vuoi, di minore imposta versata, vuoi di un'evasione totale dell'obbligo di pagamento del tributo. Pertanto, si può affermare che in senso stretto, l'attività di accertamento ha riguardo solo alla diretta considerazione di quegli elementi previsti dalla legge come idonei all'insorgere di un obbligo di corrispondere somme a titolo di imposta. Proprio da questa attività scaturisce il cosiddetto avviso d'accertamento.

Occorre considerare, fra l'altro, che l'avviso di accertamento ha costituito, tradizionalmente, il modello per eccellenza degli atti emanati dall'amministrazione finanziaria, quello in cui meglio si esprimevano i contenuti della pretesa fiscale, costituendo anche per certi autori il momento di origine di un rapporto formale fra contribuente ed ente pubblico[[49]](#footnote-49). Da notare, altresì, che già nella legislazione di allora si faceva riferimento all'atto di accertamento adottando formulazioni letterali differenti anche se convergenti nel significato: cosicché per le imposte dirette si parlava di avviso di accertamento (art. 42 D.P.R. n. 600/1973); per l'IVA si parlava di avviso di rettifica delle dichiarazioni (art. 54 D.P.R. n. 633/1972); per l'imposta di registro di avviso di accertamento del maggior valore (art. 52 D.P.R. n. 131/1986), così come per l'imposta sulle successioni (art. 26 D.P.R. n. 637/1972); mentre per l'INVIM era previsto l'avviso di accertamento dell'incremento imponibile, che poteva essere in rettifica della dichiarazione del contribuente oppure autonomo, se la dichiarazione era stata omessa (art. 20 D.P.R. n. 643/1972).

Quanto alle conseguenze che scaturivano dall'emanazione dell'atto, era agevole ritenere, dalla struttura dell'art. 16, che fosse stato individuato un rigoroso iter per contestare la pretesa l'amministrazione finanziaria con la fissazione di una serie di adempimenti la cui inderogabilità era collegata al particolare regime degli atti in discussione.

Il rigido sistema di decadenze che caratterizza la normativa dei ricorsi opera innanzitutto proprio riguardo all'avviso di accertamento, atto autoritativo la cui definitività rende incontestabile la debenza della prestazione ad esso riconducibile e nella misura che in esso ne risulta.

L’impugnazione dell'atto entro il ristretto termini di decadenza rappresenta quindi per il contribuente l'unico mezzo per la contestazione della pretesa avanzata da parte della pubblica amministrazione.

Il secondo provvedimento preso in considerazione dall'art. 16 è il **provvedimento che irroga le sanzioni**. Quando si parla di sanzioni ci si riferisce alle sanzioni tributarie amministrative, cioè all’epoca, principalmente la soprattassa o la pena pecuniaria, nonchè le sanzioni cosiddette accessorie o indirette.

Tale provvedimento non ha una connotazione specifica, difatti quando la trasgressione dà luogo ad accertamento in rettifica o d'ufficio è stabilito che sia comunicata al contribuente con lo stesso avviso di accertamento (ex at.55, comma 2° D.P.R. n. 600/73), altre volte viene sancito che se è dovuta l'imposta, la sanzione può essere irrogata con lo stesso avviso. Comunque sia, alla luce dell'inserimento di tale atto fra quelli impugnabili, è da ritenere che, anche quando la sanzione non venga erogata con apposito avviso separato, questa mantenga la propria autonomia ed abbia una specifica rilevanza sia ai fini della qualificazione dell'atto sia ai fini della relativa impugnazione. Pertanto, ad esempio, quand'anche il provvedimento che irroga la sanzione sia contenuto nell'avviso di accertamento contestare quest'ultimo non significa contestare anche la sanzione ma occorre, per contrastarla, una specifica censura.

Il terzo provvedimento preso in considerazione dall'art. 16 era **l'ingiunzione.** La contestazione di tale atto, fino a prima della riforma del 1972, doveva avvenire dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria, anche se, con la stessa venissero riscossi i tributi indiretti. Infatti, l'ingiunzione fiscale, originariamente disciplinata dal R.D. n. 639 del 1910, ha tradizionalmente costituito il mezzo tipico di riscossione di tale tributi. Talvolta, l'ingiunzione è stata assunta ad elemento discriminatorio per la distinzione giuridica fra le imposte dirette e quelle indirette.

Con la riforma del 1972 l'ingiunzione è stata inserita nell'elenco di cui all'art. 16, pertanto, ciò ne ha comportato una sottrazione della sua collocazione sistematica nella sfera processuale civilistica ed una sua attrazione nell'ambito della regolamentazione del processo tributario[[50]](#footnote-50).

Anche l'ingiunzione ha suscitato non poche incertezze per quanto concerne la sua qualificazione. La stessa, difatti, poteva assumere diverse posizioni nell'ambito della procedura di applicazione dei tributi potendo avere un contenuto più o meno ampio. Pure la sua emissione era priva di una precisa collocazione potendo, l'ingiunzione, secondo i casi, essere o meno preceduta da vari atti previsti per la determinazione della pretesa fiscale.

Da notare, infine, che il terzo comma dell'art. 16, escludeva la possibilità di impugnare l'ingiunzione, se non per vizi propri, allorquando la stessa fosse stata preceduta dalla notifica di un avviso di accertamento ovvero di un provvedimento che irrogava le sanzioni.

L'ultimo atto menzionato dall'elenco dell'art. 16 ai fini di una relativa impugnazione dinanzi le Commissioni tributarie era il **ruolo**. Tale provvedimento era il tradizionale mezzo di riscossione coattiva dei tributi diretti[[51]](#footnote-51). Anche per il ruolo si è molto discusso circa la sua natura e i suoi effetti: chi nè ha riconosciuto la qualità di titolo esecutivo, espressione di imposizione, chi di atto insieme formale e sostanziale, chi di mero atto della riscossione, ecc..

Nel sistema delineato dal D.P.R. n. 633/72 al ruolo deve riconoscersi anche un contenuto provvedimentale che regola la situazione sostanziale del contribuente fino ad essere, talvolta, il primo e solo atto della procedura di determinazione dell'imposta ad essere notificato.

Tale situazione doveva essere ben presente al legislatore il quale inserì il ruolo nel comma primo dell'art. 16 fra gli atti ritenuti impugnabili, considerando, per l'appunto, il ruolo come un atto previsto per la realizzazione del prelievo tributario.

Anche per il ruolo vale la regola considerata per l'ingiunzione fiscale nel senso che poteva essere impugnato soltanto per vizi propri allorquando fosse stato preceduto dalla notifica dell'avviso di accertamento o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni. Infine, era previsto al 5° comma, che per notificazione del ruolo si intendeva la notificazione della cartella esattoriale.

Analizzando la norma in commento, occorre, altresì, rammentare che essa (art. 16) è compresa nell’ambito della sezione riguardante il giudizio di primo grado, per cui parte ricorrente è sempre chi intende contrastare le pretese dell’Ufficio (ovvero il diniego di rimborso) con l’instaurazione della procedura contenziosa[[52]](#footnote-52). Tale principio viene evidenziato nel contenuto dell’articolo stesso e discende dal peculiare rapporto che si instaura fra il soggetto passivo e l’ente impositore: la legittimazione della causa è data dalla titolarità di una posizione soggettiva che viene investita dagli effetti del comportamento tenuto dall’Amministrazione, vuoi per il tramite dell’emanazione di provvedimenti specifici (quelli elencati nel primo comma), vuoi mantenendo una posizione di contrasto o di inerzia rispetto ad un’azione del contribuente che mirava ad ottenere un rimborso (comma 6° e 7°).

Il ricorrente, pertanto, reagisce ad una estrinsecazione, anche indiretta, di volontà dell’Amministrazione Finanziaria[[53]](#footnote-53), non solo, ma il ricorso alla Commissione tributaria è l’unico mezzo per contestare la legittimità dell’operata dell’Ufficio e per far valere le proprie ragioni, onde ottenere il ripristino dell’osservanza delle norme che si assumono violate.

Si può, quindi, affermare che a norma dell’art. 16 del D.P.R. 633/72, l’atto di instaurazione del procedimento contenzioso è il ricorso che si esaurisce nella possibilità di contestare “determinati atti” dell’Amministrazione[[54]](#footnote-54).

Nell’originaria formulazione dell’art. 16 D.P.R. n.633/72, pur essendo presente un elenco di atti impugnabili, non era stata inserita nessuna clausola di chiusura (che, vedremo verrà espressa solo con la novella legislativa del 1981, v. paragrafo successivo) e, l’elenco stesso, stante le sue evidenti lacune, era considerato meramente esemplificativo. Invero, sia la giurisprudenza[[55]](#footnote-55), che la dottrina prevalente[[56]](#footnote-56), furono portati ad ammettere l’interpretazione estensiva delle categorie astratte di atti previsti dalla norma.

**2.2. Il principio di tassatività dell’elenco degli atti impugnabili.**

Stante la connotazione impugnatoria del processo tributario, si è da sempre sostenuto che condizione necessaria per adire il giudice tributario fosse l’impugnazione di uno degli atti elencati (ex art. 16 D.P.R. n. 636/72), quale “veicolo di accesso” all’esame del rapporto tributario.

Ciò non di meno, dopo la riforma del sistema tributario del 1973/74, non si poteva parlare di tassatività dell’elenco degli atti suscettibili di sindacato giurisdizionale[[57]](#footnote-57), in quanto gli atti menzionati nel medesimo articolo, non rappresentavano il ventaglio completo degli atti che la P.A. poteva emanare per portare a conoscenza la pretesa tributaria, in una delle materie che lo stesso art. 1 D.P.R. n. 633/72, demandava alla giurisdizione delle commissioni tributarie.

La previsione del principio di tassatività fu introdotta con la mini riforma del processo tributario attuata nel 1981.

In precedenza, come appena ricordato, l’art. 16 del D.P.R. n. 636/1972 (norma-tipo sulla proposizione dei ricorsi per l’applicazione delle imposte, in quanto disciplinava gli atti ritenuti impugnabili nel processo tributario), indicava solo quattro atti ai fini dell’impugnabilità presso le Commissioni. La dottrina e la stessa giurisprudenza, come visto, sostennero che l’elenco non era tassativo ma puramente esemplificativo dal momento che non contemplava atti sicuramente lesivi della sfera giuridica del contribuente.

Fu, per l’appunto, con la richiamata mini riforma, avvenuta ad opera del D.P.R. n. 739/1981, che il legislatore da un lato ampliò l’elenco degli atti impugnabili portandoli da quattro a sette[[58]](#footnote-58). Per altro verso, onde fugare ogni dubbio, previde che “*atti diversi non sono autonomamente impugnabili*”, introducendo la categoria degli atti autonomamente non impugnabili (vale a dire atti di per sé lesivi ma impugnabili solo in via differita, allorché fosse emanato l’atto espressamente inserito nell’elenco).

Con tali integrazioni ne era scaturita una formulazione più elaborata che voleva tenere conto dell’articolato dibattito sia in giurisprudenza che in dottrina, vuoi per un migliore adeguamento alla varietà delle singole ipotesi, vuoi per offrire una maggiore tutela al soggetto che si rivolgeva al giudice tributario.

A seguito di tale inserimento, fra l’altro, venne variata anche l’intitolazione della norma, che mentre prima si riferiva al *“termine per ricorrere”*, dopo faceva riferimento alla *“proposizione del ricorso alla commissione tributaria”*.

Nella rinnovata versione dell’art. 16, così come riscritto dall’art. 7 del D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739[[59]](#footnote-59), gli atti impugnabili erano l’avviso di accertamento, l’avviso di liquidazione dell’imposta, il provvedimento che irroga le sanzioni, l’ingiunzione, il ruolo, l’avviso di mora e il provvedimento che respinge l’istanza di rimborso di cui al comma 6.

Si è sin’ora considerato i quattro atti di cui all’elenco dell’art. 16 nella sua originaria formulazione, ora occorre esaminare l’avviso di liquidazione, l’avviso di mora e il provvedimento che respinge l’istanza di rimborso.

Come già rilevato, con la novella portata dal D.P.R. n. 739/1981 è stata estesa la possibilità di adire le Commissioni tributarie anche avverso l’**avviso di liquidazione dell'imposta**.

Nella formulazione originaria dell'art.16, non era previsto, infatti, uno specifico riferimento alla impugnabilità di tale atto. Pur tuttavia, l'ammissibilità della sua impugnazione, pur risultando dubbia, si era gradualmente affermata vuoi in dottrina[[60]](#footnote-60), che in giurisprudenza[[61]](#footnote-61) .

Il riferimento all'avviso di liquidazione, contenuto nel primo comma dell'art. 16, così come novellato, è più che altro una presa di coscienza a livello legislativo della prassi che ormai si era delineata, evidenziando un riesame nella sua qualificazione da parte del legislatore, segnatamente sul piano sostanziale quanto ai caratteri e agli effetti, anche per la differente posizione che la sua emanazione può avere nell'insieme della procedura impositiva.

Anche l'**avviso di mora**, come l'avviso di liquidazione fu inserito tra gli atti impugnabili con il D.P.R. n. 739 del 1981. Prima di tale novella, si procedeva alla contestazione di quest'ultimo con ricorso all'intendente di finanza, quindi in via amministrativa, a norma degli artt. 53 e 54 del D.P.R. 602/73, in quanto l'avviso di mora aveva sempre fatto parte della procedura esecutiva esattoriale.

Con la novella del 1981 si è proceduto alla sua indicazione fra gli atti impugnabili dinanzi le Commissioni tributarie.

L'avviso di mora pur essendo, a volte, ripetitivo del ruolo, in altri casi, assurge ad atto dagli innegabili effetti sostanziali, quando, ad esempio, non sia preceduto dalla notifica dello stessa cartella di pagamento.

L'avviso di mora, dunque, può presentarsi con un contenuto variabile e con caratteristiche di accertamento del debito di imposta. Anche per l'avviso di mora vi è la limitazione dell'impugnabilità soltanto per vizi propri, allorquando, sia stato notificato un precedente atto impositivo.

Quindi a seguito della mini riforma del 1981 anche l'avviso di mora rientra nel sistema delineato dalla legislazione tributaria nonostante lo stesso sia emesso dal concessionario-esattore è ciò rappresenta un'anomalia nel panorama tracciato al comma primo dell'articolo 16.

Su quest’ultima osservazione, vi è da segnalare una particolarità in merito al problema della legittimazione passiva nel caso di instaurazione di un eventuale processo. Infatti, in questo caso è proprio l'esattore- concessionario ad essere parte della controversia in proprio e come sostituto processuale dell'amministrazione. Quale autore dell'atto la sua partecipazione diventa essenziale ed utile per chiarire, in particolare, gli elementi di specifica rilevanza per l'individuazione dei cosiddetti vizi propri.

Infine, l'ultimo atto ricompreso tra quelli elencati è il **provvedimento che respinge l'istanza di rimborso**. Anche in merito a tale atto vi sono state opinioni contrastanti in ordine alla sua natura e alla sua qualificazione[[62]](#footnote-62).

A seguito dell'inserimento nell’elenco dell'art. 16, tale provvedimento ha assunto una posizione autonoma e specifica come atto ben distinto dagli altri indicati nello stesso primo comma: lo si è qualificato precisamente come provvedimento. Il risultato di tale inserimento è che anche il provvedimento che espressamente respinge l'istanza di rimborso è impugnabile entro un termine di decadenza. Pertanto, per rimuoverne gli effetti, che consistono nella possibilità per l'amministrazione di trattenere legittimamente le somme versate dal contribuente, quest’ultimo dovrà presentare ricorso contro il provvedimento di rigetto dell’istanza di rimborso dinanzi le Commissioni tributarie, per evitare che si consolidi tale effetto sfavorevole e pregiudizievole. Produce tale effetto come se fosse un provvedimento. Per altro verso introduce ad un processo di accertamento (non di annullamento) e il “provvedimento” non deve possedere i requisiti (primo fra tutti la motivazione).

Tale elenco, che ha integrato la vecchia elencazione contenuta nell’originario art. 16, riflette le varie fasi della procedura di applicazione dei tributi e delle relative sanzioni e accessori. Del resto, gli atti elencati ed autonomamente impugnabili, possono essere qualificati come manifestazione di volontà, vincolate e imperative, dirette a conseguire il prelievo di entrate o sanzioni tributarie o a conservare un prelievo di già conseguito di quelle entrate o sanzioni.

Con la riforma del 1981 venne anche sancito, al 3° comma dell’art. 16, che *“Gli atti diversi da quelli elencati non sono impugnabili autonomamente”.* Pertanto, alla categoria degli atti autonomamente impugnabili (*numerus clausus*), ne venne affiancata un’altra degli atti non impugnabili autonomamente, ossia la c.d. categoria degli ***“atti a tutela differita”***.

A seguito di tale riforma, si riteneva che non dovesse più trovare spazio una interpretazione estensiva degli atti impugnabili, in quanto se prima la non inclusione dell’atto fra quelli impugnabili ne comportava la non impugnabilità in assoluto, successivamente, con la previsione della tutela differita, la non inclusione non ne comportava la sottrazione, in assoluto, dal sindacato giurisdizionale, ma soltanto, uno spostamento temporale di tutela, apprestata congiuntamente all’atto autonomamente impugnabile che inevitabilmente lo segue.

Il fatto che si era insistito (ed anzi rimarcato) con la novella del 1981 sull’elencazione di atti impugnabili, aveva riproposto l’interrogativo circa la possibilità dell’interpretazione estensiva degli atti impugnabili, tanto seguita dalla giurisprudenza ed anche da parte della dottrina fino a quel periodo[[63]](#footnote-63).

Ma, nonostante il tentativo di limitare l’accesso alla giustizia tributaria tramite l’impugnazione di quei soli atti elencati nell’art. 16, la dottrina e, in special modo, la giurisprudenza, si sono orientati ad ammettere, con argomentazioni differenti, anche altri atti non espressamente ricompresi nell’elencazione di cui al 1° comma del citato art. 16, al fine di far fronte alle esigenze di tutela del contribuente, che a seguito dell’evoluzione continua della normativa tributaria, si imbatteva in nuovi atti lesivi dei propri interessi.

In particolare, l’allargamento della nozione di “accertamento”, fino a farvi ricomprendere tutto ciò che può avere influenza sulla determinazione della base imponibile è stata la direzione seguita per il raggiungimento di tale risultato.

Pertanto, in materia tributaria sorse, fin da subito, la problematica della esaustività dell’elenco degli atti impugnabili ex art. 16 D.P.R. n. 633/72 (così come modificato dal D.P.R. n. 639/81), nel senso che da più parti si osservò che la norma non ricomprendeva provvedimenti la cui impugnazione era imprescindibile in quanto, diversamente, si sarebbe consolidata una volontà amministrativa pregiudizievole per il contribuente. I provvedimenti coinvolti in tale problematica, rispetto ai quali risultava incerta l’impugnabilità erano principalmente gli atti di rigetto (del diritto) di agevolazioni e esenzioni e quelli di rigetto della domanda di condono[[64]](#footnote-64).

L’impugnazione di tali atti fu riconosciuta ammissibile dalla Cassazione in base ad una ricostruzione sistematica che può essere sintetizzata nei seguenti termini: l’interprete non deve rimanere condizionato dal *nomen iuris* del provvedimento (da impugnare) ma deve avere riguardo alla sua funzione sostanziale; quindi, tutti i provvedimenti sono impugnabili, comunque denominati, mediante i quali l’amministrazione finanziaria, attraverso un procedimento o un sub-procedimento, determina in tutto o in parte l’imposta dovuta.

Ed ha aggiunto che atti siffatti rientrano, sostanzialmente, nella nozione di avviso di accertamento del quale va adottata una interpretazione estensiva, in via analogica secondo parte della dottrina[[65]](#footnote-65), onde fornire una tutela immediata al contribuente.

Anche la Corte Costituzionale, con la famosa sentenza n. 313 del 6 dicembre 1985[[66]](#footnote-66), pronunciandosi a proposito del diniego di condono, aveva ribadito che la tassatività delle categorie di atti enumerati dall’art. 16 del D.P.R. n. 636/72, non era di ostacolo all’interpretazione estensiva della norma. Secondo i Giudici costituzionali, doveva ammettersi l’impugnabilità di ogni atto che, pur non essendo contemplato dalla disposizione in esame poteva essere assimilato ad uno degli atti tipici in virtù dello scopo che perseguiva e degli effetti che produceva. Ritenevano, pertanto, indiscutibile l’equivalenza all’avviso di accertamento, di tutti quegli atti che ne avevano in comune la finalità (accertamento della sussistenza e dell’entità del debito tributario), qualunque fosse il *nomen iuris* adottato dal legislatore.

Parecchie sono state le pronunce sia della Corte Costituzionale che della Corte di cassazione che hanno ammesso la ricorribilità nei seguenti casi: avverso la determinazione della categoria catastale, per la determinazione del canone di locazione da parte del conduttore di un immobile urbano (Corte Cost., 7 aprile 1984, n. 84); avverso l’avviso di mora per rigetto della domanda di condono (Corte Cost., 6 dicembre 1985, n. 313); avverso l’avviso di ripetizione di indebito (Corte Cost., 25 marzo 1987, n. 91); avverso l’atto di rifiuto di agevolazioni ed esenzioni fiscali (Corte Cost., 7 settembre 1991, n. 9429); avverso la nota del cancelliere, resa esecutiva dal capo dell’ufficio giudiziario, per prenotazione a debito dell’imposta di registro (Corte di Cass., SS.UU., 28 novembre 1991, n. 12770).

E’ bene precisare, peraltro, che tale ampliamento dell’elenco (in via di interpretazione estensiva), non aveva snaturato essenza e ruolo dello stesso, dal momento che l’estensione era consentita solo all’interno della nozione di provvedimento impositivo non potendo coinvolgere atti di natura diversa.

Vi è da chiedersi, allora, il perché della previsione di un elenco tassativo di atti impugnabili. Tale previsione risiede-va, probabilmente, nella volontà del legislatore, nel contesto di una fiscalità di massa (per numero di contribuenti e di dichiarazioni), di contrarre il numero degli atti impugnabili limitandoli a quelli espressivi della pretesa impositiva, escludendo, in tal modo, atti endoprocedimentali (si pensi agli atti istruttori, agli avvisi bonari, ecc…) e contribuendo alla diminuzione del già gravoso carico delle controversie pendenti dinanzi le Commissioni tributarie.

Inoltre, con l’elencazione degli atti impugnabili e con la previsione che atti diversi non sono autonomamente impugnabili, il legislatore dando seguito ad un ormai indirizzo consolidato sia in dottrina[[67]](#footnote-67) che in giurisprudenza[[68]](#footnote-68), volle escludere la possibilità di poter esperire azioni di mero accertamento preventivo da parte del contribuente a tutela dei propri interessi.

A questo punto si possono sinteticamente rintracciare alcune peculiarità del processo tributario: a) si prevedeva una elencazione, in allora, delle imposte oggetto del processo (in realtà la maggior parte mentre le altre rientravano nella giurisdizione dell’AGO); b) si concentrava, proprio mediante l’elenco tassativo, la giurisdizione delle Commissioni ai provvedimenti mediante i quali l’a.f. esprimeva l’*an* e/o il *quantum debeatur* (ovvero provvedeva ad irrogare sanzioni) con il risultato che, nel suo complesso, la materia tributaria veniva ripartita tra tre giudici: oltre alle Commissioni, i TAR, la cui giurisdizione (a parte l’impugnazione degli atti generali) ricomprendeva l’annullamento dei provvedimenti emanati nell’esercizio dell’attività discrezionale (come spesso accade in materia di riscossione, laddove, invece, l’attività impositiva è espressione di attività vincolata); l’AGO, alla quale (oltre alla giurisdizione sugli atti della procedura esecutiva e sulle imposte non elencate) competeva la residua giurisdizione quale quella del risarcimento del danno da fatto illecito dell’Amministrazione Finanziaria *ex* art. 2043 c.c. ovvero l’azione del contribuente in ipotesi di espresso riconoscimento da parte dell’Amministrazione Finanziaria della sua pretesa; c) la materia tributaria è (o era) l’unica a prevedere normativamente un elenco degli atti impugnabili. Infatti in nessun settore del diritto amministrativo (sanità, espropriazione, ecc.,) la legge si preoccupa di indicare gli atti impugnabili; essi lo sono (impugnabili) in ragione dell’interesse ad agire (art. 100 c.p.c.), allorché, cioè, un provvedimento della Pubblica Amministrazione leda la sfera giuridica del cittadino e costui abbia concreto interesse all’annullamento dello stesso.

**2.3 L’elencazione contenuta nell’art. 19 nella sua stesura originaria e la sua attuale ampiezza.**

L’introduzione del principio di tassatività dell’elenco degli atti impugnabili per poter adire la giustizia tributaria, come visto, fu opera dell’art. 16 del D.P.R. n. 636/72, così come modificato dall’art. 7 del D.P.R. n. 739/81. La stessa filosofia, volta a ribadire il principio di tassatività, ha informato il provvedimento legislativo (D. Lgs. n. 546/92), con il quale l’elenco è stato ampliato proprio a quei tipi di provvedimenti dei quali la giurisprudenza, adottando il criterio sopra richiamato (vedi par. 2), ne aveva di già riconosciuto l’impugnabilità, prevedendo, infine, a chiusura del sistema, la lett. i) in base alla quale sono impugnabili gli atti espressamente previsti come tali nell’ambito di normative successivamente emanate.

In base a quest’ultimo disposto, l’art. 23 del D. Lgs. n. 472/92 ha sancito l’impugnabilità, dinanzi le Commissioni tributarie, del provvedimento che dispone la sospensione del rimborso e quello che estingue il credito di rimborso per compensazione con un corrispondente debito per sanzioni divenuto definitivo.

Da ultimo, nell’agosto del 2006 (con D.L. n. 223/2006, convertito dalla L. n. 248/2006) il legislatore ha inserito nell’elenco degli atti impugnabili (di cui all’art. 19) l’iscrizione d’ipoteca sugli immobili di cui all’art.77 del D.P.R. n. 602/73 (lett. *e* *bis*) e il fermo amministrativo dei beni mobili registrati di cui all’art. 86 del D.P.R. n. 602/1973 (lett. *e* *ter*), ancorché (o proprio perché) la Corte di Cassazione avesse ritenuto che tali provvedimenti, in quanto costituiscono misure di garanzia in funzione della riscossione coattiva del credito, sarebbero dovuti rientrare nella giurisdizione dell’AGO.

A questo punto, per verificare se una controversia rientra nella giurisdizione del giudice tributario, bisogna esaminare l’art. 2 D.Lgs. n. 546/92, mentre, per verificare l’impugnabilità dell’atto notificato occorre, invece, far riferimento al successivo art. 19. Quindi non è proponibile immediatamente il ricorso contro qualsiasi comportamento o atto dell’Amministrazione finanziaria dal quale il contribuente si ritenga leso, in quanto è il legislatore ad individuare i provvedimenti idonei a determinare tale lesione.

L’elencazione contenuta nell’art. 19 citato è più esaustiva rispetto alla precedente ricompresa nell’art. 16 del D.P.R. n. 636/72, in quanto ricomprende, oltre agli atti in quest’ultimo articolo menzionati esplicitamente[[69]](#footnote-69), altri atti, quali: gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell’art. 2, comma 3° (D.Lgs. n. 546/92); il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari, ed infine, come sopra evidenziato, sono stati inseriti il fermo dei beni mobili registrati e l’iscrizione di ipoteca.

Analizzando gli **atti relativi alle operazioni catastali**, gli stessi consistono in un complesso di operazioni d’accertamento, di misura e di stima, che hanno per oggetto di stabilire la consistenza e la rendita dei beni immobili e le persone alle quali appartengono. Il catasto, invero, può definirsi come l’inventario generale dei beni immobili, con l’indicazione della loro capacità di reddito e delle persone che li possiedono. Naturalmente, gli atti catastali impugnabili avanti i giudici tributari, sono quelli che producono un effetto sostanziale sulla misura dell’imposta dovuta dal contribuente.

Una particolarità accompagna tali tipi di causa, in cui sarebbe sempre richiesta l’assistenza tecnica obbligatoria, in quanto le controversie catastali non sono suscettibili di essere qualificate per criteri di valore monetari[[70]](#footnote-70).

L’art. 19 menziona, altresì, il **diniego o revoca di agevolazioni ed il rigetto di condoni**. In merito, vi è da dire che anche nel precedente sistema del contenzioso la Corte Costituzionale aveva ammesso il ricorso contro tali atti in Commissione Tributaria ritenendo che rientrasse nella categoria degli atti di accertamento l’atto con cui l’amministrazione finanziaria negava la spettanza di un’esenzione fiscale[[71]](#footnote-71) e che la tassatività dell’elencazione degli atti impugnabili non era di ostacolo all’interpretazione estensiva onde ricomprendere come impugnabile anche l’atto di ammissione al condono tributario[[72]](#footnote-72).

Da ultimo, il legislatore, con l’art. 35, comma 26 quinquies D.L. n. 223/2006, convertito dalla L. n. 248/2006, ha aggiunto all’elencazione contenuta nell’art. 19 le lett. *e bis* ed *e ter*, con cui ha inserito fra gli atti impugnabili: **l’iscrizione di ipoteca sugli immobili** ed il **fermo di beni mobili registrati**. Gli artt. 77 e 86 del D.P.R. n. 600/1973, consentono all’agente della riscossione l’adozione di tale misure allorquando siano decorsi inutilmente 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, senza che sia intervenuto il pagamento. Al riguardo, prima della novella legislativa, variegato era il panorama giurisprudenziale circa il giudice competente a decidere sulle relative controversie.

Continuando ad esaminare l’art. 19 del D.Lgs. n. 546/92, il secondo comma della norma prevede che gli atti suscettibili di essere autonomamente impugnati *“devono contenere l’indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della Commissione tributaria competente, nonché, delle relative forme da osservare, ai sensi dell’art. 20”[[73]](#footnote-73).* Il legislatore, conscio della peculiarità del sistema fiscale, si è preoccupato di far indicare gli elementi indispensabili per proporre ricorso: termini, commissioni competenti e forme da adottare. Però a tale regola, non consegue nessuna previsione di sanzione in caso di mancata od erronea osservanza[[74]](#footnote-74). Pur tuttavia, tali previsioni, anche per la loro dichiarata tassatività non possono essere sfornite di sanzioni, e in dottrina, si è sostenuto che sarebbe opportuno ritenere, stante anche la *ratio* della prescrizione, che la mancata apposizione delle indicazioni stabilite determini l’insuscettibilità dell’atto a diventare definitivo, ove non impugnato tempestivamente, mentre qualora venga presentato ricorso nei termini, i vizi dovrebbero considerarsi sanati[[75]](#footnote-75).

Infine, il principio di tassatività, viene ulteriormente rinforzato, con il 3°comma dell’art. 19, che riproduce la norma di chiusura introdotta dalla mini riforma del 1981, prevedendo, per l’appunto, che: *“gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente”*, creando la c.d. categoria degli atti “autonomamente non impugnabili”.

L’elencazione di cui all’art. 19 citato, crea una distinzione netta in tre categorie degli atti impugnabili, specificatamente: atti autonomamente impugnabili, atti impugnabili in via differita e atti non impugnabili. Intendendosi con quest’ultima categoria, tutti quegl’atti non lesivi della sfera giuridica soggettiva e come tali non impugnabili.

Non sono impugnabili, pertanto, tutti gli atti interni alla Pubblica Amministrazione, quali le circolari, gli atti che esprimono una funzione consultiva, né gli atti confermativi o esecutivi.

Proseguendo ad analizzare il terzo comma della norma in esame, si legge altresì che: *“Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri”*, ciò, a ribadire, che laddove il contribuente non impugni uno degli atti elencati, si preclude la possibilità di poterne contestare i vizi in sede giurisdizionale[[76]](#footnote-76).

Infine, l’ultimo periodo del terzo comma dell’art. 19 sancisce che: *“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all’atto notificato, ne consente l’impugnazione unitamente a quest’ultimo”,* ammettendo così, una deroga al principio di tassatività, qualora non essendo stato notificato (o irritualmente notificato) l’atto precedente, possono farsi valere i relativi vizi nel giudizio avverso il successivo atto notificato.

Ciò non toglie che, l’impugnazione dei due atti congiuntamente, rappresenta per il contribuente una facoltà e non un obbligo[[77]](#footnote-77).

Se analizziamo l’inciso contenuto nell’ultimo periodo, peraltro formulato in modo oscuro ed oggetto di varie critiche, si intuisce l’intenzione del legislatore di non volere sancire la nullità dell’atto successivo direttamente, a causa della mancata notifica del precedente, ma di lasciare al contribuente la scelta se avvalersi o meno della possibilità di impugnare congiuntamente i due atti[[78]](#footnote-78), pertanto, in caso di mancata notifica dell’atto presupposto o di nullità della medesima, chi propone ricorso avverso l’atto che lo presuppone può far valere in giudizio anche le questioni che si sarebbero dovute sollevare in sede di impugnazione del primo atto, qualora fosse stato ritualmente notificato.

Dopo aver analizzato in dettaglio la norma occorre rilevare che la pretesa tassatività dell’elenco degli atti impugnabili di cui all’art. 19, pur in presenza della disposizione che permette la tutela differita per gli atti autonomamente non impugnabili ad esso presupposti, non ha retto all’evoluzione dell’ordinamento tributario. Soprattutto in seguito alla devoluzione della giurisdizione delle Commissioni tributarie di una serie di tributi (canoni e tariffe) che prima delle modifiche apportate all’art. 2 D.Lgs. n. 546/92, ad opera delle novelle legislative del 2001 e del 2005, appartenevano alla giurisdizione del giudice ordinario. Nell’ambito dei quali la pretesa viene portata a conoscenza del contribuente con degli atti che esulano da quelli previsti nell’art. 19. Anche se, in effetti, dobbiamo notare che anche con riguardo ai tributi fin dall’origine devoluti alla cognizione delle commissioni tributarie si è sempre avuta un’area rispetto alla quale risultava stretto il riferimento ad uno degli atti propri della procedura di attuazione dei tributi creata dal legislatore. Naturalmente, il problema si è accentuato con l’estensione della giurisdizione e la sua generalizzazione a tutti i tributi di ogni genere e specie. Difatti, nei moduli attuativi dei prelievi in materia di imposte doganali e di imposte locali[[79]](#footnote-79), gli atti notificati ai contribuenti con i quali si comunica la relativa pretesa, tributaria ormai definita, sono differenti (sicuramente per il *nomen iuris* attribuitogli) a quelli previsti dal primo comma dell’art. 19. Sennonché, per assicurare al contribuente una difesa immediata contro “qualunque atto” con cui viene portata a conoscenza tale pretesa “ormai definita”, la giurisprudenza ha ammesso l’impugnazione di questi atti atipici, superando la (oggigiorno) limitata predeterminazione normativa degli atti impugnabili nel processo tributario.

**2.4. La proposizione del ricorso: l’importanza della regolarità della notifica e l’effettiva conoscenza.**

Un aspetto importante in relazione all’impugnazione di un atto impositivo dinnanzi alla Commissione Tributaria, viene ad assumere la notificazione degli stessi, atteso il rigore assegnato a tale “fase” nel determinare la data di decorrenza per l’impugnazione nonché la possibilità che i vizi della stessa possano incidere sulla validità o esistenza dell’atto oggetto di notifica[[80]](#footnote-80).

Secondo il dettato normativo la decorrenza del termine per la proposizione del ricorso, *ex* art. 21 del D. Lgs. 546/1992, inizia dalla data di notificazione dell’atto da contestare: *”Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato”.*

La disciplina relativa alla notificazione nell’ambito del rapporto tributario si trova espressa nell’ art. 60 del D.P.R. 600/1972 per l’accertamento delle imposte dirette, nell’art. 26 del D.P.R. 602/1973 per la riscossione delle stesse imposte, e nell’art. 56 del D.P.R. 633/1973 per le imposte indirette. Gli stessi articoli, inoltre fanno espresso rinvio agli articoli del codice di procedura civile (art. 137 e ss.) che ne completano la normativa nelle parti in cui essi risultano applicabili.

Nell’art. 60 del D.P.R. 600/1973 viene indicata la forma in cui deve essere eseguita la notificazione degli avvisi e degli atti che “per legge” devono essere notificati al contribuente. Il mancato adeguamento da parte dell’ ufficio impositore alla aderente normativa della notificazione comporta la produzione dei vizi di notifica. Quanto alle conseguenze di tali vizi, la giurisprudenza consolidata, ha sempre sostenuto che si tratta di vizi di forma che determinano solo mere irregolarità, pertanto questi possono essere sanati

per raggiungimento dello scopo[[81]](#footnote-81) (Cass. Sentenza n. 9697 del 10 maggio 2005; Id. sentenza n. 7498 del 12 aprile 2005).

Un caso chiarificatore, di come i vizi di notificazione degli atti tributari possano essere sanati per raggiungimento dello scopo, viene discusso e deciso dai giudici della **Corte di Cassazione**, nella **sentenza n. 4760** del 27 febbraio **2009**. Con questa pronuncia, il Collegio ha statuito che la mancata notifica di un atto tributario non rende tale atto nullo. La notifica di un atto tributario, infatti, ha asserito la Corte, non è condizione necessaria alla sua validità, ma è da considerare solo un elemento fondamentale per la sua efficacia. La stessa Corte afferma che l’esistenza giuridica di un atto amministrativo fiscale non è determinata dalla sua avvenuta notifica e, se il contribuente ne ha avuto piena ed effettiva conoscenza, il termine di decadenza deve intendersi rispettato[[82]](#footnote-82).

Secondo i Giudici della Cassazione, che hanno dato ragione all’Amministrazione finanziaria, la Commissione tributaria regionale non doveva dare per scontato né che l’atto impositivo potesse esistere solo se notificato, né che il pagamento da parte del contribuente non dovesse avere alcuna importanza.

Per ciò che riguarda la prima posizione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale, la Corte ha esaminato tutte le norme valide per le imposte dirette, per l’Iva e per quelle di registro, ed ha quindi individuato le diverse fasi che l’atto tributario attraversa: quella istruttoria dell’esercizio del potere di accertamento[[83]](#footnote-83); quella della concreta emanazione, cioè l’avviso di accertamento o di liquidazione[[84]](#footnote-84), di cui si prevede il carattere recettizio; quella della notifica[[85]](#footnote-85) e quella della decadenza dell’azione del Fisco per la quale si fissa un termine di decadenza a carico dell’ufficio tributario [[86]](#footnote-86).

Inoltre, afferma la Corte, che la notificazione non sia un elemento costitutivo dell’atto amministrativo di imposizione tributaria e non contribuisca, perciò, alla sua perfezione, è riconosciuto implicitamente, ma chiaramente, dal D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3, n. 3 secondo il quale *“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all’atto notificato, ne consente l’impugnazione unitamente a quest’ultimo”*. Da ciò i giudici di legittimità, ne deducono che la mancanza della notificazione di un atto amministrativo d’imposizione tributaria non influisce sulla sua esistenza.

L’atto tributario, continua la Corte, ha quindi una validità a prescindere dalla sua conoscenza da parte del contribuente, e la notificazione diviene solo un passaggio necessario per la sua efficacia nei confronti dello stesso (contribuente), non come elemento costitutivo dell’atto. Ne deriva che l’esistenza della decisione amministrativa tributaria non è in alcun modo condizionata dall’esistenza della notificazione e, ove mai assumessero rilevanza fatti equipollenti e sostitutivi della notificazione, l’atto amministrativo d’imposizione tributaria potrebbe comunque produrre i suoi effetti.

La Corte, inoltre, nel proseguo della sentenza ha avuto modo di considerare anche l’invalidità della notificazione della decisione amministrativa tributaria, tenendo presente che la giurisprudenza degli stessi giudici di legittimità, modellata dalla sentenza delle Sezioni Unite del 5 ottobre 2004, n. 19854, e poi diffusamente consolidatasi, è orientata nel senso di ritenere che *“in virtù del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, . . . la proposizione del ricorso del contribuente produce l’effetto di sanare la nullità della notificazione dell’avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell’atto, ex art. 156 del c.p.c.*”[[87]](#footnote-87) e che *“tale sanatoria, tuttavia, può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza per l’esercizio del potere di accertamento*”[[88]](#footnote-88).

Passando, invece, alla seconda delle posizioni implicitamente assunta dalla Commissione Tributaria Regionale, cioè sul ruolo assegnato al pagamento del tributo, la Corte si domanda quale sia la rilevanza giuridica del pagamento, da parte del contribuente, della somma pretesa con un atto amministrativo d’imposizione tributaria, esistente e valido, ma non notificato.

Secondo i giudici di legittimità, il problema si articola, in due questioni: la prima riguarda l’eventuale equipollenza del pagamento alla notificazione; la seconda - che deve essere posta per tener conto del principio fissato dalla giurisprudenza della stessa Corte Suprema sul limite temporale della sanabilità della notificazione - riguarda il momento nel quale il pagamento viene effettuato. Alla prima questione il Collegio giudicante ritiene di dare soluzione positiva. La notificazione, dice la Corte, svolge la funzione di stabilire, con effetto di certezza legale, il *dies a quo* del termine per l’impugnazione. Se questa funzione è svolta da una conoscenza potenziale dell’atto autoritativo (la conoscibilità creata dalla notificazione), a maggior ragione essa può essere svolta da una conoscenza effettiva dell’atto.[[89]](#footnote-89)

La Corte prosegue ricordando che sul piano della regolamentazione giuridica dei rapporti tra i soggetti dell’ordinamento conta la prova dei fatti.

In modo specifico, per l’atto amministrativo d’imposizione tributaria, la legge vincola l’ufficio ad adottare, per i suoi provvedimenti, quell’operazione di conoscenza particolarmente vigorosa che è la notificazione, alla cui realizzazione si connette l’effetto di certezza legale della creazione della situazione giuridica oggettiva di conoscibilità per il contribuente.

Sul piano amministrativo generale, poi, la stessa legge si premura di precisare, evidenziando la forza della natura delle cose, che le operazione di conoscenza a destinatario individuale, comunicazione e notificazione, possono essere sostituite, nello svolgimento della funzione di determinare il *dies a quo* del termine per l’impugnazione, dalla “piena conoscenza” dell’atto impugnato.

I due problemi consequenziali, a tale ragionamento, sono quello della specificazione del significato di “piena conoscenza” e quello della “prova della conoscenza equipollente”.

Tali problemi, continuano i giudici di Piazza Cavour, sono stati affrontati e risolti dalla giurisprudenza amministrativa che è unanime e costante nel ritenere che “*la piena conoscenza di un provvedimento amministrativo . . . si ricollega all’avvenuta individuazione del relativo contenuto da parte del destinatario dell’atto, sicchè lo stesso ne possa rilevare l’eventuale valenza lesiva, tenendo presente che la piena percezione del contenuto essenziale dell’atto non postula che il medesimo sia conosciuto in tutti i suoi elementi, ma solo che il destinatario sia reso edotto di quelli essenziali, quali l’Autorità emanante, il contenuto dispositivo e la data*” (Consiglio di Stato 22 giugno 2006, n. 293); che “*la piena conoscenza del provvedimento impugnato deve essere provata in modo certo ed inequivocabile da parte di chi eccepisce la tardività del ricorso ed il relativo onere non può ritenersi adempiuto sulla base della prospettazione di mere presunzioni che non assurgono a dignità di prova*” (Consiglio di Stato 21 giugno 2005, n. 3220).

Infine, i giudici della Corte di Cassazione ricordano che nella normativa tributaria secondo il dettato dell’art. 21, D. Lgs. n.546/1992: *“il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato”* e che non si prevede alcuna equipollenza tra notificazione e piena conoscenza.

Tuttavia, le ragioni illustrate per interpretare le norme sul contenzioso amministrativo generale, dice la Corte, valgono anche per il contenzioso tributario[[90]](#footnote-90), perché sarebbe contrario alla natura delle cose, e alla logica che ne sta alla base, negare alla conoscenza effettiva, purchè piena e purchè provata dall’ufficio tributario, la stessa capacità di creare, a carico del contribuente, l’onere di rispettare il termine decadenziale per l’eventuale impugnazione dell’atto di imposizione che non gli sia stato notificato, ma che egli abbia, comunque, pienamente conosciuto.

La seconda questione in cui si articola il problema della rilevanza giuridica del pagamento, riguarda il limite temporale entro il quale il pagamento può essere assunto come equipollente della notificazione. La Corte precisa che occorre tener presente, al riguardo, che l’esercizio del potere di accertamento tributario è sottoposto dalla legge ad un termine decadenziale, nel quale la legge esige che rientri anche la notificazione del provvedimento tributario. Per il rilievo, allora, viene spiegato che: “*Se la giurisprudenza di questa Corte ha interpretato la normativa sulla decadenza relativa all’esercizio del potere di accertamento tributario, integrato con quello di notificazione, in connessione con quella processuale sulla sanabilità della notificazione invalida ex art. 156 c.p.c., comma 3, ammettendone la sanabilità alla condizione che il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza (Cass., SS. UU. Civili 5 ottobre 2004, n. 19854), anche l’equipollenza tra la piena conoscenza del’atto e la sua notificazione può ammettersi entro lo stesso limite temporale*”. Pertanto, occorrerà verificare se il pagamento sia avvenuto entro il termine decadenziale previsto dalla specifica legge d’imposta per la notificazione cui il pagamento s’e’ sostituito nella funzione cognitiva.

Concludendo, la Corte asserisce che le considerazioni esposte portano a concludere che “*si debbono considerare implicitamente presenti e vigenti nell’ordinamento giuridico italiano le seguenti norme giuridiche: 1) l’atto amministrativo di imposizione tributaria è una dichiarazione recettizia solitaria e la sua notificazione non ne è un elemento costitutivo, ma è solo condizione della sua efficacia; 2) il termine, decadenziale per l’ufficio tributario, per adottare e per notificare un provvedimento amministrativo tributario è rispettato anche se, in mancanza di notificazione, il contribuente abbia avuto, prima che il termine sia scaduto, piena conoscenza dell’atto impugnabile; 3) grava sull’ufficio tributario la prova sia della piena conoscenza, da parte del contribuente, dell’atto amministrativo d’imposizione tributaria, sia della sua acquisizione entro il termine di decadenza per l’esercizio del potere d’imposizione e per la notificazione dell’atto*”.

Nel caso, la Corte ha, in un certo qual modo, posto sullo stesso piano il pagamento e la notificazione: il versamento di quanto richiesto in un avviso di liquidazione costituirebbe cioè la prova della “piena conoscenza” dell’atto da parte del contribuente.

