

L'Amministrazione finanziaria adita in giudizio da un terzo per l'accertamento della sussistenza del credito tributario. Cassazione, sentenza n.3773/14

di Luigi Ferrajoli – avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale

Il dettato dell'art.19 D.Lgs. n.546/92, mentre, per un verso, rafforza la tesi secondo cui per aversi controversia tributaria, rimessa alla giurisdizione delle commissioni tributarie, occorre l'esercizio del potere impositivo mediante un atto proveniente da un soggetto investito di detta potestas, d'altro canto, però, non può evidentemente condurre, in ragione della mancanza di tale atto nell'elenco ivi indicato, a precludere l'accesso del cittadino alla tutela giurisdizionale ogni qual volta esista un atto che si riveli comunque idoneo, in ragione del suo contenuto, a far sorgere l'interesse ad agire ex art.100 c.p.c., come avverrebbe qualora, da un lato, il giudice ordinario correttamente negasse la propria giurisdizione in favore di quello tributario e, dall'altro, quest'ultimo dichiarasse il ricorso improponibile per la non riconducibilità dell'atto stesso all'elenco di cui all'art.19 D.Lgs. n.546/92.

L'orientamento della Corte di Cassazione a Sezione Unite

La recente sentenza [n.3773/14](#) emessa dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite in data 26 novembre 2013 e depositata il 18 febbraio 2014 si pone in continuità con quella giurisprudenza di legittimità che propone un'interpretazione estensiva del disposto di cui all'art.19 D.Lgs. n.546/92 sul processo tributario, e rappresenta uno degli approdi più innovativi in termini di individuazione della parte legittimata ad agire avverso un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria.

La sentenza affronta due principali questioni:

1. la prima relativa alla competenza giurisdizionale del giudice tributario a conoscere relativamente all'azione di accertamento di un credito di natura tributaria;
2. la seconda questione concerne l'impugnabilità ex art.19 D.Lgs. n.546/92 della dichiarazione negativa resa dall'Agenzia delle Entrate circa la sussistenza di un credito di imposta certo, liquido ed esigibile promossa dal terzo creditore del contribuente.

Il caso sottoposto all'attenzione delle Sezioni Unite scaturiva da una procedura di espropriazione presso terzi nell'ambito della quale l'Agenzia delle Entrate veniva chiamata a rendere la dichiarazione in qualità di terzo pignorato rispetto a presunti crediti tributari vantati dal debitore.

L'Ufficio delle Entrate rilasciava dichiarazione negativa, in seguito alla quale il creditore attivava la procedura di cui all'art.548 c.p.c., vigente *ratione temporis*, adendo il giudice dell'esecuzione per l'ac-

certamento dell'obbligo del terzo pignorato. Ad esito della dichiarazione di difetto di giurisdizione del giudice ordinario in favore di quello tributario, il creditore proponeva opposizione agli atti esecutivi e contemporaneamente adiva la Commissione Tributaria Provinciale per l'accertamento del credito. I giudizi si concludevano entrambi in senso sfavorevole al creditore il quale vedeva confermata, in sede di opposizione agli atti esecutivi, la dichiarazione di difetto di giurisdizione del giudice ordinario e vedeva dichiarata l'inammissibilità del ricorso tributario promosso innanzi al giudice speciale per difetto di atto impugnabile, siccome non ricompreso nella previsione di cui all'art.19 D.Lgs. n.546/92.

La Corte di Cassazione chiamata a dirimere la controversa questione di giurisdizione, enunciava i seguenti principi:

- le questioni di giurisdizione sono ammissibili nell'ambito del giudizio di accertamento dell'obbligo del terzo¹;
- la giurisdizione in ordine all'accertamento del credito, avente indubbia natura tributaria, del

¹ Con ciò la sentenza ribadisce il principio affermato dalle Sezioni Unite con la decisione n.25037/08 (e con l'ordinanza n.19601 dello stesso anno), la quale afferma che: "il giudizio ex art.548 c.p.c., si conclude, in realtà (anche per motivi di economia e celerità processuale), con una sentenza dal duplice contenuto di accertamento, l'uno avente ad oggetto il diritto di credito del debitore esecutato nei confronti del terzo pignorato (idoneo perciò ad acquistare autorità di cosa giudicata sostanziale fra le parti del rapporto: l'esecutato ne sarà dunque parte come litisconsorte necessario); l'altro – di rilevanza meramente processuale, attinente all'assoggettabilità del credito pignorato all'espropriazione forzata – efficace nei rapporti fra creditore procedente e terzo debitore debitoris e come tale rilevante ai soli fini dell'esecuzione in corso, secondo la forma dell'accertamento incidentale ex lege".