In dottrina, il filone degli studiosi che sviluppa l’indirizzo delineato dalla sentenza suddetta, riguardo l’applicazione dello strumentario concettuale del diritto amministrativo laddove viene data rilevanza alla piena conoscenza che determina, anche senza regolare notifica, il consolidarsi della pretesa, sottolinea come l’onere della prova, a carico dell’Amministrazione della conoscenza dell’atto da parte del destinatario, sia il parametro positivo di riferimento per quanto attiene al diritto tributario[[91]](#footnote-91). Anche se si ritiene che nel sistema del contenzioso tributario possa e debba trovare applicazione l’istituto dell’equipollenza tra notifica formale e piena conoscenza dell’atto autoritativo da parte del destinatario ai fini della decorrenza dei termini di impugnazione, permane, comunque, la disparità che vi è nello specifico aspetto in trattazione tra diritto amministrativo e tributario

L’indirizzo dottrinale di impostazione più estrema, invece, asserisce che in diritto tributario non esiste alcun obbligo per l’Amministrazione di sottoporre i propri atti alla “conoscenza legale”, e denuncia solo un pregiudizio dei tributaristi verso la pacifica impugnabilità degli atti informali[[92]](#footnote-92).

È da precisare che la regola della normale irrilevanza della piena conoscenza dell’atto ai fini della decorrenza del termine per l’impugnazione è chiaramente sancita dal legislatore tributario all’art. 21 del D. Lgs., n. 546/1992, e trova conferma, secondo autorevole dottrina[[93]](#footnote-93), nell’eccezionale deroga prevista nell’art. 19, comma 3, del D. Lgs., n. 546/1992, dal quale si ricava che un atto non notificato non può essere impugnato se non congiuntamente all’atto notificato perché, mancando la notificazione, l’atto stesso neppure si è perfezionato, ne, quindi, è produttivo di giuridici effetti tali da dover essere rimossi attraverso l’impugnazione[[94]](#footnote-94).

Ma, ancora, sull’argomento, si riporta l’opinione secondo cui l’avviso di accertamento non è distinguibile dalla sua notificazione al contribuente; non esiste se non in quanto notificato per il fatto che l’avviso di accertamento è una dichiarazione recettizia, a destinatario determinato; prima della notificazione l’atto costituisce solo l’intento della finanza di dar vita ad un atto di imposizione[[95]](#footnote-95).

Infine, per concludere, si evidenzia l’asserzione secondo la quale la “ragion d’essere” e la peculiarità della “notificazione” degli atti tributari nel sistema del prelievo sono da ricercare nell’esercizio della funzione impositiva che ha natura vincolata, formando oggetto di una specifica predeterminazione normativa. La notificazione costituisce il momento essenziale del procedere dell’esercizio della funzione, la quale, realizzandosi attraverso la imprescindibile intermediazione di un terzo, all’uopo specificamente abilitato, è in grado di fissare e il momento di perfezionamento dell’atto, così da esporlo al controllo giurisdizionale di tipo costitutivo e consentire la rafforzata prosecuzione dell’ulteriore attività impositiva senza le pericolosissime evanescenze di nozioni vaghe quali necessariamente sono la più o meno piena e non piena conoscenza dell’atto da impugnare[[96]](#footnote-96).

**Capitolo terzo**

**Le pronunce della Suprema Corte di Cassazione in materia di atti impugnabili.**

**3.1. INTRODUZIONE DEL TEMA**

La delimitazione dei confini della giurisdizione tributaria nonché gli atti autonomamente impugnabili hanno sempre costituito questione tutt'altro che pacifica sia in dottrina che in giurisprudenza.

A fronte di un quadro già problematico di suo, negli ultimi anni la situazione si è resa più gravosa, in termini di incertezza per il contribuente sugli atti da impugnare, vuoi a causa degli interventi legislativi sulla normativa già in vigore, che per essere stati condotti in maniera frammentata hanno finito per creare problemi di coordinamento e di coerenza del sistema, vuoi perché, conseguentemente, si sono susseguite svariate pronunce dei giudici di legittimità che per ridare coerenza al sistema stesso, ovvero per supplire all'inerzia del legislatore, hanno interpretato l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92, in materia di atti impugnabili, in maniera estensiva ed analogica.

Ciò, perché a parere dei giudici di piazza Cavour, l'ampliamento della giurisdizione, fino ai confini estremi della materia, sicuramente se non fa parlare oggi di esclusività della giurisdizione tributaria, sicuramente fa ritenere corretta una qualificazione della stessa in termini di generalità. Al riguardo, le Sezioni Unite della Cassazione hanno spesso richiamato la lettera dell'art. 2 del D. Lgs. n. 546/92, come novellato dall'art. 12, comma secondo, della Legge n. 448/2001, per sancire che la giurisdizione tributaria è divenuta una giurisdizione a carattere generale, competente ogni volta che si controverta su uno specifico rapporto tributario o su sanzioni inflitte da uffici tributari[[97]](#footnote-97). I giudici, inoltre, hanno chiarito che restano al di fuori di tale giurisdizione solo quelle controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario, ma viene impugnato un atto di carattere generale[[98]](#footnote-98) [[99]](#footnote-99) o si chiede il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo e di cui l'amministrazione riconosce pacificamente la spettanza al contribuente[[100]](#footnote-100) [[101]](#footnote-101).

Pur tuttavia, a tale estensione della giurisdizione delle commissioni tributaria (c.d. limiti esterni) non è susseguito un allargamento dei c.d. limiti interni della stessa, limiti, che sono sanciti, come sappiamo, dall'art. 19, D.Lgs. n. 546/92.

Naturalmente, è facilmente intuibile come una estensione così generalizzata della giurisdizione tributaria sia entrata in frizione con l'elenco degli atti impugnabili che prevede una predeterminazione normativa degli atti suscettibili di instaurare un contenzioso.

Ed invero, l'assegnazione alle commissioni tributarie di una serie di prelievi (canoni, tariffe, ecc.) i cui procedimenti di attuazione sono disciplinati in maniera differente rispetto a quelli originariamente assunti a riferimento dal legislatore, ha imposto agli operatori del diritto - al fine di non favorire delle lacune e quindi dei vuoti di tutela - di tollerare una certa elasticità nell'interpretazione delle elencazione degli atti impugnabili e quindi di ammettere una interpretazione fortemente estensiva spingendosi fino a “rendere” evanescente e sbiadita qualsiasi assimilazione dell'atto, di volta in volta, ritenuto impugnabile ad uno di quelli tipicamente elencati nell'art. 19.

Ciononostante, si deve notare che il mantenimento della predeterminazione normativa degli atti impugnabili, costituisce la condizione minima onde possa riconoscersi la caratteristica di processo impugnatorio al processo tributario ed invero ove vi fosse la totale libertà di ricorrere avverso qualsiasi atto verrebbe meno l'unica giustificazione di un tale sistema e, conseguentemente, verrebbe meno la limitazione delle occasioni di tutela a quelle in cui sussista un grado di incertezza del diritto particolarmente qualificato.

Negli ultimi anni si sono susseguite svariate sentenze del Supremo Collegio con le quali è stata affermata la autonoma impugnabilità di atti non espressamente elencati ma definiti anche avvisi bonari di pagamento adottati in materia di Tarsu o di Tosap, ovvero in materia di contributi Consortili od anche in materia di accise o dazi doganali, nonché pronunce che hanno sancito l’impugnabilità delle fatture emesse dal gestore del servizio della TIA ed, infine, l’impugnabilità del preavviso di fermo.

Nelle occasioni in cui la Corte di Cassazione si è pronunciata sugli avvisi di pagamento, ha stabilito che in queste comunicazioni bonarie sono presenti tutti quegli elementi per poter qualificare gli stessi come un avviso di accertamento o di liquidazione del tributo e, pertanto, debbano ritenersi immediatamente impugnabili.

Proprio in materia di impugnazione di un invito/avviso di pagamento, gli orientamenti giurisprudenziali della Cassazione si sono alternati. Vi è da notare, che in altre sentenze, gli stessi giudici di piazza Cavour, ritenendo tassativo l'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 hanno escluso la possibilità di ricomprendervi anche l'invito bonario al pagamento, ritenendolo non incisivo della sfera privata del contribuente, incisa soltanto con l'adozione di un provvedimento concretamente impositivo.

Altre significative pronunce sono state rese dalla Corte di Cassazione. In esse è stata riconosciuta la possibilità di impugnare una fattura con la quale l'ente gestore del servizio raccolta rifiuti richiede quanto dovuto a titolo di TIA (tariffa di igiene ambientale) che, come sappiamo, ha sostituito la Tarsu.

Un’altra significativa pronuncia in argomento può, senz'altro, essere individuata nella sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte n. 16776/2005 con la quale i giudici hanno ventilato il superamento *tout court* dell'art. 19 nella parte in cui prescrive un elenco tassativo di atti impugnabili.

Infine, un'altra interessante motivazione si rinviene nella sentenza n. 21045/2007 con la quale la Sezione Tributaria del Supremo Consesso ha elaborato la novella categoria degli atti facoltativamente impugnabili, atti cioè che consentono al contribuente di adire la commissione tributaria senza dover attendere l'emanazione di un atto tipico (nel quale dovrà essere, comunque, reiterata la pretesa), ma che se non impugnati non cristallizzano i loro effetti e, pertanto, non sono suscettibili di divenire definitivi.

Nei paragrafi seguenti verranno esaminati gli arresti della Corte di cassazione sopra menzionati, nonchè le pronunce più significative in argomento.

**3.2 Le sentenze che hanno ritenuto impugnabili gli avvisi bonari di pagamento in materia di Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani, di tassa per occupazione di spazi e aree pubbliche e in materia di contributi consortili.**

Nel corso di questi ultimi anni molteplici sono stati gli arresti della Corte di Cassazione che hanno sancito l’autonoma impugnazione dell'invito al pagamento – avviso di pagamento.

La Cassazione ebbe modo di pronunciarsi circa l’impugnazione di un invito al pagamento con il quale un comune richiedeva il conguaglio dovuto a titolo di Tosap con la **sentenza n. 22869 del 6 dicembre 2004[[102]](#footnote-102)**.

In quell'occasione fu il comune che si era ritrovato soccombente in primo e in secondo grado a proporre ricorso per Cassazione denunciando la violazione dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 poichè l'atto originariamente impugnato dal contribuente era un invito al pagamento, atto che non era incluso tra quelli autonomamente impugnabili elencati nella norma di cui si lamentava il malgoverno da parte del giudice tributario.

I giudici di piazza Cavour, premettendo che il motivo era ammissibile - in quanto hanno rilevato che il difetto della atti impugnabile è questione che, attenendo alla sussistenza dei presupposti processuali, è sempre rilevabile d'ufficio dal giudice investito dell'impugnazione, salvo l'avvenuta formazione del giudicato interno (nella fattispecie la formazione di tale giudicato doveva sicuramente escludersi dato che il giudice di merito non si è occupato, né esplicitamente né implicitamente, di valutare tale questione) - lo hanno dichiarato infondato in quanto: *“se è pur vero che il contenzioso tributario è disciplinato come giudizio di impugnazione di uno degli atti elencati nell'art. 19, D.Lgs. n. 542/96, l'identificazione dell'atto impugnabile non deve essere condotta secondo un criterio nominalistico ma occorre verificare se ci si trovi di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo, che, essendo prodromico alla riscossione coattiva, possa ritenersi autonomamente impugnabile”*.

I giudici proseguono sviscerando la normativa che disciplina l'accertamento e la riscossione di tale imposta al fine di verificare l'impugnabilità dell'avviso di pagamento impugnato. Prosegue infatti la Suprema Corte: *“orbene l'art. 51, d. Lgs. n.507/93 dispone al comma quinto che la riscossione coattiva della tassa si effettua secondo le modalità previste dall'art.68, d. P. R. N.43/88, in unica soluzione. L'art. 68 richiamato dispone a propria volta della riscossione è effettuata mediante ruolo, formato secondo le integrazioni normative di cui al comma secondo dell'art. 67, del medesimo decreto, cioè, tra altro, quando a seguito di invito al pagamento, atto di liquidazione, accertamento, rettifica o erogazione di sanzioni siano infruttuosamente scaduti i termini per il pagamento delle somme intimate.*

La Corte prosegue con un inciso in cui ricorda a se stessa che nella passata giurisprudenza, lo stesso Collegio, pur pronunciandosi in materia diversa, aveva già affermato che dalla lettera dell'art. 67, comma secondo, D. P. R. n. 43/88 si evinceva inequivocabilmente che l'invito al pagamento ivi menzionato non costituiva atto presupposto o comunque prodromico ad ogni iscrizione a ruolo e di ogni avviso di procedura riscossiva, e non doveva essere emesso in tutte le ipotesi in cui iscrizione e procedura avessero titolo in avvisi di liquidazione, accertamento, rettifica o irrogazione di sanzione, nonché, in via analogica, tutte le volte che il credito tributario avesse già un titolo (Cass. n. 3550/2002).

Pur tuttavia, i Supremi giudici affermano che ciò significa che l'emissione di un invito al pagamento non è necessario per la legittimità della formazione del ruolo tutte le volte in cui già sia stato notificato al contribuente un diverso titolo a fondamento della pretesa tributaria: ma non significa che, ove tale invito sia stato notificato al contribuente e in particolar modo quando ciò avvenga senza che prima altro diverso titolo sia stato quest'ultimo notificato, esso non costituisca - in quanto prodromico all'iscrizione a ruolo del tributo ed idoneo a portare a conoscenza del contribuente medesimo la pretesa dell'amministrazione e a renderne possibile l'esercizio del diritto di difesa - atto autonomamente impugnabile. *“Tanto più - prosegue la Corte:- quando, come nel caso di specie, tale invito con riferimento al contenuto sostanziale dell'atto e alle parole utilizzate, abbia le movenze tipiche (quindi, la sostanza anche se non la forma) di un avviso di accertamento o di liquidazione; nell'atto si afferma, infatti, che la tassa residua accertata per la Tosap: “è stata determinata nella misura di...... e si invita il contribuente al saldo della tassa come sopra accertata e liquidata, nonché degli interessi maturati e maturandi, entro 60 giorni dalla notifica del presente invito, avvertendo che in difetto, sarà esperita la procedura coattiva di recupero del credito prevista dal DPR 43/88 e comunicando altresì che contro il presente atto è ammesso ricorso"*.

Tenuto conto di tutto ciò, i giudici della Suprema Corte hanno ritenuto infondata l'eccezione sollevata dal comune, ritenendo, pertanto, impugnabile l'avviso di pagamento.

Successivamente, la Corte di Cassazione è ritornata sull'argomento circa l'impugnabilità di un avviso bonario di pagamento, questa volta in materia di TARSU, con la **sentenza n. 7312/2005[[103]](#footnote-103)**.

Anche in tale pronuncia risultava soccombente il comune il quale con il proprio ricorso in Cassazione lamentava la violazione e la falsa applicazione dell'art. 19 per avere la commissione tributaria regionale ritenuto autonomamente impugnabile l'avviso di pagamento bonario, atto non compreso nella elencazione di cui all'articolo citato e sosteneva, peraltro, che detto atto non poteva essere considerato come un avviso di liquidazione perché oltre ad essere privo delle sanzioni, e dell'indicazione del termine entro il quale poteva essere impugnato, lo stesso non era neanche stato notificato per cui non poteva avere nessuna valenza giuridica ed, inoltre, faceva presente che la pretesa impugnabilità di tale avviso bonario di pagamento era in contrasto con il principio *ne bis in idem* perché in caso di impugnativa della eventuale successiva cartella di pagamento il conseguente giudizio poteva portare a decisioni diverse. I giudici della suprema Corte di Cassazione hanno rigettato, nella fattispecie, l'eccezione sollevata dal comune non condividendo la tesi dei difensori in quanto hanno ritenuto che: *"dall'esame dell'atto, permessa a questa corte trattandosi di denunce di errori in procedendo, nonché dagli stessi atti delle parti, ricorsi e controricorsi e memorie, si evince senza alcun dubbio che l'atto contiene tutti gli elementi data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, ubicazione dei locali, destinazione, superfici imponibili, tariffe, l'importo totale con la relativa suddivisione in rate, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate, eccetera.) per essere qualificato un atto di accertamento e/o di liquidazione, come ritenuto dai giudici del merito,* ***ne vale a mutarne la natura il fatto che non sia stato notificato,*** *che manca l'indicazione del termine per l'impugnazione, dell'autorità cui rivolgersi e delle relative formalità in quanto trattasi di mere irregolarità o, comunque, requisiti previsti a tutela del contribuente, il quale, nella fattispecie, non ne ha eccepito la mancanza, né ha mai eccepito che da tali omissioni sia derivata la compressione del proprio diritto di difesa”[[104]](#footnote-104).*

Sempre nel 2005, la Suprema Corte di Cassazione è ritornata sull'argomento con la **sentenza n. 7708 del 13 aprile 2005[[105]](#footnote-105)**. Anche qui la controversia è incentrata preliminarmente, sulla possibilità di impugnare un atto riportante la scritta avviso bonario di pagamento col quale venivano richiesti gli importi relativi alla TARSU. In questo caso la Corte ne ha sancito l'impugnabilità con una motivazione che ricalca quella della sentenza appena portata in rassegna (Corte di Cass. n. 7312/2005). Nella fattispecie oggetto di giudizio, i giudici hanno anche aggiunto che nell'atto ritenuto dal comune avviso bonario di pagamento, mentre dalla corte qualificato quale avviso di accertamento o di liquidazione, era stata posta anche una stampigliatura con l'avvertenza che in caso di mancato pagamento degli importi indicati nella comunicazione, si sarebbe proceduto alla notifica dell'avviso di mora, per cui aggiunge la Corte che non è assolutamente possibile, come pretende l'ente impositore, sostenere che si trattava di un avviso bonario di pagamento.

Anche in tale pronuncia per completezza espositiva i giudici di piazza Cavour aggiungono che anche in tale fattispecie non è applicabile la soluzione adottata precedentemente dagli stessi giudici con la sentenza n. 1791/2005 per la diversità degli atti sottostanti alle relative controversie, in quanto all'atto del giudizio in questione sarebbe eseguita la notifica dell'avviso di mora, mentre nel caso della sentenza n. 1791/2005 in caso di mancato pagamento dell'avviso bonario sarebbe seguita l’iscrizione a ruolo, per cui era agevole dedurre che il ruolo non era stato ancora formato.

La questione circa l’impugnazione dell’avviso di pagamento Tarsu, stante il contrasto giurisprudenziale [[106]](#footnote-106), è stata devoluta alle Sezione Unite della Suprema Corte.

Con la **pronuncia n. 16293 del 24 luglio 2007[[107]](#footnote-107)**, i giudici di piazza Cavour si sono ritrovati a dirimere una controversia la cui origine era stato l'invio da parte di un comune, tramite il servizio di riscossione, di un avviso di pagamento. La contribuente, dopo aver provveduto al versamento della somma richiesta, presentava ricorso alla competente Commissione tributaria provinciale. L'atto in primo grado veniva dichiarato non impugnabile pertanto il ricorso veniva dichiarato inammissibile. Successivamente, invece, in secondo grado i giudici dichiaravano l'atto impugnabile.

I Giudici di legittimità, prima di decidere sul merito, affrontano e dirimono il problema circa la violazione e la mancata applicazione dell'articolo 19 del D. Lgs. n. 546/92, con cui si era costituito incidentalmente il comune impositore.

Le Sezioni Unite in questo caso hanno rigettato il motivo ritenendo che ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita; ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto.

I giudici ritengono che appare essenziale, perché si possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione che il testo manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori.

In tale pronuncia le Sezioni Unite risaltano la differenza fra tale invito al pagamento e le comunicazioni previste dall'art.36 bis, terzo comma, del D.P.R. n. 600/73 e dall' art.54 bis, terzo comma, della D.P.R. n. 633/72. Invero i giudici ritengono che queste comunicazioni costituiscono anche un invito a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione del tributo. Quindi **manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice.**

Proseguono ancora i giudici affermando che nell'ambito di quest'impostazione di diritto, l'ente impositore non può modificare a suo compiacimento, dichiarando non impugnabili atti che impugnabili sono, perché (come già statuito con la sentenza n. 14482 del 29 settembre 2003) spetta al giudice di merito sceverare con congrua motivazione gli atti impositivi dagli atti che impositivi non sono, esaminando gli aspetti sostanziali dell'atto, che possono non trovare compiuta corrispondenza nei suoi aspetti formali.

Sulla scorta di tale premessa, per quanto attiene alla controversia su cui era causa i giudici rilevano che appariva sufficiente notare che dalla sentenza impugnata si evince che l'avviso su cui era conteneva le modalità di calcolo dell'imposta e la calendarizzazione dei pagamenti e, quindi, costituiva una vera e propria liquidazione dell'imposta dovuta che incideva sulla posizione patrimoniale del contribuente; dunque indicava adeguati fattori da cui era ragionevole dedurre che ci si trovavi di fronte alla comunicazione di una pretesa impositiva e non ad una richiesta di chiarimenti.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione concludono pronunciandosi anche su un altro argomento di rilevante importanza, ossia sul difetto dell'atto impugnato di quegli adeguati elementi formali che gli atti sostanzialmente impositivi devono contenere, quali, ad esempio, la dizione avviso di liquidazione, avviso di pagamento ovvero l'indicazione del termine entro il quale ricorso deve essere proposto e della commissione a cui proporlo, nonché delle relative forme da osservare. In questi casi stabiliscono i Giudici, che si potrebbe prospettare un vizio dell'atto, oppure la possibilità che esso non sia idoneo a determinare la decorrenza del termine di cui all'articolo 21, ad esempio, in quanto non notificato, ovvero la eventualità di una rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.

Successivamente, sempre le Sezioni Unite della Suprema Corte, si sono pronunciate motivando esattamente come nella sentenza n. 16293, con la successiva **pronuncia del 26 luglio 2007 numero 16428[[108]](#footnote-108)**. Questa volta, però, la materia del contendere riguardava un avviso di pagamento con il quale un consorzio di bonifica aveva richiesto il versamento dei relativi contributi consortili. Anche in questo caso le Sezioni Unite ha ritenuto impugnabile tale avviso di pagamento sulla scorta delle motivazioni della precedente sentenza precisando che nel caso di specie era stato compiutamente argomentato dalla sentenza impugnata che l'avviso di pagamento conteneva tutti gli elementi minimi necessari per individuare il tributo, nonché l’immobile gravato dall'onere contributivo, in modo tale da non essere censurato in sede giurisdizionale per difetto di motivazione; dunque indicava adeguati fattori da cui era ragionevole dedurre che ci si è trovati di fronte alla comunicazione di una pretesa impositiva e non ad una richiesta di chiarimenti.

Gli arresti della Suprema Corte in materia di avvisi di pagamento, come abbiamo visto, sono stati molteplici e molte altre pronunce si sono susseguite, a quelle passate in rassegna, che hanno argomentato circa l'impugnabilità di tali avvisi con motivazioni che ricalcano quelle testè esaminate, come, ad esempio, la pronunce n. 12194/2008 e la n. 13710/2009[[109]](#footnote-109).

Infine, vi è da notare, sempre in tema di avvisi di pagamento che sono intervenute due sentenze, le quali, ammettendo la possibilità di impugnare tali atti, tuttavia hanno argomentato tale scelta prendendo in considerazione altri presupposti. Così gettando le basi per la creazione di una nuova categoria di atti, quella dei c.d."atti facoltativamente impugnabili". Mi riferisco alla pronuncia n. 21045 dell'8 ottobre 2007, avente ad oggetto un avviso di pagamento in materia di Tosap e alla pronuncia n. 4513 depositata in cancelleria il 25 febbraio 2009, avente ad oggetto un avviso di pagamento emanato da un consorzio di bonifica. Tali sentenze, emanate dalla V Sezione Tributaria della Suprema Corte, per la particolarità delle argomentazioni contenute meritano una separata trattazione[[110]](#footnote-110).

**3.3 AVVISI DI PAGAMENTO: ATTI NON IMPUGNABILI.**

L'orientamento della suprema Corte di Cassazione, peraltro, non è sempre stato costante in materia di impugnabilità di avvisi bonari di pagamento.

Vi è da registrare, invero, un filone giurisprudenziale, soprattutto nel 2005 volto ad individuare nella tassatività degli atti elencati di cui all'art. 19, l'esclusione dell'avviso di pagamento, in quanto non ricompreso nell’elenco e, pertanto, non idoneo ad accedere alla tutela giurisdizionale del giudice tributario.

La prima **sentenza** (del 2005) che ha escluso l'impugnabilità di un avviso di pagamento in materia di Tarsu è la **n. 653[[111]](#footnote-111),** depositata il 14 gennaio .

In questa pronuncia i giudici della suprema Corte hanno escluso l'ammissibilità del ricorso avverso un avviso di pagamento TARSU inviato a mezzo posta da concessionario della riscossione.

I giudici dopo aver premesso che neanche il ruolo, in quanto atti interno l'amministrazione, e salvo casi espressamente previsti dalla legge si rende autonomamente impugnabili hanno sancito che nella specie l'atto impugnato contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente non è né una comunicazione di iscrizione a ruolo, da valere, come la cartella esattoriale quale notificazione del ruolo, né un qualsiasi altro atto che possa farsi rientrare, per scopo ed effetti - attraverso una valutazione su base concreta - tra quelli previsti dall'art.19, D.Lgs. n. 546/92, ma un vero avviso di pagamento, una comunicazione invito con cui si informa il contribuente della debenza del tributo e della possibilità di rivolgersi al comune per eventuali richieste di chiarimenti e financo di sgravio; una mera comunicazione bonaria, quindi, volta unicamente a favorire lo svolgimento del rapporto tributario o non avente, pertanto, caratteri impositivi, non rientrante nel novero tassativo degli atti impugnabili ai sensi dell'art 19, recante sul retro l'espressa avvertenza dell'inammissibilità del ricorso giurisdizionale, potendo questo essere proposto, contro la successiva cartella esattoriale, che sarebbe stata emessa, in caso di mancato pagamento, previa iscrizione a ruolo del tributo.

Sulla base di tale ricostruzione logica i giudici di legittimità, in quest’occasione, escludono l'impugnabilità dell'avviso di pagamento.

Successivamente, sempre nel gennaio dello stesso anno (2005) viene depositata la **sentenza n. 1791[[112]](#footnote-112)**, nella quale è stato affermato che un avviso di pagamento bonario, col quale il comune richiede il pagamento della Tarsu, non è autonomamente impugnabile. I giudici tributari questa volta giungono a tale conclusione indicando che il diritto tributario è caratterizzato, tra l'altro, dalla tipicità degli atti che un ente impositore può porre in essere. Ogni atto è espressione dell'esercizio di un potere assegnato da una norma, che ne individua presupposti ed effetti. Peraltro, in questo settore dell'ordinamento la discrezionalità è tendenzialmente del tutto assente dal momento che l'azione della pubblica amministrazione è ampiamente regolata dal principio di stretta legalità. In questo contesto e su questa base, i giudici ritengono che l'elencazione degli atti impugnabili che si ritrova nell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 è tassativa e che non c'è la necessità di approntare una tutela giurisdizionale per atti diversi, che comunque sarebbero inidonei a produrre effetti negativi significativi nella sfera del contribuente.

Proseguono ancora i giudici di legittimità ricordando che la previsione contenuta nel primo comma lettera i) dello stesso art. 19, secondo la quale il ricorso può essere proposto avverso *“ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l’autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie”*, costituisce una norma di chiusura che conferma pienamente i principi della tipicità degli atti e della stretta legalità dell'azione amministrativa, e tende a garantire la possibilità di una tutela nell'ipotesi in cui dovesse sussiste la necessità perché una legge speciale o particolare consente l'emanazione di un atto non riconducibile alle categorie generali individuate dal citato articolo 19.

I giudici concludono osservando che nel caso sottoposto alla loro decisione, l'atto fatto pervenire dal concessionario della riscossione, l’invito al pagamento, non è espressione di un potere pubblicistico autoritativo, ma è un atto riconducibile alla sfera privatistica di un creditore che rivolge un invito di pagamento al suo debitore, senza che ad esso possano essere ricollegati effetti negativi, significativi e rilevanti, per il destinatario. Infine, afferma la Suprema Corte che non ha pregio l'assunto del contribuente secondo il quale ha il diritto di impugnare il ruolo anche prima che venga notificata la cartella di pagamento, in quanto nell'avviso il concessionario aveva indicato che in ogni caso di mancato pagamento l'importo complessivamente dovuto sarebbe stato iscritto a ruolo e riscosso con le modalità previste dal DPR 602/73. Dal che deducono che il ruolo in quel momento verosimilmente non era stato ancora formato.

Né per la Corte di Cassazione è stato pertinente il richiamo fatto dal ricorrente alla disciplina contenuta all'art. 32 del D.Lgs. n. 46/99 che prevede la possibilità dell'invito al pagamento perché a parere della Corte, la norma in esame, non prevede l'impugnabilità di tale invito dal momento che questo può essere compiuto per l'opportunità di far emergere in via preventiva e nelle vie brevi eventuali errori, al fine di evitare un contenzioso, per consentire l'adempimento, quando le somme sono esatte.

Successivamente, i giudici della sezione tributaria, si sono ritrovati a pronunciarsi sulla stessa questione con la **sentenza n. 2302/2005[[113]](#footnote-113)**, depositata il 4 febbraio 2005. In tale giudizio il contribuente aveva impugnato la comunicazione con la quale il comune portava a conoscenza dello stesso il *quantum* dovuto a titolo di Tassa per la raccolta dei Rifiuti Solidi Urbani, ed invitava lo stesso a pagare tale importo.

Il Supremo Collegio, pronunciandosi circa impugnabilità o meno di tale comunicazione, ha ritenuto che, con motivazione adeguata e non contraddittoria, i giudici di appello avevano accertato che nella specie si era trattato di un puro e semplice invito amichevole al pagamento del tributo: un avviso di pagamento recante l'espresso avvertimento che ad esso in caso di inottemperanza sarebbe seguita l'iscrizione a ruolo (evento, fra l'altro, che non si era verificato perché il contribuente aveva pagato spontaneamente quanto dovuto).

Proseguono i giudici affermando che l'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 enuncia gli atti impugnabili, fra i quali non risultano compresi gli inviti bonari al pagamento: “*il che è del resto del tutto comprensibile, posto che la sfera del privato viene incisa autoritativamente soltanto per effetto di un provvedimento di imposizione, che nella specie invece è stato accertato non sussistere. Pertanto (a prescindere dalla circostanza della tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel citato articolo 19) è da rilevare, che nella specie, non essendovi alcun atto concretamente impositivo, ma solo preannunciato in caso di mancato spontaneo pagamento, conseguentemente del tutto corretta appare la decisione di appello confermativa di quella di primo grado”*. Concludendo per l’inammissibilità del ricorso introduttivo per la ragione ora indicata.

Pochi giorni dopo dal deposito della sentenza ora richiamata, sempre la sezione tributaria della Suprema Corte, ha depositato la **sentenza n. 2829/2005[[114]](#footnote-114)**, con la quale ha sempre statuito la non impugnabilità di un avviso di pagamento della Tarsu, comunicato dal concessionario della riscossione per conto di un comune.

Anche in questo caso, i giudici di legittimità hanno statuito che il ricorso era inammissibile in quanto l’atto impugnato era un mero avviso bonario di pagamento del tributo, cui il contribuente erroneamente aveva attribuito la validità e l'efficacia di un'iscrizione a ruolo, ossia di un atto di competenza dell'ente impositore, benché comunicato dal concessionario che ha avuto pertanto il limitato ruolo di *nuncius*.

La Corte premettendo che neanche il ruolo si rende autonomamente impugnabile, in quanto atto interno dell’amministrazione, ha ritenuto che nella specie l'atto impugnato non era né una comunicazione di iscrizione a ruolo né un qualsiasi altro atto che poteva farsi rientrare fra quelli previsti dall'art. 19 D. Lgs. n. 546/92, ma, come correttamente ed esaurientemente ritenuto e argomentato dalla sentenza impugnata (della Commissione Tributaria Regionale), *“un mero avviso di pagamento, una comunicazione-invito con cui si informava il contribuente della debenza del tributo e della possibilità di rivolgersi al comune per eventuali richieste di chiarimenti e financo di sgravio; una mera comunicazione bonaria, volta unicamente a favorire lo svolgimento del rapporto tributario, non avente carattere impositivo, non rientrante nel novero degli atti impugnabili elencati nell'art. 19, non essendo idoneo a provocare l'esecuzione coattiva, come è stato pure affermato dalla commissione tributaria regionale, che peraltro recava sul retro espressa avvertenza dell'inammissibilità del ricorso giurisdizionale, potendo questo essere eventualmente proposto contro successiva cartella esattoriale emessa in caso di mancato pagamento, previa iscrizione a ruolo del tributo”*. Ritengono i giudici, pertanto, che una comunicazione che per contenuto, natura e finalità non può violare nè l'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, che prescrive, per gli atti impositivi, l’indicazione delle modalità, del termine, dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nè l'art. 10 dello stesso statuto, rispettando in pieno, per la sua chiarezza, precisione ed inequivocità, il principio di collaborazione e di buona fede tra amministrazione e contribuente.

Per tal verso, anche in questo caso, i giudici di legittimità hanno dichiarato non impugnabile l'avviso di pagamento Tarsu.

In seguito, con le **sentenze** depositate il 12 luglio **2005, numero 14668 e n. 14669[[115]](#footnote-115)**, i giudici tornano sull'argomento affermando sempre la non impugnabilità di un invito al pagamento emesso dal concessionario del servizio di riscossione di un comune sempre in relazione alla Tarsu.

In questo caso i giudici di Piazza Cavour, hanno stabilito che l'avviso di pagamento *de quo*, non rientra nell'elencazione tassativa dell'art. 19, non potendosi qualificare né come avviso di liquidazione del tributo, né come ruolo o cartella di pagamento, né come avviso di mora. E neppure può inquadrarsi nell'ampia formula descrittiva residuale di ogni altro atto che la legge dichiara impugnabile davanti ai giudici tributari, in quanto manca quest'ultima previsione normativa. Infine, sostengono i giudici che: *“non può ritenersi operante neanche l'estensione della giurisdizione delle commissioni tributarie disposta dalla Legge n. 448/2001, a tutti tributi di ogni genere e specie, che pure ha tolto rilievo tassativo al richiamato articolo 19 decreto legislativo 546/92”*. Inoltre la corte nel proseguo della sentenza differenzia l'avviso di pagamento dagli altri atti per così dire assimilabili. Specificatamente, l'avviso di liquidazione del tributo quantifica la pretesa fiscale e si pone tra la fase di accertamento e quella di riscossione. L'avviso di mora, previsto dal previgente art. 43, D.P.R. n. 602/73, che rappresentava il promodo dell'avvio della procedura di esecuzione forzata: funzione questa che non può essere riconosciuta all'avviso di pagamento.

Inoltre sostengono i giudici che l'impugnazione in base a quanto sancito dall'art. 19, se mai doveva essere diretta congiuntamente contro il ruolo e la cartella esattoriale, costituendo quest'ultima l'atto impositivo attraverso il quale il contribuente viene edotto dell'iscrizione a ruolo. Nella specie, tuttavia, l’atto impugnato non era né una comunicazione di iscrizione a ruolo, né un atto inquadrabile fra quelli previsti dall'art. 19 citato. E in effetti sostiene la corte era solo un mero avviso di pagamento, cioè una comunicazione bonaria ed un invito appagare, da inserire nel contesto della facilitazione dei rapporti tra comune e contribuente, mirante a fornire dettagli e chiarimenti sulla debenza del tributo e su altri profili, in funzione preventiva rispetto alla stessa instaurazione del contenzioso. Ed anche in quest'ottica occorreva leggere l’avvertenza apposta sul retro dall'atto, il quale indicava che non era ammesso il ricorso giurisdizionale. Ricorso che semmai poteva essere eventualmente proposto contro la cartella esattoriale emessa successivamente in caso di mancato pagamento, previa iscrizione a ruolo.

I giudici di legittimità convenendo con quanto affermato dai giudici di merito[[116]](#footnote-116) dichiaravano l'inammissibilità del ricorso per l'appunto sul preliminare rilievo della non impugnabilità dell'avviso di pagamento.

**3.4 NON IMPUGNABILE L’ATTO DI RIDETERMINAZIONE DELLA SUPERFICIE TASSABILE AI FINI TARSU.**

Di segno opposto rispetto all’orientamento favorevole all’impugnazione di atti atipici allorquando manifestano una pretesa non in itinere (pertanto, ritenuti assimilabili ad uno degli atti elencati nell’art. 19 D. Lgs. n. 546/92), vi è da segnalare una pronuncia del 2004 della Suprema Corte di Cassazione, che ha dichiarato la non impugnabilità di un atto con il quale un Comune comunicava ad un contribuente la rideterminazione della superficie tassabile ai fini Tarsu.

Pertanto, tale **sentenza**, la **n. 22196 del 24 novembre 2004[[117]](#footnote-117)**, emessa dalla sezione tributaria, va ad allinearsi fra quelle pubblicate in tema di interpretazione del dettato normativo di cui al’art. 19.

Invero, nella fattispecie su cui era causa, mentre il contribuente aveva ritenuto che un tale atto era un avviso di accertamento in rettifica giacchè conteneva alcuni elementi della pretesa tributaria, quali il maggior imponibile accertato, l’indicazione delle arie, dei locali e dei periodi di imposta, anche se ne ometteva degli altri, la Corte osservava che tale censura era inammissibile in quanto: *“l'interpretazione dell'atto amministrativo a contenuto non normativo - come una lettera proveniente dall'ente pubblico od anche lo stesso avviso di accertamento di tributo locale - costituisce valutazione di fatto devoluta al giudice di merito, sottratta al controllo di legittimità qualora sia immune da vizi logici e giuridici e rispettosa delle regole d'interpretazione dei contratti in genere, estensibili all'interpretazione degli atti e dei provvedimenti unilaterali e di quelli amministrativi in particolare (Corte di Cass. nn. 14482/2003, 7611/1998, 708/1992, 9554/1991)”*.

Prosegue la Corte con il ricordare che: *“Nello stesso senso, sono stati ritenuti non impugnabili davanti alle commissioni tributarie atti aventi analoga natura endoprocedimentale, come il processo verbale di constatazione della Guardia di finanza (Cass. nn. 15305/2002 ), il ruolo (Cass. n. 139/2004) e la riserva nominativa di rettifica dell'iscrizione a ruolo, in materia di finanza locale (secondo una più risalente, ma puntuale decisione: Cass. n. 431/1976)”*.

I giudici di legittimità, concludono affermando che, nel caso di specie, la motivazione della sentenza impugnata era esente da vizi logici, avendo applicato, nel definire la natura non impositiva dell'atto amministrativo oggetto di causa, corretti criteri di analisi del contenuto (comunicazione interlocutoria, contenente espressa riserva d'iscrizione a ruolo della maggior tassa, salvo rettifica), alla luce dei criteri (art. 6, comma 5, L. n. 212/2000, Statuto dei diritti del contribuente) di cooperazione e trasparenza fra ente impositore e contribuente.

Dopo aver fatto tale premessa, la Corte osservava che la sentenza della commissione tributaria regionale impugnata, stabilendo che la lettera spedita al contribuente dal comune non integrava gli estremi dell'atto impositivo, non aveva escluso in astratto, la possibile equipollenza all'avviso di accertamento e la conseguenziale impugnabilità di atti cui non sia attribuita tale qualificazione formale, bensì aveva voluto affermare che nel caso concreto, l'atto impugnato non conteneva gli elementi essenziali dell'avviso di accertamento.

Infatti, secondo l'incensurabile apprezzamento del giudice di merito, la missiva del comune non concretizzava cioè un provvedimento che accertava l’esistenza e l'entità di un debito tributario, suscettibile di produrre una lesione diretta e immediata della situazione soggettiva del contribuente.

Pertanto, sulla base di tale convincimento venne negata la possibilità di ricorrere avverso tale atto di rideterminazione della superficie tassabile in materia di TARSU.

**3.5 Gli inviti al pagamento emessi dall'Agenzia delle Dogane ed altri atti ritenuti impugnabili.**

La giurisprudenza del Supremo Collegio che si è formata in questi anni ha permesso a vario titolo l’impugnabilità dinanzi al giudice tributario di vari atti (note, visure, inviti al pagamento, estratti di ruolo) emessi da vari enti impositori (quali ad esempio l'Agenzia delle Dogane), con i quali veniva portata a conoscenza del contribuente, soggetto passivo, la pretesa avanzata.

Da notare che, ancor prima della riforma dell'art. 2 del D. Lgs. n. 546/92, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, aveva già previsto la possibilità di impugnare un provvedimento non elencato nell'art. 19 citato.

Invero, con la **sentenza n. 185 del 26 marzo 1999[[118]](#footnote-118)**, i giudici di legittimità hanno consentito l'impugnazione del provvedimento di revoca della proposta di accertamento con adesione, stabilendo che la revoca di tale provvedimento, di cui all'art. 3 del D.L. n. 546/1994 convertito nella legge n. 656/1994, in cui vi è già stata l'accettazione del contribuente, non solo rientrava nella giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, ma, inoltre, che nemmeno lo stesso atto fosse impugnabile.

Sotto questo profilo è interessante segnalare come le sezioni unite, pur avendi sottolineato la tassatività degli atti impugnabili avanti al giudice tributario, ai sensi dell'art.19 del d. Lgs. n.56/92, legittimano una interpretazione estensiva della norma, in linea con la soluzione che era già stata accolta dalla giurisprudenza a proposito all'articolo 16 del D.P.R. n. 636/1972, sulla scia dell'insegnamento della Corte Costituzionale (sentenza n. 313 del 3 dicembre 1985).

I giudici di legittimità concludono che di conseguenza il provvedimento di revoca della proposta di adesione è stato ricondotto in considerazione dello scopo che ha e degli effetti che produce, quale atto necessariamente presupposto dell'avviso di accertamento, nella nozione di avviso di accertamento. In altri termini, si poteva senz'altro assumere, che tra gli atti impugnabili *ex* art. 19 rientrino tutti quelli che hanno come finalità l'accertamento della sussistenza e dell’entità del debito tributario, indipendentemente dalla loro denominazione, in quanto suscettibile di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione giuridica del contribuente.

Con tale motivazione pertanto le Sezioni Unite del Supremo Collegio, ancor prima delle novelle del 2001 del 2005, che hanno esteso la giurisdizione tributaria a tutti tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, e che pertanto hanno fatto sì che si parlasse di una giurisdizione tributaria esclusiva, avevano ricondotto nell'alveo della giurisdizione delle commissioni tributarie il provvedimento di revoca della proposta di accertamento con adesione, escludendo, fin da allora, la possibilità di impugnare tale atto dinanzi al TAR, ma, per di più, affermando l'impugnabilità dell'atto stesso pur non essendo inserito fra quelli elencati nell'articolo 19.

Successivamente, la Corte di Cassazione si è pronunciata anche in merito agli inviti al pagamento emessi dall'Agenzia delle Dogane.

Come sappiamo, la materia dei diritti doganali e delle imposte di fabbricazione e consumo è stata attribuita alla competenza della commissione tributaria con la riforma ad opera della Legge n. 448 del 2001. Anteriormente al primo gennaio del 2002 la materia doganale rientrava nella competenza del Tribunale ai sensi dell'articolo 9 del c.p.c..

La Corte di Cassazione si è trovata, infatti, a dover dirimere la questione circa l'impugnabilità o meno degli inviti al pagamento emessi per il recupero di dazi o accise.

In un primo caso sottoposto al proprio giudizio, la Suprema Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la **sentenza n. 22015[[119]](#footnote-119)** depositata in cancelleria il 13 ottobre 2006, pronunciandosi circa l'impugnabilità di un invito al pagamento emesso dall'Agenzia delle Dogane per il recupero a posteriore dei dazi su segnalazione della commissione europea, ne ha riconosciuto l'impugnabilità dando ragione e condividendo la premessa dei giudici delle commissioni tributarie che avevano ravvisato l'interesse ad agire all'azione di accertamento negativo del debito di imposta in capo al destinatario dell'invito di pagamento di cui all'art. 93 del regolamento doganale. A parere dei giudici infatti la norma dispone che l'invito al pagamento precede l'atto di ingiunzione e si fa pervenire al debitore a mezzo degli agenti doganali o a mezzo di posta con ricevuta di ritorno. Pertanto l'invito al pagamento rappresenta l'atto altresì con il quale l'amministrazione finanziaria, conclusa la propria attività di accertamento, esteriorizza gli esiti di tale controllo rendendo edotto il contribuente della maggior pretesa avanzata nei suoi confronti ed invitandolo ad assolvere il proprio debito verso l'erario pena l'avvio della procedura esecutiva sulla base della succedanea ingiunzione.

Proseguono i giudici ricordando che il sistema normativo introdotto dal D.P.R. n. 43/88 non ha intaccato la funzione dell'avviso di pagamento tant'è che all'art. 67 si stabilisce espressamente che se sono infruttuosamente scaduti i termini di pagamento delle somme indicate in tale avviso, si procede alla formazione del ruolo, pertanto, con tale atto di messa in mora l'amministrazione manifesta il diritto al recupero della maggior pretesa a titolo di imposta.

Nel proseguo della pronuncia i giudici di legittimità fanno ancora riferimento all'azione di accertamento negativa sottolineando che: *“tale azione sulla debenza del tributo trova ragion d'essere in uno stato di incertezza sull'esistenza e la portata dei presupposti impositivi indotto da tale atto di intimazione, suscettibile di arrecare concreto ed attuale pregiudizio posto che ove tale situazione di incertezza oggettiva non venisse rimossa, resterebbe legittimata l'azione esecutiva erariale con lesione dei diritti soggettivi al contribuente”*.

Concludendo, affermando che questo risultato utile e giuridicamente rilevante conseguibile solo con l'intervento del giudice, qualifica e giustifica l'interesse ad agire *ex* art. 100 c.p.c., che del resto non aveva mai incontrato preclusioni fino a che la giurisdizione tributaria, in materia doganale, è rimasta incentrata presso l’AGO, priva di poteri di annullamento di atti amministrativi e *facultata* perciò alla autonoma valutazione di merito sul rapporto fiscale sottostante attraverso l’azione di cognizione ordinaria.

Infine, la Corte di Cassazione richiamando la sentenza n. 9181/03, in cui era stato affermato che la giurisdizione tributaria era una giurisdizione di annullamento, esercitabile nei confronti di specifici atti e come tale incompatibile con le azioni di accertamento negativo sperimentate in via preventiva indipendentemente dall'esistenza di un formale provvedimento impositivo od accertativo tra quelli elencati tassativamente, sottolinea che *“per la verità l’interpretazione analogica o estensiva dettata dall'esigenza di non diminuire le passate garanzie difensive, 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 e la cui mancata osservanza appare suscettibile di incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente”*.

Successivamente nel 2007, i giudici legittimità ritornano sull'argomento con la **sentenza n. 21530[[120]](#footnote-120)** depositata in cancelleria il 15 ottobre del 2007.

Nella fattispecie il contribuente aveva contestualmente impugnato: un avviso di pagamento con il quale l'Agenzia delle Dogane aveva determinato a suo carico la cifra dovuta, maggiorata di interessi ed indennità di mora; il contestuale atto di contestazione della violazione con l'irrogazione della sanzione pecuniaria; la cartella di pagamento ed infine la decisione della Direzione Regionale dell'Agenzia delle dogane che aveva respinto il ricorso amministrativo. Occorre osservare che la fattispecie oggetto di giudizio ha avuto origine anteriormente alla riforma del 2001 per cui era ancora in vigore la norma che dava la possibilità al contribuente di esperire il ricorso amministrativo prima della possibilità di adire il giudice.

Nel caso *de quo*, sia la commissione tributaria provinciale che quella regionale, dichiaravano inammissibile il ricorso contro tutti gli atti ad esclusione del provvedimento della direzione regionale. La commissione tributaria regionale escludeva, però, che quest'ultimo atto fosse impugnabile non rientrando nel novero degli atti contemplati dal Decreto Legislativo n. 546/92, all'art. 19.

I Giudici di legittimità, ribaltando il pensiero dei giudici di merito, hanno statuito che il loro iter argomentativo era errato, in quanto non aveva pregio ritenere che la determinazione di vertice (Direzione Regionale) dell'Agenzia delle dogane non sarebbe stata ricompresa tra gli atti espressamente elencati, quali impugnabili, dal D. Lgs. n. 546 del 1992, anche perché una lettura dell’articolo 19 di tale decreto, incentrata sull'elencazione tassativa degli atti che consentono l'accesso al controllo giudiziario doveva ormai ritenersi superata alla luce dell'evoluzione legislativa (L. n. 248/2005 e L. n. 248/2006) dell'orientamento della stessa Corte (Cass., SS.UU., sent. n. 7388/2007 e n. 11082/2007) che ha annoverato nella nozione ogni atto, anche di natura “provvedimentale”, che esprima in via definitiva, la volontà autoritativa dell'ente pubblico nelle materie previste dal’art. 2 del D.Lgs. n. 546/92.

Inoltre, in questa decisione, la corte rammenta che *“anche in prospettiva comunitaria per decisione dell'autorità doganale deve intendersi qualsiasi determinazione che intervenga su un caso particolare in funzione impositiva o provvedimentale. Non conta il nomen iuris utilizzato, purché l'atto, nel suo contenuto sostanziale, risulti idoneo a portare a conoscenza la pretesa dell'amministrazione e a rendere possibile l'esercizio del diritto di difesa: quindi anche le deliberazioni risolutive della controversia amministrativa, quale quella di specie, diversamente risultando viziato il principio di effettività della tutela giurisdizionale che va sempre assicurata avanti all'autorità preposta alla tutela dei diritti soggettivi”*.

Con la **sentenza n. 18008 del 9 agosto 2006[[121]](#footnote-121)**, i giudici di legittimità hanno riconosciuto la natura di atto impugnabile, sussumendo nella lettera g) dell'art. 19 D. L.gs. n. 546/92 - che menziona il rigetto della domanda di definizione agevolata di rapporti tributari - una nota con cui veniva denegato l'accoglimento della domanda di condono.

In questo caso, infatti, il contribuente aveva lamentato che quell'atto non fosse uno di quelli elencati nell'art. 19 in quanto nessun provvedimento formale era stato mai notificato (col quale veniva rigettata l'istanza di condono). Infatti, a suo dire, era stato notificato solo una nota che conteneva una risposta, a titolo informativo, alla richiesta del contribuente. I giudici della Corte di Cassazione, in questo caso, invece, hanno stabilito che tale nota era un atto impugnabile in quanto con la stessa nella specie era stata negata la definizione agevolata. Pertanto, attribuendo alla nota in questione la natura di atto amministrativo esplicante la volontà negativa dell'amministrazione, rispetto alla richiesta del contribuente, ritenevano il ricorso avverso la stessa ammissibile, secondo quando era correttamente stato affermato dalla commissione tributaria regionale.

Successivamente, con la **sentenza n. 27385[[122]](#footnote-122)** depositata in cancelleria il 18 novembre **2008**, i giudici di Piazza Cavour, hanno ritenuto impugnabile quale atto di classamento una visura catastale.

In questo caso, i giudici della Suprema Corte hanno stravolto la decisione assunta dai giudici della commissione tributaria regionale, i quali avevano dichiarato inammissibile il ricorso, essendo lo stesso proposto avverso la visura per consultazione di partita catastale (tramite la quale il contribuente aveva appreso l'entità della rendita catastale attribuita ad un immobile da lui acquistato).

La Corte di Cassazione, invece, ha ritenuto ammissibile il ricorso avverso la visura catastale affermando *“la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati all'ente impositore che con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, portino 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, atteso in questo caso l’indubbio sorgere dell'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c a chiarire con una pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabile la sua posizione in ordine alla stessa e quindi di invocare una tutela giurisdizionale, ormai esclusiva del giudice tributario, comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico”*. Con tale motivazione il Supremo Collegio si è espresso favorevolmente all'impugnabilità della visura catastale.

Sempre in tema di notizie e note si è recentemente tornata ad esprimere la Corte di Cassazione con la **sentenza n. 285 depositata il 12 gennaio 2010[[123]](#footnote-123)**.

I supremi giudici hanno ritenuto impugnabile la comunicazione, ossia la nota, con cui l'ufficio aveva revocato la sospensione (della procedura di riscossione) concessa in attesa di verificare il diritto allo sgravio in quanto, in sostanza, aveva emesso un provvedimento riconducibile ad un diniego di sgravio.

Diniego ritenuto impugnabile perché rientrante quale atto amministrativo idoneo a esplicare la volontà negativa dell'ufficio rispetto all'istanza avanzata dal contribuente, nella previsione dell'articolo 19 comma 1 lettera h), trattandosi, nella fattispecie, di un diniego che il giudice tributario di merito considerava esplicito.

Inoltre, sempre nel 2010 è stato ritenuto impugnabile dai giudici della Suprema Corte di Cassazione, un atto con il quale era stato richiesto il pagamento a titolo di Tarsu. Con la **sentenza 14373[[124]](#footnote-124)**, **depositata in cancelleria il 15 giugno 2010**, la Corte ricalcando l'orientamento delle Sezioni Unite che hanno affermato che nel processo tributario sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, tutti quegli atti con cui l’amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ha ritenuto impugnabile tale atto, dando conferma alle motivazioni addotte in sentenza dalla commissione tributaria regionale, confermando che nell'ambito di questa impostazione di diritto l’ente impositore non può riedificare a suo piacimento dichiarando non impugnabili atti che impugnabili sono e spetta al giudice di merito sceverare con congrua motivazione gli atti impositivi dagli atti che impositivi non sono esaminando gli aspetti sostanziali dell'atto. Sottolineando, altresì, che nel caso in questione, la comunicazione impugnata conteneva la determinazione dell'esatta somma dovuta dal contribuente, l’indicazione che in mancanza del suo pagamento sarebbe seguita l'iscrizione a ruolo e che per richieste di sgravio e di rimborso il contribuente poteva rivolgersi all'ente impositore. Tutti questi elementi, secondo la Corte fanno desumere che si trovi di fronte alla comunicazione una pretesa impositiva di guisa che l'atto si atteggia come avere propria liquidazione dell'imposta, che incide sulla posizione patrimoniale del contribuente.

Infine, con **l’ordinanza n. 15946[[125]](#footnote-125)** del 26 maggio 2010 depositata in cancelleria il 6 luglio **2010**, la Sezione Tributaria, della Corte di Cassazione ha ritenuto ammissibile un ricorso proposto avverso una visura effettuata presso il concessionario del servizio riscossione tributi, dalla quale risultava che erano state emesse (e notificate) delle cartelle di pagamento nei confronti di un contribuente (il quale asseriva di non averle mai ricevute).

I giudici del Supremo Collegio hanno ritenuto che l'estratto di ruolo può essere oggetto di ricorso alla commissione tributaria, costituendo esso una parziale riproduzione del ruolo, cioè di uno degli atti considerati impugnabili dall'art. 19 D. Lgs. n. 546/ 92.

Tale ordinanza dei giudici di legittimità segue l’orientamento della **sentenza n. 724/2010[[126]](#footnote-126)** che, poco tempo prima, aveva di già riconosciuto la possibilità di impugnare un estratto di ruolo che il contribuente aveva richiesto presso l'agente della riscossione.

**3.6 La TIA (tariffa di igiene ambientale) e le pronunce sull’impugnabilità della relativa fattura.**

Come sappiamo il comma secondo, dell'art. 2, D. Lgs. n. 546/92, così come novellato[[127]](#footnote-127), attribuisce alle Commissioni tributarie una competenza esclusiva per specifiche entrate locali di controversa natura tributaria, quale ad esempio, è stata la Tia.

Ricordiamo, infatti, che la tariffa di igiene ambientale, introdotta nel nostro ordinamento ad opera dell'art. 49 del c.d. Decreto Ronchi, fin dalla sua introduzione, ha sviluppato un acceso dibattito sia per quanto concerne la qualificazione tributaria della tariffa, sia per quanto concerne la possibilità di impugnare la fattura (atto con il quale viene esteriorizzata la pretesa tariffa) dinanzi al giudice tributario stesso.

In dottrina c'è chi ha osservato che il legislatore mutando la qualificazione della prestazione in esame abbia lasciato pensare ad una sua evoluzione in senso privatistico-commutativa, nella quale l'obbligazione viene collegata alla fruizione di un servizio reso dal comune in base ad uno schema sinallagmatico. Secondo altra parte della dottrina, invece, la fattispecie è da ricondurre nella nozione di tassa perché il prelievo viene attuato coattivamente mediante lo schema tipico dell'obbligazione *ex lege* “legge-presupposto-obbligazione”, anche se caratterizzata da alcune peculiarità quali la gestione del servizio in regime di privativa, e la natura binomia della tariffa, nonché l'applicazione del metodo normalizzato.

Per la peculiarità con cui è stato affrontato l'argomento, si deve segnalare una sentenza della commissione tributaria provinciale di Lucca con la quale i giudici toscani hanno dichiarato la natura tributaria della TIA, anticipando l'intervento legislativo del 2005. Nella sentenza numero 23 del 19 maggio 2005 i giudici hanno affermato la natura tributaria della via citando essenzialmente i seguenti punti:

L'obbligatorietà del servizio in quanto la tariffa è dovuta anche se i locali sono inutilizzati o che il soggetto in effetti non usufruisca del servizio; indivisibilità del servizio e la determinazione del quantum dovuto in base ai rifiuti potenzialmente prodotti; la coincidenza del presupposto della tariffa con quello della Tarsu; la possibilità di provvedere alla riscossione attraverso l'iscrizione a ruolo; la determinazione della tariffa stabilita unilateralmente dal comune; e l'assenza di alcun rapporto negoziale tra il soggetto che rende servizi e quello che lo riceve. In questo caso però i giudici della commissione tributaria provinciale di Lucca pur riconoscendo la natura tributaria della tariffa di igiene ambientale non hanno riconosciuto la possibilità di impugnare l'atto con il quale era stata portata a conoscenza la pretesa, ossia la fattura.

Anche la Corte di Cassazione, si e pronunciata, per quel che concerne la giurisdizione della TIA e l’impugnabilità della relativa fattura.

In un primo momento, con **l'ordinanza 15 febbraio 2006, n. 3274[[128]](#footnote-128),** le Sezioni Unite avevano ritenuto pacifico che la prestazione pecuniaria imposta all'utente del servizio di raccolta dei rifiuti urbani, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 49 del D. Lgs. n. 22/97, non avesse natura tributaria.

Però, a seguito dell'intervento del legislatore del 2005, che ricordiamo ha introdotto la precisazione che appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani, la sezione tributaria con **sentenza 9 agosto 2007, n. 17526[[129]](#footnote-129)**, conclude allineandosi alla novella legislativa, statuendo l'appartenenza della TIA alla giurisdizione delle commissioni tributarie, pur argomentando soltanto superficialmente la soluzione adottata, con l'inciso *“i canoni indicati nella disposizione sopravvenuta attengono tutti ad entrate che in precedenza rivestivano indiscussa natura tributaria”*, così accogliendo per effetto dello *ius superveniens* la tesi della natura tributaria della tariffa.

Risolto tale problema, relativo alla giurisdizione di appartenenza della tariffa di igiene ambientale si e posto un ulteriore successivo problema relativo all’impugnabilità dell’atto con cui l’ATO comunica la pretesa.

Si pone il siffatto problema, invero, in quanto l’atto con cui la pretesa viene comunicata non è elencato nell'art. 19 fra quelli autonomamente impugnabili: la pretesa viene comunicata tramite la fattura.

Come dicevamo la giurisprudenza di merito pur riconoscendo la natura tributaria della tariffa, allo stesso tempo negava l’impugnabilità di fronte agli organi della giustizia tributaria la fattura commerciale emessa dal soggetto gestore del servizio (ATO).

La Corte di Cassazione, invece, esponendo contrario orientamento ha dichiarato ammissibile il ricorso avverso la fattura commerciale per la riscossione della nuova tariffa rifiuti. I giudici della Corte Suprema, superando l'aspetto formale dell'atto, hanno identificato nella fattura un provvedimento sostanzialmente di accertamento e come tale impugnabile facendo ricorso ad un'interpretazione estensiva dell'art. 19, D. Lgs. n. 546/92 (citando la sentenza della Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza n. 4895/2006).

Successivamente, con una esaustiva sentenza la Suprema Corte di Cassazione ha confermato il suo orientamento ritenendo la fattura atto impugnabile.

I giudici di legittimità hanno affermato che le oscillazioni della disciplina legislativa della tassa rifiuti, ora denominata tariffa, hanno suscitato delicati problemi di coordinamento, in quanto le controversie relative ad un'entrata cui è stata attribuita un'apparenza privatistica vengono sottoposte al giudice tributario, che gestisce un processo costituito secondo lo schema dell'impugnazione di atti amministrativi che contengono pretese pecuniarie di natura pubblicistica.

A Parere dei giudici, il giudizio circa una pubblica pretesa, costituisce elemento caratterizzante del contenzioso tributario e se il legislatore ha collocato un'entrata all'interno del sistema processuale tributario è da presumere che, in ossequio all'art. 102 della Costituzione, abbia ravvisato il carattere tributario della pretesa o comunque una stretta connessione della pretesa alla materia tributaria conseguentemente la Corte ha esaminato un ulteriore profilo in relazione all'atto emesso dal gestore del servizio dei rifiuti le c.d. ATO. Il Supremo Collegio ha, infatti, sancito il seguente principio di diritto: *“gli atti con cui il gestore del servizio smaltimento dei rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale, hanno natura di atti amministrativi impositivi e debbono perciò rispondere ai requisiti sostanziali propri di tali atti; in primo luogo debbono -al fine di consentire l'esercizio da parte del destinatario del diritto alla difesa- enunciare -anche in forma sintetica, purché chiara- sia la fonte della richiesta, sia gli elementi di fatto e di diritto che la giustificano, anche sotto il profilo quantitativo. Pertanto, l'atto con cui viene comunicata al singolo la richiesta della somma che su di lui grava ha natura intrinseca di atto amministrativo e deve rispondere ai requisiti di validità che discendono da simile qualificazione giuridica”*.

Così sancendo l’impugnazione della fattura commerciale con cui viene riscossa la tariffa di igiene ambientale.

**3.7 Gli atti facoltativamente impugnabili.**

Lungo il filone delle pronunce intervenute negli ultimi anni sull'impugnabilità dinanzi la commissione tributaria degli avvisi di pagamento, notificati ovvero comunicati al contribuente, dall’ente impositore o dall’agente della riscossione, sono intervenute due significative pronunce della sezione tributaria della Corte di Cassazione (per la verità la seconda, a distanza di circa un anno, ricalca pedissequamente la motivazione della prima anche se i consiglieri relatori sono differenti) la quale si segnala per l'apertura che in essa è stata dimostrata dai giudici di legittimità rispetto al principio di tassatività degli atti impugnabili. Invero, con la stessa, per assicurare una più ampia tutela al contribuente, i giudici della Corte hanno sancito che egli non deve necessariamente attendere che la pretesa tributaria si manifesti nell'atto tipicamente impugnabile ma può anticipare, se ritiene, facoltativamente tale tutela *“ogni qual volta abbia interesse ex art. 100 c.pc. a chiarire con una pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili la sua posizione in ordine alla pretesa avanzata”*.

Ci si riferisce alla **sentenza depositata l'8 ottobre 2007, n. 21045[[130]](#footnote-130)**, con la quale, per l'appunto, è stato ritenuto impugnabile un invito al pagamento emesso da un comune impositore in materia di TOSAP (Tassa occupazione suoli e aree pubbliche).

Nella fattispecie in questione, il contribuente aveva impugnato tale invito con il quale veniva richiesto un ulteriore versamento (rispetto a quello di già effettuato) a seguito di una delibera consiliare, che aveva determinato in misura maggiore la tassa dovuta.

Anche in questo caso la questione giunta in cassazione, proponeva il motivo di inammissibilità avanzato dal comune nel proprio ricorso incidentale, perché appunto proposto contro un invito al pagamento, ovvero sia nei confronti di un atto non indicato tra quelli tassativamente impugnabili all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92.

In tale sentenza i giudici di legittimità con ampia e ben articolata motivazione sono giunti ad una conclusione senz'altro innovativa.

Invero la Corte imposta il proprio pensiero sulla base di un *escursus* storico sulle pronunce degli stessi giudici di legittimità che si sono susseguite sull'argomento.

Innanzitutto inizia con il rammentare le sentenze con le quali la Corte aveva tratto dalla natura tassativa delle elencazione degli atti impugnabili, contenuto nell'articolo 19 citato, il corollario dell'inammissibilità del ricorso del contribuente teso ad impugnare atti ancorché attinenti ad una pretesa tributaria, diversi da quelli specificatamente indicati in detto elenco, ricordando in particolare per la non impugnabilità degli avvisi di pagamento la sentenza numero 2829/2005, la sentenza numero 2302/2005 e la sentenza numero 1791/2005.

La Corte, altresì, ricorda che da tale impostazione di fondo non si era discostata nemmeno con la decisione n. 7312/2005, perché, quant'anche era stata ammessa l'impugnabilità dell'avviso di pagamento, il giudice di legittimità si era limitato a confermare il giudizio del giudice di merito il quale, interpretando il contenuto dell'atto impugnato, aveva ritenuto che l'avviso bonario di pagamento, gravato innanzi ad esso, dovesse essere qualificato come vero e proprio atto di accertamento e/o di liquidazione e che, pertanto, lo stesso in quanto avente la qualità detta, era un atto dichiarato espressamente impugnabile.

Continua la Corte sottolineando come invece un diverso e differente approccio al problema si può trarre dalla sentenza numero 22869 del 6 dicembre 2004 nella quale i supremi giudici, ancorché avessero ribadito che il contenzioso tributario è disciplinato come giudizio di impugnazione di uno degli atti elencati nell'articolo 19, hanno avvertito altresì che l'identificazione dell’atto impugnabile non deve, tuttavia, essere condotta secondo un criterio nominalistico ma occorre verificare se ci si trovi di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo, che, essendo prodromico alla riscossione coattiva, possa ritenersi autonomamente impugnabile. La corte ricorda che in quell'occasione gli stessi giudici di legittimità, in forza di tale premessa logica della decisione, hanno evidenziato che il rilievo confermato non esclude che ove tale invito sia stato notificato al contribuente, e in special modo quando si tratti del primo atto con il quale l’Amministrazione Finanziaria esprime la pretesa, esso non costituisca atto autonomamente impugnabile, in quanto prodromico all'iscrizione a ruolo del tributo ed idoneo a portare a conoscenza del contribuente medesimo la pretesa dell'amministrazione e a renderne possibile l'esercizio del diritto di difesa.

Nel proseguo della motivazione della sentenza, la Corte, cita, anche per avvalorare la conclusione che si appresta a fornire, due recenti sentenze della sezione unite dello stesso supremo collegio, in materia di autotutela, segnatamente la n. 7388/2007 e la n. 16676/2005 per evidenziare che l'attribuzione al giudice tributario da parte dell'art. 12, comma secondo, della Legge n. 448/2001, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta che anche quelle relative agli atti esercizio dell'autotutela, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devolute al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendentemente dalla specie di atto impugnato. Per cui la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela non comporta la sottrazione della controversia sui relativi atti al giudice naturale, per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice normalmente si occupa sono vincolati: l'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi non incontra limite nell'articolo 103 della Costituzione.

Ricordano ancora i giudici, nel proseguo della stessa decisione, che con la sentenza n. 7388/2007, è stato peraltro avvertito che la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto nell'articolo 19 del D. Lgs. n. 546/92 comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli articoli 24 e 113 della costituzione (nell’ipotesi che fossero ritenuti non impugnabili), perché il carattere esclusivo della giurisdizione tributaria non consente che atti non impugnabili in tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione.

I giudici di legittimità proseguono nelle loro argomentazioni ricordando che già le stesse sezioni nella pronuncia 16776 del 2005 avevano affermato che la riforma del 2001 aveva necessariamente comportato una modifica dell'articolo 19 del D. Lgs. n. 546/92, *“in quanto l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario ad ogni controversia avente ad oggetto i tributi, comporta la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta l'amministrazione manifesti la convinzione che il rapporto tributario debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare*”.

Dopo aver precisato tali questioni, sulla scorta delle pronunce già rese dagli stessi giudici di legittimità, la Corte si addentra più nello specifico in relazione alle pronunce che hanno sancito l'impugnabilità di atti tributari non espressamente contemplati nell'articolo 19, ricordando che già la stessa sezione tributaria aveva ritenuto ammissibile il ricorso:

avverso una nota con la quale l'amministrazione aveva negato la definizione agevolata chiesta dal contribuente, avendo riconosciuto alla stessa natura di atto amministrativo idoneo ad esprimere la volontà negativa dell'amministrazione, rispetto alla richiesta dei contribuenti[[131]](#footnote-131);

avverso l'ingiunzione emessa in materia di tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche ai sensi del Regio Decreto 14 aprile 1910, n. 639 osservando che *“come la cartella di pagamento, atto proprio del concessionario, va impugnata per previsione esplicita dell'articolo 19 dinanzi alle commissioni tributarie e nel caso in cui non sia stato notificato un atto presupposto, c'è la possibilità di fare valere anche questioni di merito relative al rapporto tributario”*, continua la Cassazione *“allo stesso modo, occorre ritenere che anche l'ingiunzione che precede l'espropriazione speciale attuata in base al decreto del 1910, quando dà luogo ad una contestazione basata su una norma tributaria, non può che essere assegnata alla commissione tributaria: né può essere di ostacolo per questa conclusione il fatto che nell'articolo 19 del decreto legislativo questo atto non sia menzionato, poiché esso ha la stessa funzione della cartella e deve poter essere impugnato come una cartella[[132]](#footnote-132)”*.

Ancora, continua la Cassazione, che nelle more della decisione in rassegna sempre le Sezioni Unite, in tema di avvisi di pagamento, con le sentenze n. 16293/2007 e n. 16428/2007, hanno statuito che ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo, tutti quegli atti con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa ormai definita, ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione di pagamento, bensì con invito bonario a versare quanto dovuto.

Sulla base di tale premessa logica rafforzata dall’*excursus* giurisprudenziale, la Corte pone in luce la sopravvenuta ristrettezza, rispetto al momento della sua formulazione, dell’elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 e la necessità, in forza di un'interpretazione aderente alle norme costituzionali, sia di tutela del contribuente, che di buon andamento dell'attività della pubblica amministrazione, di estendere *“la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni che la sorreggono, portino 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'articolo 19, atteso l’indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell'interesse ex articolo 100, a chiarire con pronunce idonee ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, ormai esclusiva del giudice tributario, comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico”.*

I giudici proseguono enunciando il principio innovativo che in nessun altra sentenza, era stato affermato, cioè che *"a tale riconoscimento* (cioè alla possibilità data di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso gli atti atipici) *siccome avente ad oggetto la mera possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario, però, non può (né deve) essere attribuita natura di onere ovverossia quella natura che, per l'impugnazione degli atti espressamente elencati nell'art. 19, discende dall'art. 22 del D. Lgs. n. 546 del 1992 (con conseguente cristallizzazione della pretesa tributaria contenuta in detti atti in ipotesi di mancata impugnazione nel termine perentorio di cui all'art. 22) attese, da un lato, la necessità di una interpretazione strettamente rigorosa dell’elencazione dell'art. 19 detto, soprattutto, in considerazione dell’evidenziata conseguenza discendente dalla loro non impugnazione, e, dall'altro, l'esigenza di evitare che, accedendo alla tesi della necessità di osservare il termine perentorio di cui all'art.22 anche per l'impugnazione degli atti, sia pure di imposizione fiscale, non elencati nell'art.19, l'allargata tutela del contribuente si traduca in danno per lo stesso ( potendo l'ente opporre l'intervenuta cristallizzazione della pretesa tributaria contenuta in un atto diverso da quello elencato per sua mancata impugnazione nel termine perentorio).*

*In definitiva va affermato:* ***a)*** *che l'elencazione tassativa degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario, nel termine perentorio fissato dal successivo art. 22, contenuta nell'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 92, non esclude la facoltà del contribuente di impugnare innanzi al medesimo giudice anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco ma contenenti, come l'avviso di pagamento oggetto del presente processo, la manifestazione di una compiuta e definita pretesa tributaria e* ***b)*** *che la mancata impugnazione di un atto, non espressamente indicato nell'art. 19, contenente la manifestazione di detta pretesa tributaria nel termine di cui all'art.22 del D. Lgs. n. 546 del 1992 non determina la non impugnabilità (cristallizzazione) di quella pretesa che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art.19” .*

Pertanto, con tale interpretazione i giudici di legittimità hanno, per un verso, consentito, nella fattispecie in esame, l'impugnazione di un avviso di pagamento Tosap e, per altro verso, hanno senz'altro ampliato i contenuti dell'indirizzo giurisprudenziale che si è avviato in questi anni in tema di impugnabilità di atti atipici dinanzi ai giudici tributari.

Sulla scorta di questa pronuncia, la Corte di Cassazione ha preso spunto per motivare un'altra **sentenza** la **n. 4513** depositata in cancelleria il **25 febbraio 2009[[133]](#footnote-133)**.

In quest'ultima controversia un contribuente aveva impugnato l'avviso di pagamento notificatogli dal concessionario per la riscossione per i contributi pretesi dal consorzio di bonifica.

In primo ed in secondo grado, i giudici di merito, avevano dato ragione al contribuente, rigettando l'eccezione preliminare di inammissibilità del ricorso, avanzata dal Consorzio resistente, per essere lo stesso, proposto avverso un atto non elencato. Giunta in Cassazione, la questione sottoposta ai giudici di legittimità è stata risolta sempre in senso favorevole al contribuente ritenendo impugnabile l'avviso di pagamento emesso dal Consorzio di bonifica.

Anche in questo caso i giudici motivano la decisione sottolineando che in tema di contenzioso tributario l’elencazione degli atti impugnabili, pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, soprattutto a seguito dell'allargamento della giurisdizione, operato con la L. n. 448 del 2001. Successivamente, hanno ricalcato le motivazioni della sentenza 21045/07 ricordando altresì quanto statuito dalla Corte di Cassazione, sezione unite, con la sentenza n. 16293/07 e n. 16428/07.

Queste due pronunce (nn. 21045/2007 e 4513/09) come abbiamo visto, si differiscono dalle altre perché oltre a consentire l'impugnazione dell'avviso di pagamento, atto non elencato fra quelli impugnabili dinnanzi la Commissione tributaria, stabiliscono per così dire un principio di facoltatività dell'impugnazione mai preso in considerazione dalla Cassazione. Ed anzi, proprio la cristallizzazione degli effetti, è uno degli aspetti più problematici in tema di impugnazione di atti non elencati nell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 e dell’interpretazione estensiva che allo stesso viene data.

**3.8 La mancata impugnazione di un atto atipico preclude l'esame nel merito del successivo atto tipico.**

Sempre in tema di interpretazione dell'art. 19 e, quindi, di impugnabilità di atti non elencati e degli effetti che gli stessi possono produrre. si è espressa in un paio di occasioni la suprema Corte di Cassazione.

Quest'ultima invero, nelle pronunce che di seguito esamineremo, si è espressa circa l'inammissibilità del ricorso (se non per vizi propri), proposto avverso un atto di quelli espressamente elencati nell'articolo 19, allorquando lo stesso fosse stato preceduto dalla notifica al contribuente di un atto atipico che, per non essere stato impugnato, avesse consolidato i propri effetti.

Ci riferiamo in particolare alla **sentenza del 19 settembre 2003, n. 14482[[134]](#footnote-134)**. La vicenda oggetto del giudizio ha inizio allorquando una società impugna la cartella esattoriale concernente la tassa per occupazione di suolo e aree pubbliche notificata dal concessionario del servizio della riscossione.

Costituendosi in giudizio il comune, eccepiva l’inammissibilità del ricorso non avendo, a suo tempo, la ricorrente impugnato gli avvisi di accertamento che le erano stati notificati e, pertanto, la cartella e il ruolo non erano impugnabili se non per vizi loro propri.

Successivamente, la contribuente ha lamentato che detti avvisi, se tali si volevano considerare le lettere del comune, intitolate *“richiesta denuncia versamento tassa”*, erano privi degli elementi essenziali per la loro validità e in ultimo che gli stessi non recavano l'indicazione del termine per ricorrere e della commissione tributaria competente. Inoltre, gli stessi non riportavano l'ammontare della tassa con i relativi accessori, nè il termine per il pagamento, ma solo l'invito rivolto alla contribuente a presentare la denuncia o a effettuare il versamento spontaneamente con l'avvertenza che, in caso contrario, il comune avrebbe notificato gli avvisi di accertamento, pertanto, sosteneva che le missive erano prive degli elementi minimi previsti *ex lege* per gli avvisi di accertamento.

I giudici di legittimità, invece, in questa occasione hanno ritenuto che la censura avanzata dalla società non poteva trovare accoglimento. I giudici, infatti, rilevano che in tema di tassa comunale per l'occupazione di suolo pubblico è prescritto che il comune provveda all'accertamento in rettifica delle denunce nei casi di infedeltà, inesattezze ed incompletezza delle medesime, ovvero all'accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della denuncia. A tal fine è prescritto che emettano apposito avviso di accertamento motivato nel quale sono indicati la tassa nonchè le soprattasse e gli interessi e il termine di 60 giorni per il pagamento. Da tale prescrizione i giudici di legittimità affermano che non è previsto che l'amministrazione sia tenuta ad includere particolari espressioni che connotino l'atto inequivocabilmente quale avviso di accertamento. Inoltre, né la mancanza del termine per ricorrere o del giudice tributario competente, è richiesta a pena di nullità dall'art. 19. Pertanto, *“per delineare quello che è stato definito il contenuto minimo dell'avviso di accertamento si è fatto riferimento al suo carattere di provocatio ad opponendum, affermandosi che esso soddisfa la sua funzione ogni qual volta l'amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an e il quantum debeatur attraverso una motivata e tempestiva impugnazione”.* Nel caso sottoposto al suo giudizio la Corte ritiene che la commissione tributaria regionale si era scrupolosamente attenuta ai suddetti principi (ricordiamo che in questo caso la commissione di merito aveva ritenuto che gli atti emessi dal comune erano a tutti gli effetti avvisi di accertamento). Difatti, le note comunicate alla società indicavano con chiarezza il presupposto dell'imposizione, la misura dell'imposta pretesa, dati certamente sufficienti, continua la Cassazione, per realizzare le finalità indicate. Né, sostiene la Corte, poteva avere alcuna rilevanza l'erronea indicazione della disposizione legislativa sulla quale si basava la richiesta avanzata dal Comune e il riferimento all'obbligo di denunzia, anziché di immediato pagamento della tassa per negare la valenza dell’atto.

Inoltre,la Corte conclude, ricordando che *“l'interpretazione di un atto amministrativo a contenuto non normativo, quale l'avviso di accertamento, da parte del giudice di merito, costituisce una valutazione di fatto che è sottratta al controllo della suprema corte ogni qual volta sia immune da vizi logici e giuridici e ogni qual volta, in particolare, non imponga nella violazione di quelle norme giuridiche che, disposte dal legislatore per l'interpretazione dei contratti in genere, ben possono estendersi all'interpretazione degli atti e dei provvedimenti unilaterali e di quelli amministrativi, in particolare. Sotto tale profilo, la sentenza qui impugnata è inattaccabile. Con dovizia di argomenti logici e conducenti, la commissione, infatti, ha evidenziato che gli atti recavano in termini inequivoci il presupposto dell'imposizione, la misura dell'imposta pretesa e gli anni di riferimento. Essi, cioè, contenevano quegli elementi minimi indispensabili voluti dal legislatore per il raggiungimento dello scopo e finalizzati a porre in grado il cittadino di conoscere la pretesa impositiva e di contestarla efficacemente senza che valesse in contrario la mancata indicazione del termine per il ricorso e della commissione tributaria competente, essendo la relativa previsione normativa sprovvista di alcuna sanzione di nullità, invalidità o inefficacia in caso di omissione. L’interpretazione delle note inviate dal comune e la conseguente determinazione della loro portata e dei loro effetti sono stati condotti dalla commissione tributaria regionale con l’osservanza delle norme di ermeneutica legale, avverso una motivazione persuasiva ed immune da errori logici e giuridici; esse sfuggono, quindi, al controllo di questa Corte per le ragioni sopra riportate”.*

Con tale ampia motivazione, i supremi giudici hanno, pertanto, dichiarato l’inammissibilità del ricorso, in quanto si erano cristallizzati gli effetti, per mancata impugnazione delle lettere – avvisi di accertamento.

Successivamente, i giudici di legittimità nella **sentenza del 15 maggio 2008, n. 12194[[135]](#footnote-135),** si sono trovati a pronunciare l'inammissibilità del ricorso avverso una cartella di pagamento, in quanto la stessa era successiva ad un avviso di pagamento non opposto e, pertanto, resosi definitivo.

La fattispecie sottoposta ai giudici della quinta Sezione tributaria, prendeva origine dall'emissione di quattro avvisi di pagamento con i quali l'ufficio tecnico di finanza, procedeva a recuperare gli importi da corrispondere a titolo di addizionale erariale gravante sull'energia elettrica.

I giudici di merito accoglievano il ricorso del contribuente annullando la pretesa contenuta nella cartella di pagamento. Invece, i giudici della Suprema Corte, disattendendo la pronuncia della commissione tributaria regionale affermano che deve trovare accoglimento la censura dell'amministrazione finanziaria, richiamando, l'art. 14, comma 1, del D. Lgs. n. 504/1995, il quale, sotto il titolo “recuperi e rimborsi dell’accisa”, recita: "*le somme dovute a titolo di imposta o indebitamente abbuonate o restituite si esigono con la procedura di riscossione coattiva prevista dal D.P.R. n. 28 gennaio 1998, n.43 e successive modificazioni. Prima di avviare tale procedura, gli uffici spediscono, mediante raccomandata postale, un avviso di pagamento, fissando un termine di 15 giorni per l’adempimento, decorrente dalla data di spedizione del predetto avviso".*

Pertanto, il Supremo Collegio dalla suindicata norma, coglie il segno per sottolineare di essere in presenza di somme richieste inerente ad una pretesa tributaria ormai definita, come si poteva desumere dall'intestazione dell'articolo “recuperi e rimborsi”, quindi la stessa doveva necessariamente essere impugnata ai sensi dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992.

Anche in questa occasione la Corte ha utilizzato l’inciso riportato in parecchie di queste sentenze in merito agli atti atipici impugnabili, ricordando che sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione tutti quegli atti con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita ancorché in tali atti vi è la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per impugnare o della commissione tributaria competente.

Sulla scorta di tale motivazione hanno reputato il ricorso avverso la cartella esattoriale emessa successivamente all'avviso non opposto, inammissibile ai sensi del citato art. 19, in quanto la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria secondo i giudici, è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farle emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile, per quest'ultimi, un efficace esercizio del diritto di difesa, così come aveva statuito la suprema Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, nella sentenza n. 16417/2007.

Successivamente, ma questa volta in materia di IVA, i giudici di legittimità si ritrovano a stabilire l’autonoma impugnabilità di un avviso non elencato nell'art. 19, purtuttavia, ritenuto atto autonomamente impugnabile. In questo caso, è stato ritenuto inammissibile il ricorso proposto avverso la successiva cartella di pagamento in quanto si era consolidata la pretesa contenuta nell'avviso di liquidazione non opposto. E’ la questione risolta dalla **sentenza del 26 maggio 2009 n. 17202[[136]](#footnote-136),** in cui il contribuente aveva originariamente proposto ricorso avverso la cartella esattoriale con cui veniva ripresa a tassazione un'indebita detrazione IVA su fatture emesse per operazioni inesistenti.

In questo caso la commissione tributaria provinciale nonché quella regionale dichiaravano inammissibile il ricorso in quanto la cartella era stata emessa, a seguito di avviso di liquidazione non impugnato nei termini. La commissione tributaria regionale assumeva, fra l’altro, che l'avviso di liquidazione aveva il contenuto di un avviso di rettifica del quale racchiudeva tutti gli elementi in ordine all’*an* e al *quantum* a sostegno della pretesa erariale e che era stato tempestivamente notificato. Ricorre in Cassazione il contribuente eccependo che l’avviso avesse natura esortativa e non coercitiva e, pertanto, era da considerare come un avviso bonario privo di carattere provvedimentale, tra l'altro, difettando in esso tutti i requisiti formali per assurgere al rango di un avviso di accertamento.

Pur tuttavia, i giudici di legittimità confermano la logica seguita dai giudici di merito.

Infatti, ritenendo che i giudici di appello avessero accertato che nell’avviso così formulato fossero presenti tutti gli elementi richiesti dall'art. 56, commi secondo e quinto, del D.P.R. n. 633/1972, e dunque i requisiti di struttura propri dell’atto impositivo, come tale percepibile dal destinatario, che poteva agevolmente riconoscerne portata, finalità ed effetti. Continua la Corte, sottolineando che, neanche l’atipicità dell'atto porterebbe ad escluderlo dal novero di quelli elencati tassativamente, in quanto tale elencazione pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo.

Nel proseguo, la Corte ribadendo che costantemente, oramai, era ritenuto possibile ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino comunque a conoscenza del contribuente una bene individuata pretesa tributaria, affermando che: *"di conseguenza nell'elencazione dell'art. 19 va incluso ogni atto che non rappresenti un mero invito bonario preordinato ad un dialogo preventivo con il contribuente, come non è nel caso alla luce delle indicazioni che si ricavano dalle difese delle parti, bensì un vero e proprio atto autoritativo volto a portare a conoscenza del contribuente una pretesa già formata e ben individuata nell'an e nel quantum con intimazione ad esaudirla sotto pena degli atti esecutivi".*

Pertanto, concludono i giudici che stabilita l'impugnabilità dell'atto presupposto, è evidente che resta preclusa la possibilità di far valere contro la successiva cartella vizi propri di quel titolo ormai inoppugnabili e, pertanto, dichiarano inammissibile il ricorso in quanto non proposto avverso vizi propri della cartella di pagamento.

Successivamente, sempre in materia di IVA, si sono trovati a pronunciare i giudici di legittimità della Sezione Tributaria con la **sentenza del 9 dicembre 2009, n. 25699[[137]](#footnote-137)**. In questo caso era stato proposto ricorso avverso una cartella di pagamento dopo che il competente ufficio provinciale IVA aveva formato il relativo ruolo per imposta integrativa. Giunta la causa in Cassazione, nel proprio ricorso, l'amministrazione fa presente che la commissione tributaria regionale non aveva considerato che la cartella di pagamento scaturiva dalla definitività di un avviso di rettifica dell’imponibile ai fini IVA, notificato alla società e mai impugnato.

Anche in questo caso i giudici hanno stabilito che sono qualificabili come avviso di accertamento o di liquidazione tutti quegli atti con i quali l'amministrazione comunica al contribuente la pretesa tributaria ormai definita e pertanto impugnabili dinanzi la commissione tributaria. Conseguentemente, il ricorso avverso la cartella esattoriale emessa successivamente in relazione all'avviso non opposto risultava inammissibile, in quanto la Corte ha ritenuto l’avviso di rettifica atto autonomamente impugnabile, per cui la mancata impugnazione nei termini ne aveva cristallizzato gli effetti.

**3.9. Il preavviso di fermo dei beni mobili registrati.**

La Suprema Corte di Cassazione si è trovata anche a dirimere i dubbi relativi all'impugnazione del preavviso di fermo amministrativo dei beni mobili registrati. Ricordiamo, infatti, che a seguito della novella legislativa del 2006, all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92, adesso viene elencato, fra gli atti autonomamente impugnabili dinnanzi ai giudici tributari, il *“fermo amministrativo dei beni mobili registrati di cui all’art. 86 del D.P.R. n. 602 del 1973”*. Sennonché, la prassi amministrativa distorcendo la lettera della legge, anziché notificare al contribuente l'atto di fermo notifica il cosiddetto preavviso con il quale comunica che in caso di mancato pagamento delle somme richieste entro 20 giorni si procederà all'iscrizione di fermo amministrativo senza ulteriore comunicazione per il contribuente. La Suprema Corte di Cassazione si è espressa sull’argomento, dapprima, negando la possibilità di impugnare il preavviso di fermo dei beni mobili registrati. Da ultimo, le Sezioni Unite della suprema Corte di Cassazione, disattendendo l'orientamento delle due precedenti pronunce della sezione seconda, hanno fornito una soluzione opposta, prevedendo la possibilità di impugnare il preavviso di fermo amministrativo, soluzione questa, che senz'altro aderisce di più alla prassi che si è venuta a creare e alla conseguente tutela che deve essere apprestata al contribuente.

In particolare, la sezione II con la pronuncia del **20 luglio 2008, n. 20301**, e con la successiva sentenza del **14 aprile 2009, n. 8890[[138]](#footnote-138)** (la cui parte motiva ricalca pedissequamente quella della prima pronuncia), aveva statuito che: *"l'opposizione, in ossequio agli articoli 3, 24, 25, 42 e 113 della costituzione, è data all'interessato al fine di tutelare il proprio diritto di proprietà dall'aggressione del provvedimento amministrativo posto in essere dall'esattore. Ora, il cosiddetto preavviso di fermo non solo non è previsto come atto tipico della normativa di riferimento, ma non reca alcuna menomazione al patrimonio, non essendo indubbio che, fino a quando il fermo non sia stato iscritto in pubblici registri, il presunto debitore può esercitare pienamente tutte le facoltà di utilizzazione e di disposizione del bene, senza essere soggetto alla sanzione amministrativa di cui all'articolo 214 C.d.S., comma 8, che punisce chiunque circoli con veicoli, autoscafi ed aeromobili sottoposti a fermo (e non al preavviso di fermo).*

*Ne deriva che, il debitore destinatario del preavviso, ai sensi dell'art.100 c.p.c. è carente di interesse ad adire il giudice, non essendosi prodotta alcuna lesione della sua sfera giuridica, anche in considerazione del fatto che il fermo precede l'esecuzione esattoriale in senso stretto, che inizia con il pignoramento (art. 491 c.p.c.). Il preavviso di fermo è atto non previsto dalla sequenza procedimentale dell'esecuzione esattoriale. Si obietta che l'esattore, una volta inviato il preavviso di fermo, non effettua altra comunicazione, cosicché detto atto, decorso il termine assegnato per il pagamento, assumerebbe valore di comunicazione di iscrizione del fermo. Tale tesi non ha pregio, atteso che in base ad essa verrebbero meno tutte le prerogative, sostanziali e procedimentali che regolano la materia; infatti, l'efficacia del fermo (e secondo alcuni la stessa giuridica esistenza di esso come fattispecie complessa a formazione progressiva fermo-iscrizione-comunicazione) è condizionata alla comunicazione che, una volta eseguita l'iscrizione del provvedimento, deve essere data al proprietario del bene, al quale, dal momento in cui il fermo diventi efficace, è inibita la circolazione; ne segue che la comunicazione del fermo costituisce atto indefettibile della serie procedimentale, in mancanza del quale non può concepirsi il venire in essere di un atto implicito, difforme da quello tipico espresso, come delineato normativamente nei suoi requisiti di efficacia.*

*Va, conclusivamente sul punto, considerato che l'eventuale accoglimento del ricorso avverso il preavviso di fermo non (o non ancora ) seguito da iscrizione, si risolverebbe nella anomala inibizione di una attività futura così introducendosi nell'ordinamento processuale una categoria di sentenze che suscita serie perplessità”*.

Continuano i giudici delle Sezioni Unite, affermando che *“l'annullamento del preavviso di fermo si risolverebbe, in definitiva, in un provvedimento inutile, essendo dato per un atto del tutto privo di efficacia e che, pur non essendo previsto dall'ordinamento, come presupposto del fermo, non impedirebbe, anche se in ipotesi annullato, al concessionario di emanare il relativo provvedimento tipico, richiedendone l'iscrizione”.*

Pertanto secondo entrambe le pronunce della sezione seconda dei Supremi giudici di legittimità il preavviso di fermo, in quanto atto non immediatamente lesivo della sfera giuridica del contribuente non può essere impugnato ed anzi lo stesso fermo amministrativo, secondo i giudici, qualora venga iscritto in danno al contribuente senza che poi l’agente della riscossione provvede a darne comunicazione, sarebbe privo di effetti giuridici e quindi annullabile in quanto non è stata rispettata la sequenza procedimentale fermo-iscrizione-comunicazione.

Successivamente a tali pronunce, una soluzione diametralmente opposta, viene prospettata dalle **Sezioni Unite** della Suprema Corte di Cassazione che con l’**ordinanza dell'11 maggio 2009, n. 10672[[139]](#footnote-139)**, hanno affermato che il preavviso di fermo è un atto impugnabile *ex* art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992.

In tale pronuncia i giudici di legittimità hanno orientato la loro motivazione basandosi su una ricostruzione storica delle norme che disciplinano la misura cautelare in questione per poi successivamente elaborare il principio di diritto circa l'impugnabilità del preavviso di fermo.

La Corte, invero, ricorda che il preavviso di fermo è stato istituito dall'Agenzia delle Entrate con nota del 9 aprile 2007 n. 57413. Con tale nota, si è disposto che i concessionari della riscossione, una volta emesso il provvedimento di fermo amministrativo dell'auto, ma prima di procedere all'iscrizione del medesimo, comunicano al contribuente moroso - che non abbia cioè provveduto a pagare il dovuto entro 60 giorni dalla notifica della cartella - un avviso ad adempiere al debito entro 20 giorni, decorsi i quali si provvede a rendere operativo il fermo.

La richiamata nota dell'Agenzia delle Entrate, inoltre, dispone che nell'ipotesi di persistente inadempimento, il preavviso vale, ai sensi dell'art 4, comma 1, secondo periodo, del D.M. 7 settembre 1998, n. 503 (il quale resta applicabile giusta la disposizione di cui all'art.3, comma 41, D.L. n. 203 del 2005, convertito con modificazioni con L. n. 248 del 2005, fino all'emanazione del decreto ministeriale previsto dal comma 4 dell'articolo 86, D.P.R. n. 602/73, in ordine alle procedure per l'esecuzione del fermo amministrativo), come comunicazione di iscrizione del fermo a decorrere dal ventesimo giorno successivo. Sicché il preavviso è sostanzialmente l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza della esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo dell'autovettura. Le Sezioni Unite, continuano affermando che il preavviso di fermo si colloca all'interno di una sequenza procedimentale – emanazione del provvedimento di fermo, preavviso, iscrizione del provvedimento emanato - finalizzata ad assicurare, mediante una pronta conoscibilità del provvedimento di fermo, un'ampia tutela del contribuente che di quel provvedimento è il destinatario: in questa prospettiva il preavviso di fermo svolge una funzione assolutamente analoga a quella dell'avviso di mora nel quadro della comune procedura esecutiva esattoriale, e come tale avviso esso non può non essere un atto impugnabile.

In specie qualora si pensi che come tante volte accada con l'avviso di mora, l’atto in questione potrebbe essere il primo atto (e peraltro, valendo anche come comunicazione dell'automatica iscrizione del fermo, il solo atto) con il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza nei suoi confronti di una pretesa tributaria che egli ha interesse a contrastare.

Né, per le Sezioni Unite, costituisce un ostacolo, il fatto che il preavviso di fermo amministrativo non compaia espressamente nella elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'articolo 19, D. Lgs. n. 546/92, in quanto *"secondo un principio già affermato da questa Corte, e che il collegio condivide, l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art 19, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 448 del 2001. Con la conseguenza che deve ritenersi impugnabile ogni atto che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art.100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (v. Cass. nn. 21045/07 e 27385/2008)".*

Con tale ordinanza le Sezioni Unite, pertanto, richiamando anche la pronuncia della sezione tributaria dei giudici di legittimità n. 21045/2007 (cioè la sentenza con la quale è stata coniata la nuova categoria c.d. degli atti facoltativamente impugnabili) hanno risolto, in senso favorevole all'impugnabilità del preavviso di fermo dei beni mobili registrati, la diatriba che tanto aveva alimentato il dibattito dottrinale e giurisprudenziale.

**3.10. IL RIGETTO DELL’ISTANZA DI ANNULLAMENTO IN AUTOTUTELA.**

Per completezza espositiva sugli atti non inclusi nell’elenco di cui all’art. 19, ma di cui si discute sulla possibilità di apprestare una tutela giurisdizionale, in special modo dinnanzi ai giudici tributari, è quello relativo all'impugnabilità al diniego di autotutela.

Come sappiamo il potere di autotutela previsto dal diritto amministrativo in materia tributaria trova una precisa regolamentazione nel decreto ministeriale n. 37/1997 nel quale vengono elencate delle situazioni che determinano dei vizi sostanziali che obbligano l'ufficio a rimuovere l'atto illegittimo.

Il diniego dell'istanza di annullamento dell'atto in autotutela ha sempre suscitato dubbi su due fronti: innanzitutto vi era sempre stata incertezza sull'organo giurisdizionale che aveva competenza per avocare innanzi a sé la causa. Difatti, su tale problema, contrastanti erano le opinioni sia in dottrina che in giurisprudenza sul fronte di chi riteneva che competente a decidere su tale controversia fosse il TAR, mentre chi riteneva che la competenza giurisdizionale fosse delle Commissioni tributarie. Tale problema sembra essere ormai superato a seguito della sentenza della Corte di Cassazione, SS. UU., 10 agosto 2005, n.16776[[140]](#footnote-140). In tale sentenza invero, i giudici delle sezioni unite, hanno affermato che la giurisdizione sul contenzioso in materia di diniego di autotutela spetta al giudice tributario. Secondo i giudici di legittimità, invero, a seguito dell'intervento della Legge n. 448/2001, che all'art. 12, comma secondo ha stabilito che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie o relativi alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari e agli interessi e ad ogni altro accessorio, la giurisdizione delle commissioni tributarie è divenuta, nel suo ambito proprio, una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari. In tale decisione le Sezioni Unite hanno rimarcato che restano al di fuori della giurisdizione tributaria solo le controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario, ma viene impugnato un atto di carattere generale o si chiede il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo e di cui l'amministrazione riconosce pacificamente la spettanza al contribuente.

Possiamo dire pertanto, che a seguito sia dell'intervento legislativo del 2001 che delle sezione unite con la pronuncia sopra richiamata, il problema relativo alla giurisdizione competente sul diniego di autotutela sembra essere stato risolto una volta per tutte. Infatti, sia in dottrina ma soprattutto anche in giurisprudenza, con le sentenze che si sono susseguite successive a quella ora citata, sembra non esserci più dubbi a poter affermare che competente a decidere su tali controversie sia il giudice tributario.

Come dicevamo, i problemi relativi all’impugnabilità del diniego di autotutela sono due: il primo è stato risolto con l'ammissione della giurisdizione delle commissioni tributarie; il secondo, riguarda invero, la possibilità di poter impugnare tale diniego dinanzi le commissioni tributarie, e quindi la compatibilità di tale possibilità con l'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 D. Lgs. n. 546/92.

Anche su tale aspetto del problema i commenti sono stati tutt’altro che univoci. Sia in dottrina che in giurisprudenza vi è stato chi ha ammesso la possibilità di impugnare il diniego, chi ha negato tale possibilità rimarcando la tassatività dell'elenco di cui all'articolo 19 citato.

A favore dell'impugnabilità del diniego di autotutela si è pronunciata la Cassazione, a sezione unite, nella richiamata pronuncia del 10 agosto 2005, n.16776. In tale pronuncia i giudici oltre ad aver affermato che nella materia in esame sussiste la giurisdizione tributaria, hanno anche aggiunto che la riforma del 2001 ha necessariamente comportato una modifica dell'articolo 19 del D. Lgs. n. 546/1992. Infatti secondo i giudici, *“l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario ad ogni controversia avente ad oggetto tributi comporta la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta l'amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio rigetto) la convinzione che un rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art..100 c.p.c.)”.* Le sezioni unite non si spingono oltre sul problema, sottolineando che tale aspetto è di competenza del giudice tributario e quindi spetta a quest'ultimo stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chiedeva l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originali di tale atto ( e richiamano la sentenza del primo dicembre 2004 n. 22564 in cui era accaduto ciò) ovvero per eventi sopravvenuti, come, sottolinea la corte sembrerebbe essere nel caso di specie[[141]](#footnote-141).

Successivamente, le Sezioni Unite si sono trovate nuovamente a decidere in tema di diniego di autotutela con la **sentenza** del **27 marzo 2007, n. 7388[[142]](#footnote-142)**. In questo caso, la Cassazione, ribadendo il principio già enunciato con la sentenza n. 16776/2005, hanno rimarcato che l'avvento della Legge n. 448/2001, ha comportato che anche le controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria in quanto incidenti sul rapporto obbligatorio tributario devono ritenersi devolute al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendentemente dalla specie di atto impugnato. Le Sezioni Unite, hanno, inoltre, sottolineato che la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controverse sui relativi atti al giudice naturale la cui giurisdizione ora è definita mediante una clausola generale, per il solo fatto che gli atti di cui tale giudice si occupa sono vincolati, infatti, sostengono i giudici, che l'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi non incontra alcun limite all'art. 103 della Costituzione in quanto secondo la costante giurisprudenza costituzionale, non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo.

In tale sentenza, inoltre, le sezioni unite, sanciscono quale comportamento debba essere tenuto dal giudice tributario, il quale dovrà sindacare non solo l’esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica), ma prima di tutto il corretto esercizio del potere discrezionale dell'amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l’esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale. Quest’ultimo non potrà mai comportare la sostituzione del giudice all'amministrazione in valutazioni discrezionali, né l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice tributario. Le Sezioni Unite, inoltre, ricordano che nel giudizio instaurato contro il mero ed esplicito rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa. Inoltre, ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, è tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia. Conclude la corte affermando che il carattere discrezionale del ricorso all'autotutela comporta, altresì, in applicabilità dell'istituto del silenzio rifiuto, non esistendo, all'epoca dell'atto impugnato, alcuna previsione normativa specifica in materia. Per quanto attiene invece il problema relativo alla riconducibilità dell’atto impugnato nell'elenco di cui all'art. 19 D. Lgs. n. 546/92, i giudici delle sezioni unite ricordano che tale non è un problema relativo alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda per cui sarà compito della Commissione tributaria verificare se l'atto in contestazione possa essere ritenuto impugnabile ovvero no.

E’ non mancano di rilevare che la non inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto nell'art. 19 comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale in violazione dei principi contenuti negli articoli 24 e 113 della Costituzione. In quanto, il carattere esclusivo della giurisdizione tributaria non consentirebbe che atti non impugnabili in tale sede fossero devoluti ad altri giudici in via residuale[[143]](#footnote-143).

L'orientamento, fin'ora richiamato, favorevole alla possibilità di poter impugnare il diniego di autotutela dinanzi le commissioni tributarie, è stato messo in crisi dalle successive sentenze della Cassazione con le quali è sembrata venir meno la possibilità di tutela del contribuente a fronte del diniego di autotutela.

Occorre sottolineare che, di volta in volta, bisogna valutare la fattispecie concreta per poter stabilire se effettivamente la Corte di Cassazione abbia chiuso in generale la possibilità di impugnare il rigetto dell'istanza di autotutela ovvero se la decisione (del singolo caso) sia dipesa dalla specificità delle concrete fattispecie sottoposte al proprio giudizio.

Invero, con la **sentenza depositata il 6 febbraio 2009, n. 2870[[144]](#footnote-144),** i giudici delle Sezioni Unite, oltre a confermare che le cause aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di autotutela debbono essere proposte davanti alle commissioni tributarie, hanno altresì stabilito che avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta 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[[145]](#footnote-145).

Successivamente, sempre le Sezioni Unite della suprema Corte di Cassazione, con la pronuncia depositata il **16 febbraio 2009, n. 3698[[146]](#footnote-146)** hanno ribadito la giurisdizione delle commissioni tributarie e hanno chiarito che, la questione relativa alla proponibilità della domanda e rimessa al giudice tributario il quale dovrà verificare la riconducibilità dell’atto in contestazione nell'ambito delle categorie individuate dall'art. 19. Nel caso in questione il giudice tributario di primo grado (ma anche quello di secondo) era giunto alla conclusione che l'atto di rifiuto di autotutela impugnato dal contribuente non fosse riconducibile ad alcuna delle categorie individuate dall'art.19 citato, in quanto espressione di attività confinata nel campo amministrativo. È che tale decisione non era meritevole di censura atteso che avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo (com’era nella fattispecie) 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[[147]](#footnote-147).

Successivamente, sempre le Sezioni Unite, con la **sentenza depositata il 7 aprile 2009, n. 9669[[148]](#footnote-148)**, hanno ribadito che l'esercizio del potere di autotutela non costituisce un mezzo di tutela del contribuente e che nel giudizio instaurato contro il mero ed esplicito rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria. Nel caso sottoposto al loro giudizio, i giudici affermano che, la società contribuente impugnando il diniego di autotutela invocava, invece, un provvedimento di annullamento degli avvisi di accertamento che non erano stati tempestivamente impugnati, che tenga luogo dell'atto di autotutela rifiutato dall'amministrazione, non deducendo, inoltre, l'esistenza di alcun interesse pubblico all'annullamento[[149]](#footnote-149).

Come si vede svariate sono state le pronunce delle sezioni unite della suprema Corte e tante altre ne saranno emesse sull'argomento. Anche nel 2010 si sono avute delle pronunce in materia di autotutela. Vi è da ricordare la **sentenza depositata il 12 maggio 2010, n. 11457[[150]](#footnote-150),** in cui i giudici della sezione tributaria della Corte di Cassazione hanno ritenuto inammissibile il ricorso avverso il rigetto di un'istanza in autotutela relativa ad un rapporto tributario ormai definitivo, come emergeva chiaramente nella fattispecie in questione dove il giudice *a quo* aveva sottolineato che il contribuente aveva lasciato decorrere inutilmente i termini di impugnativa della cartella di pagamento rendendo definitivo il credito erariale. Pertanto, anzichè avvalersi dei meccanismi predisposti normativamente, aveva ricorso all'artefatta creazione di una terza via, svincolata da qualsiasi termine. Concludono, infine, ricordando il principio stabilito già nelle sentenze citate secondo il quale avverso l'atto con il quale amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare in via di autotutela un atto impositivo divenuto definitivo non è esperibile una autonoma tutela giurisdizionale.

Infine, il **20 agosto 2010, la Corte di Cassazione** ha depositato **l'ordinanza n. 18807[[151]](#footnote-151)**, con la quale ha nuovamente puntualizzato che in tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare in via di autotutela un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui all'articolo 19 del D. Lgs. n.546/92, ribadendo i principi già espressi nella sentenza n. 3698/09.

**Capitolo quarto**

**Il principio di tipicità e gli atti facoltativamente impugnabili.**

**4.1.** **Il principio di tassatività degli atti impugnabili. Evoluzione giurisprudenziale.**

Dalla disamina delle pronunce portate in rassegna nel capitolo precedente, abbiamo potuto notare che la giurisprudenza ha superato gli angusti limiti segnati dalla tassatività degli atti impugnabili nel processo tributario al fine di assicurare una piena e maggiore tutela al contribuente consentendogli la possibilità di impugnare immediatamente “qualsiasi atto” con il quale l'ente impositore o l'agente della riscossione portino a sua conoscenza una “pretesa tributaria ormai definita”.

Si ribadisce, che la predeterminazione normativa è frutto di quanto sancito nell'articolo 19 del D. Lgs. n. 546/92. Anzi nell'assetto di tale norma, oltre alla elencazione degli atti autonomamente impugnabili di cui al primo comma, ritroviamo nel secondo comma l’inciso che ci ricorda che: *“gli atti espressi di cui al comma primo devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20”,* al terzo comma invece viene sancito un principio di chiusura con il quale si prescrive che: *“gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”*.

Considerando tale assetto normativo la prima riflessione logica che viene da fare è quella che sembra chiaro che per l'ingresso dinanzi al giudice tributario sono idonei solo gli atti indicati dallo stesso art. 19 citato o quelli espressamente indicati come impugnabili da altre specifiche disposizioni di legge. Teoricamente ciò significa, pertanto, che il contribuente è legittimato a ricorrere in commissione tributaria solo a seguito della notifica di uno degli atti previsti dal legislatore[[152]](#footnote-152). Sennonché, fin da subito non si è asserito di tassatività degli atti impugnabili perché abbiamo visto, già sotto la vigenza del vecchio d.p.r. sul contenzioso, ma anche successivamente a seguito dell'emanazione del D. Lgs. n. 546/92, non si è mai parlato di tassatività bensì di “predeterminazione normativa degli atti impugnabili” o di manifestazione di un principio di “tipicità degli atti impugnabili”, così (fin dal principio) escludendo che con tale elencazione si alludesse ad una enumerazione chiusa e immutabile degli atti con i quali era possibile proporre ricorso. Difatti, fin da subito, la giurisprudenza si è accostata al principio che non bisogna guardare la forma o il *nomen iuris* dell'atto, bensì la natura e la sua funzione.

Così ponendo rimedio al rigido teorema della tassatività degli atti impugnabili che per l'assurdo porterebbe alla conseguenza, da un lato, di dare il diritto al contribuente all'esame del merito in tutti i casi in cui viene impugnato uno degli atti elencati, indipendentemente dal suo contenuto effettivo e, dall'altro, escluderebbe la possibilità dell'esame del merito di un atto non tassativamente elencato ancorché il contenuto fosse identico a quello di un atto tipico.

Il prospettato controllo legislativo dei momenti di accesso alla giurisdizione tributaria, già vacillante a seguito delle interpretazioni estensive che negli anni sono state date degli atti impugnabili al fine di garantire il diritto di difesa dei contribuenti, è entrato in crisi a seguito delle recenti evoluzioni dei modelli di attuazione dei tributi anche a causa dell'ampliamento della giurisdizione tributaria ai tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, nonché ai canoni e alle tariffe. Da ultimo, vi è da ricordare, che nella coscienza dei giudici di legittimità, ma ancor prima dei giudici di merito, è forte l'esigenza di dare una tutela immediata ai contribuenti (allorquando ricorrono le possibilità che andremo ad analizzare) a fronte dei poteri, tanto più invasivi ed incisivi, che negli ultimi anni sono stati assegnati all’agente della riscossione.

A seguito dell'ampliamento della giurisdizione tributaria, come abbiamo visto, sono state molteplici e svariate le sentenze dei giudici tributari che hanno ritenuto impugnabili atti che fino a qualche tempo addietro sarebbe stato impensabile, o quanto meno difficile, ritenere impugnabili dinanzi le commissioni tributarie.

In effetti dalle modifiche legislative che hanno ampliato la giurisdizione delle commissioni tributarie i giudici di legittimità hanno tratto tre argomenti ai fini del superamento degli angusti limiti di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92: innanzitutto, a seguito delle modifiche apportate all'art. 2 dello stesso decreto sul contenzioso tributario, la Corte ritiene che la giurisdizione tributaria sia stata trasformata in una giurisdizione generale per cui è avvenuto il superamento del sistema chiuso di tutela stabilito dal primo comma dell'art. 19; in secondo luogo, i giudici di legittimità ricordano che il principio di tassatività degli atti impugnabili, sancito con la riforma del 1981 e poi ripreso dal legislatore del 1992, era stato elaborato sulla base delle caratteristiche degli atti impositivi attraverso cui si manifestava la pretesa tributaria in quell'epoca in cui la giurisdizione speciale era limitata. La trasformazione in giurisdizione generale, pertanto, fa sì che deve rileggersi nuovamente tale principio di tassatività anche in relazione alla varietà di nuovi tributi e alla necessità di apprestare una tutela ai contribuenti nei confronti degli stessi.

Infine, e non da ultimo, la Corte di Cassazione ritiene che il principio di tassatività degli atti impugnabili deve essere anche rapportato alla stregua degli artt. 24 e 53 della Costituzione, i quali valorizzano a tale livello, l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale dinanzi ad una pretesa impositiva che incida sulla sua sfera patrimoniale.

Una prima riflessione da dover fare e che l'andamento che sta seguendo la Corte di Cassazione sembrerebbe essere quello di ammettere il ricorso anche avverso atti che non siano quelli autoritativi indicati dall'art. 19, nè tanto meno che possono essere assimilabili, in tutto e per tutto, ad uno degli atti tipici da questa norma individuati. Ma in tal modo, si finisce per ammettere anche l'esercizio di un’azione simile all'azione di accertamento negativo in via preventiva di diritto civile, nel processo tributario, che ricordiamo era presente nel progetto di riforma del contenzioso prima del D.p.r. 636 del 72, ma che non è stata poi introdotta nel sistema dal legislatore, nemmeno con la riforma tributaria del 1992[[153]](#footnote-153) e che è stata sempre ritenuta inammissibile anche dalla giurisprudenza[[154]](#footnote-154). L'ammissibilità di tale azione, pertanto, è sempre stata negata dinanzi le commissioni appunto in considerazione della struttura del processo, cioè per la presenza dell'elenco degli atti impugnabili e del principio di tassatività che comporta lo stesso (si è sempre ricondotto tale limite all’essere l’obbligazione tributaria, in mancanza dell’atto di accertamento, ancora *in itinere*). Per cui, in tale ambito, l'interesse ad agire si riteneva fosse correlato all'emanazione degli atti impugnabili[[155]](#footnote-155); inoltre, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la pronuncia del 8 marzo 1977, n. 942 aveva osservato (sul piano della legittimità costituzionale) che*: “il principio per cui il potere di mero accertamento è connaturato al concetto stesso di giurisdizione attinente a diritti soggettivi, può essere derogato dal legislatore quando attribuisca la tutela ad un giudice speciale, nel qual caso ben può stabilire che questa si svolga solo attraverso l'impugnativa di uno specifico atto”[[156]](#footnote-156).*

A prescindere dal dato legislativo ed alla pronuncia testè citata delle Sezioni Unite, in dottrina restava aperto il problema se, l'inammissibilità dell'azione di mero accertamento per un processo concernente diritti soggettivi, fosse in contrasto con gli articoli 3 e 24 della Costituzione.[[157]](#footnote-157)

Un'altra riflessione che viene spontaneo effettuare e che, oggigiorno, non può più parlarsi soltanto di interpretazione estensiva dell'articolo 19. In alcuni casi, l'interpretazione è sfociata in analogica, allorquando è stata concessa la facoltà di impugnare un atto anche se non assimilabile ad uno di quelli nominativamente elencati (in materia di autotutela). L’interpretazione analogica si riteneva non potesse essere ammessa riguardo all'articolo 19 in quanto la previsione proprio di tale norma stava a significare che il legislatore volesse riservare a se l’apprezzamento sulla sufficienza dell'interesse ad agire in considerazione delle caratteristiche dell'azione amministrativa, senza lasciare al contribuente o all'interprete la possibilità di individuare situazioni in cui sussisteva un altrettanto apprezzabile bisogno di tutela.

Infatti, l'interpretazione estensiva consente di superare la diversità del *nomen iuris* prendendo in considerazione la struttura e la funzione dell'atto, adempie cioè al compito di qualificare, ad esempio, come avviso di accertamento o di liquidazione del tributo, un atto che adempie a queste stesse funzioni, ancorché diversamente denominato. Siffatta interpretazione, però, non può essere citata ed utilizzata allorquando l'atto ritenuto impugnabile non possa essere assimilato ad uno di quelli nominativamente elencati.

Certo si potrebbe osservare che allorquando l'atto non fosse assimilabile ad uno di quelli nominativamente elencati non si potrebbe interpretare la norma in maniera analogica in quanto la lettera *i)* dello stesso art. 19 D Lgs. n. 546/92, prevede che il ricorso potrebbe ammettersi se l'impugnazione dell’atto è prevista in modo specifico dalla legge, considerato che l'elenco è integrabile solo dal legislatore. Quindi dal testo dell'enunciato si evincerebbe che affinché un atto possa essere impugnabile occorre una espressa disposizione in tal senso. Dall'altro lato, però, vi è da osservare che tale potere non lo avrebbe neanche l'amministrazione finanziaria o l’Agente della riscossione, anche se a volte (e più volte) se ne sono rogati, emanando atti incidenti nella sfera giuridica del contribuente (in maniera negativa) non sussumibili all'interno dell'elenco degli atti tipici individuati dal legislatore, così ponendo in difficoltà, vuoi il contribuente che si è trovato di fronte la scelta di impugnare un atto pur non essendo elencato nell'art. 19 D. Lgs. n. 546/92, vuoi gli stessi giudici che per apprestare una tutela al contribuente di fronte a tali atti atipici, hanno “forzato” le motivazioni delle loro pronunce al fine di ricondurre l'atto impugnato all'interno di uno di quelli elencati nell'art. 19 - e quindi non rigettare pregiudizialmente il ricorso stesso per inammissibilità - svolgendo un compito che avrebbe dovuto svolgere il legislatore.

In ogni caso, non può farsi un discorso generalizzato in quanto sono problemi che vanno approfonditi con specifico riferimento alla disciplina dei singoli tributi, ma che, senz'altro fin da ora, può farci affermare che un intervento legislativo a riguardo sarebbe necessario, considerato che trattasi di un aspetto di primaria importanza in quanto condiziona lo stesso accesso alla giurisdizione (tranne che ritenere, come è stato ritenuto in dottrina[[158]](#footnote-158), che a seguito del venir meno del limite esterno della giurisdizione tributaria è venuta meno anche la tassatività degli atti impugnabili, aprendo la giurisdizione avverso qualsiasi atto con cui si incida nella sfera giuridica del contribuente e sostenendo anche che la giurisdizione tributaria sia divenuta sotto questo profilo una giurisdizione sul rapporto correlata alla mera controversia tributaria. Ma, allo stato, in materia tributaria, tale soluzione, a parere di chi scrive, sempre essere forzata).

**Par. 4.2. Gli atti atipici. La dottrina.**

Le pronunce della Suprema Corte di Cassazione in tema di impugnabilità di atti non elencati nell'art. 19 sono state viste con entusiasmo, in un primo momento, dalla quasi totalità della dottrina. Invero, sotto la vigenza del vecchio decreto sul contenzioso era palese la mancanza nell’elencazione di atti ritenuti, perlopiù da tutti, impugnabili, per tale motivo erano state accolte con soddisfazione le aperture avanzate dei giudici di legittimità, fintantoché le stesse sono state recepite dal legislatore nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92.

In seguito, però, l’interpretazione data dai giudici di Piazza Cavour sulla possibilità di impugnare atti differenti da quelli elencati nell'art. 19 si è spinta oltre arrivando, oggigiorno, come abbiamo visto, a considerare impugnabili anche gli avvisi di pagamento bonari, le fatture ed il preavviso di fermo amministrativo dei beni mobili registrati. Tali atti, ancorché assimilabili o non agli atti elencati nell'art. 19, per il fatto stesso di essere stati ritenuti impugnabili, hanno suscitato un notevole dibattito in dottrina e negli operatori del settore, con svariate argomentazioni a sostegno o contrarie all'orientamento della Suprema Corte di Cassazione.

Occorre analizzare, adesso, le tesi dottrinarie favorevoli alla possibilità di impugnare questi atti atipici, di natura non provvedimentale e le tesi dottrinarie che invece ritengono inammissibile per effetto del principio di tassatività dell'elenco di cui all'art. 19) la facoltà di poter impugnare atti ulteriori e diversi da quelli elencati nell'art. 19 o che comunque non rappresentino la fase finale del segmento impositivo e che, quindi, non abbiano la caratteristica di essere autoritativi.

**4.2.1. Dottrina favorevole all’impugnazione immediata di atti atipici.**

Parte della dottrina che condivide la possibilità di impugnare atti diversi da quelli elencati, ritiene la validità di questa posizione ai fini di un'anticipazione della tutela giurisdizionale[[159]](#footnote-159).

Altra parte della dottrina[[160]](#footnote-160) ritiene che a seguito delle decisioni della Corte di Cassazione sia venuto meno il principio di tassatività degli atti impugnabili nel senso che si può ormai adire il giudice tributario anche per atti che non si richiamano a quelli impositivi o di riscossione. In particolar modo, per quanto concerne gli avvisi bonari di pagamento, sottolinea che le sentenze dei giudici di legittimità abbiano valorizzato la funzione che l'atto stesso svolge, cioè quella di atto idoneo a portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'amministrazione, suscettibile, pertanto, di far insorgere l'interesse a proporre azione di accertamento negativo sulla debenza del tributo, a ragione proprio dello stato di incertezza sull'esistenza della portata dei presupposti impositivi, indotto dall'avviso bonario. Tale dottrina, ritiene siffatta soluzione la più aderente all'evoluzione legislativa perché fa notare che, dall’analisi di quest'ultima, si evince che è pur sempre possibile evidenziare dalle categorie degli atti esemplificativamente elencati nell'art. 19 alcune situazioni tipo suscettibili di far insorgere nel contribuente l'interesse a ricorrere. Nella specie esso è ravvisabile nell'accertamento negativo della pretesa creditoria dell'ente. Sostiene ancora che ove altri atti presentino caratteristiche che, a seguito di interpretazione analogica, possono essere ricondotte a quelle delle situazioni tipo, ciò consente di ritenere insorto in capo al soggetto destinatario di essi quell'interesse qualificato necessario ad agire a tutela del proprio diritto o anche di interesse legittimo. Inoltre, la stessa dottrina, rileva che anche gli atti atipici che portino a conoscenza dell'interessato una pretesa definita ed incondizionata devono recare l'indicazione prescritta dall’art. 19, comma 2°, per tutti gli atti impugnabili. L'autore sostiene, infatti, che ove queste indicazioni manchino, non matura alcuna decadenza dall'impugnativa della pretesa, in quanto non decorre alcun termine per impugnare almeno fino a quando non intervenga uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19.

Anche se però è consapevole della possibilità di incertezza che potrebbe provocare tale distinzione, allorquando, l'atto atipico recasse l'indicazione dei dati prescritti dal comma secondo dell'articolo 19 citato, per cui il contribuente potrebbe trovarsi dinanzi al dubbio se impugnarlo o meno, e ove non impugnato se incorre nella cristallizzazione degli effetti dello stesso.

Altra parte della dottrina[[161]](#footnote-161) che in maniera più diffusa ha considerato l'argomento dell'impugnabilità di atti atipici, quali gli avvisi di pagamento *et similia*, ha affermato che l’originaria scelta di aver previsto una predeterminazione normativa di atti impugnabili è in crisi, vuoi per l'evoluzione dei modelli di attuazione del tributo, vuoi anche per l'ampliamento della giurisdizione tributaria. Difatti, i giudici per scongiurare un'evidente lacuna di tutela (garantita dagli artt. 24 113 della Carta Costituzionale), hanno dovuto affermare la non tassatività dell'elenco, precisando che il contribuente non ha la necessità di attendere che la pretesa tributaria si vesta di una forma autoritativa propria degli atti dichiarati impugnabili. Alla luce di tali pronunce, sostiene che, al fine di poter individuare se un atto sia impugnabile o meno, occorre valutare la sussistenza dell'interesse ad agire, o meglio dell'interesse a ricorrere. Invero sostiene, che fin tanto che ha retto il sistema chiuso, il giudice doveva limitarsi a verificare la riconducibilità formale e/o sostanziale dell'atto impugnato ad uno di quelli predeterminati normativamente. Alla luce dell'orientamento dei giudici di legittimità la tendenza dell'ampliamento degli atti impugnabili ha testimoniato la debolezza del sistema chiuso, in quanto attualmente non è più possibile verificare semplicemente l'assimilazione dell'atto ad uno di quelli già previsti e, quindi, attraverso l'interpretazione di tipo estensivo ritenerlo impugnabile, bensì, occorre riconoscere l'ammissibilità dell'impugnazione di altri atti, ulteriori e diversi, sul presupposto che vi sia l'interesse ad agire. E ciò è compito del giudice il quale responsabilmente dovrà verificare la sussistenza dell'interesse a ricorrere[[162]](#footnote-162). Prosegue lo studio distinguendo gli avvisi di pagamento emessi dai soggetti titolari della pretesa impositiva, da quelli emessi dall’ agente della riscossione, poi prende in considerazione le comunicazioni di irregolarità ed infine il preavviso di fermo di beni mobili e le fatture con cui l'ente gestore della TIA richiede il pagamento (riflessioni scaturite naturalmente prima della riforma legislativa di quest'estate (2010) che ha riportato la tariffa di igiene ambientale nell'alveo del giudice ordinario).

Considerando sempre la possibilità di impugnare un atto allorquando è assimilabile all'avviso di accertamento o di liquidazione ovvero quando sussiste l'interesse al ricorso, sostiene che gli avvisi di pagamento (o inviti al pagamento e simili) che vengono emessi dai soggetti titolari dalla pretesa impositiva, rappresentando i primi atti con cui il soggetto titolare manifesta la pretesa impositiva, sono equiparabili all'avviso di accertamento o di liquidazione, fra l'altro, in quanto contengono tutti gli elementi necessari per individuare il tributo e per giustificarne la ragione per cui è dovuto. Inoltre, ritiene che gli avvisi di pagamento in questione manifestano chiaramente una funzione impositiva ancorché non venga portata a conoscenza in modo abituale ed anche se dovesse difettare degli elementi formali previsti dalla legge per gli atti impositivi. Ritiene tutt'alpiù, che quest'ultima circostanza potrebbe configurare un'eventuale rimessione in termini del ricorrente per errore scusabile ovvero in tale circostanza, si dovrebbe ritenere che, l'atto non sia idoneo a determinare la decorrenza del termine di impugnazione. L'autore conclude sostenendo che a prescindere dal *nomen iuris* e dai requisiti formali questi atti debbano ritenersi impugnabili in quanto assimilabili, dal punto di vista funzionale, agli atti impositivi; inoltre, sostiene che la mancanza della diretta ed immediata lesività degli atti atipici in considerazione, non può a priori negare loro l'impugnabilità per mancanza dell'interesse al ricorso, per un duplice ordine di ragioni: “*innanzitutto perché qualora si giunga all’assimilabilità di un atto ad uno di quelli elencati (utilizzando l’interpretazione estensiva), diviene superflua l'indagine sull'interesse ad agire; secondariamente, perché l'esistenza di una utilità pratica connessa all'ottenimento del bene della vita (che è indubbia di fronte a pretese definite) configura di per sé l'interesse al ricorso a prescindere dalla lesività dell'atto”*.

Prendendo, invece, in considerazione gli avvisi di pagamento e simili, emessi non già dall'ente titolare della pretesa impositiva, bensì dall’agente della riscossione, conclude in maniera diversa. Infatti, ritiene che in questo caso non siano atti da poter assimilare agli avvisi di accertamento o a quelli di liquidazione e che non vi sia l'interesse a ricorrere da parte del contribuente. Ciò, perché tali atti, a suo parere, *“sembrerebbero riconducibili tra quelli di natura privatistica, con cui un creditore rivolge un invito al pagamento al suo debitore (privi di effetti negativi rilevanti per il destinatario), piuttosto che tra gli atti di espressione di un potere pubblicistico autoritativo”[[163]](#footnote-163)*. Pertanto, l’autore, sostiene che avendo tali atti hanno soltanto una funzione di mero sollecito delle somme che già sono iscritte a ruolo e ne fa conseguire che essi non sono equiparabili ad uno degli atti elencati nell'art. 19, nè suscettibili di alimentare l'interesse al ricorso, in quanto, non solo non sono lesivi della sfera giuridica del contribuente, ma anche perché non si avrebbe nessuna un'utilità pratica dalla loro impugnazione, posto che precedono soltanto di breve tempo la notifica della cartella.

Per quanto concerne le comunicazioni di irregolarità, l'autore ricordando che questi sono atti amministrativi istruttori che vengono emanati dall'ufficio finanziario al fine di stimolare l'adempimento spontaneo, rileva che non si tratta di atti provvedimentali cioè che siano in grado di consolidarsi qualora non impugnati, tant’è che l'atto procedimentale è rappresentato dal ruolo notificato per il tramite della cartella di pagamento. A questo punto, per poter avanzare la possibilità di impugnazione, verifica, in primo luogo, l'assimilazione delle comunicazioni in questione con gli atti indicati nell'articolo 19 D. Lgs. n. 546/92; in secondo luogo, la sussistenza dell'interesse al ricorso del contribuente. A tale proposito, compie un ulteriore differenziazione fra l’art. 36 bis D.P.R. n. 600/1973 e l’art 54 bis D.P.R. n. 633/1972 da un lato, e l’art. 36 ter D.P.R. n. 600/1973 dall'altro. Considerando le comunicazioni di irregolarità emesse ai sensi dei primi due articoli non impugnabili in quanto manifestazione di una volontà ancora *in itinere,* mentrea differente soluzione giunge per la comunicazione di irregolarità ai sensi dell'art. 36 *ter* citato. Infatti per l'autore, in tali casi, la volontà dell'amministrazione non è ancora *in itinere* in quanto con la stessa viene rettificata la dichiarazione presentata dal contribuente ed, inoltre, vi è una descrizione anche del *quantum* da versare a titolo di maggior imposta. Pertanto, conclude affermando che tali comunicazioni di irregolarità sono da assimilare agli avvisi di liquidazione. Pur tuttavia, sostiene che anche a voler prescindere da tale considerazione e valutando l'interesse al ricorso, in questo caso guardando lo stesso da una diversa prospettazione, è possibile rinvenirne l'esistenza. A tal proposito, richiama l'idea dell'utilità dell'azione in luogo di quella della lesività dell'atto, ritenendo che nel caso di specie si possa perseguire tale fine impugnando la comunicazione di irregolarità, in quanto anticipando il giudizio si potrebbe evitare l'adozione delle misure cautelari in tema di riscossione susseguenti alla notifica della cartella di pagamento decorsi infruttuosamente 60 giorni dalla notifica.

Per quanto concerne, invece, il preavviso di fermo amministrativo dei beni mobili, ritiene che lo stesso, ancorché all'epoca della stesura dell'articolo vi era incertezza giurisprudenziale sulla possibilità di impugnare o meno tale atto, deve essere considerato un atto impugnabile in quanto l'unico portato a conoscenza dal contribuente. Perché come sappiamo nella prassi gli agenti della riscossione inviano esclusivamente l'atto con cui si preavvisa l'attivazione del fermo ma non, poi, il provvedimento definitivo. Pertanto, ritiene che essendo l'intenzione del legislatore quella di apprestare una tutela al contribuente che subisce l'applicazione del provvedimento in questione e, considerando che il preavviso di fermo è l'unico atto comunicato al contribuente, deve essere salvaguardato il diritto di difesa di quest'ultimo e, quindi, considerare impugnabile il preavviso di fermo. In ogni caso, ne afferma l'impugnabilità, sulla base dell'esistenza dell'interesse al ricorso. Infatti, la pronuncia che seguirebbe all’impugnazione del preavviso di fermo, eviterebbe la possibile applicazione di una misura cautelare in relazione ad una pretesa fiscale rilevatasi illegittima o infondata.

In relazione invece alla fattura commerciale nell'ambito della TIA, sostiene che tale atto quale primo atto con cui si porta a conoscenza il pagamento della tariffa di igiene ambientale deve essere impugnabile, vuoi perché paragonabile ad un avviso di liquidazione, in quanto come sappiamo nell'ambito di tale materia il contribuente è obbligato a presentare soltanto una denuncia iniziale, che vale anche per gli anni a seguire tranne che intervengono delle modifiche, sicché la fattura può essere paragonata all'avviso di liquidazione; vuoi anche all'avviso di accertamento quando l'importo della tariffa viene calcolato su una superficie maggiore di quella che si era dichiarata. In ogni caso sostiene l'autore che anche qualora venisse assimilato ad un avviso di pagamento sarebbe lo stesso impugnabile perché atto con cui il soggetto creditore manifesta una pretesa tributaria ormai definita.

Altra parte della dottrina, prendendo lo spunto da due sentenze della Corte di Cassazione[[164]](#footnote-164), coglie l'occasione per ritenere impugnabili gli inviti al pagamento ricomprendendoli in una visione “deformalizzata” dell'avviso di mora[[165]](#footnote-165). In tale commento l'autore, sostiene che il giudice tributario è il giudice della riscossione tributaria in generale, traendo tale spunto dalla lettura della seconda parte del primo comma dell’art. 2 del D. Lgs. n. 546 del 1992. Ritiene che tale periodo oltre ad avere un contenuto negativo, rilascia anche una visione positiva. Invero, laddove la norma si riferisce alla cartella di pagamento sicuramente fa riferimento a tutte le controversie riguardanti la riscossione tributaria genericamente ricomprese nel d.p.r. N. 602 del 1973. Pertanto, conclude affermando che *“un'interpretazione lata della nozione dell'avviso di mora, che nonostante la sua abrogazione continua a rimanere tra gli atti impugnabili, sembra la via percorribile per affermare, coerentemente quanto finora sostenuto, la giurisdizione delle commissioni tributarie. Il fatto che questi ultimi siano giudici della riscossione tributaria, impone una rilettura dell'art. 19, che consenta di tradurre in concrete azioni processuali tale assunto. È per l'appunto, l'avviso di mora può essere così deformalizzato è inteso nel senso di ricomprendere ormai, qualsiasi richiesta di pagamento che si collochi nella riscossione coattiva ovvero risulti implicitamente contenuta negli atti espressivi di tale funzione amministrativa”.* Inoltre, ricorda che l'eterogeneità degli atti della riscossione implica anche diverse tipologie di tutela; invero, dovranno coesistere azione di annullamento avverso i provvedimenti amministrativi ed azioni di accertamento avverso i meri atti.

Altra parte della dottrina[[166]](#footnote-166) commentando le sentenze della Suprema Corte di Cassazione in materia di impugnazione degli avvisi bonari emessi rispettivamente da un consorzio di bonifica e dal concessionario per la riscossione dei tributi di un comune[[167]](#footnote-167), trova lo spunto per ritenere impugnabili gli avvisi di pagamento emessi direttamente dall'ente impositore anche se privi dei requisiti formali che contraddistinguono gli atti tipici. Infatti, a parere dell'autore, mentre quando l'invito di pagamento viene emesso dal concessionario per la riscossione non si può attribuire all'avviso bonario la funzione esplicata da uno degli atti tassativamente elencati nell'art. 19, in quanto si è in presenza di un invito configurabile come atto prodromico all'attività di riscossione di cui non ne produce gli effetti tipici (non è idoneo se non impugnato a legittimare l'azione esecutiva); quando invece, l'avviso di pagamento viene emesso dall'ente impositore lo stesso può farsi rientrare quale atto espressivo della funzione di liquidazione o di riscossione, seppur atipico in quanto caratterizzato da una denominazione che non coincide con quella indicata nell'art. 19 D.Lgs. n. 546/92. In tale occasione essendo il primo atto con il quale viene portata a conoscenza la pretesa avrebbe funzione impositiva. Conclude, così, per l'autonoma impugnabilità.

Altra parte della dottrina[[168]](#footnote-168) ritiene possibile l'impugnazione degli avvisi di pagamento allorquando questi promanano dall'ente impositore, invece, nega tale possibilità allorquando questi vengono comunicati dall'agente per la riscossione. In quanto, mentre i primi sono gli atti mediante i quali la funzione impositiva viene svolta e sono diretti a scongiurare la formazione del ruolo; i secondi seguono la formazione del ruolo e, quindi, sono soltanto diretti a scongiurare la notifica della cartella di pagamento, non sono espressione di una funzione autonoma rispetto alla successiva cartella, per cui non li ritiene impugnabili, in linea, del resto, con l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione. Inoltre, prende in considerazione anche le comunicazioni di irregolarità di cui all'artt. 36 bis e 36 ter del D.P.R. n. 600/73, nonché all'art. 54 bis del D.P.R. n. 633/72. L'autore non comprende l'esclusione che le sezioni unite della Corte di Cassazione hanno operato in riferimento alle comunicazioni *ex* art. *36 bis* e art. *54 bis*. Perché a suo parere queste comunicazioni dovrebbero essere impugnabili, vuoi perché sono previste ormai a pena di nullità, vuoi perché il ruolo non può avere un contenuto autonomo e diverso dalle comunicazioni rispetto alle quali mantiene un carattere meramente riproduttivo (vuoi perché dal dato positivo si trae che la comunicazione è l'atto mediante il quale viene assolta la funzione lato sensu impositiva, vuoi perché il ruolo è l'atto mediante il quale si compie la sola funzione di riscossione coattiva delle somme non versate spontaneamente dal contribuente).

Conclude osservando che acquisita l'impugnabilità dei predetti atti occorre rinvenire anche una garanzia per il contribuente onde evitare che tale allargata tutela si traduca in un danno per lo stesso. A suo parere non può maturare una decadenza dall'impugnazione sia quando dall'atto non è individuabile un *dies a quo*, sia quando l'atto difetta dei riferimenti sanciti dal secondo comma dell'articolo 19.

In questo caso, a suo parere, l’istituto che potrebbe tutelare il contribuente sarebbe quello della rimessione in termini, nel senso che lo stesso sarebbe rimesso nei termini per impugnare l'atto quando risulta che non è stato posto nelle condizioni di farlo tempestivamente.

**4.2.2. Dottrina contraria all’impugnazione di atti atipici.**

Altra parte della dottrina, invece, si discosta dall'orientamento testè riportato in quanto preferisce, sia ai fini di non ingenerare una confusione nel sistema, sia per non snaturare la stessa predeterminazione normativa che ha caratterizzato il processo tributario rendendolo un processo di tipo impugnatorio - né ravvisando alcuna motivazione valida per anticipare la tutela avverso uno degli atti non elencati -, discostarsi dall'orientamento della Cassazione che ha ritenuto impugnabili gli avvisi di pagamento e gli altri atti atipici.

Parte della dottrina[[169]](#footnote-169) intervenuta in commento su due recentissime sentenze della suprema Corte di Cassazione, sezione tributaria[[170]](#footnote-170), ritiene preferibile non discostarsi dalle linee tipiche della disciplina in cui, come sappiamo, vi è la distinzione tra gli atti autonomamente impugnabili e gli altri atti quale perno della regolamentazione della materia dei ricorsi, e, pertanto, riconoscere soltanto agli atti che presentano tutti i requisiti richiesti dalla legge, la pienezza degli effetti per essi previsti. Ritiene che destano perplessità le decisioni della Corte di Cassazione in cui viene sancito che la qualificazione di un atto come impositivo debba avvenire caso per caso in base al suo contenuto anche prescindendo dai dati formali. Ciò che non convince l'autore è soprattutto l'equiparazione di un atto irregolare ad un atto regolare per quel che riguarda gli effetti della mancata impugnazione nei termini. Pertanto, nei casi dubbi occorre ritenere: *“che l'atto sia irregolare ed in quanto tale non possa realizzare gli effetti specificatamente collegati alla sua rilevanza in ordine alla corretta esecuzione della procedura nei confronti del soggetto passivo, con conseguente mancata decorrenza del termine per ricorrere”.*

Altra parte della dottrina ritiene *tout court* impensabile ammettere l'impugnazione di atti che non siano quelli elencati nell'art. 19. Tali posizioni dottrinarie fondano sul principio di tipicità degli atti impugnabili e quindi della predeterminazione normativa degli stessi il perno della giurisdizione tributaria; essendo ben nota la posizione di centralità che gli atti impositivi occupano nell'ambito di una giurisdizione di annullamento qual è quella tributaria. Invero, si sostiene che la fine del principio di tipicità comporterebbe la trasformazione del tipo di tutela che la stessa fornisce. Pertanto, da questo punto di vista, suscitano non poche perplessità le recenti sentenze della Cassazione che hanno sminuito fortemente la valenza dell'art. 19 D.Lgs. n. 546/92 e il sistema chiuso da esso concepito, compromettendo la coerenza del disegno teorico sulla cui base è edificato il sistema del processo tributario.

Il riferimento, in particolar modo, è a quella parte di dottrina[[171]](#footnote-171), che pur considerando l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie, ed essendo ben conscia che de *iure condendo* occorre senz'altro l'interpretazione estensiva dell'art. 19 citato (e quindi dei provvedimenti impugnabili), non ammette che sia la giurisprudenza a dover sopperire all'integrazione dell'elenco degli stessi. In altri termini, per l'autore l'elenco degli atti impugnabili essendo stato redatto a suo tempo sulla scorta del procedimento attuativo delle principali imposte erariali (che presentano connotati di omogeneità terminologica e procedimentale) senza considerare nè i tributi locali, nè le imposte che da ultimo sono state devolute alla cognizione delle commissioni tributarie, necessita di un ampliamento. Soprattutto, cita l'esempio dei tributi doganali nel cui ambito non è prevista la formalizzazione di un provvedimento definito come impugnabile ai sensi dell'art. 19. Pertanto, se si è obbligati a procedere in forza di un'interpretazione estensiva tutto ciò presenta comunque dei margini di incertezza. Incertezza che verrebbe meno: *“mediante puntuali integrazioni legislative dell'elenco dei provvedimenti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie tali da individuare i provvedimenti conclusivi dei procedimenti previsti dalle principali forme impositive che appaiano concretamente lesivi della sfera giuridica del contribuente”[[172]](#footnote-172).*

Altra parte della dottrina, intervenuta in commento alla sentenza delle sezioni unite del 24 luglio 2007 n. 16293, esclude categoricamente la possibilità di impugnare l'invito di pagamento bonario e, di riflesso, qualsiasi altro atto atipico. L’autore[[173]](#footnote-173), non scorge negli avvisi di pagamento bonari nessuna previsione di impugnabilità ancorché in forma implicita. Ritiene che la comunicazione assume soltanto la funzione di dare un'informale notizia dell'avvenuta iscrizione a ruolo senza che si abbiano però gli effetti propri della notifica della cartella. Tutto ciò, difatti, viene posto in essere soltanto allo scopo di stimolare l'adempimento spontaneo ovvero la sua correzione evitando un inutile contenzioso. Osserva che anche collocandosi su una logica funzionale, non pare che tali inviti divergono poi dalla comunicazione di irregolarità previste dagli artt. *36 bis e 36 ter* D.P.R. n. 600/73, nonché dell'art. *54 bis D.P.R. n. 633/72*. Trattasi di misure, infatti, *“che sono state inserite per raffreddare la funzione di prelievo e mirano cioè ad introdurre una fase di contraddittorio anticipato in ambito endoprocedimentale rispetto all'iscrizione a ruolo o alla notifica della cartella”.* Cioè essi anticipano i contenuti ma non gli effetti degli atti impugnabili. Anzi, a suo parere si avvertirebbe di più l'esigenza di anticipare il contraddittorio nelle comunicazioni di irregolarità *ex* articoli *36 bis* e *36 ter* e *54 bis citati,* rispetto agli avvisi bonari di pagamento in materia di imposte locali, perché solo le prime, correggendo un preventivo adempimento del contribuente, cioè la dichiarazione, operano nell'ambito di un conflitto già potenzialmente in atto.

Ciò nondimeno, ritiene che sussistono forti motivi che lo convincono a ritenere inammissibile un eventuale ricorso avverso gli avvisi di pagamento bonari *“da un lato perché la pretesa che essi esprimono non si veste ancora di forme autoritative e non è quindi suscettibile di produrre effetti preclusivi nel caso di inerzia del contribuente; dall'altro è pur vero che l'impugnazione immediata contraddirebbe l'intima ratio deflazionistica che li sorregge: che è quella di cercare di risolvere fuori dalla processo potenziali conflitti che siano originati soltanto da un deficit di collaborazione tra le parti del rapporto tributario”.* L'autore, pertanto, conclude ritenendo di non vedere le ragioni teoriche e pratiche per predicarne la giustiziabilità, salvo che *“prevedere legislativamente che l’esercizio del potere di riscossione debba essere necessariamente preceduto da uno specifico atto della funzione di accertamento che sia autonomamente impugnabile”.*

Dall'esposizione delle tesi dottrinarie si può senz'altro notare che i due contrastanti orientamenti sono suffragati da argomentazioni ben motivate. L'uno quello contrario all'impugnazione degli atti atipici poggia la propria tesi sulla natura del processo tributario che è un processo di tipo impugnatorio, che pertanto esclude la possibilità di impugnare atti diversi da quelli tassativamente elencati, in quanto gli stessi, essendo gli atti finali della procedura amministrativa, sono gli unici idonei a ledere la sfera giuridica del contribuente. L'altra tesi, quella favorevole, poggia le proprie convinzioni sull'ampliamento della giurisdizione tributaria e sulla inidoneità degli atti elencati a raffigurare il panorama completo degli atti che possono ledere la sfera giuridica del contribuente soprattutto, per l'appunto a seguito dell'ampliamento della stessa giurisdizione a tributi differenti rispetto a quelli presi in considerazione allorquando venne redatto l'elenco.

Sennonché, dobbiamo notare che, a parte la materia doganale, dove effettivamente gli atti impositivi sono differenti da quelli elencati dall'art. 19 D.Lgs. n. 5446/92 (cioè non vi è atto in cui sfocia la pretesa che viene elencato nell'art. 19 citato), negli altri tributi devoluti alla commissione tributaria (o che già erano inclusi con altro nome nell'alveo della giurisdizione tributaria) la pretesa, in effetti, sfocia sempre in uno degli atti elencati nell'articolo 19, per cui la possibilità di impugnare anche atti atipici deve essere letta nell'ottica di anticipare la tutela del contribuente, soprattutto in questo momento storico, in cui i poteri spettanti all’agente della riscossione sono senz'altro più penetranti ed invasivi.

Sotto tale punto di vista, la dottrina tributaria prendendo le mosse (anche) da alcune pronunce della suprema Corte di Cassazione[[174]](#footnote-174), è andata oltre la teorica previsione dell'impugnazione di atti atipici “creando” la cosiddetta categoria degli atti atipici facoltativamente impugnabili; ossia degli atti che possono essere impugnati ma ove ciò non avvenisse l'atto non consolida la pretesa in essi riportata che dovrà essere necessariamente reiterata (e contestata) allorché sia notificato il provvedimento impositivo tipico.

**4.3 Atti facoltativamente impugnabili. La dottrina.**

Ancor prima della sentenza della Corte di Cassazione, sezione tributaria, con la quale è stata prevista la possibilità di impugnare un atto in maniera facoltativa, senza cioè che la sua mancata impugnazione ne faccia consolidare gli effetti, in dottrina[[175]](#footnote-175) si era parlato della possibilità di impugnare atti non formalmente notificati prevedendo una sorta di impugnazione facoltativa quando il destinatario potesse sostenere di non aver ricevuto il relativo documento e l'autorità fiscale non avesse come dimostrare il contrario.

In tale discussione dottrinaria, si faceva presente come in diritto amministrativo gli atti autoritativi sono idonei a consolidarsi, se non impugnati, anche se non sono stati notificati al destinatario. Da qui, ne desumevano, che per far valere la definitività dell'atto, l'amministrazione finanziaria doveva dimostrare che il destinatario ne aveva avuto piena conoscenza. Successivamente, lo stesso dibattito si è arricchito di un altro intervento, che, sempre prendendo le mosse dal diritto amministrativo[[176]](#footnote-176) (anche se si è considerato che in diritto tributario e sempre prevalso l'obbligo della formale notifica), ha cercato di spiegare come “spezzare quell'automatismo tra impugnabilità dell'atto e sua attitudine a consolidarsi”. Si sostiene, infatti, che un sistema di impugnabilità troppo rigido come quello che prevede soltanto la notifica formale per gli atti impositivi e neghi, pertanto, la possibilità al privato di impugnare atti non compresi nell'art. 19 si tramuterebbe in una negazione del principio di difesa del privato di cui all'art. 24 della Costituzione. Osserva, inoltre, che in diritto amministrativo una generalizzata necessità di formale notifica non trova riscontro, in quanto è possibile anche in assenza di notificazione formale che l’amministrazione dimostri in giudizio la piena conoscenza del privato del procedimento e la relativa tardività del ricorso rispetto al termine decadenziale. Prospetta, pertanto, il principio della generalizzata natura non recettizia dei provvedimenti amministrativi: *“l'equipollenza tra comunicazione e piena conoscenza, infatti, comporta che il terzo interessato può proporre impugnazione prima della notifica al destinatario, avendone avuto la piena ed autonoma conoscenza e da qui se ne ricava che l'atto è perfetto ed efficace anche prima della comunicazione, dal momento che altrimenti mancherebbe l'attualità dell'interesse a ricorrere”*. Aggiunge, ancora, che la vera differenza tra diritto amministrativo e diritto tributario è che nel primo, la piena conoscenza in qualunque modo acquisita del provvedimento è equipollente alla comunicazione o alla notificazione dello stesso.

Sennonché, le conclusioni cui si giunge in tale commento, per il diritto tributario sembrano non poter essere praticabili (anche per la presenza dell'art. 19). Invero, nel bilanciare gli opposti interessi (contribuente – Amministrazione Finanziaria), l'autore, prospetta la possibilità che ciò comporterebbe anche per l’amministrazione, la facoltà di dimostrare in giudizio la piena conoscenza dell'atto da parte del destinatario, cioè l'amministrazione potrebbe provare l'avvenuta conoscenza dell’atto, da parte del privato, prima della notificazione. Tale conclusione porterebbe a rendere inammissibile il successivo ricorso avverso l'atto tipico allorquando l'amministrazione provasse in giudizio la conoscenza di un “atto atipico” da parte del contribuente[[177]](#footnote-177).

A tale orientamento dottrinario, sono state sollevate perplessità da altra parte della dottrina[[178]](#footnote-178), soprattutto per quanto concerne la generalizzata esistenza di un generale principio di recettizietà degli atti del diritto amministrativo. Anzi, citando la L. n. 241/1990 che, a seguito delle ultime modifiche ed integrazioni apportate dalla L. n. 15/2005, dispone addirittura che gli atti limitativi della sfera giuridica dei privati siano comunicati a ciascun destinatario con le forme stabilite dal codice di procedura civile, sottolinea, che quest’ultimi interventi sembrano disattendere tale orientamento in diritto amministrativo. Ed ancor meno ritiene che possa prendersi tale elemento quale parametro positivo di riferimento per quanto attiene al diritto tributario. Inoltre, ricorda proprio che nel diritto tributario deve essere salvaguardata la regola della recettizietà degli atti impositivi, in quanto si ancora la decorrenza del termine per impugnare alla sua notificazione e non alla sua sola conoscenza. Pertanto, conclude che l'atto non notificato non è di per sé impugnabile proprio perché non si è neppure perfezionato e quindi è improduttivo di effetti giuridici. Inoltre, la ragion d'essere per il diritto tributario della notificazione degli atti, sta nel fatto che il prelievo tributario è manifestazione dell'esercizio di una funzione impositiva che ha natura vincolata.

Tale dottrina, inoltre, ritiene che sia improponibile qualsiasi proposta di impugnazione facoltativa. Difatti, parlando di una predeterminazione normativa spetta alla legge predeterminare quali siano gli atti a fronte dei quali i rispettivi destinatari sono legittimati a proporre ricorso, evitando così di lasciare al contribuente la scelta di quale atti impugnare e fornendo così allo stesso *“sicurezza sui varchi d'accesso alla tutela giurisdizionale ritenuti necessari”*. Non parlando di tassatività degli atti impugnabili, ma di predeterminazione normativa, l'elenco può essere continuamente aggiornato ed adeguato così come è sempre avvenuto, nonché come è stabilito dalla legge stessa[[179]](#footnote-179). Per tali motivi, a suo parere, sono da escludere le impugnazioni facoltative di atti al di fuori dell'elenco dell'art. 19, D. Lgs. n. 546/92. Inoltre, ribadisce l'improponibilità di tali iniziative non solo per la preoccupazione di un aumento del contenzioso ma soprattutto per l'improponibilità di mere azioni di accertamento preventivo nel processo tributario in quanto incompatibili con un sistema di tutela giurisdizionale normativamente preregolata. Infine, prendendo spunto dalla fattura TIA, dissente apertamente anche dalla possibilità di impugnare tale atto dinanzi ai giudici tributari. Infatti, a suo parere non è dimostrato che la fattura abbia i connotati del provvedimento, cioè “*di un atto normativo immediatamente produttivo di effetti eliminabili solo attraverso la sua impugnativa entro un termine perentorio, in difetto di che tali effetti restano inoppugnabili”.*

Per l'autore, infatti, il contribuente viene lo stesso tutelato perché può benissimo non pagare ed attendere l'atto impositivo. Ciò che ritiene “*gravissimo e inaccettabile”* e *“che, ove il contribuente paghi dopo la fattura, in tal modo inequivocabilmente mostrando di averla ricevuta, e di ben conoscerla, pur in mancanza di notifica, al contribuente stesso venga irrimediabilmente preclusa l'azione di restituzione di indebito, per non essere stato precedentemente impugnato nel termine perentorio di 60 giorni questo stesso atto nel quale, sotto forma di fattura commerciale, si nasconderebbe invece un vero e proprio provvedimento in grado di risultare inoppugnabile, ancorché illegittimo, se non impugnato nel termine di 60 giorni dalla sua conoscenza”.*

A tali affermazioni risponde ancora la stessa dottrina sopra citata[[180]](#footnote-180) che ricorda come le alternative in questioni sono soltanto due ossia quella di escludere l'impugnazione e attendere l'iscrizione a ruolo ovvero quella di impugnare immediatamente, nel caso specifico, la fattura. E rammenta, altresì, che la Corte di Cassazione è orientata in quest'ultimo senso. Sottolinea, inoltre, che: “*l'impugnazione facoltativa è un plus, una risorsa ulteriore, non una deminutio: una possibilità, da riconoscere al privato, di portar a contenzioso atti positivi già perfettamente formati, senza dover aspettare il provvedimento notificato di cui all'art. 19”* e, quindi, *“ammettere l'impugnazione quando il destinatario è a conoscenza di una deliberazione amministrativa compiutamente formata, facendo però scattare la decadenza dalla possibilità di impugnare solo a seguito di una formale notifica”;* questo *“sarebbe comunque uno strumento per conciliare l'accesso in giudizio, di fronte a una pretesa ormai perfetta e di fatto conosciuta, con il formalismo garantista che collega la decadenza dall'impugnazione a una formale procedura con cui l'atto è portato a conoscenza del destinatario”.*

Altra dottrina[[181]](#footnote-181), ritiene che per quanto concerne gli avvisi di pagamento emessi dagli enti titolari della pretesa impositiva[[182]](#footnote-182), le comunicazioni di irregolarità ai sensi dell’art. 36 *ter,* D.P.R. n. 600/73, il preavviso di fermo e le fatture TIA (impugnabili in quanto sostanzialmente impositivi) debba parlarsi di impugnazione facoltativa, nel senso che la pretesa debba essere reiterata in uno degli atti tipici, avverso cui il contribuente possa opporsi, in quanto solitamente tali atti non vengono notificati. Pur tuttavia, l’autore, si chiede anche cosa succede nel caso in cui l’Ufficio possa provare l’effettiva conoscenza dell’atto attraverso modi differenti dalla notifica e, conseguentemente, se l’atto sia idoneo a cristallizzare i suoi effetti. Ricorda, inoltre, che *“il motivo per cui si afferma che un atto è idoneo a consolidarsi si collega alla sua intrinseca natura amministrativa; e ciò trova conferma nel fatto che le disposizioni sul processo prevedono un termine breve entro cui impugnarli. Ma non si può certo pretendere che il contribuente discerna gli atti impositivi (idonei a consolidarsi) da quelli privatistici (inidonei a consolidarsi) sulla base delle loro caratteristiche sostanziali ed in conseguenza imporre l’onere di proporre ricorso anche avverso atti privi di quelle caratteristiche formali degli atti impositivi dalle quali si ha contezza dell’attitudine a consolidarsi”*. Ritiene, quindi, che la pretesa si consoliderà solo se l’atto che la riporta possiede i requisiti formali previsti dalla legge e venga notificato. Pertanto, anche se l’ufficio riuscisse a provare la “conoscenza” di tali atti, questi sarebbero ugualmente inidonei a consolidarsi. Ciò perché, la necessità di anticipare la tutela trova fondamento nella volontà di migliorare la tutela per il contribuente, e perciò qualificando tali atti come inidonei a cristallizzare la pretesa in essi contenuta, si evita che la possibilità di impugnarli crei conseguenze negative qualora non venissero impugnati. Pertanto, *“dal mancato esercizio della facoltà di impugnarli non può conseguire alcuna preclusione difensiva”.* Conclude sostenendo che tali atti sono impugnabili vuoi in quanto assimilabili ad uno di quelli elencati dall’art. 19 D. Lgs. n. 546/92 vuoi perché esiste l’interesse al ricorso inteso come il diritto al conseguimento di un risultato pratico vantaggioso, cioè connesso all’ottenimento del “bene della vita”, pur conscio che tale impugnazione facoltativa potrebbe generare degli inconvenienti quali il coordinamento tra le liti che si potrebbero instaurare in relazione ad una medesima procedura di attuazione del tributo[[183]](#footnote-183).

A tale intervento è seguita una postilla, nella quale l’autore[[184]](#footnote-184) ritiene che la tassatività degli atti impugnabili attiene alla tipicità del processo dinanzi i giudici tributari come processo d’impugnazione. Tale caratteristica del processo, pertanto, non può consentire ipotesi di impugnazione facoltativa. Quest’ultima creerebbe per il contribuente, a suo parere, incertezza sull’impugnare o meno un atto non elencato e si finirebbe con il dare prevalenza alla posizione del contribuente (rispetto a quella dell’amministrazione finanziaria), incentivando a dismisura il contenzioso.

Altra dottrina[[185]](#footnote-185) è intervenuta in commento alla sentenza della sezione tributaria con la quale è stata sancita la facoltà di impugnare un atto atipico.

Tale dottrina pur comprendendo le giustificazioni di quella parte di dottrina che ha salutato con favore l'apertura della Corte di Cassazione, in quanto è evidente che ci si muove in una realtà in cui il giudice tributario è concepito come giudice generale delle controversie d'imposta, per cui risulta difficile in concreto, pensare che la possibilità di ricorrere sia limitata all'impugnazione degli atti tassativamente indicati dalla legge, ritiene difficile da condividere tale impostazione per due ordini di motivi. Ritiene, infatti, che la dottrina favorevole all'impugnazione facoltativa fa discendere dalla struttura impugnatoria del processo tributario, la natura provvedimentale di tutti gli atti espressamente indicati dalla norma che tipizzano l'interesse ad agire del ricorrente. A tale assunto se ne fa seguire poi un altro cioè che nella materia tributaria si stanno registrando delle estensioni alle impostazioni concettuali e teoriche proprie del diritto amministrativo, nel quale, dal giudizio di annullamento di atti si è passati all'attuale stadio caratterizzato da un tipo di giudizio conformativo e regolamentare, quindi tendente alla definizione del rapporto. Da ciò, si fa discendere, la valorizzazione dell'interesse legittimo del contribuente in senso sostanziale, ossia di interesse che affonda le radici in un rapporto d'imposta e non soltanto all'annullamento dell'atto. Da qui si ricollega la legittimazione all'esistenza dell'interesse sostanziale secondo i canoni del codice di procedura civile, con conseguenze svalutative della predeterminazione normativa di cui all'art. 19 D. Lgs. n. 546/92.

Critica tali profili, innanzitutto, ricordando che non tutti gli atti indicati all'art. 19 sono atti di imposizione, cioè che non tutti gli atti impugnabili individuano tratti di funzione procedimentale amministrativa. In secondo luogo, ed in questo caso limita il discorso alle sole impugnazioni degli atti che costituiscono manifestazione della funzione impositiva, ricorda che la presenza di quegli interessi oppositivi che spingono il contribuente a ricorrere, finiscono con l’assegnare al processo tributario il carattere di processo di annullamento, per cui il problema dell'azione esperibile si risolve nell'esistenza di atti impugnabili che tipizzano l'interesse ad agire. Vale a dire, la tutela giurisdizionale si traduce nella richiesta di rimozione del provvedimento. Pertanto, ritiene che vi è molta differenza rispetto a quello che accade nel processo amministrativo in cui si tende a dare una pregnanza sostanziale all'interesse legittimo. In questa ottica, secondo questa dottrina si spiega, e va tenuto necessariamente fermo, il collegamento posto dal legislatore tra atto impugnabile ed esperibilità dell'azione giurisdizionale, e si spiega anche, a suo parere, l'inciso contenuto sempre nell'art. 19, secondo cui *“gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente”*. Conclude tale pensiero, affermando che l'azione può esercitarsi solo se esiste una pretesa dell'amministrazione ricollegabile ad una manifestazione della potestà espressamente individuata dall'art. 19, cioè *“l'azione non potrà essere esercitata al di fuori del necessario coagularsi dell'interesse ad agire intorno ad uno degli atti autonomamente impugnabili”*.

Pur tuttavia, pur condividendo una lettura dell'art. 19 nel senso della tipicità degli atti impugnabili, ritiene opportuno fare alcune precisazioni in ordine alla sentenza su cui era intervenuto il suo commento[[186]](#footnote-186).

Ritiene che la tipicità degli atti elencati va senz'altro rimarcata con riferimento agli atti provvedimentali dell'amministrazione finanziaria.

Invero, i provvedimenti costituiscono espressione della potestà conferita all'amministrazione di incidere unilateralmente sulla sfera soggettiva del contribuente e questa potestà non può che esprimersi necessariamente mediante i moduli normativamente predeterminati così tali da rendere manifesto e facilmente riconoscibile l'esercizio del potere. Questo perché il provvedimento è munito di efficacia auto esecutiva, efficacia che si consolida in mancanza di impugnazione. Per l'autore pertanto la tipicità assolve ad una funzione di garanzia per il contribuente.

Per quanto concerne invece gli atti dell'amministrazione finanziaria non aventi natura provvedimentale, ancorché menzionati nell'articolo 19 - e qui l'autore fa l'esempio degli atti relativi alle operazioni catastali - non può parlarsi di tipicità in senso stretto, in quanto i comportamenti che concretizzano l'espressione di tale potestà assumono forme non rispondenti a moduli preordinati. In questo ambito, si è propensi a considerare la tipicità come idoneità dell'atto a manifestare una pretesa dell'amministrazione finanziaria e perciò si ricostruisce l'interesse ad agire del contribuente alla stregua dei tradizionali canoni ex art. 100 del c.p.c..

Traccia, inoltre, una distinzione fra gli atti tipici e gli avvisi bonari. Per ribadire che nei primi la scelta dello strumento di esercizio del potere amministrativo non è lasciata alla discrezione dell'amministrazione, e la funzione viene svolta in stretta osservanza della sequenza procedimentale stabilita dalla legge. Tutto ciò, perché per gli atti tipici questo rappresenta una garanzia per il contribuente in quanto la tipicità risponde alla finalità di rendere manifesto e riconoscibile l'esercizio del potere amministrativo. E che tale esigenza è al centro dell'attenzione sia del legislatore che della Cassazione, lo avverte sia dall'estensione operata con la legge finanziaria del 2007, anche per gli avvisi di accertamento dei tributi locali, dei requisiti di forma previsti per l'accertamento dei tributi erariali; sia dalla pronuncia relativa all'impugnabilità della fattura TIA[[187]](#footnote-187), in cui i giudici di legittimità hanno affermato che a delineare la natura dell'atto impugnato nel processo tributario è l'art. 19, soprattutto, nel suo secondo comma che disciplina taluni profili formali cui deve rispondere tale atto. Considerata la provvedimentalità dell'atto e, quindi, la consolidazione dei suoi effetti in difetto di impugnazione, tale questione assume fondamentale importanza.

Invece, tale dottrina, parlando degli avvisi bonari rileva che l’orientamento della Corte di Cassazione, (che a Sezioni Unite, ha affermato che se la manifestazione di una pretesa tributaria ormai è definita il ricorso è ammissibile, non è invece impugnabile l'atto con il quale l'amministrazione finanziaria manifesta una pretesa ancora *in itinere* ed il relativo ricorso sarà inammissibile) è condivisibile, in quanto evidenzia che la forma dell'atto non vale a discriminare tra atti impugnabili ed atti non impugnabili, bensì serve essenzialmente a distinguere tra atti suscettibili di consolidarsi ed atti che invece sono inidonei a determinare la decorrenza del termine per ricorrere perché difettano dei requisiti formali previsti dallo schema normativo e di conseguenza non soddisfano quel requisito di riconoscibilità della funzione cui va subordinato il loro consolidamento. In tutto questo rinviene la differenziazione di cui sopra: *“cioè tra atti espressivi di mere pretese dell'amministrazione, che però non sono in grado di consolidarsi, ed atti che, invece, rispondendo anche nella forma allo schema normativo, possono dirsi espressivi della funzione e vanno necessariamente impugnati se si vuole impedire che i loro effetti si consolidano”.* E infine, pur criticando l’impugnazione facoltativa ha sostenuto che l’applicazione di tale principio “*si sarebbe meglio attagliata”* nel caso deciso dalla Corte di Cassazione con la sentenza del 29 settembre 2003 n. 14482, in cui ad un contribuente che aveva omesso di impugnare una lettera intitolata richiesta denuncia versamento tassa, è stato dichiarato inammissibile il successivo ricorso avverso la cartella di pagamento poiché a dire dei giudici la lettera aveva le sembianze di un avviso di accertamento e quindi non essendo stata impugnata aveva cristallizzato i propri effetti. Conclude affermando che l'eventualità di un'impugnazione facoltativa, di atti suscettibili di consolidare gli effetti non è estranea al legislatore. Infatti, rinviene nel comma terzo, dell'art. 19, D. Lgs. n. 546/92, dall'inciso secondo cui la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo, la possibilità di un'impugnazione facoltativa. Nel senso che la legge ammette l'eventualità di atti che se non sono impugnati non esplicano efficacia, se invece sono impugnati consentono il sindacato del giudice in ordine alla loro efficacia. Pertanto, conclude osservando che *“se al contribuente la legge riconosce la facoltà di impugnare il provvedimento non notificato, può sostenersi che la previsione sia estensibile anche ai casi che si sono in precedenza esaminati di funzione informalmente esercitata”* in maniera tale da *“favorire una più rapida soluzione delle controversie”.*

Altra parte della dottrina[[188]](#footnote-188) ha criticato l'apertura manifestata dalla Corte di Cassazione perché avendo ammesso la possibilità di impugnare atti paritetici ed atti endoprocedimentali, ha compromesso la coerenza del sistema del processo tributario “*e ciò in quanto il riconoscimento dell'impugnabilità di atti che, per funzione ed effetti, non hanno natura provvedimentale presuppone in effetti una radicale trasformazione del tipo di azione e di tutela esperibili in quel giudizio, il quale viene così a configurarsi come di accertamento del rapporto”*. Critica il riconoscimento di atto amministrativo alla fattura, ma anche la qualificazione data dalla Corte di Cassazione agli inviti bonari come avvisi di accertamento o di liquidazione. Inoltre, considerando la mera facoltà che i giudici di legittimità hanno dato, di impugnare gli avvisi di pagamento, osserva che in tal modo vengono introdotte delle vere e proprie azioni preventive a contenuto negativo, azioni estranee al processo tributario: *“resta incontestabile che il sistema di diritto positivo è un sistema chiuso, decisamente orientato nel senso di circoscrivere l'interesse ad agire solo in presenza di atti finali espressivi di una pretesa compiuta e giuridicamente efficace; mentre tale connotazione non può riconoscersi ad atti che anticipano i contenuti, ma non gli effetti di atti autonomamente impugnabili”*. Osserva, altresì, che all'azione di mero accertamento nei confronti della funzione impositiva oppone resistenza il rilievo che prima dell'imposizione non vi sarebbero rapporti giuridici da accertare, ma solo una potestà che non può essere oggetto di accertamento negativo[[189]](#footnote-189). Conclude osservando che un doppio regime di impugnazione per gli atti intermedi è senz'altro contraddittorio sia per la presenza del meccanismo della cosiddetta tutela differita sia perché, anche davanti al giudice ordinario una richiesta di tutela preventiva contro atti suscettibili di produrre effetti pregiudizievoli è considerata improponibile per carenza d'interesse ad agire. Pertanto, ritiene che è da escludere un interesse all'azione prima che la pretesa tributaria si esprima attraverso un atto autoritativo; ammettere ciò sarebbe, a suo modo di vedere, negare che il legislatore abbia canonizzato l'interesse al ricorso puntualizzandolo in atti tipici, senza lasciare il compito di valutare, l'interesse alla tutela, all'interprete.

Altra parte della dottrina[[190]](#footnote-190), invece, ha accolto favorevolmente l'apertura della Corte di Cassazione alla mera possibilità di ricorrere alla tutela del giudice avverso atti atipici, anziché all'onere di impugnarli. Ed invero, seppur conscia che un'interpretazione estensiva dell'elencazione contenuta nell’art. 19 soddisfa l'esigenza di assicurare la tutela giurisdizionale in relazione ad atti atipici che siano idonei a produrre una lesione nella sfera giuridica del contribuente, dall'altro lato, ha ben presente che ciò può comportare l'obbligatorietà dell'impugnazione di quei medesimi atti[[191]](#footnote-191), ancorché privi di quegli elementi formali che ne lascino supporre l'attitudine a consolidarsi se non tempestivamente contestati. Pertanto, al fine di evitare che l'allargata tutela del contribuente si traduca in danno per lo stesso, condivide l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione in merito alla facoltà di impugnazione per gli atti atipici: *“ne consegue la necessità di una interpretazione strettamente rigorosa dell'elencazione dell'articolo 19, con riguardo agli atti in essa espressamente ricompresi, ove invece la tutela giurisdizionale in relazione agli atti atipici espressivi di una pretesa impositiva -rispetto alla quale non può negarsi la sussistenza in capo al destinatario dell'interesse ad agire - potrebbe essere assicurata attraverso la creazione di una categoria di atti per i quali l'impugnazione è ammessa, ma non imposta a pena di decadenza. Si eviterebbe così la preclusione derivante dall'omessa impugnazione di atti pregressi, non elencati in seno all'articolo 19, ai fini della contestazione di atti emanati successivamente e rientranti nelle tipologie prescelte dal legislatore per disciplinare l'accesso al controllo giurisdizionale dell’azioni impositiva”.*

Altra parte della dottrina[[192]](#footnote-192) ritiene non condivisibile l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione la quale, per evitare che l'allargata tutela del contribuente si traducesse in un danno per lo stesso, ha ritenuto facoltativamente impugnabile l'atto atipico in maniera tale da impedire che il contribuente rimanesse successivamente precluso nelle sue difese, per non aver promosso tempestivamente ricorso avverso tale atto. Ritiene che non è condivisibile tale tesi per due ordini di ragioni: innanzitutto, perché se dovesse prevalere tale soluzione il profilo della definitività della pretesa risulterebbe superfluo. Inoltre, non comprende perché se l'interesse che giustifica l'impugnabilità dell'atto si identifica solo con la volontà di chiarire la propria posizione rispetto alla pretesa tributaria, prescindendo dalla realizzazione di effetti lesivi dell'atto impugnato, questa pretesa debba essere definitiva, ossia contenuta in un atto cancellabile solo in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice. In secondo luogo, sottolinea che è evidente che se manca l'idoneità a definire gli effetti diventa difficile giustificare un interesse ad impugnare l'atto.

Tale dottrina ritiene una simile conclusione capace di stravolgere la natura stessa del processo tributario. Infatti, ricorda che nel processo tributario l'accesso alla tutela giudiziale avviene attraverso forme particolarmente qualificate di interesse. Tali qualificati interessi, sono stati individuati dal legislatore quali situazioni correlate all'emissione di determinati atti, connotati dall'idoneità a realizzare gli effetti propri della funzione coinvolta e soprattutto a cristallizzarsi laddove non impugnati tempestivamente.

Osserva che il profilo dell'interesse qualificato non può essere soddisfatto dalla circostanza che l'atto esprima una pretesa, se tale pretesa non è idonea a definirsi: “*all'elemento formale (i requisiti formali e strutturali dell’atto impugnabile) si deve accompagnare anche quello sostanziale integrato dal profilo funzionale e, quindi, dall'idoneità a realizzare gli effetti propri dell'atto di una data funzione (tipicamente di quella impositiva). Ammettere l'impugnabilità di un atto solo perché afferma una pretesa impositiva, senza però avere l'idoneità a definirla, significa introdurre un accertamento sull'esercizio di una funzione non ancora completata: in ultima analisi, un accertamento negativo, che per insegnamento pacifico non è ritenuta ammissibile nel processo tributario”.*

Pertanto, ai fini di evitare che l'allargata tutela del contribuente si traduca in un danno per lo stesso, il rimedio esperibile è un altro, non quello dell'impugnazione facoltativa. Ritiene che la garanzia per il contribuente deve essere ricercata nell'istituto della rimessione in termini dall'impugnazione. Invero, sostiene che, qualora venga riconosciuta l'impugnabilità di un atto non compreso nell'elenco dell'art. 19 D. Lgs. n. 546/92, bisogna verificare se siano rispettate in esso tutte le condizioni per poter ritenere maturata la decadenza dell'impugnazione. Per l'autore è evidente che non potrebbe intervenire nessuna decadenza allorquando non è individuabile un *dies a quo* certo, ovvero quando difettano i puntuali riferimenti in merito all'impugnabilità dell'atto, così come prescritto dal 2° comma dell'art. 19, D. Lgs. n. 546/92, nonché dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente: *“il contribuente, insomma, deve essere rimesso nei termini per impugnare l'atto, quando risulta che non è stato messo nelle condizioni di farlo tempestivamente”*. Conclude il suo commento affermando che l'impugnabilità delle comunicazioni e degli inviti che precedono la formazione del ruolo: *“rappresenta ormai un approdo inevitabile nel processo di trasformazione del modello della riscossione in base al ruolo”*, da ciò ne fa derivare delle implicazioni: innanzitutto per il contribuente, in quanto ove ammesso ad impugnare tali comunicazioni e avvisi si deve ritenere gravato di un onere di impugnare e non solo titolare di una facoltà; dall'altro lato per l'ente impositore, il quale oltre ad avere l'obbligo di emettere la comunicazione ove prescritta a pena di nullità, dovrà pure ritenersi gravato di impiegare una forma di trasmissione tale da garantire il contribuente circa il corretto espletamento di tale obbligo, nonché all'inserimento delle indicazioni prescritte dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. Infine, ritiene che[[193]](#footnote-193), l'atto deve presentare tutti i requisiti propri dell'atto amministrativo, che consentono al destinatario di conoscere la natura di quanto richiesto ed il titolo che giustifica la misura della richiesta stessa.

Altra parte della dottrina[[194]](#footnote-194), argomentando sempre sulla sentenza dei giudici di Piazza Cavour che ha concesso la facoltà di impugnare gli atti atipici, ritiene che: *“una siffatta impugnazione facoltativa pare in contrasto con il sistema, che collega l'impugnabilità di un atto alla decadenza del destinatario, in caso di mancato ricorso, dal potere di contestarne i vizi: onde, se ad un atto non espressamente elencato si nega tale efficacia, ne risulta la diversità di natura (per carenza di efficacia provvedimentale) rispetto a quelli elencati, sicché considerarlo impugnabile significa costruire una via di accesso al giudice tributario diversa da quella prevista - e in via esclusiva - dalla legge”*. Sottolinea che, per evitare vuoti di tutela, non si deve assumere che l'art. 19 sia superato ma bensì seguire l'interpretazione dello stesso.

Altra parte della dottrina[[195]](#footnote-195) ritiene “esagerata” l'ipotesi della facoltà di ricorrere al giudice tributario, in quanto se già si erano aperte delle prospettive assai ampie (anche per la varietà degli atti), a seguito di ritenere rientrante nella previsione dell'art. 19 gli atti assimilabili a quelli tassativamente elencati, riconoscere esplicitamente la facoltà di ricorrere contro tutti gli atti che portino a conoscenza una ben individuata pretesa tributaria, a prescindere dal tipo, significa che l'art. 19 D. Lgs. 546/92, al posto del contenuto che formalmente presenta, evidenzia una generica previsione di ricorribilità di qualsiasi atto da cui risulti la determinazione di un tributo. L'autore, inoltre, pur riconoscendo che tale posizione si lega alla finalità di tutelare il contribuente in modo tempestivo ed efficace, permettendogli di contestare immediatamente tutti gli atti dell'ente impositore dai quali emerge una pretesa definita, rileva, tuttavia, che tali positive intenzioni, stanno portando al raggiungimento di opposti risultati. Afferma che, pertanto, allo stato non sembra opportuno discostarsi dall'attuale disciplina che distingue gli atti autonomamente impugnabili dagli altri atti facendone il perno della regolamentazione della materia dei ricorsi: *“riconoscendo soltanto agli atti che presentano tutti i requisiti richiesti dalla legge la pienezza degli effetti per essi previsti”*. Ritiene che in tale ambito può trovare anche spazio l'individuazione di atti impugnabili che non siano elencati nell'art. 19, per analogia di contenuti con quelli indicati, ma sempre alla condizione che corrispondono al modello di atti impugnabili previsto dalla legge: “*può dirsi che la normativizzazione della forma, essendo anche garanzia, non possa essere superata a scapito della tutela delle situazioni per le quali è stata predisposta, attraverso la richiesta tassativa della presenza nell'atto di determinati elementi che ne sono espressione*”. Per l’autore, nei “*casi dubbi pare così corretto ritenere, pur escludendo la nullità dell'atto stesso, che questo, in quanto irregolare, non possa realizzare gli effetti specificatamente collegati alla sua rilevanza in ordine alla corretta esecuzione della procedura nei confronti del soggetto passivo, con conseguente mancata decorrenza del termine per ricorrere”.* Pertanto, esclude la possibilità di una impugnazione facoltativa in quanto non gli sembra *“corrispondere ad una coerente visione sistematica dell'attuale quadro normativo”*.

Altra parte della dottrina[[196]](#footnote-196) pur ammettendo l'impugnazione di atti atipici, non concorda con la soluzione che la Corte di Cassazione ha dato al problema affermando la mera facoltà di ricorrere alla tutela del giudice e che, quindi, l'impugnazione non si traduce in un onere. Per tale dottrina il ricorso alla distinzione suggerita dalla Suprema Corte è passibile di determinare incertezze considerato da una parte “*che fino ad oggi la rigidità del principio di tassatività degli atti impugnabili di cui all'art. 19, è stata attenuata dai giudici di legittimità ritenendo ammissibile una interpretazione estensiva di tali atti, senza escludere, per gli atti impugnabili in virtù di tale interpretazione, la decorrenza del termine di impugnazione, e, dall'altra, che l'atto atipico potrebbe anche pagare l'indicazione dei dati prescritti dal comma secondo dell'articolo 19, per cui il destinatario si troverebbe nel dilemma se impugnarlo, in osservanza dell'indicazione, o non impugnarlo, nonostante l'indicazione, reputandosi che la pretesa in esso contenuta comunque non diventi definitiva”*. Infatti, è possibile impugnare l'atto atipico: lo stesso si consolida allorquando reca l'indicazione prescritta per tutti gli atti impugnabili avanti le commissioni tributarie dal comma secondo dell'articolo 19, ossia del termine del quale proporre ricorso, della commissione tributaria competente, nonché delle forme da osservare ai sensi dell'art. 7, comma secondo, lett. *c,* dello Statuto dei diritti del contribuente: *“ove siffatta indicazione manchi, non matura alcuna decadenza dall'impugnativa della pretesa non decorrendo il termine per impugnare”*, pertanto, se tali indicazioni sono presenti l'atto atipico se non impugnato consoliderà i suoi effetti.

Un altro significativo contributo, sull'argomento che stiamo trattando, è tratto da un articolo cui hanno partecipato illustri autori, nel quale ognuno di essi si è espresso a favore o contro la possibilità dell'impugnazione facoltativa ai fini di una maggiore tutela del contribuente, delineando maggiormente il proprio pensiero in tema di impugnazione di atti atipici.

In tale articolo[[197]](#footnote-197) il primo autore ad intervenire[[198]](#footnote-198) riprende il tema dell’impugnabilità di atti atipici non notificati, quali le fatture, le comunicazioni di irregolarità e gli avvisi bonari, ipotizzando una categoria di atti avverso cui il contribuente avrebbe non un obbligo ma una mera facoltà di proporre ricorso. Ricorda, che tale soluzione fonda il suo convincimento sul fatto che l’atto non fosse stato notificato e che, quindi, l’Ufficio non potesse provare l’effettiva conoscenza dello stesso. Perché, il rovescio della medaglia di tale ragionamento, è quello che se l’Ufficio riuscisse a provare l’effettiva conoscenza dell’atto da parte del contribuente, e questi non lo ha impugnato, si cristallizzerebbe la pretesa in esso riportata. L’unico modo per non subire conseguenze negative, in tale ipotesi, sarebbe negare la conoscenza dell’atto. Tale soluzione viene correttamente criticata, in quanto in diritto tributario, a differenza di quello amministrativo, vi è un sistema di impugnazione di tipo chiuso e, quindi, il contribuente potrebbe essere tratto in inganno dalla non inclusione di un atto nell’elenco di cui all’art. 19, ma che abbia l’attitudine a consolidare i suoi effetti. Per tale via si affermerebbe, infatti, la conclusione, ampiamente criticata, avanzata dalla pronuncia della Cassazione del 26 settembre 2003, n. 14482 (le lettere di “richiesta denuncia versamento Tassa in materia di Tosap, ritenute atti impugnabili e il non averle contestate nei termini, comportò, in quel caso, l’impossibilità di riaprire la contestazione sul merito impugnando la successiva cartella).

In tale dibattito, l’autore, ritiene che si potrebbe ipotizzare di affermare[[199]](#footnote-199) l’esistenza di un’impugnazione facoltativa anche se il contribuente abbia avuto una conoscenza di fatto o addirittura la notifica. Cioè si potrebbe prospettare l’impugnazione facoltativa a prescindere dalla notifica, in ogni caso, l’inerzia del contribuente non comporterebbe la definitività dell’atto. Ritenendo gli atti in questione impugnabili al fine di anticipare la tutela giurisdizionale *“pur non essendo provvedimentali, nel senso di “idonei a consolidarsi*”*,* *se non impugnati”.*

Ritiene che tale esigenza di anticipazione della tutela può essere ipotizzabile se avviene nel rispetto del principio di economia dell’azione amministrativa e processuale. Affinchè ciò sia possibile, occorre vuoi che l’atto *“contenga tutti quegli elementi sostanziali che normalmente caratterizzano gli atti impositivi (quantum del tributo dovuto e motivazione)*, vuoi *“che si evitino duplicazioni di liti”*.

In ogni caso, osserva che si debba valutare la compatibilità di tale impugnazione con le regole generali del processo tributario. Difatti, per ammettere l’impugnazione facoltativa deve, innanzitutto, superarsi l’ostacolo dell’elencazione di cui all’art. 19. Ricorda che di già si è superata la teoria della tassatività degli atti impugnabili affermando l’impugnazione del diniego di autotutela e del diniego di disapplicazione di norme antielusive, pertanto, non dovrebbero esserci problemi nemmeno per gli atti su cui si discute.

Però, ricorda che ammettere un processo impugnatorio di tipo aperto, quindi, ammettere l’impugnazione di atti non inclusi nell’art. 19, comporta, altresì, che debba essere verificato l’interesse al ricorso del ricorrente, al fine ai poter adire l’autorità giudiziaria. A tale affermazione, pone la riflessione che l’interesse al ricorso *“non si configura solo nel caso della immediata lesività dell’atto, ma anche in relazione all’utilità dell’azione con riguardo al bene della vita che si intende conseguire. Utilità che quanto meno….può essere identificata nella possibilità di evitare di subire l’applicazione delle misure di garanzia attivabili in via di autotutela esecutiva dall’agente della riscossione*” (fermo, ipoteca, sospensione dei pagamenti e a tutti gli strumenti atti a contrastare l’evasione fiscale di recente introduzione). Difatti, l’unico strumento attualmente atto a bloccare le misure di garanzia è la sospensione giudiziale degli effetti dell’atto esecutivo impugnabile, che però non offre una tutela forte, ma limitata, e non viene concessa in via automatica ma solo in presenza di un grave danno.

Inoltre, ritiene che non possa essere di ostacolo, all’impugnazione facoltativa, nemmeno il profilo della mancata notifica dell’atto atipico, considerato l’orientamento giurisprudenziale che ritiene sanati i vizi di notifica con la proposizione del ricorso. Pertanto, se avverso l’atto non notificato ritualmente si può proporre ricorso non comprende perché non si possa proporre ricorso avverso l’atto atipico solo comunicato.

Infine, risolve il problema avanzato da altra dottrina, preoccupata dal fatto che l’ammissione nel processo tributario dell’impugnazione facoltativa avrebbe comportato una proliferazione delle liti (e, quindi, una moltiplicazione dei processi), ritenendo che *“la presentazione del ricorso avverso un atto intermedio (ad esempio, comunicazione di irregolarità), o un atto equiparabile ad uno di quelli indicati (ad esempio, fattura), rende inammissibile l’impugnazione dell’atto successivo (confermativo) attraverso cui si formalizza la pretesa (cartella di pagamento), a meno che l’atto successivo abbia vizi propri”.* A suo parere, in tal caso si verificherebbe un’ipotesi di litispendenza e la sospensione della riscossione andrebbe, semmai, chiesta *“in sede di impugnazione dell’atto non notificato con cui si manifesta la pretesa”,* senza moltiplicare i processi. Conclude il commento affermando che il consentire l’impugnazione facoltativa ha il suo fondamento esclusivamente nell’esigenza di migliorare la tutela del contribuente, per cui dalla sua inerzia non gli può derivare nessuna preclusione di impugnazione. Altrimenti argomentando, infatti, si menomerebbe la tutela del contribuente offrendo la possibilità all’Amministrazione di invocare *“la cristallizzazione della pretesa per mancata impugnazione di un atto che non possiede i requisiti formali degli atti impositivi”*. Pertanto, ritiene che ben può convivere tale tipo di impugnazione con l’assetto tradizionale del processo tributario: *“Se viceversa, appare del tutto inaccettabile la tesi dell’impugnazione facoltativa, bisogna decisamente e con maggiore forza contrastare, innanzitutto, ogni ipotesi di interpretazione estensiva dell’art. 19, la quale rischia di pregiudicare seriamente la tutela del contribuente”.*

A seguito è intervenuta autorevole dottrina[[200]](#footnote-200) che ha (nuovamente) criticato la soluzione prospettata, perché tale strumento, stravolgendo i principi del processo tributario, farebbe accrescere l’incertezza del diritto. Inoltre, *“l’alternatività tra impugnabilità dell'atto prodromico e dell'atto per così dire “confermativo”, finirebbe con l'aumentare il rischio della tutela del contribuente, dal momento che la commissione adita potrebbe dichiarare inammissibile l'impugnazione dell'atto prodromico, pregiudicando quella dell'atto confermativo per l'eventuale scadenza dei termini di impugnazione. Sarebbe allora, e a parere di chi scrive, più garantista per il contribuente la doppia impugnazione dei due atti, ma così facendo, si intaccherebbe il principio di economia processuale”.* Afferma, inoltre, che l'interpretazione estensiva degli atti impugnabili *“non altera o scalfisce il principio della tassatività, anzi spinge eventualmente il legislatore ad ampliare il numero degli atti impugnabili”*.

A tale riflessione è seguita altra autorevole dottrina[[201]](#footnote-201) anch’essa che reputa il rimedio dell’impugnazione facoltativa non praticabile, per l’incertezza che causerebbe e per l’alterazione dei principi basilari del processo tributario. Per tale dottrina, non trova possibilità in ambito tributario l’impugnazione facoltativa, essendo, a differenza del diritto amministrativo, l’accesso alla giustizia riservato dalla legge alla notifica di determinati atti, connotati dall’idoneità a cristallizzarsi laddove non impugnati. Pertanto, a suo parere, un atto non può reputarsi impugnabile solo perché informa di una pretesa, ma *“sono impugnabili solo gli atti* (non inclusi nell’elenco) *assimilabili sul piano funzionale a taluno degli atti che vi sono compresi”*. Inoltre, ribadisce che per tale via si ammetterebbero le azioni di accertamento negativo nell'ambito del processo tributario, che come sappiamo dalla giurisprudenza della Cassazione sono state negate. A suo parere *“l'impugnabilità delle comunicazioni preliminari all'iscrizione a ruolo, deve passare per il compiuto riconoscimento che queste costituiscono, oramai, gli atti mediante i quali si compie la funzione impositiva, a fronte di un impiego del ruolo relegato a mero atto di riscossione”*. Ritiene, pertanto, che per apprestare una maggiore tutela al contribuente non si deve parlare di impugnazione facoltativa ma bensì la soluzione debba cercarsi nell'ambito dell'istituto della rimessione in termini del contribuente. Quest'ultimo, infatti, se incolpevolmente non abbia impugnato l'atto, vuoi perché mancava una forma di comunicazione sufficientemente certa vuoi perché l'atto difettava delle prescritte indicazioni circa la propria impugnabilità, deve essere rimesso in termini. Per l'autore, infatti, l'impugnazione facoltativa introduce eccessiva incertezza ed indeterminazione: quale, ad esempio, il discrimine per individuare la categoria marginale di atti facoltativamente impugnabile. Rileva che, tale discrimine, non può essere quello dell'imminenza dell'aggressione al patrimonio, posto che l'aggressione è possibile solo a seguito di un ulteriore atto espressamente ricorribile ed i cui effetti possono anche essere sospesi in occasione della sua impugnazione.

Altra dottrina[[202]](#footnote-202), intervenuta al dibattito, afferma che è proprio l'elencazione di cui all'art. 19 D. Lgs. n. 546/92 che genera nel contribuente la convinzione di non poter impugnare determinati atti e quindi di attendere quelli successivi tipici ed elencati. Ma se poi, la giurisprudenza dilata vertiginosamente il concetto di avviso di accertamento, tale interpretazione potrebbe comportare un grave danno per il contribuente. Pertanto, sostiene che: *“parlando di facoltà di impugnazione indotta dalla buona fede del contribuente, la Cassazione n. 21045/2007, dopotutto, giunge allo stesso risultato di riconoscere certi atti sostanzialmente equivalente agli accertamenti, salvaguardando la posizione dei destinatari, ove tali atti siano privi delle caratteristiche formali richieste per gli ordinari accertamenti (non ultima l'indicazione dell'impugnabilità). L'affermazione della Cassazione somiglia molto a una remissione in termini preventiva e generalizzata, che si potrebbe raggiungere secondo varie argomentazioni..: una di esse la negazione dell'attitudine dell'atto a rendersi definitivo se non impugnato”.* L'autore che aveva sempre sostenuto la possibilità di impugnare l'atto facoltativamente solo avendone avuta una conoscenza di fatto e non una rituale notifica, in questo commento, rappresenta la possibilità che si potrebbe andare oltre i concetti del diritto amministrativo sulla conoscenza di fatto, per poter affermare che il contribuente potrebbe anche ammettere di aver ricevuto l'atto, ma essendo atipico lo stesso non consoliderebbe i propri effetti.

Risolve pure il problema avanzato da parte della dottrina, sulla proliferazione delle liti ammettendo l'impugnazione facoltativa, affermando che se il contribuente impugna *“si dichiara consapevole della natura sostanziale dell'atto e riprendono vigore le regole generali, compreso il divieto di proporre contro atto successivi motivi che avrebbero potuto essere fatti valere contro l'atto anteriore impugnato”.*

Sottolinea, altresì, che tali impostazioni non introdurrebbero neppure delle azioni preventive a contenuto negativo, in quanto non gli sembra possibile paragonare all'accertamento preventivo della procedura civile *“la contestazione di una pretesa compiutamente formulata, ed avanzata dalla controparte, sia pure attraverso atti - come la fattura o gli avvisi bonari - non notificati al destinatario; vero è che gli avvisi bonari sono anche uno strumento deflattivo del contenzioso, consentendo eventuali spiegazioni del contribuente, come rileva anche la Cassazione: se, però, il contribuente sa di non avere chiarimenti da fornire, non si vede perché non potrebbe contestare una pretesa tributaria già compiutamente indicata nell'avviso bonario”.*

Ultimo autorevole intervento[[203]](#footnote-203) ammette la possibilità di conciliare il sistema di impugnazione c.d. facoltativo con il sistema impugnatorio chiuso del processo tributario. Per tale dottrina il punto da cui muovere è che non tutti gli atti impugnabili individuano tratti di funzione provvedimentale amministrativa, cioè non tutti gli atti impugnabili sono atti di imposizione. Inoltre, rileva che la predeterminazione normativa degli atti impugnabili di cui all'art. 19, deve essere intesa nel senso che l'impugnazione è ammessa avverso uno di questi atti per la ragione che essi sono indici dell’attualità dell'interesse ad agire del ricorrente, ma *“non ha nulla a che vedere con l'eventuale consolidamento dei loro effetti. Il consolidamento in questione dipende infatti solo dall'eventuale natura provvedimentale dell'atto; dall'essere espressione compiuta della potestà di incidere unilateralmente sulla sfera del contribuente*”. Sostiene, invece, se l'atto non ha natura provvedimentale, la sua efficacia promana solo dalla legge perciò il decorso del termine di impugnazione, in questo caso, non consolida effetti dell'atto: *“il consolidamento dell'atto va circoscritto ai soli provvedimenti e discende dal loro contenuto precettivo”*. Inoltre, ritiene che non essendo questi atti di natura provvedimentale si deve tenere proprio in considerazione la suscettibilità degli stessi a produrre effetti propri e quindi si può sostenere che essi non siano neppure idonei a determinare la decorrenza del termine per ricorrere.

Infine, constata che vi possono essere degli *“atti che, pur esprimendo una pretesa dell'amministrazione sono inidonei a consolidare effetti, perché difettano dei requisiti formali previsti dallo schema normativo e, di conseguenza, non soddisfano quel requisito di riconoscibilità della funzione, cui va subordinato, a tutela del contribuente, il loro consolidamento, e che, pur tuttavia, stimolano e rendono apprezzabile l’interesse del contribuente ad eventualmente ricorrere in via giurisdizionale”.* Ritiene che si tratta in sostanza di situazioni in cui la funzione dell'amministrazione è informalmente esercitata venendosi a creare così, nella realtà, *“un ibrido tra il mero atto ed il provvedimento”*. Conclude il suo commento osservando come può sembrare strano che vi siano degli atti solo facoltativamente impugnabili ed insuscettibili di consolidare gli effetti, ma rinviene un precedente nel comma terzo dell'art. 19, D. L.gs. n. 546/92[[204]](#footnote-204).

**4.4 La nozione di atto facoltativamente impugnabile.**

L'elencazione tassativa degli atti di cui all'art. 19, vista come possibilità di impugnare soltanto gli atti in essa elencati, non ha mai retto, men che meno ora che appartengono alla giurisdizione delle commissioni tributarie nuovi tributi ed i poteri dell’agente della riscossione sono sempre più penetranti ed invasivi nei confronti del contribuente. Come abbiamo avuto modo di vedere, copiosa giurisprudenza della suprema Corte di Cassazione, talvolta a sezioni unite, ed anche una sostanziosa parte della dottrina ammettono la possibilità di impugnare atti atipici, non elencati nell'art. 19, attraverso l'assimilazione ad uno di questi. A seguito di tale interpretazione estensiva però, sorge il problema che il contribuente potrebbe incappare nella cristallizzazione degli effetti di un atto che, suo malgrado, aveva ritenuto non passibile di impugnazione.

In tale prospettiva, ben si inserisce la possibilità di poter impugnare facoltativamente un atto. Non precludendo in ogni caso la possibilità di difesa al contribuente qualora ritenga opportuno non impugnarlo ed aspettare che la pretesa venga reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19. In tal modo, a ben vedere, si ridarebbe slancio alla tipicità dell'art. 19 che, senz'altro, continuerebbe a rendere peculiare il processo tributario rispetto agli altri processi. Invero, in assenza dell’elencazione di cui all'art. 19 D. Lgs. n. 546/92, non esisterebbe neanche la possibilità di un'impugnazione facoltativa in quanto tutti gli atti sarebbero indistintamente impugnabili, così come accade nel processo amministrativo. Intanto, si può parlare di un'impugnazione facoltativa, o di impugnare atti atipici, fin tanto che sarà in vigore l'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19. Ciò caratterizza il processo tributario.

Difatti, interpretando in maniera rigorosa l'elencazione dell'articolo 19, il resto degli atti, i quali porterebbero a conoscenza una ben individuata pretesa tributaria facendo sorgere fin da subito l'interesse a ricorrere, sarebbero da considerare atti facoltativamente impugnabili. Questo è il ragionamento espresso dalla Sezione Tributaria nella sentenza n. 21045/2007. Ciò eviterebbe quelle incertezze, lamentate ampiamente sia in dottrina che in giurisprudenza, cui potrebbe andare incontro il contribuente qualora dovesse continuarsi a seguire l'interpretazione estensiva per il tramite dell’assimilazione degli atti non elencati a quelli elencati. Perché, se di incertezze si può parlare queste vengono generate non dalla possibilità di impugnare facoltativamente un atto, ma dalla interpretazione estensiva degli atti elencati nell'art. 19. Invero, se si ammettesse la tipicità rigorosa degli atti elencati nell'art. 19 dubbi non potrebbero essercene, in quanto da un lato l'amministrazione finanziaria sarebbe costretta ad emettere solo gli atti indicati nell'art. 19 (compreso il *nomen iuris*), altrimenti incorrerebbe nel rischio che non avendo notificato un atto di quelli indicati, il successivo notificato (che in realtà sarebbe il primo tipico) potrebbe essere ormai fuori dai termini previsti a pena di decadenza per la notifica degli atti impositivi dalle singole leggi di imposta, dall'altro lato, il contribuente, sarebbe certo della possibilità di impugnare soltanto gli atti elencati nell'art. 19, in quanto gli altri in ogni caso, non sarebbero suscettibili di ricorso, nè sarebbero idonei a cristallizzare alcunché.

Da tale “criterio formalistico”, però, abbiamo visto che fin da subito[[205]](#footnote-205) sia la giurisprudenza che la dottrina si sono discostati. Ma a ben vedere, lo hanno fatto, solo per la ragione di dover apprestare una tutela avverso quegli atti che esprimendo comunque una pretesa di già definita, e non essendo seguiti da altri atti tipici elencati, erano lesivi della sfera giuridica del contribuente. Pertanto, la prima distorsione si è avuta proprio per il fatto che l'ente impositore nell'emettere degli atti lesivi della sfera giuridica del contribuente si è discostato volontariamente[[206]](#footnote-206) da quelli che il legislatore aveva preordinato.

Per tutelare il contribuente da tali “distorsioni”, in giurisprudenza e in dottrina si è parlato sempre più di interpretazione estensiva per poter ricomprendere (come impugnabili) atti che in realtà, a volte, non erano neanche assimilabili a quelli elencati. Però, come abbiamo visto, se da un lato l’ interpretazione estensiva dell'elenco di cui all'art. 19 ha dato la possibilità di eliminare vuoti di tutela, dall'altro lato ed in seconda battuta, ha causato gravi danni e palese ingiustizia, nei confronti di quei contribuenti che si sono visti dichiarare inammissibile il ricorso avverso un atto tipico perché a dire dei giudici di legittimità avevano omesso di impugnare un atto atipico che in quanto assimilabile ad un avviso di accertamento o di liquidazione aveva cristallizzato i suoi effetti.

Le soluzioni, a mio modo di vedere, per non ingabbiare il contribuente nelle morse dell’azione dell'amministrazione finanziaria potrebbero essere due: 1) ancorare la tipicità degli atti impugnabili a quelli elencati nell'articolo 19, quindi ritenere *tanquam non esset* gli atti emanati dagli enti impositori che si discostino anche solo per il *nomen iuris* da quelli elencati e, pertanto, ritenere inammissibile un eventuale ricorso proposto avverso un atto differente[[207]](#footnote-207); 2) ritenere l'elencazione di cui all'art. 19 come una predeterminazione normativa, quindi ammettere la possibilità di impugnare qualsiasi atto che esprima una pretesa di già definita, in quanto l'amministrazione non cambierà più la sua volontà (e, pertanto, sorge fin da subito l'interesse ad eliminare tale pregiudizievole decisione), ma ancorare l'autoritàtività[[208]](#footnote-208) solo agli atti tipici ed espressamente elencati. Tale ultima soluzione sembrerebbe allo stato attuale la più consona vuoi per tutelare gli interessi dell'amministrazione finanziaria vuoi per tutelare quelli del contribuente[[209]](#footnote-209).

Preso atto della sopravvenuta ristrettezza dell'elencazione di cui all'art. 19 e la necessità di estendere la possibilità di ricorrere anche ad altri atti che, con concrete ragioni, sia fattuali che giuridiche, che la sorreggono, portino a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, occorre delineare la categoria degli atti facoltativamente impugnabili. Tutto ciò, nell'ottica di apprestare una tutela anticipata al contribuente. Se si tiene ben in mente tale concetto, non si vede come l'applicazione di tale principio possa creare distorsioni del sistema del processo tributario. Ed invero, gli atti cui si discute, passibili di impugnazione facoltativa, possono essere individuati, in prima battuta, negli avvisi di pagamento, nelle fatture TIA, nelle comunicazioni di irregolarità *ex* art. 36 *ter* e nel preavviso di fermo amministrativo dei beni mobili registrati. Tali atti, a ben vedere, per produrre i propri effetti, hanno bisogno che la pretesa venga reiterata nell'atto tipico e successivo previsto dalla sequela procedimentale voluta dal legislatore, ossia per i primi casi la cartella di pagamento, mentre per il preavviso di fermo, teoricamente, il vero e proprio provvedimento di fermo amministrativo dei beni mobili registrati[[210]](#footnote-210). Pertanto, se se ne ammette un'impugnazione, così come ha fatto la Corte di Cassazione, questa deve essere possibile soltanto nell'ottica di anticipare la tutela del contribuente, non potrà mai essere vista come una ulteriore *chances* offerta all’amministrazione per far consolidare effetti in atti che il contribuente non ha ritenuto impugnabili, in quanto non conoscibili *prima facie* quali provvedimenti. In tale ottica l'impugnazione di tali atti non può che essere vista come facoltativa. Se il contribuente vorrà anticipare la tutela, perche per proprie ragioni ritiene di doversi maggiormente tutelare avverso le successive misure che può adottare l’agente della riscossione a garanzia del credito tributario, in questi casi sarà ben libero di farlo, impugnando l'atto atipico, altrimenti potrà aspettare l'emanazione del successivo atto, senza che dalla sua inerzia possono derivargli preclusioni. Anzi, anticipando la tutela il contribuente si priva di alcune *chances* di difesa rispetto alla possibilità che avrebbe avuto impugnando la successiva cartella di pagamento, qualora, eventualmente, fosse stata notificata. Infatti, è difficile ipotizzare che l'atto atipico venga annullato per vizi di forma, ovvero venga annullato per la mancanza dell’indicazione della Commissione da adire o per una parziale mancanza di motivazione, ma solo per i vizi concernenti il presupposto del dovuto e il *quantum* della pretesa; inoltre, la cartella di pagamento stessa atto successivo che deve essere notificato, potrebbe essere notificata oltre i termini previsti a pena di decadenza dalla legge, il contribuente non aspettando la notifica della cartella di pagamento si priva dell’eventuale possibilità di eccepire tale violazione, proprio perché decide di anticipare la tutela. Perché ha ragioni di merito, si presume forti, da far valere.

La possibilità che si dà al contribuente potendo (e non dovendo) impugnare una fattura, un avviso di pagamento, il preavviso di fermo, o qualsiasi atto amministrativo con il quale viene portata a conoscenza una pretesa di già definita da parte della pubblica amministrazione ma non ricompreso nell'art. 19, non può ritorcergli contro privandolo di una tutela sugli atti avverso i quali la tutela è prevista dalla legge. Tale possibilità semmai, ribadiamo, e prospettica alle nuove incisive e sempre più invadenti misure di garanzia che l'agente della riscossione può azionare nei confronti dei contribuenti, quest’ultimi, difatti, anticipando la tutela potrebbero realisticamente evitare le sofferenze di una di queste tali misure, qualora fosse infondatamente disposta.

Pertanto, occorre distinguere il profilo della cristallizzazione degli effetti che si ha con l’emanazione di uno degli atti previsti dall’art. 19 (comprensivi dei requisiti di forma), dalla definitività della pretesa che suscita l’interesse a ricorrere, che può ritrovarsi anche in un atto atipico, non idoneo a cristallizzarsi in quanto non provvedimentale[[211]](#footnote-211).

In tale ottica si spera che il principio di impugnazione facoltativa possa prendere piede nel processo tributario, anche per una maggiore certezza del diritto.

Ma quali sono gli atti facoltativamente impugnabili?

Possiamo sicuramente includere fra gli atti facoltativamente impugnabili - naturalmente fra quelli che portino a conoscenza una ben individuata pretesa tributaria - sicuramente gli atti non elencati che non vengono ritualmente notificati. In mancanza di un *dies a quo*, invero, non inizia a decorrere il termine di 60 giorni (dalla notifica) fissato a pena di inammissibilità dall’art. 21 D.Lgs. n. 546/92 per la proposizione del ricorso, quantanche l’amministrazione riuscisse a provare *aliunde* la conoscenza dell’atto da parte del privato. Nessuna preclusione può derivare dalla comunicazione di un atto atipico, pertanto gli stessi sono facoltativamente impugnabili.

Avanzando nell’analisi, occorre valutare la possibilità che un atto atipico venga ritualmente notificato. In questo caso, pertanto, l’amministrazione potrebbe provare che il contribuente ha ricevuto l’atto e, teoricamente, la rituale notifica potrebbe far decorrere il termine previsto dall’art. 21 cit.. Sennonchè, il processo tributario, come abbiamo visto, si caratterizza per essere un processo impugnatorio di atti elencati. Per cui, non è sufficiente la notifica di un qualsiasi atto, ancorchè contenga una pretesa definitiva, per fondare il diritto da parte dell’amministrazione finanziaria, ma occorre la notifica di quegl’atti tassativamente elencati.

La notifica di un atto contenente una pretesa, non lo tramuta in un atto autonomamente impugnabile, bensì in un atto facoltativamente impugnabile.

Proseguendo nella disamina, possiamo rinvenire un atto atipico notificato, che inoltre, contenga i requisiti formali (meno il *nomen iuris*) previsti dal 2° comma dell’art. 19 ovvero potrebbe non contenerli. Se non li contiene, sono forti le argomentazione teoriche per poter escludere *tout court* l’atto fra quelli autonomamente impugnabili[[212]](#footnote-212) (ragioni di chiarezza e trasparenza, collaborazione fra contribuente e fisco, ecc.) ed in ogni caso perché un provvedimento, in quanto tale deve essere emanato con i requisiti previsti dalla legge, al fine di poter dispiegare i propri effetti.

Si può concludere pertanto, che l’atto atipico notificato che non contenga le prescrizioni di cui al 2° comma, dell’art. 19 D.Lgs. n. 546/92, sia un atto facoltativamente impugnabile.

Se, invece, l’atto atipico notificato contiene i requisiti di cui al 2° comma dell’art. 19 citato, sorge il dubbio se lo stesso possa rientrare, a seguito di un’interpretazione estensiva, nella categoria degli atti autonomamente impugnabili. E quindi, comportare un obbligo di impugnazione e non una facoltà.

In tali ipotesi, una soluzione potrebbe rinvenirsi attenzionando i profili applicativi dei singoli tributi. Se è prevista nella procedura di attuazione del prelievo tributario (dei singoli tributi), un atto anteriore alla notifica della cartella di pagamento (ad es., in caso di Tarsu si rettifica la superficie dichiarata accertandone una maggiore) allora l’atto, ancorchè con un *nomen iuris* differente è immediatamente impugnabile, pena la consolidazione degli effetti. Se l’atto atipico notificato, pur contenendo i requisiti previsti dal 2° comma dell’art. 19[[213]](#footnote-213), non rientra, per previsioni legislative, nella sequela procedimentale allora l’atto è facoltativamente impugnabile, in quanto, giocoforza, successivamente deve essere notificata la cartella di pagamento[[214]](#footnote-214), sia per i termini di decadenza, sia per poter azionare il fermo e l’ipoteca.

Si potrebbe così, delimitare la categoria degli atti facoltativamente impugnabili e trovare il discrimine fra questi e quelli autonomamente impugnabili di cui all’elenco dell’art. 19 citato.

Un altro criterio (che definiamo formale per contrapporlo a quello testè esposto, che potremmo definire funzionale), è quello seguito dalla Corte di Cassazione, interpretando rigorosamente l’elenco dell’art. 19 e quindi ritenere gli atti non elencati[[215]](#footnote-215) *tout court* facoltativamente impugnabili.

**4.5. Gli avvisi di pagamento, la fattura, le comunicazioni di irregolarità *ex* art. 36 *ter* e il preavviso di fermo: atti facoltativamente impugnabili.**

Come anticipato nel precedente paragrafo, in prima battuta possono essere considerati atti facoltativamente impugnabili gli avvisi di pagamento, la fattura TIA, le comunicazioni di irregolarità ex art. 36 ter ed anche il preavviso di fermo.

Gli **avvisi bonari di pagamento** sono atti che vengono emanati prima dell’emissione della cartella di pagamento, per consentire l’acquisizione di somme iscritte a ruolo senza l’onere della notifica della cartella e consentendo al contribuente di eccepire irregolarità della pretesa anche in via di autotutela.

Per quanto riguarda i riferimenti normativi di tali avvisi bonari, il primo lo rinveniamo nell’art. 25 del D.Lgs. n.472/1997 in tema di sanzioni amministrative, dove si afferma che le sanzioni relative alle somme iscritte nei ruoli resi esecutivi entro il 31 dicembre 2000 e relativi al controllo formale delle dichiarazioni presentate fino al periodo d’imposta 1998, sono ridotte alla metà per i contribuenti che aderiscono ad apposito invito al pagamento dei tributi dovuti, dei relativi interessi e delle sanzioni, contenuto in un comunicazione inviata al debitore dal Concessionario della riscossione entro il secondo mese successivo a quello di consegna del ruolo. La circolare ministeriale n. 132 del 28 giugno 2000 qualificava questi atti come avvisi bonari e la funzione degli stessi viene individuata nella possibilità di beneficiare della riduzione delle sanzioni. Ma tali avvisi, per i quali fra l’altro, era prevista la notifica, sono di scarsa applicazione odierna in quanto erano previsti per i ruoli resi esecuti fino al 30 dicembre 2000 e riguardanti le dichiarazioni d’imposta fino al 1998.

Attualmente, maggior importanza rivestono senz’altro gli avvisi bonari di pagamento previsti dall’art. 32, comma 2, lett. B) del D. Lgs. n. 46/1999, in tema di riscossione a mezzo ruolo. Tale norma prevede che gli Agenti della riscossione possono inviare a mezzo lettera non raccomandata al contribuente, prima della notifica della cartella di pagamento, un avviso contenente le some già iscritte a ruolo.

Inoltre, dalla disamina delle sentenza in tema di impugnazione di atti non elencati nell’art. 19 D.Lgs. n. 546/92, svolta nel capitolo precedente, abbiamo notato che la Cassazione ha ammesso l’impugnazione di avvisi di pagamento emanati dall’ente impositore (Comune) ai fini della richiesta della Tarsu. I giudici del supremo collegio ne hanno ammesso l’impugnabilità in quanto, a dir loro, tale avviso era assimilabile agli avvisi di accertamento[[216]](#footnote-216). In realtà nella disciplina della Tarsu, non è prevista l’emissione di un avviso di pagamento antecedente alla notifica del ruolo che avviene tramite la cartella di pagamento. Inoltre, le ipotesi in cui la legge prevede l’emissione di un apposito avviso di accertamento sono limitati ai casi di denuncia incompleta, omessa o infedele. Pertanto, nello specifico, nel caso deciso dalla Corte, non vi era nessuna norma che imponesse l’emissione di un avviso di pagamento che potesse valere da avviso di accertamento: non ricorrevano le ipotesi che giustificassero l’emissione di un avviso di accertamento considerato che veniva richiesto il versamento annuale della tassa (si presume dovuto in base ad una precedente denuncia ovvero in virtù di un accertamento per gli anni precedenti, e non certo per un’attività accertatrice scaturita per la prima volta per quell’annualità e per quella vicenda giunta in Cassazione)[[217]](#footnote-217).

In un primo momento la Cassazione aveva ritenuto impugnabili gli avvisi di pagamento emessi dall’ente impositore, riconoscendo (anche se non proprio in maniera appropriata) la loro assimilazione agli avvisi di accertamento e non, invece, la possibilità di impugnare gli avvisi di pagamento emessi dall’Agente della riscossione, in quanto gli stessi, secondo i giudici di legittimità, sarebbero atti riconducibili tra quelli di natura privatistica, con cui un creditore rivolge un invito di pagamento al suo debitore, piuttosto che fra gli atti espressione di un potere pubblicistico autoritativo[[218]](#footnote-218).

Successivamente, la Cassazione ha sancito la possibilità di impugnare un avviso di pagamento della Tarsu emesso dal concessionario della riscossione del Comune prima della notifica della cartella[[219]](#footnote-219).

Orbene, nell’ottica di anticipare la tutela del contribuente, non sembra che sia di peso la differenziazione fra avvisi di pagamento emessi dall’ente impositore o dall’agente della riscossione. Infatti, in entrambi i casi sono atti con i quali viene portata a conoscenza, per la prima volta, la pretesa tributaria che il contribuente sarà tenuto a versare. Poco importa che l’atto sia emesso da un ente piuttosto che da un altro (per conto del primo) se gli effetti che produce sono gli stessi: informare il contribuente che lo stesso è stato inserito nell’elenco dei debitori e che dovrà versare le somme a lui richieste. Pena la successiva notifica della cartella di pagamento, con un ulteriore esborso di denaro (aggi di riscossione, spese di notifica, ecc.). Pertanto, nell’ottica di apprestare una tutela anticipata al contribuente si dovrebbe senz’altro, ammettere l’impugnazione facoltativa di entrambi gli avvisi di pagamento, per le stesse motivazioni: portano a conoscenza una pretesa di già definitiva (compiuta e non condizionata) e fanno sorgere fin da subito l’interesse ad agire *ex* art. 100 c.p.c.[[220]](#footnote-220), per la tutela del bene della vita[[221]](#footnote-221).

Gli avvisi di pagamento suscettibili di impugnazione facoltativa, sono allo stato, quelli emessi dai Consorzi di bonifica per richiedere il pagamento dei contributi consortili, quelli emessi dalla Camera di commercio in relazione al pagamento dei diritti camerali, nonché gli inviti al pagamento emessi per la riscossione della Tosap dalla società concessionaria del servizio di accertamento e riscossione e come abbiamo visto la categoria degli avvisi di pagamento emessi ai fini Tarsu sia dall’ente impositore sia dall’agente della riscossione. E quanti altri che, nel tempo, potrebbero assurgere alla stessa funzione in maniera tale da garantire una tutela efficace (in quanto immediata) al contribuente, senza attendere che la pretesa si reiteri in uno degli atti elencati nell’art. 19 D. Lgs. n. 546/92.

La **fattura** (TIA) è l’atto con cui il soggetto gestore del servizio rifiuti richiede il pagamento di quanto dovuto annualmente a titolo di tariffa igiene ambientale, che come sappiamo, ha sostituito la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Al fine della riscossione del tributo l’ente gestore provvede ad emettere fatture commerciali con i relativi importi calcolati alla stregua di quanto sancito dall’art. 49 del D. Lgs. n. 22/1997 (c.d. Decreto Ronchi, oggi sostituito dall’art. 238 D. Lgs. n. 152/2006). In caso di mancato spontaneo pagamento della fattura da parte dell’utente, il soggetto gestore, tramite l’agente della riscossione provvederà alla notifica della cartella di pagamento. A volte, lo stesso soggetto gestore, delega l’agente della riscossione ad emettere le fatture in suo conto.

In ogni caso, sembra che le fatture in questione non differiscono dagli avvisi di pagamento Tarsu. Hanno lo stesso scopo e lo stesso fine, portare per la prima volta, a conoscenza del destinatario una pretesa ben definita, e la fattura, come l’avviso di pagamento deve essere seguita dalla notifica della cartella di pagamento. Anche per la fattura TIA, sono stati fatti gli stessi discorsi relativi all’avviso di pagamento, essendo un atto che consente l’acquisizione della pretesa senza l’onere della notifica della cartella di pagamento, consentendo al contribuente di eccepire eventuali irregolarità della pretesa.

In realtà, negli intendi dell’Agente della riscossione che emette gli avvisi di pagamento o le fatture TIA, ovvero lo stesso dicasi per gli enti impositori quando loro stessi si fanno carico di comunicare gli avvisi di pagamento o le fatture, più che favorire l’instaurazione di un contraddittorio con il contribuente, vi è la necessità di incassare immediatamente, senza attendere l’emissione della cartella, ed anche vi sono necessità economiche legate ai differenti costi di comunicazione dell’avviso o della fattura (con lettera ordinaria, circa 0,60 €) dalla notifica della cartella di pagamento (Racc. A/R, circa 5 €)[[222]](#footnote-222).

La Cassazione ne ha ammesso l’impugnazione assimilando la fattura all’avviso di accertamento. Anche in questo caso, però, non è corretta tale assimilazione, in quanto, la fattura (come l’avviso di pagamento) semmai potrebbe essere paragonata ad un avviso di liquidazione del tributo, ma non ad un accertamento[[223]](#footnote-223). Anche per la TIA, infatti è prevista una denuncia originaria, che varrà anche per gli anni a seguire, qualora non intervengano modifiche. Pertanto, con la fattura non si accerta alcunché, ma si porta a conoscenza il *quantum* dovuto per quell’anno, viene liquidata, cioè, la misura del prelievo.

Da apprezzare, comunque, l’apertura della Cassazione, la quale ancora una volta, conscia della ristrettezza dell’art. 19, al fine di ammetterne l’impugnazione di atti non elencati cerca, invano, un’assimilazione con uno degli atti elencati. Anche in questo caso, sganciandosi dal trovare un’assimilazione, la Corte avrebbe potuto stabilire l’impugnazione della fattura in quanto il primo atto con cui viene portata a conoscenza la pretesa tributaria (definita in tutti i suoi elementi, anzi le fatture sono più “complete” nella parte motiva delle successive cartelle) e che quindi fa sorgere, fin da subito, l’interesse al ricorso. Naturalmente, allo scopo di anticipare la tutela del contribuente in un quadro attuale in cui sono stati forniti poteri altamente invasivi all’agente della riscossione. Anche in questo caso, la fattura, ancorché notificata, non sarebbe comunque idonea a cristallizzare alcunché (non essendo un provvedimento) e la pretesa andrebbe reiterata nella cartella di pagamento, atto previsto dalla disciplina che regola la materia, quale idoneo a consolidare la pretesa se non impugnato nei termini, oltreché ad essere espressamente elencato nell’art. 19 D. Lgs. n. 546/92 e, quindi, riconoscibile quale atto impugnabile.

Diverse dagli avvisi bonari di pagamento, sono le **comunicazioni di irregolarità,** anche se molto spesso le stesse vengono impropriamente chiamate avvisi bonari. Le comunicazioni di irregolarità sono previstedagli artt. 36 *bis[[224]](#footnote-224)* e 36 *ter[[225]](#footnote-225)* delD.P.R. n. 600/1973, in tema di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dall’art. 54 *bis[[226]](#footnote-226)* del D.P.R. n. 633/1972, in materia di liquidazione dell’imposta risultante dalla dichiarazione IVA. Sono degli atti amministrativi istruttori, il cui invio è previsto dalla legge e vengono emanati dall’Agenzia delle Entrate. La loro funzione è quella di consentire al contribuente di evitare la reiterazione degli errori commessi in sede di dichiarazione e di evitare che le somme vengano iscritte a ruolo nel caso in cui il contribuente fornisca all’Ufficio i chiarimenti necessari ovvero fornisca dati ed elementi non valutati dallo stesso. Inoltre, al fine di stimolare l’adempimento spontaneo, le comunicazioni di irregolarità presentano anche dei benefici sul piano sanzionatorio, essendo prevista una riduzione ad un terzo delle sanzioni nel caso di pagamento del tributo entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. Sono, pertanto, atti “endo-procedimentali” previsti dalla legge ed a cui la stessa attribuisce la funzione di chiarire le ragioni e il contenuto. Soltanto in merito ai controlli di cui all’art. 36 ter è previsto l’invio dell’esito tramite raccomandata postale per avere certezza sulla data di ricevimento della stessa[[227]](#footnote-227).

In merito all’impugnazione di tali atti la Cassazione[[228]](#footnote-228) ha affermato che le comunicazioni che scaturiscono ex art. 36 bis e ex art. 54 bis, non possono essere oggetto di ricorso giurisdizionale, in quanto rappresentano un invito a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi. Quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento del giudice). In effetti, se consideriamo le ipotesi cui si riferiscono le rettifiche di questi due articoli vediamo che le stesse sono limitate ai casi di omessi o ritardati versamenti o errati riporti dei crediti d'imposta da un periodo dall'altro, o da semplici errori di calcolo. Si può pertanto convenire con quanto affermato dalla Cassazione che le comunicazioni ex art. 36 bis ed ex art. 54 bis manifestano una pretese ancora in itinere in quanto spesso sono frutto di meri errori anche del sistema informatizzato, facilmente riscontrabili ed eliminabili[[229]](#footnote-229).

Altro discorso vi è da fare sul caso delle comunicazioni emanate a seguito di controllo formale delle dichiarazioni ex art. 36 ter del d.p.r. n. 600/73.

diverso discorso perché in questo caso il contraddittorio che si instaura tra l'ufficio e il contribuente implica una seppur limitata valutazione della documentazione prodotta da quest'ultimo. Cioè le comunicazioni di irregolarità in questo caso sono frutto di un riscontro tra la dichiarazione e la documentazione. A seguito di questa valutazione l'ufficio qualora rinvenga irregolarità in via contribuente la relativa comunicazione (spedita tramite raccomandata postale). Per questo motivo, non sembra possa parlarsi di volontà ancora in itinere in quanto l'ufficio ha operato le proprie valutazioni ed il ritiro dell'atto non è semplice cosi come nei casi di liquidazione automatica (ex art. 36 bis e art. 54 bis).

In questi casi, pertanto, si potrebbe definire la comunicazione di irregolarità ex art. 36 ter come un avviso di liquidazione in quanto reca una pretesa di già definita, contenente anche la descrizione sia pur sintetica della rettifica operata ed il *quantum* da versare a titolo di maggiori imposte, interessi e sanzioni[[230]](#footnote-230). Naturalmente qualora se ne ammettesse l'impugnazione, sarebbe un'impugnazione facoltativa, perché anche qui, ancorché non vi è una lesione immediata e diretta della sfera giuridica del privato vi si può ritrovare un interesse pratico all'anticipazione della tutela: evitare di soggiacere alle misure cautelari derivanti da una pretesa ingiusta. Difatti, ribadiamo che anticipando la tutela, il contribuente ha più probabilità di riuscire a concludere il giudizio ancor prima che si vede notificata la cartella di pagamento. Pertanto, avrebbe maggiori possibilità di tutela di fronte al fermo amministrativo di beni mobili o alle ipoteche sui beni immobili che vengono attivate in modo automatico decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento dall’Agente della riscossione.

Discorso un po' più ampio merita il **preavviso di fermo amministrativo**. Tale atto viene portata a conoscenza del contribuente nei confronti del quale l’agente della riscossione ha azionato una misura di garanzia a tutela di un proprio credito. A parere di chi scrive, tale atto sembra rientrare nella categoria degli atti facoltativamente impugnabili e non fra quelli tipici e, pertanto, autonomamente e indifferibilmente impugnabili. Tale affermazione segue alcune dovute riflessioni.

Il preavviso di fermo, invero, viene soltanto comunicato al contribuente e non notificato come prevede la normativa sul fermo amministrativo. A ciò si aggiunga che alla comunicazione dello stesso non può ancorarsi nessun termine certo, nessun *dies a quo*, da cui far decorrere i 60 giorni previsti dall'art. 21 per la proposizione del ricorso a pena di inammissibilità. Infine, lo stesso non è espressamente indicato fra gli atti elencati nell'articolo 19 nel cui testo viene affermata l'impugnazione del fermo (di già avvenuto) dei beni mobili registrati. Da ciò discende che la sua mancata impugnazione nei termini previsti dalla legge (incerti nella fattispecie) non può far divenire definitivo l'atto. Ed invero, anche se autorevole dottrina ha sostenuto che il preavviso di fermo sia in realtà l'atto da impugnare nel termine di 60 giorni dalla comunicazione[[231]](#footnote-231) in quanto e l'atto con cui viene portato a conoscenza il fermo stesso, pare difficile ammettere che non impugnando il preavviso (*a fortiori* solo comunicato) si consolidi un effetto che nei fatti potrebbe ancora non essersi realizzato. Com'è noto, la trasformazione del preavviso di fermo in fermo trascorsi inutilmente 20 giorni non è automatica; in alcuni casi addirittura dopo mesi dalla comunicazione del preavviso non viene eseguita l'iscrizione del fermo nei registri pubblici automobilistici.

Né sembra condivisibile l'assimilazione che da ultimo ha compiuto la suprema corte di cassazione (sentenza n. 10672/2009[[232]](#footnote-232)) che, resasi conto della necessità di garantire una tutela giurisdizionale avverso un atto così invasivo, ha ancorato tale decisione all'analogia che esisterebbe tra l’atto in questione e l'avviso di mora. In realtà, appare una forzatura assimilare il preavviso di fermo all'avviso di mora. Quest'ultimo, invero, è un atto da notificare necessariamente nella sequenza stabilita *ex lege* ai fini del successivo pignoramento[[233]](#footnote-233). Nel caso di specie, invece, la legge non individua nessuna sequela procedimentale nella quale è necessaria la notifica di un preavviso di fermo ai fini dell'iscrizione del fermo. Inoltre, mentre l'avviso di mora era notificato ritualmente nei modi previsti dalla legge, il preavviso stante l’invalso utilizzo della prassi amministrativa, viene soltanto comunicato. Tale distorsione è resa possibile in quanto nessuna decadenza è prevista a pena di nullità per l'emanazione dello stesso, nè è previsto un termine di validità entro cui esercitarlo a pena di perdita di efficacia.

Pertanto, delle due l'una: o si prescrive la rituale notifica del preavviso di fermo in quanto atto autonomamente impugnabile (e non per via di interpretazione estensiva) elencato nell'art. 19 lett. e) bis, da cui far decorrere i termini previsti a pena di decadenza dalla legge; ovvero l'atto in questione è un atto che, non rientrando nelle previsioni di cui all'art. 19 ed essendo solo comunicato, non può consolidare i propri effetti e può sempre essere impugnato ancorché di già eseguito.

Argomentando diversamente, a causa di una distorsione al sistema previsto dalla legge, ad opera della prassi amministrativa, si finirebbe ad eliminare quella certezza che da sempre ha distinto gli atti impugnabili di cui all'art. 19, cioè la certezza di una rituale notifica allorquando l'atto incida nella sfera patrimoniale del contribuente, oltre che a vanificare i rapporti di affidamento e di buonafede tra pubblica amministrazione e contribuente.

Soprattutto nei casi come quelli in questione in cui a fronte di un sistema normativo che prevede la notifica di un provvedimento di fermo[[234]](#footnote-234) è una circolare ed uno regolamento dell'amministrazione finanziaria ad avere stravolto il sistema, facendo venir meno le prerogative che regolano la materia.

A parere di chi scrive, allo stato attuale, non può che riscontrarsi la sussunzione negli atti facoltativamente impugnabili del preavviso di fermo dei beni mobili. Da un lato, quest’ultimo e l’atto impugnabile in quanto l'unico portato a conoscenza del contribuente e, conseguentemente, privarlo di tutela a fronte di un provvedimento che blocchi i propri beni mobili e lasciarlo esposto *sine die* agli effetti dello stesso, provocherebbe un’incolmabile lacuna della tutela giurisdizionale. Dall'altro, non essendo l’atto in questione un atto con il quale si consolida l'effetto, in quanto non ritualmente notificato e non inserito nell'elenco dell'art. 19 (la legge richiama il provvedimento di fermo già avvenuto), è senz'altro un atto facoltativamente impugnabile.

Conseguentemente, nel perdurare della mancanza di notifica del provvedimento di fermo stesso e fintanto che la pretesa non venga reiterata in uno degli atti tipici, nullaosta all’impugnazione del fermo stesso da parte del contribuente quando sia venuto a conoscenza dell'avvenuta iscrizione su una propria autovettura (ad es. allorquando il contribuente si reca a pagare la tassa automobilistica), nei 60 giorni dal rilascio di una visura del P.R.A. dalla quale risulti l'iscrizione del provvedimento. In casi del genere sembrerebbe difficile ipotizzare l'inammissibilità del ricorso; difatti, nessun precedente atto ritualmente notificato si è reso definitivo, né, nessun atto sarà mai successivamente notificato. A mio avviso, pare questa la soluzione più opportuna per non lasciare senza tutela il contribuente ed in balia dell'interpretazione che il fisco dà agli atti da impugnare con dei provvedimenti che non hanno valore di legge.

Impugnazione facoltativa proprio in ragione della riconosciuta sussistenza dell'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. già al momento della comunicazione del preavviso di fermo e prima che lo stesso abbia trovato una sua concreta attuazione. Ma ciò non vuol dire costrizione ad impugnare per il contribuente, difatti ove lo stesso decidesse di non impugnare, in attesa dell’atto tipico che gli deve essere notificato per legge, ciò non comporterebbe una consolidazione degli effetti pregiudizievoli in esso contenuti. L'inerzia del contribuente, voluta o meno, non potrà precludergli nessun diritto di difesa, essendo la facoltà di impugnazione una possibilità concessa al fine di favorire una più rapida soluzione della controversia.

L'unica preclusione che può derivare in capo al contribuente e la possibilità di far valere un'eventuale decadenza nel frattempo maturata (fra la conoscenza dell'atto atipico e la notifica dell'atto tipico). Naturalmente ragioni di economia processuale impongono di ritenere inammissibile (tranne che per vizi propri) il successivo ricorso avverso l'atto tipico elencato, allorquando si sia di già impugnato l'atto facoltativamente impugnabile[[235]](#footnote-235).

pertanto, dalla lineare disciplina tracciata dalla Legge è stata l'amministrazione finanziaria a volersi discostare prevedendo con apposita Risoluzione il preavviso di fermo in luogo della notifica del provvedimento di fermo. Il preavviso, se da un lato può essere visto come un'ulteriore invito al pagamento prima che susseguono conseguenze più gravose per il contribuente se non paga entro i 20 giorni, dall'altro con la comunicazione del preavviso di fermo si è creata confusione ed incertezza.

La possibilità (*chances*) che si dà al contribuente potendo (e non dovendo) impugnare una fattura, un avviso di pagamento, il preavviso di fermo o di qualsiasi altro atto amministrativo (proprio anche in virtù di quella giurisprudenza che ha condannato l'emissione di atti inconcludenti da parte della pubblica amministrazione) con il quale viene portata a conoscenza una pretesa di già definita da parte della pubblica amministrazione facendo il sorgere l'interesse ad agire, non può ritorcergli contro privandolo (successivamente e nel caso di mancata impugnazione dell'atto atipico) della tutela sugli atti avverso i quali è la legge ad ammetterne l'impugnazione.

Infine, occorre ricordare che altro discorso, e non di secondaria importanza, è quello della valenza (e della esistenza stessa) di un fermo amministrativo iscritto ma non notificato al contribuente.

**5.6 Riflessioni conclusive.**

Alla fine di questa lunga indagine sulla tassatività dell'elenco degli atti impugnabili, possiamo ben dire che allo stato attuale l'elencazione di cui all'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992, non chiude il cerchio degli atti suscettibili di impugnazione dinanzi ai giudici tributari. Invero, abbiamo avuto modo di notare, come la Cassazione ha ammesso, vuoi l'impugnazione di atti che non sono elencati in tale elenco e che non sembra essere sussumibili in esso neanche attraverso un'interpretazione estensiva, vuoi, dall'altro lato, ha sancito l'inammissibilità del ricorso proposto avverso l'atto tipico quando lo stesso era stato preceduto da un atto atipico che a seguito di interpretazione estensiva era stato reso assimilabile ad un avviso di accertamento, e pertanto non essendo stato impugnato nei termini, ormai irretrattabile.

Il sistema dell'elencazione degli atti impugnabili fin da subito però ha mostrato le sue lacune. Infatti, fin tanto che gli atti impugnabili erano tutti quelli attraverso cui si manifestava la volontà dell'amministrazione finanziaria nessun problema poteva sorgere. Successivamente, però, allo scopo di non lasciare privo di tutela il contribuente, avverso atti con cui si esprimeva la volontà della pubblica amministrazione, lesivi della propria sfera personale, la cassazione (ma anche la dottrina) si è trovata costretta ad affermare che l'elenco di cui all'articolo 19 non era tassativo, bensì suscettibile di interpretazione estensiva.

Da tale impostazione, però, nata ai fini di avvantaggiare il contribuente offrendogli una tutela avverso atti che il legislatore non aveva previsto quali impugnabili, si è giunti, in alcune situazioni, all'opposto risultato in spregio al diritto di difesa ed alla buona fede del contribuente. Infatti, l'interpretazione estensiva degli atti impugnabili non è sempre stata vista pro contribuente[[236]](#footnote-236), ma anche a favore della pubblica amministrazione allorquando la stessa ha potuto dimostrare la notifica di un atto non elencato nell'art. 19 ma suscettibile di essere assimilato ad uno di questi. Ed è proprio in casi come quest'ultimo, che è palese l'ingiustizia recata in virtù proprio della previsione di un'elencazione di atti impugnabili espressamente sancita dal legislatore che ingenera nel contribuente la convinzione di dover impugnare solo quei determinati atti.

Nell'incertezza che il contribuente sta avvertendo (e di seguito anche il professionista), conscio che non può ancorare la definitività degli effetti soltanto a quegli atti elencati nell'art. 19 citato (stante il diritto vivente), lo stesso finirà ad impugnare qualsiasi atto che, ancorché non tipico, gli venga notificato. A questo punto l'elencazione di cui all'art. 19 non ha più quella valenza che alla stessa si era voluta dare caratterizzando il processo tributario come un processo impugnatorio di atti tassativamente elencati. L'estrema conseguenza di tale ragionamento è quella di ritenere impugnabile qualsiasi atto che la pubblica amministrazione o l'ente impositore (ed anche l’agente della riscossione) notifica al contribuente rendendo vano l'intero articolo 19. Anche in considerazione del fatto che i requisiti di forma espressamente elencati nel secondo comma di tale articolo, non sempre sono presenti negli atti atipici notificati. Per altro, vanificando anche il terzo comma dell'articolo 19 che espressamente prevede che gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente[[237]](#footnote-237).

Allo stato attuale, pertanto, la soluzione prospettata di impugnare facoltativamente un atto sembra quella che da un lato garantisce una migliore tutela al contribuente e, dall’altro, non vanifica del tutto l'articolo 19 (che ricordiamo era stato concepito in funzione deflattiva dell’eccessivo contenzioso pendente).

Occorrerebbe però che tale categoria di atti impugnabili (cioè quella degli atti facoltativamente impugnabili) fosse fatta propria dal legislatore ed inserita nell'attuale contesto normativo. Prevedendo, da un lato, la possibilità di impugnare facoltativamente gli atti che non sono elencati ma che pur tuttavia portino a conoscenza una pretesa ben definita nei suoi elementi essenziali (e quindi non *in itinere*), dalla quale l'ente impositore è difficile che receda; dall'altro lato, ancorare la definitività degli effetti soltanto a quei provvedimenti elencati nell'art. 19 e quindi sancire l'onere di impugnazione soltanto in questi ultimi casi. Del resto, in questa ottica l'atto tipico sarebbe sempre necessario, è l'amministrazione non potrebbe farne a meno, pena la decadenza dal potere di richiedere alcunché (se l'atto tipico non viene notificato nei termini di decadenza previsti dalla legge).

Né sembra, a parere di chi scrive, possa palesarsi il problema avanzato da parte della dottrina secondo cui la possibilità di un'impugnazione facoltativa genererebbe oltre che confusione, anche una duplicazione di processi. Infatti, sancendo a livello normativo la possibilità di impugnare facoltativamente un atto, non si determinerebbero incertezze. Il contribuente può ben impugnare l'atto atipico se lo ritiene opportuno, ovvero potrà attendere la notifica dell'atto elencato nell'articolo 19. Naturalmente qualora dovesse impugnare l'atto atipico lo stesso è edotto della natura sostanziale dell'atto, pertanto, non potrà più impugnare il successivo atto tipico, con cui sarà reiterata la pretesa, se non per vizi propri dello stesso (pertanto non sarebbero ammessi motivi nuovi, non proposti in sede di impugnazione dell’atto atipico). Si gioca cioè le sue chances di difesa in sede di impugnativa dell'atto atipico. Quando sarà notificato l'atto elencato nell'articolo 19, il contribuente potrà chiedere con apposita istanza la sospensione dell'esecuzione dell'atto atipico impugnato essendo, in quel momento, attuale e concreta la lesione della propria sfera giuridica. Vi è da osservare che attraverso l’impugnazione facoltativa di un atto atipico, non sembra possano eccepirsi vizi di forma, anche perché finirebbe con l'essere inconcludente l'intero giudizio, in quanto la sentenza che annullerebbe l’atto per tali (in questo caso futili) motivazioni, non sarebbe idonea a consumare il potere dell'amministrazione finanziaria la quale avrebbe sempre la facoltà di rinnovare la pretesa in un successivo atto privo di tali vizi. Naturalmente, non si porrebbe il problema dell'inammissibilità di un ricorso avverso un atto facoltativamente impugnabile qualora fosse normativamente prevista tale possibilità[[238]](#footnote-238).

Nell'incertezza attuale, il contribuente impugnerà qualsiasi atto gli venga notificato, a prescindere dall'aver proposto ricorso avverso l'atto atipico (nel dubbio che il ricorso su quest'ultimo venga dichiarato inammissibile). Ma ribadiamo, tale incertezza non è ingenerata dalla possibilità di impugnare facoltativamente un atto, quando dall'interpretazione estensiva che si è data della nozione di avviso di accertamento che ha consentito così la possibilità di far cristallizzare gli effetti di atti che pur non essendo elencati erano assimilabili a questo.

Allo stato, pertanto, la soluzione per rendere più quadrato il sistema sembra proprio quella appena affermata, che fra l’altro è quella indicata dalla Cassazione nella nota sentenza n. 21045/2007.

Altra soluzione prospettabile al fine di inquadrare gli atti facoltativamente impugnabili, potrebbe essere quella di ritenere tali gli atti che non sono previsti nella sequela procedimentale di attuazione dei singoli tributi dalla legge[[239]](#footnote-239), mentre considerare autonomamente impugnabili quelli che a possano assimilarsi ad uno degli atti previsti dalla sequela di applicazione dei tributi.

In ogni caso, occorre prendere atto che a seguito dell'ampliamento della giurisdizione tributaria ormai questa è divenuta una giurisdizione piena ed esclusiva in ambito di tributi e, pertanto, il processo tributario non può più essere visto solo come un processo di annullamento di un provvedimento ma anche quale di accertamento del rapporto.

Ed in ultima analisi, anche di accertamento negativo del rapporto. Invero, il riconoscimento dell'impugnabilità degli atti atipici, che per funzione ad effetti non hanno natura provvedimentale, presuppone un tipo di azione e di tutela differente (rispetto a quella esercitata sui provvedimenti), che si avvicina all’azione di accertamento negativo di procedura civile. Anche se, attenta dottrina ha osservato che, l'impugnabilità di atti atipici, non sembra potersi paragonare all'accertamento preventivo della procedura civile, in quanto in questi casi vi è la contestazione di una pretesa compiutamente formulata ed avanzata dalla controparte[[240]](#footnote-240).

Comunque, è da notare, che l’ampliamento dell’elenco degli atti impugnabili ed in ultima analisi la possibile creazione di una nuova categoria di atti (quella dei c.d. atti facoltativamente impugnabile) non dovrebbero derivare attraverso l’operato della giurisprudenza, ma bensì da un adeguato intervento legislativo. Pertanto, a fronte di queste ingenerata confusione sarebbe opportuno un tale intervento, che prendendo atto del diritto vivente, desse una più specifica e dettagliata regolamentazione della materia.

**BIBLIOGRAFIA**

E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.

F. Amatucci, Le *prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, Rassegna Trib. n. 2/2007, pag. 365 e ss.

C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994.

M. Basilavecchia, *Torna l’incertezza sul diniego di autotutela*, Corriere Trib. n. 15/2009, pag. 1227 e ss.

R. Braccini, *Finanza contributiva e fiscale nel passaggio dall’assistenza sanitaria di categoria a quella egualitaria*, Giurisprudenza Cost., 1982, pag. 2486 e ss.

S. Brilli, R. Lupi, *La nuova “conoscenza legale” degli atti amministrativi “limitativi della sfera giuridica dei privati”: un confronto tra diritto amministrativo e diritto tributario*, Dialoghi di Dir. Trib., n. 3/2006, pag. 319 e ss.

P. Bodda, *Interesse a ricorrere e interesse legittimo*, Foro Ammin., n. 1/1993, pag. 51 e ss.

S. Buttus e R. Lupi, *Sul diniego di autotutela stiamo alla finestra*, in Dialoghi Trib. n. 5/2009, pag. 526 e ss.

M. Cantillo, *Aspetti problematici dell’istituzione della giurisdizione generale tributaria*, Rassegna Trib., n. 3/2002, pag. 803 e ss.

V. Carbone, *Il nuovo assetto della giustizia tributaria*, Corriere Giurid., n. 4/2002, pag. 421 e ss.

A. Carinci, *Considerazioni in merito all’impugnabilità degli avvisi, comunicazioni ed inviti precedenti l’iscrizione a ruolo*, relazione tenuta a Ravenna, in data 11 gennaio 2008.

F. Cerioni, *Gli atti dell’Agenzia delle dogane e la giurisdizione tributaria*, Rassegna Trib., n. 2/2004, pag. 383 e ss.

F. Cerioni, *Fine della tassatività degli atti impugnabili,* Diritto e prat. Trib. n. 6/2009, pag. 1279 e ss.

G. Chiarizia, *Impugnabili tutti gli atti che esprimono una pretesa tributaria compiuta e non condizionata: la Corte di Cassazione consolida tale principio*, Bollettino Trib., n. 7/2008, pag. 593 e ss.

S. F. Cociani, *Gli atti impugnabili e la crisi di cooperazione tra fisco e contribuente,* Rivista di dir. Trib. n. 1/2007, II, estratto.

D. Coppa, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, Corriere Trib. n. 45/2007, pag. 3687 e ss.

L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

L. Del Federico, *Tributi paracommutativi e finanziamento dei servizi pubblici. Caso italiano e prospettive europee*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, n. 2/2003, pag. 255 e ss.

E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, *Il processo tributario*, Padova 2008.

E. De Mita, *La Cassazione inciampa sul rifiuto di autotutela*, Il Sole 24 ore n. 39/2005, pag. 19 e ss.

M. Di Marino, A. Iorio, *Impugnazione del diniego di autotutela dinanzi al giudice tributario*, Il Fisco, fasc. 1, n. 20/2009, pag. 3315 e ss.

F. P. D’Orsona, *Tipologie di atti impugnabili e non davanti alle Commissioni Tributarie, secondo la recente giurisprudenza*, Il Fisco, fasc. 1, n. 19/2006, pag. 2955 e ss.

G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Padova, 2008.

G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale*, Padova, 2008.

A..Fantozzi, *Il diritto tributario*, Utet, 2003.

V. Ficari, *Sulla giurisdizione tributaria in materia di diniego di iscrizione e cancellazione dall’Anagrafe Onlus*, Rassegna Trib. n. 3/2008, pag. 806 e ss.

F. Fichera, *L’oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, Rassegna Trib., n. 4/2007, pag. 1059 e ss.

S. Fiorentino, *I nuovi limiti “interni” della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di Cassazione*, Giustizia Trib., n. 2/2008, pag. 223 e ss.

A. Foligno, P. Maldera, M. Pellegrino, *Il preavviso e il fermo amministrativo di beni mobili registrati. Problemi inerenti alla impugnabilità e alla giurisdizione*, Tributi locali e regionali, n. 5/2008, pag. 653 e ss.

A.D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

S. Gianoncelli, *Giurisdizione tributaria e diniego di autotutela*, Diritto e Pratica Trib., n. 6/2008, pag. 1159 e ss.

A. Giovannini, *Il ricorso e gli atti impugnabili, in AA. VV., Il processo tributario*, Giurispr. Sist. di dir. Trib., 1999.

C. Glendi, *Contenzioso Tributario*, Enciclopedia Giur. Treccani, 1988, Vol. IX.

C. Glendi, *La giurisdizione tributaria*, Corriere Trib., n. 8/2001, pag. 582 e ss.

C. Glendi, R. Lupi, P. Sandro, *Ancora sugli atti non notificati tra diritto amministrativo e tributario*, Dialoghi Trib., n. 3/2008, pag. 22 e ss.

A. Guidara, *Inviti al pagamento “bonario” e tutela giurisdizionale del contribuente*, Rivista di dir. Trib., n. 10/2006, pag. 785 e ss.

G. Ingrao, *L’impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in Rassegna Trib. n. 3/2005, pag. 940 e ss.

G. Ingrao, *Prime riflessioni sull’impugnabilità facoltativa nel processo tributario (a proposito dell’impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, Rivista di dir. Trib., n. 12/2007, pag. 1075 e ss.

G. Ingrao, L. Ferlazzo Natoli, A. Carinci, R. Lupi, F. Randazzo, *Atti non notificati ed “impugnazione facoltativa” per maggior tutela del contribuente*, Dialoghi trib., n. 6/2008, pag. 44 e ss.

G. Ingrao, *Il preavviso di fermo è un atto impugnabile: una corretta pronuncia della Cassazione*, Rivista di dir. Trib. n. 7-8/2009, pag. 543 e ss.

G. Ingrao, L. Ferlazzo Natoli, A. Amatucci e R. Lupi, *Niente di nuovo sul fronte dell’impugnabilità del rifiuto di autotutela*, in Dialoghi trib. n. 4/2010, pag. 376 e ss.

M. Ingrosso, *Contributi*, Bollettino Trib., 1987, pag. 453 e ss.

A. Iorio, S. Sereni*, Non impugnabilità dell’atto che dispone la verifica fiscale*, Il Fisco, fasc. 2, n. 14/2009, pag. 2287 e ss.

S. La Rosa, *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, Rivista di dir. Trib., n. 10/2006, pag. 735 e ss.

M. Lovisetti, *Ampliata la giurisdizione tributaria sulle entrate locali*, Corriere Trib., n. 6/2006, pag. 189 e ss.

M. Lovisetti, *La nuova tariffa rifiuti*, Tributi locali e regionali n. 2/1998, pag. 183 e ss.

R. Lunelli, *Atti impugnabili davanti alle commissioni tributarie provinciali*, Guida ai controlli fiscali, n. 3/2009, pag. 61 e ss.

R. Lupi, *Diritto tributario. Parte speciale*. Milano, 2002.

R. Lupi, *Uno stratagemma per rompere il collegamento tra impugnabilità dell’atto e sua potenziale definitività*, Dialoghi Trib., 2007, pag. 1131 e ss.

R. Lupi, P. Sandro, *Impugnazione di atti non formalmente notificati: tradizione tributaria e diritto amministrativo*, Dialoghi Trib. n. 2/2008, pag. 41 e ss.

F. Maffezzoni, *Atti impugnabili e funzione del processo avanti alle commissioni tributarie – Parte prima*, Bollettino Trib. 1976, pag. 1389 e ss.

F. Maffezzoni, *Atti impugnabili e funzione del processo avanti alle commissioni tributarie – Parte seconda*, Bollettino Trib. 1976, pag. 1557 e ss.

F. Maffezzoni, *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, Bollettino Trib., n. 8/1982, pag. 581 e ss.

F. Moschetti, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, Riv. Dir. Trib., 1994, pag. 843 e ss.

S. Muscarà, *Dispense sul nuovo contenzioso tributario*, Catania, 1992.

S. Muscarà, *Atti impugnabili tra vecchio contenzioso e prospettive di riforma*, Rassegna Trib., 1994, pag. 1506 e ss.

S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in Rivista di dir. Trib., n. 1/2006, II, pag. 29 e ss.

S. Muscarà, *La Cassazione chiude (apparentemente) le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela*, Bollettino Trib., n. 7/2009, pag. 501 e ss.

L. Perrone, *I limiti della giurisdizione tributaria*, Rassegna Trib., n. 3/2006, pag. 707 e ss.

M. Polano, *Gli Atti impugnabili nel processo tributario*, Rivista dir. Fin. e Sc. delle Fin., 1990, pag. 538 e ss.

M. Polano, *Impugnabilità degli atti atipici nel processo tributario*, GT – Rivista di giur. Trib., n. 8/2010, pag. 665 e ss.

F. Randazzo, *Avvisi bonari ed esercizio informale di funzioni tributarie*, Rassegna Trib., n. 2/2008, pag. 460 e ss.

Ripa, *“Supercommissioni tributarie”,* Italia Oggi del 29 dicembre 2001, pag. 26.

E. Rosini, *Le commissioni Tributarie: una storia parallela*. Rivista di dir. Fin. e Sc. delle Fin., 1980, Vol. XXXIX, I, pag. 70 e ss.

P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. Milano, 2007.

P. Russo, *Manuale di diritto tributario – Il processo tributario*. Milano, 2005.

R. Schiavolin, *Commento all’art. 19 del D. Lgs. n. 546/92*, Commentario breve alle leggi del processo tributario, a cura di C. Consolo e C. Glendi. Padova, 2005.

E. A. Sepe, *I nuovi approdi della giurisdizione tributaria*, Il Fisco, 1, n. 25/2007, pag. 8772 e ss.

E. A. Sepe, *Ancora sull’impugnabilità degli atti “atipici” e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione*, Il Fisco, 1, n. 4/2008, pag. 641 e ss.

G. Stefani, *Presupposti e sviluppi della teoria della parafiscalità*, Padova, 1961.

G. Tabet, *Contro l’impugnabilità degli avvisi di pagamento TARSU*, GT Rivista di Giurispr. Trib., n. 4/2008, pag. 317 e ss.

G. Tabet, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, GT – Rivista di giur. Trib., n. 6/2008, pag. 507 e ss.

G. Tabet, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità*, Rivista di dir. Trib., n. 1/2009, pag. 21 e ss.

F. Tesauro, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, Giustizia Trib. n. 1/2007, pag. 9 e ss.

A. Tocci, M. Busico, R. Lupi, *Giurisdizione e atto impugnabile in materia di tariffa rifiuti*, Dialoghi di dir. Trib., n. 9/2006. Pag. 1115 e ss.

A. Vozza, *Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell’atto impositivo*, in GT – Rivista di giur. Trib. n. 6/2007, pag. 482 e ss.

1. Ricordiamo che fu nel 1864, con la legge istitutiva dell’imposta di ricchezza mobile (Legge 14 luglio 1864, n. 1830) che vennero create apposite commissioni con il compito di eseguire “tutte le operazioni occorrenti per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell’imposta”. [↑](#footnote-ref-1)
2. Per approfondimenti di carattere storico sulla problematica del rapporto tra giudizio innanzi le Commissioni Tributarie e quello dinanzi all’A.G.O. (nella vigenza del R.D. n. 4021/1877): Ingrosso, *Sull’autonomia dell’azione giudiziaria in materia tributaria*, in Foro It., 1938, I, pag. 953; Satta, Contenzioso Tributario: *Ammissibilità dell’azione davanti al magistrato ordinario, appello,mancante di motivi e res iudicata,* in Dir.Prat. trib., 1957, II, 304. [↑](#footnote-ref-2)
3. Secondo quanto sancito dall’art. 6, comma 1°, della L. n. 2248/1865, All. E, restavano escluse dalla competenza dell’autorità giudiziaria le questioni relative all’estimo catastale e di riparto di quote e tutte le altre imposte dirette sino a che non abbia luogo la pubblicazione dei ruoli. [↑](#footnote-ref-3)
4. Capaccioli, *L’estimazione semplice*, in Riv. Dir. Fin. , 1956, I, pag. 375 ss. e Riv. Dir. Fin. 1957, I, pag. 76 ss.; Fantozzi, *Diritto Tributario*, Torino, 2004, pag. 687, in cui l’autore chiarisce che *“si trattava, infatti, di questioni nelle quali venivano valorizzate fonti di convincimento proprie dell’attività di amministrazione, quali, ad esempio, la conoscenza diretta del fenomeno economico, l’esperienza derivante da fattispecie analoghe, la normalità di un risultato economico connesso a un determinato cespite. Da ciò il limite dell’estimazione semplice alla cognizione del giudice ordinario sul rapporto d’imposta, in quanto la formazione del convincimento giudiziale secondo le ordinarie regole probatorie non sarebbe risultata possibile” .* [↑](#footnote-ref-4)
5. La norma che imponeva il solve et repete, dapprima confermata con la riforma del 1936, fu dichiarata incostituzionale con una sentenza del 1961 (Corte Cost. Sent. N. 21 del 31 marzo 1961). [↑](#footnote-ref-5)
6. A cui erano devolute, in base al dettato dell’art. 13 L. n. 3021/1865 gli appelli proposti avverso le pronunce della Commissioni Tributarie Provinciali, per motivi riguardanti l’applicazione della legge, nonché i ricorsi proposti in caso di conflitto tra più comuni intorno all’attribuzione dei redditi di uno stesso contribuente e in quello di iscrizione di un contribuente nei ruoli di più comuni di diverse province. [↑](#footnote-ref-6)
7. Per approfondimenti: Micheli, *Corso di diritto Tributario*, Torino, 1989, pag. 248 ss. [↑](#footnote-ref-7)
8. Nelle richiamate sentenze la Corte osservava come dinnanzi le Commissioni Tributarie si procedeva in sede amministrativa all’accertamento in contraddittorio del debito d’imposta e che esperita tale fase, comunque, la tutela del contribuente era affidata all’autorità giudiziaria ordinaria. Con tali motivazioni aveva dichiarato la natura amministrativa delle Commissioni preposte al contenzioso dei tributi locali e di quelle preposte al contenzioso dei tributi erariali. [↑](#footnote-ref-8)
9. Per quanto concerne la dichiarata natura giurisdizionale delle Commissioni Tributarie da parte della Corte di Cassazione, si vedano: Corte di Cass., SS.UU., Sent. N. 2164 del 29 luglio 18950; Cass., SS.UU., Sent. N. 2177 del 20 giugno 1969; Corte di Cass., SS.UU., Sent. N. 3120 del 22 settembre 1969. [↑](#footnote-ref-9)
10. L’art. 10 cit. prevedeva testualmente: “…la revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali e territoriali delle Commissioni Tributarie ance al fine di assicurarne l’autonomia e l’indipendenza e in modo da garantire l’imparziale applicazione della legge, prevedendosi che l’azione giudiziaria possa essere esperita avanti le corti d’appello, con esclusione in ogni caso delle questioni di semplice estimazione, dopo che sia decorso il termine per il ricorso alla commissione centrale, proponibile quest’ultimo, in via alternativa e per soli motivi di legittimità”. [↑](#footnote-ref-10)
11. Da notare, negli anni successivi alla riforma , il *revirement* della Corte Costituzuionale che con sentenza n. 287 del 27 dicembre 1974 affermò che le Commissioni Tributarie così revisionate e strutturate dovessero considerarsi organi speciali di giurisdizione e che giurisdizionali dovessero intendersi anche le preesistenti commissioni. [↑](#footnote-ref-11)
12. Restavano escluse dalla competenza giurisdizionale delle Commissioni le controversie in materia di: imposta di bollo, imposta sugli spettacoli, tasse sulle concessioni governative, dazi doganali, imposta comunale sulla pubblicità, diritti sulle pubbliche affissioni e tutti gli altri tributi locali. [↑](#footnote-ref-12)
13. L’art. 1 comma 1, nella sua originaria formulazione stabiliva che: “gli organi di giurisdizione in materia tributaria previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, sono riordinati in commissioni tributarie provinciali, aventi sede nei capoluoghi di ogni provincia ed in commissioni tributarie regionali, aventi sede nel capoluogo di ogni regione”. [↑](#footnote-ref-13)
14. Infatti, l’art. 22 D. Lgs. n. 446/1997, prevede che “Le controversie concernenti l’imposta regionale sulle attività produttive e la relativa addizionale e le sanzioni sono soggette alla giurisdizione delle Commissioni tributarie secondo le disposizioni del D.Lgs. n. 546/1992”. [↑](#footnote-ref-14)
15. A seguito della modifica apportata, anche tale ampliamento di giurisdizione è stato soggetto al vaglio della Corte Costituzionale. Quest’ultima con Ordinanza n. 144 del 23 aprile 1998, ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 30 della L. n. 430/1991 e degli interi d. lgs. nn. 545 e 546 del 1992, sollevata sotto il profilo che tali provvedimenti avrebbero dato vita ad una nuova giurisdizione speciale in contrasto con l’art. 102 Cost. e con la Vi disposizione transitoria. [↑](#footnote-ref-15)
16. Per un approfondimento sull’argomento: M. Basilavecchia, Prime considerazioni sulla rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie, Corriere Tributario, 2002, pag. 4105 ss; V. Carbone, Il nuovo assetto della giustizia tributaria, Corriere Giuridico, n. 4, 2002, pag. 421 ss.; M. Cantillo, Aspetti problematici dell’istituzione della giurisdizione generale tributaria, Rassegna Tributaria, n. 3, 2002,pag. 803 ss.; Miccinesi, Il nuovo processo tributario, Milano, 2004; Cipolla, Le nuove materie attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, Rassegna tributaria, 2003, Pag. 463 ss; Marongiu, La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie, Rassegna Tributaria, 2003, pag. 115; Pistolesi, Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie, Giur. Impr., 2002, pag. 1463 ss. [↑](#footnote-ref-16)
17. Sull’ampiezza della nozione di tributo e sul conseguente ampliamento della giurisdizione tributaria si veda: Militerno, La nuova giurisdizione tributaria, Corriere Tributario, 2002, pag. 3056 ss. [↑](#footnote-ref-17)
18. Con gli interventi apportati il legislatore ha assunto quale criterio di discrimine la nozione di prestazione tributaria, comprensiva, oltre che delle imposte, anche delle tasse e dei contributi, con ciò, ingenerando, problemi di delimitazione rispetto alle altre entrate pubbliche non tributarie. Sul punto si veda, P. Russo, Manuale di diritto tributario – Il processo tributario, Milano, 2005, in cui l’Autore rileva: “Bisogna, però, guardarsi dal pericolo di operare indebite confusioni e, in particolare, di identificare le prestazioni tributarie con quelle coattive, ricordando che le prime sono soltanto una parte, anche se la più importante e cospicua, delle seconde che formano oggetto della riserva relativa di legge di cui all’art. 23 Cost.: e, del resto, ove si dilatasse a tal punto la portata della norma qui considerata, estendendo ulteriormente la giurisdizione delle commissioni fino a comprendere le controversie relative a prestazioni coattive ma non tributarie, la norma medesima non si sottrarrebbe a consistenti dubbi di illegittimità costituzionale”. [↑](#footnote-ref-18)
19. Vedi: A. Buscema, Ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie e principio della cosiddetta perpetuatio jurisdictioniis, Il Fisco, 2/2009, pag. 1-184. [↑](#footnote-ref-19)
20. Vedi: Corte di Cassazione, SS.UU., Sent. N. 10976/2001, con la quale è stata dichiarata la natura di corrispettivo di tale canone. [↑](#footnote-ref-20)
21. Vedi: Corte di Cassazione, SS. UU., Sent. N. 1148/2000. [↑](#footnote-ref-21)
22. Vedi: Corte di Cassazione, SS.UU., sent. N. 9191/2005. [↑](#footnote-ref-22)
23. Mentre al Giudice tributario è riconosciuto, ex art. 7, comma 5°, D.lgs. 546/92, il potere di disapplicare l’atto amministrativo [↑](#footnote-ref-23)
24. Sull’argomento, si vedano: Basilavecchia, Modifiche al processo tributario, Corriere Tributario, 2006, pag. 105 ss; Colli Vignarelli, Processo tributario: il legislatore interviene ancora in modo poco mediato, Il Fisco, 2006, pag. 1269 ss.; Glendi, Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario, Corriere Tributario, 2006, pag. 420 ss. [↑](#footnote-ref-24)
25. Si tratta del canone stabilito dalla c.d. Legge Galli, L. n. 364 del 5 gennaio 1994. [↑](#footnote-ref-25)
26. Si tratta della tariffa di igiene ambientale prevista dal C.D. Decreto Ronchi, D.Lgs. n. 22 del 5 febbraio 1997. [↑](#footnote-ref-26)
27. Si tratta del canone per l’installazione dei mezzi pubblicitari (Cimp) previsto dall’art. 62 del D.Lgs. n. 446/1997. [↑](#footnote-ref-27)
28. Nella relazione al Ministro dell’Economia e delle finanze sull’andamento della giustizia tributaria per il 2003 si leggeva che: “*Quando manca una indicazione specifica e testuale per individuare il giudice competente, appare corretto fare riferimento alla disciplina sostanziale della entrata. E’ ciò consente di impostare correttamente anche il recente fenomeno della “privatizzazione della finanza locale”…”Sono perciò apparenti la privatizzazione della Tarsu e del corrispettivo dei servizi di fognatura e depurazione. Sembra cioè che abbiano natura tributaria, con devoluzione della relativa competenza giurisdizionale alle Commissioni tributarie, non solo la tassa per i rifiuti solidi urbani, ma anche la tariffa nella quale essa si va trasformando …. La tariffa è soltanto la modalità di determinazione della misura del tributo”.*

    Nello stesso senso si orienta anche la presentazione della proposta di Legge “*Sul riordinamento della giustizia tributaria*” (Legge n. 5846 del 17 maggio 2005) alla Camera dei deputati, in cui si legge che: *“l’applicazione dei canoni in questione è peraltro ispirata a criteri molto vicini a quelli che regolavano le corrispondenti tasse, rendendo quindi opportuno di mantenere questi rapporti nell’ambito della giurisdizione tributaria che appare preparata e idonea alla loro gestione”*. [↑](#footnote-ref-28)
29. In questa pronuncia la Corte chiarisce anche le differenze fra Cimp e Cosap Infatti, il Cimp, contrariamente alla Cosap "*…è connesso a un regime non concessorio - tale, cioè, da attribuire al concessionario diritti di cui altrimenti non sarebbe titolare - ma autorizzatorio, in senso proprio, delle iniziative pubblicitarie incidenti sull'arredo urbano o sull'ambiente…*".  
    Pertanto, "*… l'autore delle suddette iniziative è già titolare del diritto a esercitarle e che la previa autorizzazione, avendo la funzione di realizzare un controllo preventivo, non costituisce una controprestazione del Comune rispetto al pagamento del canone*".Ma vi è di più nel senso che "*…una controprestazione rispetto al CIMP non potrebbe essere individuata neppure nell'uso <dell'arredo urbano> o <dell'ambiente>, perché il Comune, nella specie, non è titolare di diritti propri su di essi, idonei ad essere scambiati sul mercato con atti di autonomia privata, ma è solo ente esponenziale dei relativi interessi pubblici e può vantare diritti solo sui singoli beni che compongono <l'arredo urbano> e <l'ambiente>, in quanto tali beni appartengano al demanio o al patrimonio indisponibile o disponibile del Comune stesso*".In ordine al Cosap, poi, "*…il pagamento del canone costituisce, cioè, la controprestazione dell'uso, legittimo od abusivo, del bene comunale e la natura non tributaria del COSAP non muta per il fatto che, riguardo alla particolare ipotesi di occupazione abusiva di beni comunali, la legge preveda l'obbligo per l'autore di tale illecito di corrispondere al Comune, oltre alle sanzioni amministrative, un'indennità predeterminata, commisurata al canone che sarebbe stato fissato ove la concessione fosse stata rilasciata. Tale previsione costituisce, infatti, una disposizione non di diritto tributario, ma di diritto privato speciale,…*Per quanto attiene al Cimp, invece, "*…al pagamento del canone non corrisponde…alcuna controprestazione da parte del Comune, perché né il consenso all'incidenza della pubblicità sull'arredo urbano o sull'ambiente, né il rilascio di autorizzazioni alle iniziative pubblicitarie possono qualificarsi come corrispettivi contrattuali a carico del Comune* [↑](#footnote-ref-29)
30. A.G. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, Torino, 1956. [↑](#footnote-ref-30)
31. M. Lovisetti, *Ampliata la giurisdizione tributaria sulle entrate locali,* in Corriere tributario n. 6 /2006 pag. 189 e ss. [↑](#footnote-ref-31)
32. L. Del Federico, Tributi paracommutativi e prezzi pubblici, Giappichelli, 2000. [↑](#footnote-ref-32)
33. Con riferimento alla difficoltà di distinzione fra tassa e prezzo o altro corrispettivo percepito dall’ente pubblico cfr . Zingali, *Ai confini fra l’entrata-tributo e l’entrata-prezzo*, in Annali, Catania, 1948; M.S. Giannini, I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1957, I, pag. 13 e ss. [↑](#footnote-ref-33)
34. F. Tesauro, *Istituzioni di diritto Tributario*. Parte generale, Torino, 2003. [↑](#footnote-ref-34)
35. G.Falsitta,*Manuale di diritto tributario*. Parte generale, Padova, 2003. [↑](#footnote-ref-35)
36. F. Fichera, *l'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, Rassegna tributaria, n. 4/2007 pagg. 1059 ss. [↑](#footnote-ref-36)
37. Battistoni Ferrara, *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007, pag. 29. [↑](#footnote-ref-37)
38. Vedi: Corte di Cassazione, Sentenza n. 11082/2007. [↑](#footnote-ref-38)
39. Vedi: Corte Costituzionale, Sentenza n. 73/2005. [↑](#footnote-ref-39)
40. Vedi: Corte di Cassazione, Sentenza n. 11089/2006. [↑](#footnote-ref-40)
41. Vedi: Corte Costituzionale, Sentenza n. 334/2006. [↑](#footnote-ref-41)
42. Ci si riferisce a Corte di Cass. sent. n. 25551/2007. [↑](#footnote-ref-42)
43. C. Glendi, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in Corriere Tributario, 2006, pag. 49 e ss. [↑](#footnote-ref-43)
44. C. Glendi, *Contenzioso Tributario*, in Enciclopedia Giuridica Treccani, 1988, Vol. IX [↑](#footnote-ref-44)
45. F. Maffezzoni, *Atti impugnabili e funzione del processo tributario avanti le Commissioni tributarie – Parte prima*, Bollettino Trib., 1976, pag. 1389 e ss. [↑](#footnote-ref-45)
46. F. Maffezzoni, *Atti impugnabili e funzione del processo tributario avanti le Commissioni tributarie – Parte seconda*, Bollettino Trib., 1976, pag. 1557 e ss. [↑](#footnote-ref-46)
47. Art. 16: “Il termine per proporre il ricorso alla commissione di primo grado e' di sessanta giorni e decorre dalla notificazione dell'avviso di accertamento, dell'ingiunzione, del ruolo, del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie.

    Per notificazione del ruolo si intende la notificazione della cartella esattoriale.

    Il ricorso contro l'ingiunzione o il ruolo e' ammesso soltanto se tali atti non sono stati preceduti dalla notificazione dell'avviso di accertamento o del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie ovvero per vizi loro propri.

    Nei casi in cui il pagamento del tributo ha avuto luogo senza preventiva imposizione e nei casi in cui il contribuente afferma essere sopravvenuto il diritto al rimborso, si considera imposizione il rifiuto di restituzione della somma pagata, ovvero il silenzio dell'amministrazione per novanta giorni dalla intimazione a provvedere notificata a mezzo di lettera raccomandata con ricevuta di ritorno, e il ricorso deve essere proposto, salve diverse disposizioni delle singole leggi d'imposta, entro sessanta giorni dal rifiuto o dalla scadenza dei novanta giorni.” [↑](#footnote-ref-47)
48. In generale vedi A. D. Giannini, Istituzioni di diritto tributario, Milano, 1965, pag. 195 e ss.; Micheli, Corso di diritto tributario, Torino, 1979, pag. 195 e ss.; Fantozzi, I rapporti fra contribuente e fisco nella nuova prospettiva dell’accertamento tributario, riv. Dir. Fin. sc. fin., 1984, I, pag. 216 e ss. [↑](#footnote-ref-48)
49. Vedi in tal senso Allorio, Diritto processuale tributario, Torino, 1969, pag. 81; Tesauro, Il rimborso dell'imposta, Torino 1975, pag. 127 ss.. [↑](#footnote-ref-49)
50. Vedi, in tal senso, Corte di cassazione, SS.UU., sent. n. 1534 e n. 1536 del 1989. [↑](#footnote-ref-50)
51. Anche se, dobbiamo ricordare, che in base al D.P.R. n. 43 del 1988 il ruolo divenne, altresì, titolo per la riscossione dei tributi indiretti, invero all'art. 67 di tale D.P.R. si stabiliva che: “i concessionari del servizio provvedono alla riscossione coattiva dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, delle imposte ipotecarie e catastali, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili...., nonché alla riscossione delle pene pecuniarie, delle soprattasse è di ogni altro accessorio e penalità relative ai predetti tributi, in caso di decorso infruttuoso determini pagamento delle somme, mediante ruoli formati dagli uffici finanziari competenti, vistati e resi esecutivi dall'intendente di finanza”. [↑](#footnote-ref-51)
52. P. Russo, Processo tributario, Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987, pag. 764; C. Glendi, L’oggetto del processo tributario, Padova, 1984, pag. 841. [↑](#footnote-ref-52)
53. Sul punto vedi Corte di Cassazione, SS. UU., sent. n. 4308/1987, Riv. Leg. Fisc., 1987, pagg. 2156 ss. [↑](#footnote-ref-53)
54. Per questi motivi veniva definita estranea al sistema così delineato la possibilità di esperire azioni di mero accertamento, oggetto di ampia discussione fino a quel momento. Vedi: Tremonti, Appunti sull’azione di mero accertamento in materia tributaria, Riv. Dir. Fin. sc. fin., 1978, II, pag. 3 e ss.. [↑](#footnote-ref-54)
55. Corte di Cassazione sentenza n. 6262/1980, con la quale la corte sentenziò l’impugnabilità dell’avviso di liquidazione nonostante non fosse incluso nell’elenco) [↑](#footnote-ref-55)
56. F. Maffezzoni, Atti impugnabili e funzione del processo avanti le Commissioni tributarie, op cit., pag. 1569 ss [↑](#footnote-ref-56)
57. Tesauro, Profili sistematici del processo tributario, Padova, 1980, pag. 81 e ss. [↑](#footnote-ref-57)
58. C. Glendi, Commentario delle leggi sul contenzioso tributario, Milano, 1990, 2 e ss. [↑](#footnote-ref-58)
59. M. Polano, Gli atti impugnabili nel processo tributario, Riv. Dir. Sc. fin., 1990, pag. 538 e ss. [↑](#footnote-ref-59)
60. Vedi: Bafile, Introduzione al diritto tributario, Padova, 1978, pag. 284 ss.; Tesauro, il rimborso dell’imposta, Torino , 1975, pag. 202 ss. [↑](#footnote-ref-60)
61. cfr. Corte di Cassazione sent. n. 6262/80 e Corte di Cassazione, SS.UU., sent. n. 661/86. [↑](#footnote-ref-61)
62. Tabet, Il processo tributario, Boll. Trib. 1980, pag. 328; Tesauro, Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario, Boll. Trib., 1982, pag. 102 e ss. [↑](#footnote-ref-62)
63. Vedi E. De Mita, La lite da condono, in Corr. Trib., 1984, pag. 1345. [↑](#footnote-ref-63)
64. I dubbi erano sorti in merito ad atti quali ad esempio il provvedimento di diniego del condono V. Muscarà, Rass. Trib. 1985, I, pag. 362. In cui l’autore afferma che: *“la discutibile modifica apportata all’art. 16 dal D.P.R. n. 739/1981 nel senso di ampliare il novero degli atti impugnabili ma, al contempo, di “bloccarlo” statuendone la tassatività, pone sotto una luce diversa la problematica; per un verso, infatti è tutt’ora sostenibile l’impugnabilità dell’atto di diniego sulla scia dell’indicazione fornita dalla Corte Suprema, in tempo antecedente all’emanazione del D.P.R. n. 739/1981, secondo la quale sarebbero impugnabili tutti gli atti, comunque denominati, che accertino o dichiarino, in tutto o in parte, l’obbligazione tributaria, siccome ricompresi nella nozione di avviso di accertamento. Non si possono trascurare, per altro verso, i dubbi che tale conclusione solleva e la compatibilità dell’indicazione del Supremo Collegio rispetto alla formulazione dell’art. 16 avutasi a seguito del D.P.R. n. 739/1981”* [↑](#footnote-ref-64)
65. P. Russo, Il processo tributario, Milano, 2005, pag. 103, in cui l’autore ritiene che: “*ove si determini l’impugnabilità di un atto prescindendo dalla sua coincidenza con il tipo individuato nell’elenco più volte citato, ossia facendo riferimento alla sua funzione e collocazione nel procedimento di attuazione del tributo, si compie un’operazione interpretativa che non può dirsi meramente “estensiva”,ma più propriamente di interpretazione analogica ed, infatti, in questi casi l’affermazione di impugnabilità di un atto contemplato nell’elenco discende dalla valutazione della sostanziale equivalenza del grado di incertezza nel diritto provocato dalla emanazione dello stesso con quello conseguente all’adozione di uno degli atti specificatamente menzionati dall’art. 19”*. [↑](#footnote-ref-65)
66. Corte Cost. 3 dicembre 1983, n. 313 in Giurisprudenza italiana, 1986, I, pag. 1593. [↑](#footnote-ref-66)
67. In tal senso si veda: Micheli, La tutela giurisdizionale differenziata del contribuente nel processo tributario, Riv. Dir. Fin. e Sc. Fn. 1980, I, pag. 128 ss.; Magnani, L’azione di mero accertamento in materia tributaria, Riv. Dir. Proc., 1978, pagg. 320 ss.; Tremonti, Appunti sull’azione di mero accertamento in materia tributaria, Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin. 1978, II, pag. 3 ss. [↑](#footnote-ref-67)
68. In tal senso si veda: Corte di Cassazione, sent. n. 660/1986, in Giur. Imp., 1986, pag. 423; Corte di Cass., SS. UU., sent. n. 4120/1988, Il Fisco, 1988, pag. 5841. [↑](#footnote-ref-68)
69. Meno l’ingiunzione fiscale, considerato che la riscossione, sia delle imposte dirette che di quelle indirette, avviene in quel periodo già tramite ruolo. [↑](#footnote-ref-69)
70. In tal senso vedi Circ. Minist. N. 291/E del 18 dicembre 1986. [↑](#footnote-ref-70)
71. Corte di Cassazione, sent. n. 9429 del 7 settembre 1991. [↑](#footnote-ref-71)
72. Corte di Cassazione, sent. n. 313 del 6 dicembre 1981. [↑](#footnote-ref-72)
73. Tale inciso è stato rimarcato dallo Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000), in cui, l’art. 7 sancisce che: “gli atti dell’amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: ….. c) le modalità, il termine, l’organo giurisdizionale o l’autorità cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”. [↑](#footnote-ref-73)
74. La dottrina, ha da sempre ritenuto che tali inosservanze non determinano comunque la nullità dell’atto: G. Messina, Gli atti impugnabili nel nuovo processo tributario, Il fisco, 1996, pag. 6582); V. Pezzuti, Il nuovo processo tributario, Commentario di Baglione, Menchini, Miccinesi, Milano, 1997. [↑](#footnote-ref-74)
75. P. Russo, Il processo tributario, Milano, 2005, pag. 113 ss. [↑](#footnote-ref-75)
76. cfr. Corte di Cassazione sent. n. 6029/02. [↑](#footnote-ref-76)
77. cfr. Corte di Cassazione, SS. UU. n. 16412/2007. [↑](#footnote-ref-77)
78. cfr. Corte di Cassazione, sent. n. 7649/06. [↑](#footnote-ref-78)
79. Vi è da ricordare, a tal proposito, che l’art. 52 del D.Lgs. n. 446/97, lasciava liberi gli enti locali di disciplinare autonomamente l’accertamento e la riscossione dei tributi di loro competenza. Da ultimo, tale autonomia di disciplina è venuta meno a seguito dell’emanazione dell’art. 1, comma 161, della L. n. 296/2006 che ha obbligato gli enti locali a rettificare le dichiarazioni o accertare l’omessa dichiarazione, o l’omesso versamento, mediante appositi avvisi di accertamento in rettifica e d’ufficio. [↑](#footnote-ref-79)
80. SCALINCI, nota su, *La notifica dell’atto tributario recettizio: un “Giano bifronte” tra sanatoria e decadenza*, Rivista di diritto tributario, 2005. II, 3 ss. [↑](#footnote-ref-80)
81. Da INGRAO, *Sulla sanatoria dei vizi degli atti impositivi si consolida un’interpretazione giurisprudenziale discutibile*, in Rass. Trib., 2005, pag 1716. [↑](#footnote-ref-81)
82. Il fatto. La pronuncia riguarda un ricorso presentato dal fisco in relazione ad una controversia su due avvisi di liquidazione emanati ai fini dell’imposta di registro. Per uno di questi la notifica risultava inesistente, poiché l’atto riportava una firma illeggibile e mancava l’indicazione del luogo e della data, nonché la firma dell’ufficiale che aveva provveduto alla notifica stessa. Il contribuente aveva comunque provveduto al pagamento, senonchè, in un secondo tempo, aveva richiesto la restituzione con apposita istanza di rimborso. Egli riteneva non dovuti tali addebiti, e, perciò, aveva impugnato il silenzio rifiuto. La Commissione Tributaria Provinciale aveva accolto il ricorso. L’appello dell’Ufficio era, poi, stato respinto dalla Commissione Tributaria Regionale. Le conclusioni dei giudici di appello erano state favorevoli al contribuente, poiché si era ritenuto che l’inesistenza della notificazione fosse insanabile e la richiesta di rimborso legittima. Nella sentenza di appello infatti si legge “la Commissione Regionale non può non rilevare . . . come la notifica dell’avviso di liquidazione sia assolutamente inesistente; trattasi di mera firma, per di più illeggibile, apposta in calce all’atto di liquidazione; non vi è indicazione del luogo e della data di notifica, non vi è indicazione dell’Ufficiale notificatore ne tantomeno vi è la sua firma. Non si versa in ipotesi di nullità della notificazione, ma in vera e propria ipotesi di inesistenza, situazione giuridica che impedisce la possibilità di qualsivoglia sanatoria dell’atto di notificazione. Pertanto, anche se la parte istante aveva comunque provveduto al pagamento dell’imposta richiesta con avviso di liquidazione (dal che sarebbe lecito ricavare la prova di una conoscenza di tale fatto), non può ritenersi sanato il vizio della notifica ai sensi dell’art. 156 del codice di procedura civile, comma 3, dato che tale ipotesi di sanatoria può essere applicata ad un atto di notifica pur sempre eseguito, sia pure senza la osservanza delle norme prescritte a pena di nullità; nel caso sottoposto a giudizio, non esiste alcun atto di notifica per cui la sanatoria è impossibile. Ritualmente pertanto la società R.V. propose la istanza di restituzione per tale versamento e altrettanto ritualmente venne proposto ricorso contro il silenzio della pubblica amministrazione in ordine a tale richiesta”.

    L’Amministrazione, però, non aveva contestato tali conclusioni e si era difesa nel ricorso per Cassazione, sostenendo che l’esecuzione dell’avviso di liquidazione attraverso il pagamento delle relative somme comporta l’acquiescenza del documento tributario, rendendo la successiva richiesta di rimborso inammissibile. L’Ufficio aveva aggiunto che l’esecuzione di un avviso di liquidazione ne renderebbe superflua la notificazione al contribuente o addirittura ne precluderebbe la notificazione, perché non potrebbe essere impartito nuovamente un ordine di pagare che sia già stato eseguito. Ne deriverebbe che l’esecuzione dell’avviso di liquidazione terrebbe luogo, ad ogni effetto, della sua notificazione, così che dal giorno dell’esecuzione decorrerebbe il termine per l’impugnazione dell’avviso di liquidazione. [↑](#footnote-ref-82)
83. D.P.R. 29 settembre 1973, n 600, artt. 31 e 41ter per le imposte sui redditi; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51 e 53 per l’IVA; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 9 ss per l’imposta di registro) [↑](#footnote-ref-83)
84. (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42 per le imposte sui redditi; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 54 e 55 per l’IVA; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, artt.41 e 41 e art. 52, comma 1, per l’imposta di registro) [↑](#footnote-ref-84)
85. (D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 1 per le imposte sui redditi; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, comma 1 per l’IVA; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art.52, comma 3 per l’imposta di registro) [↑](#footnote-ref-85)
86. D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 1 per la imposte sui redditi; D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57, comma 1, n. 1 per l’IVA; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 76, comma 1-bis e art. 76, comma 2 per l’imposta di registro) [↑](#footnote-ref-86)
87. Sul punto vedi Cassazione, SS.UU., Sent. n. 19854/2004, Cass. Sent. 20357/2007;sent. n. 15894/2006. [↑](#footnote-ref-87)
88. In questo senso sempre la sentenza delle SS.UU. n. 19854 del 5 ottobre 2004, poc’anzi citata. [↑](#footnote-ref-88)
89. La sentenza elenca una serie di diposizioni normative che, al fine di stabilire quale sia il giorno iniziale della decorrenza del termine per impugnare un atto amministrativo, equiparano la notificazione o la comunicazione dell’atto impugnabile alla sua “piena conoscenza” da parte dell’amministrato (D.P.R. 24 novembre 1171, n. 1199, art. 2, comma 1 e art. 9, comma 1 sul ricorso gerarchico e sul ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, che nello stabilire i termini entro cui proporre ricorso utilizza anche l’inciso “da quando l’interessato ne abbia avuto effettiva conoscenza”; la L. n. 1034/1971, art. 21, comma 1, n. 1, sia nel testo originario che sia nel testo sostituito dalla L. 21 luglio 2000, n. 205, art. 1, dispone che il ricorso giurisdizionale amministrativo deve essere notificato entro sessanta giorni “da quello in cui l’interessato ne abbia ricevuto la notifica, o ne abbia comunque avuta piena conoscenza”). [↑](#footnote-ref-89)
90. BRILLI – LUPI, *La nuova “conoscenza legale” degli atti amministrativi “limitativi della sfera giuridica dei privati”: un confronto tra diritto amministrativo e diritto tributario*, in Dialoghi dir. Trib., 2006, 319. Gli autori mettono in luce che nel diritto amministrativo si riscontra una certa flessibilità con riguardo alle forme di conoscenza, in quanto vi è una tipologia di atti enormemente più vasta di quella presente nel diritto tributario, per cui richiederne la notifica significherebbe irrigidire l’azione degli Uffici. [↑](#footnote-ref-90)
91. È quanto rileva GLENDI, *Atti recettizi, predeterminazione normativa degli atti impugnabili e improponibilità di impugnazioni facoltative nel processo tributario*, in Dialoghi tributari, n. 3/2008, pag 26, l’autore precisa che “dove opera la regola della recettizietà degli atti impositivi, si annette valore costitutivo alla notificazione del provvedimento ai fini del suo perfezionamento, si àncora la decorrenza del termine per impugnare alla sua notificazione e non alla sua sola conoscenza”. [↑](#footnote-ref-91)
92. In tal senso LUPI, *Ancora sugli atti “non notificati” tra diritto amministrativo e tributario*, Dialoghi tributari, n. 3/2008 [↑](#footnote-ref-92)
93. Il rilievo è riportato da GLENDI, *Atti recettizi*, cit., pag 27. [↑](#footnote-ref-93)
94. Sulla quale vedi GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in Dir. Prat. Trib., n. 6/2000, pag 1700 ss., spec. Pag. 1769, nel testo e nella nota 197. Successivamente, vedi, ancora, SCHIAVOLIN, In *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di CONSOLO E GLENDI, Padova, 2005, pag. 183 ss.; l’importante arresto delle SS. UU. della Suprema Corte di Cassazione, 25 luglio 2007, n. 16412. [↑](#footnote-ref-94)
95. Da ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pag. 470 ss. spec. Pag. 471. Ivi a nota 63, dopo aver ricordato le “tre posizioni in astratto configurabili” riguardo al “rapporto tra notificazione e atto notificato”, ben messe in luce da SANDULLI ( compenetrazione e identità tra notificazione e atto notificato; valore di condizione legale, assunto dalla prima rispetto al secondo; infine, appartenenza dell’uno e dell’altro come elementi di piena efficacia della fattispecie costitutiva di dati effetti giuridici), incisivamente si afferma: “nell’avviso di accertamento non è il caso di pensare a una distinzione tra l’avviso e la sua notificazione come elementi situati su piede di parità in seno alla medesima fattispecie. La notificazione è lo stesso processo emissivo dell’avviso, che non sussiste senz’essa”. [↑](#footnote-ref-95)
96. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pag. 244 ss. [↑](#footnote-ref-96)
97. Vedi Cassazione, SS. UU., sentenza n. 7804 del 12 gennaio 2006. In questa pronuncia si parla di esclusività della giurisdizione delle Commissioni tributarie, ma in senso tecnico, rilevando che la giurisprudenza della corte ha puntualizzato che già nella disciplina risultante dall'art. 1 del DPR 636 del 72, ed ora dall'art. 2 del D. Lgs. n. 546 del 92 (ancor più nel testo sostituito dall'art. 12, comma secondo, della Legge n. 448 del 2001 ed integrato dalla Legge n. 248/2005), la tutela giurisdizionale dei contribuenti è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente l'esistenza e la consistenza dell'obbligazione tributaria. [↑](#footnote-ref-97)
98. Vedi Corte di Cassazione sent. 16776/72005. A proposito tra i primi commenti resi circa la portata di tale sentenza è stato rilevato che l'impostazione della suprema corte conduce la giurisdizione delle commissioni tributarie perfettamente a ridosso di una giurisdizione esclusiva vera e propria, in quanto i confini all'interno dei quali la controversia rientra nella giurisdizione delle commissioni, vale a dire la nozione di rapporto di imposta, risulta estremamente lata se non generica. S. Muscarà Riv. Dir. Trib. n. 2006, II, pag. 32 ss.. [↑](#footnote-ref-98)
99. Si ricorda, che ai sensi dell'art. 7, comma quinto, ultimo periodo, D. Lgs. n. 546/92 è ammessa la possibilità, per il giudice speciale tributario, di conoscere incidentalmente dei medesimi, ed in caso di disporne la disapplicazione.

    Circa la possibilità di disapplicare *incidenter tantum* gli atti amministrativi generali, Corte di Cassazione, sentenza n. 6265/2006. [↑](#footnote-ref-99)
100. Vedi Cassazione, SS. UU., sent. 10725/2002; n. 11403/2001. [↑](#footnote-ref-100)
101. Per quanto concerne l'individuazione della giurisdizione in tema di tutela del diritto al rimborso si segnalano due pronunce delle sezioni unite della cassazione nelle quali il collegio ha precisato che il contribuente può rivolgersi al giudice ordinario o ottenere il rimborso di somme indebitamente versate a titolo di tributo, solo allorquando l'amministrazione finanziaria abbia già riconosciuto formalmente relativo diritto senza, però, aver provveduto ad effettuare materialmente il rimborso, o addirittura solo allorché difetti qualsiasi contestazione sulla sussistenza del debito. cfr corte di cassazione ss. uu. ordinanza numero 14332/2005 e sentenza numero 18120/2005. [↑](#footnote-ref-101)
102. In banca dati “bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-102)
103. In banca dati “fisconline”. [↑](#footnote-ref-103)
104. Da notare altresì che la corte in questa pronuncia rendendosi conto di essere andata controcorrente rispetto alle pronuncia di qualche mese addietro sempre del 2005 la n. 1791, ha ritenuto di dover precisare che le ragioni che hanno sostenuto la sentenza ora richiamata, non sono applicabili alla fattispecie in esame, in quanto come espressamente riferito in tale decisione, l'atto in questione era diverso nei contenuti da quello in esame per essere esplicitamente scritto: *"in caso di mancato pagamento di questo avviso, l'importo complessivamente dovuto verrà iscritto a ruolo e riscosso con le modalità previste dal D. P. R. n. 602/73 "*. Dal che, agginuge la Corte, è agevole dedurre che il ruolo verosimilmente non era stato ancora formato. Ed inoltre, nella comunicazione del concessionario era anche scritto che avverso quell'invito non era proponibile alcuna impugnazione, per cui il contribuente era stato fatto consapevole dell'inidoneità di quel documento di incidere nella sua sfera giuridica. [↑](#footnote-ref-104)
105. In banca dati “bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-105)
106. Vedi circa la non impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento il paragrafo successivo. [↑](#footnote-ref-106)
107. In banca dati “bollettino tributario on line”; in “GT – Riv. di giuris. Trib.” n. 4/2008, pag. 317 e ss. commento di G. Tabet; in Corriere Trib. n. 45/2007, pag. 3689 e ss. con commento di D. Coppa. [↑](#footnote-ref-107)
108. In banca dati “bollettino tributario on line”; Corriere trib. n. 45/2007, pag. 3687, con commento di D. Coppa. [↑](#footnote-ref-108)
109. Entrambe in banca dati “Fiscalitax o.l.”. [↑](#footnote-ref-109)
110. Vedi *amplius* paragrafo 7. [↑](#footnote-ref-110)
111. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-111)
112. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-112)
113. In banca dati on line “Cassazione.net”. [↑](#footnote-ref-113)
114. In banca dati on line “Cassazione.net”. [↑](#footnote-ref-114)
115. Entrambe in banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-115)
116. I quali ricordiamo che avevano statuito che l'avviso di pagamento non era un atto impositivo e in caso di mancato pagamento non era suscettibile di cristallizzare la pretesa tributaria, la cui incontestabilità non restava compressa; inoltre, che anche l'atto atipico per essere impugnabile, doveva contenere l'accertamento di una pretesa; infine, la Commissione Tributaria Regionale, aveva osservato che l’avvenuto pagamento dell'imposta indicata nell'avviso, faceva venir meno l'interesse del contribuente alla proposizione del ricorso, anche si fosse trattato di atto impugnabile. [↑](#footnote-ref-116)
117. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-117)
118. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-118)
119. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-119)
120. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-120)
121. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-121)
122. In banca dati “Fisconline”. [↑](#footnote-ref-122)
123. In banca dati “Fiscalitax o.l.”. [↑](#footnote-ref-123)
124. In banca dati “Fiscalitax o.l.”. [↑](#footnote-ref-124)
125. In banca dati “Fiscalitax o.l.”. [↑](#footnote-ref-125)
126. In banca dati on line “Cassazione.net”. [↑](#footnote-ref-126)
127. Vedi *amplius* capitolo secondo. [↑](#footnote-ref-127)
128. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-128)
129. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-129)
130. In banca dati “Bollettino tributario on line”; in Rassegna Trib. n. 2/2008, pag. 447 e ss. con nota di F.Randazzo; in “GT – Riv. di Giuris. Trib.” n. 6/2008, pag. 507 commento di G.Tabet. [↑](#footnote-ref-130)
131. Corte di cassazione, sez. trib., 9 agosto 2006, n. 18008. [↑](#footnote-ref-131)
132. Corte di Cassazione, SS. UU., 25 maggio 2005, n. 10958. [↑](#footnote-ref-132)
133. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-133)
134. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-134)
135. In banca dati “Fiscalitax o.l.”. [↑](#footnote-ref-135)
136. In “GT – Rivista di diritto tributario” n. 8/2010, pag. 667 e ss. con nota di M. Polano. [↑](#footnote-ref-136)
137. In banca dati “Fiscalitax o.l.”. [↑](#footnote-ref-137)
138. Entrambe in banca dati on line “Cassazione.net”. [↑](#footnote-ref-138)
139. In banca dati “Fisconline”. [↑](#footnote-ref-139)
140. In banca dati “Fisconline”; in Rivista di dir. Trib. , n. 1/2006, II, pag. 29 e ss. con nota di S. Muscarà. [↑](#footnote-ref-140)
141. I tratti salienti della vicenda: la stessa trae origine dalla notifica di quattro avvisi di rettifica da parte dell'ufficio delle entrate per il recupero di imposte indebitamente detratta. Tale avvisi non furono impugnati e quindi il concessionario del servizio riscossione tributi emetteva le relative cartelle di pagamento.

     La società impugnava tali cartelle di pagamento e la commissione tributaria provinciale dichiarava l'inammissibilità del ricorso, per essersi resi definitivi gli avvisi di rettifica non impugnati. Successivamente, vengono notificati alla società degli avvisi di mora anch'essi impugnati, ed i relativi ricorsi dichiarati inammissibili. Mentre erano in corsa tali giudizi, il contribuente inoltrò all'ufficio dell'Agenzia delle entrate due istanze volte ad ottenere l'annullamento delle cartelle, in quanto la società aveva rinunciato al credito di imposta ed, inoltre, aveva condonato le relative sanzioni. L'ufficio con provvedimento notificato al contribuente prendeva atto che la società aveva rinunciato al credito di imposta e, non avendo mai usufruito di tale credito, provvedeva all'annullamento dell'imposta recuperata con gli avvisi di rettifica. Pur tuttavia, l'ufficio riteneva di dover confermare le sanzioni perché la società pur avendole condonate non avrebbe potuto farlo in quanto il condono (delle sanzioni) non si estendeva agli errori sostanziali (come quelli, a dire dell'ufficio, commessi dal contribuente) ma soltanto gli errori formali. [↑](#footnote-ref-141)
142. In banca dati “Bollettino tributario on line”, in Boll. Trb. N. 14/2007, pag. 1223, con nota di F. Cerioni; in “GT – Riv. di dir. Trib.” n. 6/2007, pag. 479 e ss. con nota di A. Vozza. [↑](#footnote-ref-142)
143. La vicenda su cui è causa tra origine dal ricorso con il quale un contribuente impugnava dinanzi alla commissione tributaria, il provvedimento emesso dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il quale veniva negato l'annullamento in autotutela dell'avviso di liquidazione e della cartella di pagamento emessa dal concessionario della riscossione per omesso pagamento di tale avviso, divenuto definitivo, con il quale gli veniva ripresa a tassazione l'imposta di registro a seguito di revoca dei benefici fiscali accordati all'acquisto di terreni agricoli da parte di imprenditori agricoli..

     La commissione adita dichiarava il proprio difetto di giurisdizione. Contestualmente il contribuente proponeva ricorso al Tribunale Amministrativo Regionale, il quale dichiarava inammissibile il ricorso per difetto di giurisdizione. Il tribunale, però, premetteva che il provvedimento di revoca dell'agevolazione, emesso con l'avviso di liquidazione, era fondato sul parere negativo espresso dalla provincia. Tale parere, però, era stato, poi, modificato dall'ufficio competente della provincia in senso favorevole al contribuente, rilevandosi che la limitazione dell'apporto lavorativo dello stesso era giustificata dalle sue condizioni di invalido civile, per cui l'acquisto di terreni poteva essere considerato con un ampliamento di proprietà di coltivatore diretto. Essendo trascorso il termine per impugnare l'avviso di liquidazione il contribuente presentava una successiva istanza di annullamento in via di autotutela all'Agenzia delle Entrate, producendo il nuovo parere favorevole della provincia.

     Alla luce delle due pronunce negative (Commissione e Tar) il contribuente proponeva ricorso per Cassazione denunciando il conflitto negativo di giurisdizione. [↑](#footnote-ref-143)
144. In banca dati “Bollettino tributario on line”. [↑](#footnote-ref-144)
145. Il caso trae origine dall'impugnazione, con separati ricorsi, degli avvisi di accertamento notificati ad una contribuente, con i quali veniva determinato induttivamente il reddito di impresa da costei percepito. I ricorsi erano dichiarati inammissibili dalla commissione tributaria provinciale. In seguito al passaggio in giudicato delle relative sentenze, la contribuente, ha però presentato, istanza di annullamento in autotutela dei predetti avvisi deducendo che il Tribunale Penale, dal quale era stata tratta in giudizio per la stessa vicenda oggetto degli accertamenti, l'aveva assolta dall'imputazione ascritta con la formula “perché il fatto non sussiste”. In primo grado la commissione tributaria provinciale aveva dichiarato inammissibile il ricorso perché il rifiuto dell'autotutela non rientrava nel novero degli atti impugnabili, in secondo grado, invece, il giudice d'appello respingeva il gravame perché l'atto impugnato avrebbe rappresentato lo sbocco finale di un procedimento sulla regolarità del quale avrebbe potuto pronunciarsi soltanto il giudice amministrativo. Ricorreva così in cassazione la contribuente. [↑](#footnote-ref-145)
146. In banca dati on line “Cassazione.net”. [↑](#footnote-ref-146)
147. Nel caso in questione un contribuente aveva proposto ricorso dinanzi la commissione tributaria provinciale avverso la cartella esattoriale notificatagli a seguito di ruolo emesso dall'ufficio delle imposte per accertamenti divenuti definitivi. In primo grado i ricorsi venivano respinti. Avverso tale pronuncia, il contribuente proponeva appello ed in pendenza del giudizio di appello, lo stesso proponeva istanza di definizione della lite ai sensi della Legge n. 289 del 2002, art.16 (rigettato dall'Ufficio). Sia l'appello, sia l'impugnazione del diniego di condono venivano rigettati dal giudice tributario di secondo grado. Il contribuente, pertanto, proponeva ricorso per Cassazione. [↑](#footnote-ref-147)
148. In banca dati on line “Cassazione.net”; in Dialoghi trib. n. 5/2009, pag. 526 e ss. con nota di S. Buttus e R. Lupi. [↑](#footnote-ref-148)
149. Nella controversia sottoposta alle Sezione Unite, nella fattispecie, il contribuente aveva impugnato il diniego di annullamento in via di autotutela degli avvisi di accertamento emessi ai fini Irpef ed Ilor per delle singole annualità di imposta, sollecitato dalla società a seguito del passaggio in giudicato della sentenza con la quale era stato riconosciuto il suo diritto all'esenzione decennale. Il contribuente però non aveva impugnato i singoli avvisi di accertamento allor tempo notificati, che, pertanto, erano divenuti definitivi. La commissione tributaria adita dichiarava il difetto di giurisdizione del giudice tributario rispetto all' impugnativa del diniego di annullamento. Per tale motivo il contribuente fu costretto a ricorrere in cassazione. [↑](#footnote-ref-149)
150. In banca dati on line “Cassazione.net”; in Dialoghi Trib. n. 4/2010, con nota di G. Ingrao, L. Ferlazzo Natoli, A. Amatucci e R. Lupi. [↑](#footnote-ref-150)
151. In banca dati “Fisconline”. [↑](#footnote-ref-151)
152. Che la notifica sia essenziale ai fini della certa conoscibilità dell'atto, che incide unilateralmente della sfera giuridica del contribuente, è sancito dal successivo art. 21, D. Lgs. n. 546/92 (termine per la proposizione del ricorso) il quale al primo comma, recita: *“il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo”*.

     [↑](#footnote-ref-152)
153. Ricordiamo che prima della riforma, che ha comportato l'inclusione di tutti i tributi all'interno della giurisdizione tributaria, per i tributi che residuavano nella giurisdizione ordinaria, invece, l'azione di mero accertamento era stata generalmente ammessa dai giudici di legittimità anche se con qualche oscillazione (si veda Corte di Cassazione, 28 maggio 1997, n. 4732). A proposito occorre rilevare che il passaggio dalla giurisdizione ordinaria a quella speciale ha comportato altre conseguenze che lasciano pensare ad una riduzione di tutela giurisdizionale. Invero, oltre alla già citata azione di mero accertamento negativo, in commissione tributaria, è venuta meno anche la possibilità di utilizzare un importante mezzo istruttorio vale a dire la prova testimoniale. Ammessa, ovviamente, dinnanzi al giudice ordinario ed, invece, non più consentita dinanzi ai giudici tributari. Oggigiorno, si avverte ancor più la mancanza di tale possibilità a seguito dell'attrazione nell’ambito delle giuridisione tributaria di nuovi tributi, , soprattutto in tema di tributi doganali, allorquando devono essere provati fatti e comportamenti che essenzialmente possono essere accertati sono con la prova orale. Pur tuttavia, la Corte Costituzionale (sentenze nn. 190/1985 e 146/1987) ha sempre ritenuto che lo spostamento delle controversie dal giudice ordinario a quello speciale, in materie che riguardano diritti soggettivi non può attenuare le garanzie che le stesse situazioni avrebbero, sul piano processuale, dinanzi al giudice ordinario. [↑](#footnote-ref-153)
154. In tal si senso si veda Corte di Cassazione, SS.UU., sent. N. 103/2001 (riferita al vecchio D.P.R. n. 636/1972): “*Nella disciplina del contenzioso tributario, la tutela giurisdizionale del contribuente può svolgersi solo attraverso l’impugnazione di specifici atti impositivi dell’amministrazione finanziaria, nell’inammissibilità di ogni accertamento preventivo del debito di imposta, sia dinanzi alle commissioni tributarie che dinanzi al giudice ordinario”.* [↑](#footnote-ref-154)
155. In tal senso R. Schiavolin in “Il processo tributario” di Consolo-Glendi, commento all’art. 19, in cui l’autore sostiene che: *“In altri termini, se è la stessa scelta legislativa di identificare un atto come impugnabile e così costringere il destinatario a ricorrere per evitarne la definitività a creare un corrispondente bisogno di tutela, appare opinabile rimetterà all'interprete il riconoscimento di situazioni corrispondenti, al di là delle previsioni normative”.* [↑](#footnote-ref-155)
156. In tal senso vedasi anche Corte di Cassazione sentenze nn. 6174/1990 e 5481/1993. [↑](#footnote-ref-156)
157. in tal senso M. Cantilllo, *“Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione Generale tributaria”* relazione svolta in Sassari, l'8 marzo 2002 in occasione dell'inaugurazione della locale sezione staccata della commissione tributaria regionale della Sardegna, in Rass. Trib. N. 32002, pag. 803 e ss. [↑](#footnote-ref-157)
158. In tal senso Ripa, *“Supercommissioni tributarie”* in Italia Oggi del 29 dicembre 2001, pag. 26. [↑](#footnote-ref-158)
159. in tal senso vedi S. La Rosa “Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente”, in Rivista di diritto tributario, n. 10/2006, I, pag. 735 e ss. L'autore prendendo in considerazione il fatto che negli ultimi anni è stata attribuita natura provvedimenttale anche ad atti che tale natura non avrebbero al fine di renderli impugnabili ritiene che tali assimilazioni “*hanno concorso* *non poco a sfumare i confini di quel che in termini di funzione e attività di accertamento dovrebbe veramente qualificarsi; e anche a moltiplicare le occasioni e la possibilità di preclusioni e sorprese processuali e sostanziali*”. Lo stesso autore auspica, però, che l'orientamento della Cassazione di ritenere suscettibili di ricorso alle commissioni tributarie anche atti diversi da quelli elencati, non venga fatto cadere perché segnala con favore queste aperture all'anticipazione della tutela giurisdizionale, anche se, per altro verso, prospetta la possibilità che tale anticipazione si traduca in un ulteriore motivo di preclusione e di decadenza per chi ritenga di non avvalersene. [↑](#footnote-ref-159)
160. A. Sepe *“I nuovi approdi della giurisdizione tributaria”* in Il Fisco n. 25/2007, fasc. 1, pag. 8772 e ss. e *“Ancora sull’impugnabilità degli atti “atipici” e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione”* in Il Fisco n. 4 del 2008, Fasc. 1, pag. 641 e ss. [↑](#footnote-ref-160)
161. G. Ingrao, *“Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavviso di fermo di beni mobili e fatture)”* in Rivista di diritto tributario, n. 12 del 2007, pag. 1075 e ss. [↑](#footnote-ref-161)
162. L'autore (G. Ingrao) nell'articolo in questione, *“Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavviso di fermo di beni mobili e fatture)”* , op. cit., pone in risalto la distinzione che vi può essere fra interesse a ricorrere (processuale) e interesse legittimo (quale situazione giuridica di diritto sostanziale). Ed ancora distinguendo fra interesse legittimo ed interesse a ricorrere. Ha evidenziato, al riguardo, come recenti studi in ambito di diritto amministrativo hanno rilevato che: *“l'interesse a ricorrere può essere riconosciuto anche in relazione ad atti endoprocedimentali, come tali non direttamente e immediatamente lesivi, con possibilità di proporre domande differenti da quelle costitutive tese all'annullamento dell'atto (e quindi di accertamento e di condanna). In questa prospettiva si adombra una differente concezione dell'interesse a ricorrere, richiamando l'idea dell'utilità dell'azione in luogo di quella della lesività dell'atto. Infatti, il richiamo al conseguimento del bene della vita, importa che si abbia interesse a ricorrere tutte le volte che l'azione sia concretamente utile al conseguimento del detto bene della vita. E tale affermazione obbliga ad estendere il novero delle azioni proponibili, sia sul versante delle azioni (azioni di accertamento e di condanna) sia su quello della qualità e concretezza della lesione (perché saranno utili a conseguire il bene della vita anche azioni che si sviluppano in un momento nel quale la lesione non è ancora concreta ed attuale ma solo potenziale)”.* [↑](#footnote-ref-162)
163. Per un approfondimento sull'argomento sempre dello stesso autore (G. Ingrao), vedi il commento alla sentenza della Corte di Cassazione, Sezione tributaria, del 28 gennaio 2005, n. 1791, *“L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità” in Rassegna Tributaria, n. 3 del 2005, pag. 940 e ss.* [↑](#footnote-ref-163)
164. Corte di Cassazione sentenza del 28 gennaio 2005 n. 1791 e sentenza del 13 aprile 2005 n. 7708, opp. citate nel par. 3, cap. III, del presente lavoro. [↑](#footnote-ref-164)
165. Così A. Guidara *“Inviti al pagamento bonario e tutela giurisdizionale del contribuente”* in Riv. Di Dir. Trib., n. 10 del 2006, pag. 785 e ss. [↑](#footnote-ref-165)
166. D. Coppa, “Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente” in Corr. Trib. n. 45 del 2007, pag. 3687 e ss. [↑](#footnote-ref-166)
167. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenze n. 16428 del 26 luglio 2007 e n. 16293 del 24 luglio 2007. Vedi anche par 2, Cap. III, di questo lavoro. [↑](#footnote-ref-167)
168. A. Carinci, “ considerazioni in merito all'impugnabilità degli avvisi, comunicazioni e di inviti precedenti l'iscrizione a ruolo”, relazione svolta a Ravenna l'11 gennaio 2008. [↑](#footnote-ref-168)
169. M. Polano, Impugnabilità degli atti atipici nel processo tributario”, in GT Riv. di Giur. Trib., n. 8 del 2010, pag. 665 e ss. [↑](#footnote-ref-169)
170. Corte di Cassazione sentenze n. 14373 del 15 giugno 2010 e n. 17202 del 23 luglio 2009. [↑](#footnote-ref-170)
171. G. Marini, “Gli Atti impugnabili e l’ampliamento della giurisdizione tributaria”, in Il Processo Tributario, di E. Della Valle, V. Ficari e G. Marini, Padova 2008. [↑](#footnote-ref-171)
172. Vedi G. Marini, “Gli Atti impugnabili e l’ampliamento della giurisdizione tributaria”, op.cit.. [↑](#footnote-ref-172)
173. G. Tabet “Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu, In GT rivista di giurisprudenza tributaria, n. 4 del 2008, pag. 317 e ss. [↑](#footnote-ref-173)
174. Vedi Corte di Cassazione, sez. trib. 8 ottobre 2007, n. 21045, in tema di richiesta di pagamento Tosap, e Cass., sez. trib., 25 febbraio 2009, n. 4513, in tema di avviso di pagamento in materia di tributi consortili. In tali pronunce la corte ha dichiarato facoltativamente impugnabili gli atti, ancorché gli stessi erano stati notificati. [↑](#footnote-ref-174)
175. S. Brilli e R. Lupi, *“La nuova conoscenza legale degli atti amministrativi limitativi della sfera giuridica dei privati”*, in Dial. Dir. Trib., n. 3/2006, pag. 319, ss. [↑](#footnote-ref-175)
176. R. Lupi e S. Sandro, *“Impugnazione di atti non formalmente notificati: tradizione tributaria e diritto amministrativo”*, in Dialoghi Trib., n. 2/2008, pag. 41 e ss. [↑](#footnote-ref-176)
177. Ad esempio, se un contribuente si recasse presso gli uffici dell’agente della riscossione per richiedere un estratto di ruolo della sua posizione, nello stesso potrebbero risultare delle cartelle che ancora non sono state notificate. Seguendo tale posizione dottrinaria, si giungerebbe all'assurda conseguenza, che l’agente della riscossione potrebbe richiedere l'inammissibilità di un ricorso avverso la successiva cartella di pagamento notificata, soltanto provando che il contribuente aveva conosciuto prima della notifica della cartella l’esistenza della pretesa attraverso gli estratti di ruolo. [↑](#footnote-ref-177)
178. C. Glendi, “*Ancora sugli atti non notificati tra diritto amministrativo e tributario”,* in Dial. Trib. n. 3/2008, pag. n. 22 e ss. [↑](#footnote-ref-178)
179. Art. 19, comma 1°, lett. I) D. Lgs. n. 546/92: *“ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie”*. [↑](#footnote-ref-179)
180. R. Lupi *“Ancora sugli atti non notificati tra diritto amministrativo e tributario”* opp. cit. [↑](#footnote-ref-180)
181. C. Ingrao, “*Prime riflessioni sul impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavviso di fermo di beni mobili e fatture)*”, opp. cit. [↑](#footnote-ref-181)
182. Non invece per gli avvisi di pagamento emessi dall'agente della riscossione, per i quali esclude la possibilità che possano essere impugnati, come abbiamo visto nel precedente paragrafo. [↑](#footnote-ref-182)
183. L’autore ritiene che con l’impugnazione facoltativa il contribuente, anticipa si la tutela ma subisce irrimediabilmente le conseguenze di tale impugnazione, nel senso che consuma la sua facoltà di ricorrere, ciò al fine di evitare duplicazioni di tutela (quindi inammissibilità di un ricorso avverso l’atto successivo attraverso cui si formalizza la pretesa, ameno che lo stesso non abbia vizi propri). [↑](#footnote-ref-183)
184. G. Ferlazzo Natoli, *“Considerazioni critiche sull’impugnazione facoltativa”* in Riv. Di Dir. Trib. n. 12/2007, I, pag. 1112. [↑](#footnote-ref-184)
185. F. Randazzo, *“Avvisi bonari ed esercizio informale di funzioni tributarie”*, in Rass. Trib. n. 2/2008, pag. 447 e ss. [↑](#footnote-ref-185)
186. Corte di Cassazione, sezione tributaria, sentenza dell’ 8 ottobre 2007, n. 21 045. [↑](#footnote-ref-186)
187. Corte di Cass. Sentenza 9 agosto 2007, n. 17526. [↑](#footnote-ref-187)
188. G. Tabet, *“Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili”*, in GT Riv. di Giur. Trib., n. 6/2008, pag. 507 e ss. [↑](#footnote-ref-188)
189. Vedi Allorio, Dir. Proc. Trib., Torino, 1969, pag. 593. [↑](#footnote-ref-189)
190. D. Coppa, “*Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*” opp. cit. [↑](#footnote-ref-190)
191. Si riferisce a Corte di Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 14482/2003. [↑](#footnote-ref-191)
192. A. Carinci, *“Considerazioni in merito all’impugnabilità degli avvisi, comunicazioni ed inviti precedenti l’iscrizione a ruolo”*, opp. cit. [↑](#footnote-ref-192)
193. Riprendendo un passo della sentenza della Corte di Cassazione, in materia di TIA, del 9 agosto 2007, n. 17526. [↑](#footnote-ref-193)
194. R. Schiavolin, *“Commentario breve alle leggi del processo tributario”* a cura di C. Consolo e C. Glendi, in commento all’art. 19 del D. Lgs. n. 546/92, pag. 216. [↑](#footnote-ref-194)
195. M. Polano, *“Impugnabilità degli atti atipici nel processo tributario”*, opp. cit. [↑](#footnote-ref-195)
196. E. Sepe, “*Ancora sull'impugnabilità degli atti atipici e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione*”, op. cit. [↑](#footnote-ref-196)
197. Il riferimento è all'articolo cui hanno preso parte, in ordine di “apparizione”: G. Ingrao, L. Ferlazzo Natoli, A. Carinci, R. Lupi e F. Randazzo, *“Atti non notificati ed “impugnazione facoltativa” per maggior tutela del contribuente”,* in Dial. Trib. n. 6/2008, pag. 45 e ss. [↑](#footnote-ref-197)
198. C. Ingrao *“Impugnazione facoltativa e conoscenza di fatto”.* [↑](#footnote-ref-198)
199. Come del resto ha fatto la Corte di Cassazione nella sentenza 8 luglio 2007, n. 21045. [↑](#footnote-ref-199)
200. L. Ferlazzo Natoli, *“Un rischio di incertezza del diritto”*, op. cit. pag. 51. [↑](#footnote-ref-200)
201. A. Carinci, *“La rimessione in termini come rimedio per gli equivoci indotti dall’art. 19”*, op. cit. pag. 52. [↑](#footnote-ref-201)
202. R. Lupi, *“Principi amministrativistici e rimessione in termini”, op. cit. pag. 54.* [↑](#footnote-ref-202)
203. F. Randazzo, *“Impugnabilità non significa attitudine a consolidarsi”,* op. cit. pag. 57. [↑](#footnote-ref-203)
204. Come ampiamente abbiamo visto in questo paragrafo, cfr. nota 11. [↑](#footnote-ref-204)
205. Cioè fin dall’introduzione del sistema chiuso ad opera della mini riforma del 1981. [↑](#footnote-ref-205)
206. Che l'ente impositore si è discostato volontariamente è palese, in quanto, se la giurisprudenza ha ammesso la possibilità di impugnare gli atti atipici in virtù di una loro assimilazione all'avviso di accertamento o all'avviso di liquidazione, tale operazione poteva essere *a priori* condotta dagli uffici dell'ente impositore e quindi emettere gli atti in sintonia con l’art. 19. In ultima analisi, non si comprende perché, tale compito è stato ribaltato ai danni del contribuente, il quale il più delle volte, ignaro del mondo tributario, si trova dinnanzi ad un atto che, a sua insaputa (in quanto pur leggendo l'elencazione di cui all'art. 19 non lo trova menzionato) e suo malgrado, se non impugnato cristallizza gli effetti. [↑](#footnote-ref-206)
207. Ma tale soluzione non è mai stata seguita anche se, sorge il dubbio, che non è stata seguita proprio per cercare di apprestare una tutela al contribuente ed in assenza di una impugnazione facoltativa. [↑](#footnote-ref-207)
208. Intesa come capacità di consolidare gli effetti. [↑](#footnote-ref-208)
209. Invero, di fronte alla maggiore incisività dei poteri dell’Agente della riscossione per non attenuare la tutela dei contribuenti, stante anche il non adeguato numero dell’organico dei giudici delle commissioni tributarie (considerato ad es. che nelle Commissioni Tributarie Provinciali di Catania e Siracusa mediamente un processo in primo grado viene deciso in 12 – 16 mesi) anticipare la tutela consentendo l’impugnazione facoltativa di atti atipici che portino a conoscenza una pretesa tributaria già definita nel *quantum* (dalla quale, si ripete, è difficile che l’Ente impositore possa autonomamente cambiare idea), parrebbe una concreta e praticabile soluzione. [↑](#footnote-ref-209)
210. Anche se, dobbiamo constatare che nella prassi all’atto di preavviso di fermo amministrativo, l’agente della riscossione, non fa seguire la notifica del provvedimento di fermo di già effettuato come prescrive la normativa. In tal caso, però, è evidente, che il preavviso di fermo amministrativo qualora non fosse impugnato dal contribuente, non priverebbe quest'ultimo della possibilità di impugnare successivamente una visura estratta dal P.R.A., ancorando il termine dei 60 gg. previsto dall’art. 21, alla data di rilascio della visura stessa, almeno fintanto che l’agente della riscossione, non notifichi il provvedimento di fermo di già effettuato. Gli altri atti facoltativamente impugnabili, sono tali in quanto successivamente l'amministrazione finanziaria ovvero l'agente della riscossione notificheranno l'atto previsto dalla sequenza legislativa, che è sempre un atto elencato nell'articolo 19. Anche perché così facendo evitano di incorrere nella decadenza prevista dalla legge. Ciò non avviene nel caso del preavviso di fermo -nei cui confronti non è prevista alcuna decadenza dal potere di emetterlo -che, invece, rimane l'unico atto comunicato al contribuente. Pertanto, in tale ipotesi, dalla lineare disciplina tracciata dalla legge è stata l'amministrazione finanziaria a volersi discostare, prevedendo con apposita risoluzione il preavviso di fermo in luogo del provvedimento di fermo vero e proprio. Se da un lato, può essere visto come un ulteriore invito al pagamento entro i successivi 20 giorni, senza che ancora si abbiano conseguenze più gravose, dall'altro non è affatto un comportamento diretto a favorire il regolare esercizio della tutela giurisdizionale dei contribuenti il fatto che successivamente non venga notificato il provvedimento di fermo vero e proprio di già eseguito, cui doversi difendere entro i 60 giorni dalla notifica. [↑](#footnote-ref-210)
211. Ricordiamo che il provvedimento in quanto tale è: - un atto tipico: per essere valido deve essere espressamente previsto dall’ordinamento; - è un atto nominativo: per la cura di ogni interesse pubblico è previsto il corrispondente provvedimento amministrativo; - è un atto autoritativo: produce i suoi effetti nonostante e anche contro la volontà del destinatario; - è un atto unilaterale: manifestazione della sola volontà dell’amministrazione; - è un atto esecutorio: le autorità pubbliche ne possono dare immediata e diretta esecuzione, senza che sia necessaria una preventiva pronuncia giurisdizionale; - è un atto inoppugnabile: dopo la scadenza dei termini di proposizione esso non è più impugnabile tramite ricorso. [↑](#footnote-ref-211)
212. E quindi idoneo a cristallizzare la pretesa in esso contenuta se non impugnato nei termini. [↑](#footnote-ref-212)
213. Ed anche dall’art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. [↑](#footnote-ref-213)
214. O il fermo amministrativo dei beni mobili registrati, se tale regola, *mutatis mutandis*, viene applicata alle questioni inerenti il preavviso di fermo. [↑](#footnote-ref-214)
215. Sempre quando sono espressione di una pretesa già definita in tutti i suoi elementi. [↑](#footnote-ref-215)
216. Cfr. Cass. 13 aprile 2005, n. 7708. [↑](#footnote-ref-216)
217. E’ da notare che gran parte delle pronunce che hanno ammesso la possibilità di impugnare un avviso di pagamento emesso dall’ente impositore per i tributi locali, fanno riferimento ad avvisi che non scaturiscono da attività accertatrice ma che portano soltanto a conoscenza la debenza del tributo per quell’anno, per cui sembra forzato paragonarli agli avvisi di accertamento, che senz’altro, svolgono un’altra funzione. [↑](#footnote-ref-217)
218. Cfr. Cass. 28 gennaio 2005, n. 1791, in realtà in tale sentenza i giudici di legittimità credono che l’avviso di pagamento impugnato (che ricordiamo emesso dall’Agente della riscossione) era stato emesso prima dell’iscrizione a ruolo. Ma, non convince tale ragionamento perché per essere l’agente della riscossione in possesso dei nominativi dei debitori, deve essere senz’altro in possesso del ruolo. Solo con la consegna del ruolo l’agente della riscossione, sarà a conoscenza dell’elenco dei debitori e potrà, altresì, attivare le procedure per riscuotere il *quantum* dovuto: ossia comunicazione dell’avviso di pagamento ovvero notifica della cartella. Inoltre, a parere di chi scrive, tali atti sono comunque espressione di una potestà amministrativa, tanto è vero che se il contribuente non adempie a seguito del loro ricevimento, viene attivata la procedura ordinaria di riscossione con la notifica della cartella di pagamento. [↑](#footnote-ref-218)
219. Cass. SS.UU. 24 luglio 2007, n. 16293. Anche le motivazioni di tale decisone sembrano essere frutto di un abbaglio dei giudici della Cassazione. Gli stessi, infatti, affermano che il caso esaminato in tale pronuncia è ben diverso da quello esaminato nella precedente pronuncia n. 1791/2005, mentre in realtà era esattamente identico: avviso di pagamento emesso dall’Agente della riscossione in entrambi i casi. Solo che giungono a conclusioni diametralmente opposte. Ed ancorchè ancorata a motivazioni non condivisibili, sembra meglio attagliarsi alla situazione attuale, tale ultima pronuncia che ha concesso una tutela immediata anche avverso l’atto emesso dall’agente della riscossione, che esprime, anch’esso una pretesa di già definitiva in tutti i suoi elementi. [↑](#footnote-ref-219)
220. Al fine di chiarire definitivamente la sua effettiva posizione in ordine alla pretesa stessa e di controllare la legittimità sostanziale della pretesa impositiva. [↑](#footnote-ref-220)
221. Identificato in questi casi nella possibilità, anticipando la tutela, di non subire l’aggressione dei propri beni da parte dell’Agente delle riscossione. [↑](#footnote-ref-221)
222. In tal senso R. Lupi e P. Sandro, “Le scelte di economicità tra costi della “notifica a tappeto” e la gestione delle richieste non ricevute, in “Ancora sugli atti “non notificati” tra diritto amministrativo e tributario”, pag. 39 – 40, op. cit.

     In cui si afferma che: *“Immaginiamo che si mandino 100 mila fatture e ne vengono pagate 90 mila, mentre solo in 5.000 casi, nell’ambito dei 10 mila iscritti a ruolo, venga lamentato il mancato ricevimento, prima del ruolo, della fattura. In questo modo, quindi, sono necessarie solo 10.000 notifiche, mentre altrimenti occorrerebbero 100 mila raccomandate, con procedura più macchinosa e costosa. Il costo per la collettività* (che in prima battuta si riversa su chi procede con tale procedura) *sarebbe probabilmente superiore al sacrificio dei 5.000 contribuenti che si vedono notificare una iscrizione a ruolo non preceduta dalla notifica della fattura. Se il giurista non inserisce anche queste valutazioni nel proprio strumentario concettuale, dando loro il peso che meritano per comprendere l’azione delle istituzioni del gruppo sociale marginalizzerà inevitabilmente la propria posizione”.* [↑](#footnote-ref-222)
223. In ogni caso, anche qualora non venisse equiparata ad un avviso di liquidazione, sarebbe atto facoltativamente impugnabile, in quanto alla luce del recente orientamento giurisprudenziale, atto del soggetto creditore con cui si manifesta una pretesa tributaria definita. [↑](#footnote-ref-223)
224. **36 *bis****.* *Liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni.*

     1. Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta . 2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a: a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi; b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni; c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni; d) ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge; e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione; f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta. 3. Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali e la comunicazione all'Amministrazione finanziaria di eventuali dati ed elementi non considerati nella liquidazione. 4. I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta . [↑](#footnote-ref-224)
225. **Art. 36 *ter*** *“Controllo formale delle dichiarazioni”*.

     1. Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto delle capacità operative dei medesimi uffici (25/l). 2. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono: a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi; b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413; c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b); d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti; e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente; f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta. 3. Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi. 4. L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarati, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale. [↑](#footnote-ref-225)
226. **Art. 54 *bis*** “*Liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni”* testo: in vigore dal 04/10/2005 Modificato da: Decreto-legge del 30/09/2005 n. 203, Art. 2.

     1. Avvalendosi di procedure automatizzate l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti.2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'amministrazione finanziaria provvede a: a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte; b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni; c) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestivita' dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonche' dalle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27, 33, comma 1, lettera a), e 74, quarto comma. 2-bis. Se vi e' pericolo per la riscossione, l'ufficio puo' provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta, da eseguirsi ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, degli articoli 6 e 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, nonche' dell'articolo 6 della legge 29 dicembre 1990, n. 405. 3. Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione e' comunicato ai sensi e per gli effetti di cui al comma 6 dell'articolo 60 al contribuente, nonche' per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso puo' fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione. 4. I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista dal presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente. [↑](#footnote-ref-226)
227. Agenzia delle Entrate, Circolare 16 luglio 2001, n. 68/E. [↑](#footnote-ref-227)
228. Cass., SS. UU., 24 luglio 2007, n. 16293 e 26 luglio 2007, n. 16428. [↑](#footnote-ref-228)
229. Ciò non toglie che, qualora il contribuente avesse invano tentato la via dell'eliminazione dell'errore attraverso il contraddittorio con l'ufficio, si potrebbe prospettare un'ipotesi di impugnazione anche di tali atti ai fine di anticipare la tutela giurisdizionale, quando quest'ultima sia la sola praticabile. [↑](#footnote-ref-229)
230. Sulla non impugnabilità della comunicazione ex art. 36 ter: Comm. Trib. Reg. di Roma, 24 giugno 2009, n. 326, in banca dati “fisconline”. [↑](#footnote-ref-230)
231. C. Glendi, *“Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario”*, in Corriere tributario, n. 26/2009. [↑](#footnote-ref-231)
232. vedi sentenza nel paragrafo 9 cap. 3 “Il preavviso di fermo dei beni mobili registrati”. [↑](#footnote-ref-232)
233. nel testo dell'art. 46 del d.p.r. n. 602 /73 prima della riforma ad opera del D. Lgs. n. 46/99, si disponeva che il concessionario, prima di iniziare l'espropriazione forzata nei confronti del debitore moroso doveva notificargli un avviso contenente l'indicazione del debito, specificatamente individuato e l'invito a pagare entro cinque giorni. Dopo la riforma, invece, secondo quanto sancito dall'art. 25 del D.P.R. n. 602/73 l'espropriazione forzata poteva essere intrapresa decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella, senza la necessità della notifica dell'avviso di mora. Necessità che ricorreva, invero, allorquando fosse decorso un anno dalla notifica della cartella e il concessionario volesse procedere al pignoramento. In quest'ultima ipotesi doveva notificare un avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni; avviso questo che perdeva efficacia entro 180 giorni dalla sua notifica ex art. 50. [↑](#footnote-ref-233)
234. Si evince sia dall'analisi della disciplina normativa che regolamenta la misura cautelare in questione e sia in quanto atto inserito fra quelli impugnabili nell'art. 19, per cui soggetto al dettato di cui al successivo art. 21, in cui il legislatore ha espressamente sancito la necessità di notifica degli atti autonomamente impugnabili. [↑](#footnote-ref-234)
235. Tale regola è ben applicabile anche a tutti gli altri casi di atti facoltativamente impugnabili. [↑](#footnote-ref-235)
236. Nel senso di ritenere ammissibili i ricorsi proposti dai contribuenti avverso atti che non erano elencati attraverso l'assimilazione ad uno di quelli elencati. [↑](#footnote-ref-236)
237. Si badi bene che il terzo comma dell'articolo 19 afferma che gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente, ciò non dovrebbe essere, però, di ostacolo alla possibilità di impugnarli facoltativamente, prevedendo sempre la possibilità di impugnazione autonoma solo per gli atti esplicitamente elencati. [↑](#footnote-ref-237)
238. Tale problema si potrebbe porre allo stato attuale in cui il giudizio sull'atto (se mero atto endoprocedimentale o provvedimento impositivo), in quanto giudizio di merito, è demandato alle commissioni tributarie e non può, pertanto, intervenire a sceverare tale natura la Cassazione. Pertanto, nel caso in cui viene notificato l'atto tipico prima che si sia concluso il giudizio sull'atto atipico, qualora il ricorso su quest'ultimo venga dichiarato inammissibile, si potrebbe prospettare che il contribuente venga rimesso in termini per impugnare l'atto tipico. [↑](#footnote-ref-238)
239. Vedi amplius par. 4 di questo capitolo. [↑](#footnote-ref-239)
240. R. Lupi, “Principi amministrativistici e rimessioni in termini”, op. cit. [↑](#footnote-ref-240)