debitore esecutato nei confronti del terzo pignorato (Agenzia delle Entrate) va attribuita al giudice tributario;

riconoscendo, altresì, la legittimazione del creditore ad impugnare la dichiarazione negativa resa dall'Agenzia delle Entrate, terzo pignorato, in un giudizio che veda quali litisconsorti necessari tutti i soggetti interessati, cioè: il creditore procedente, il debitore esecutato ed il terzo pignorato.

Il principio enunciato dalla sentenza appare condivisibile sotto il profilo della garanzia di tutela del terzo creditore, che realizza. Questi, infatti, nel caso sottoposto all'esame delle Sezioni Unite, sarebbe stato privato della possibilità di ottenere l'accertamento del credito che pretendeva di pignorare, se la Corte avesse confermato le conclusioni dei giudici di merito. Appare, tuttavia, doveroso soffermarsi sulla portata applicativa di tale statuizione in relazione a comprensibili problematiche che in sede operativa possono sorgere in ragione della struttura del giudizio tributario.

Infatti, la dicotomia tra il contribuente ed il soggetto che aziona la tutela giurisdizionale avverso l'atto amministrativo, caratterizzante tale procedimento, potrebbe rappresentare un limite per l'esatto assolvimento dell'onere probatorio che incombe sul ricorrente, superabile solamente accogliendo l'ormai diffuso orientamento giurisprudenziale secondo il quale l'onere probatorio (che sarebbe, in specie, un onere negativo) incomberebbe comunque sull'Amministrazione finanziaria chiamata a dimostrare la insussistenza del credito tributario vantato dal debitore.

Sarebbe, infatti, quantomeno arduo l'assolvimento dell'onere probatorio in capo al ricorrente/creditore, che dovrebbe dimostrare la piena sussistenza di un credito d'imposta vantato da un altro contribuente, salvo che tra creditore e debitore sussistano particolari legami che portino il ricorrente ad avere piena contezza della situazione contabile e fiscale del debitore (come può avvenire in ipotesi di rapporti tra socio/amministratore e società, ovvero tra società controllata e controllante ...).

L'interpretazione estensiva dell'art.19 D.Lgs. n.546/92 nella giurisprudenza di legittimità

Una delle questioni centrali affrontate dalla pronuncia in esame concerne la portata applicativa dell'art.19 D.Lgs. n.546/92 che, sulla scia di analoghi precedenti giurisprudenziali, viene definitivamente ricollegata

dalle Sezioni Unite alla presenza di un atto di promanazione dell'Amministrazione finanziaria avente natura impositiva e capace di far sorgere in capo al ricorrente l'interesse ad agire di cui all'art.100 c.p.c..

Tale conclusione giunge in considerazione del fatto che: *"Il D.Lgs. n.546/92, art.19, quale espressione della struttura impugnatoria del processo tributario, contiene il "catalogo" (anch'esso arricchitosi nel tempo) degli "atti impugnabili", cioè degli atti che, se ritualmente notificati, comportano, in ragione della loro ritenuta natura immediatamente impositiva, l'onere della impugnazione, a pena della cristallizzazione della pretesa in essi contenuta; secondo la giurisprudenza di questa Corte, peraltro, la tassatività di detta elencazione va riferita non tanto ai singoli atti nominativamente indicati, ma piuttosto alla individuazione di "categorie" di atti, considerate in relazione agli effetti giuridici da quelli prodotti, con la conseguenza che la norma è suscettibile, in presenza di determinate condizioni, di interpretazione estensiva, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt.24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art.97 Cost.); ciò con la precisazione, quanto agli atti per i quali si ritenga di ammettere la possibilità di una tutela di natura "anticipata", della mera facoltatività dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa in un secondo momento, quando cioè essa si veda della forma autoritativa di uno degli atti espressamente indicati nell'art.19".*

Si tratta, come detto, di una impostazione, derogatoria rispetto al criterio del *numerus clausus*, già consolidata in seno alla Corte di legittimità e recentemente confermata in materia di dinieghi espressi dell'Amministrazione finanziaria dalla pronuncia [n.24916/13](#) con cui la Corte di Cassazione, chiamata a dirimere una controversia avente ad oggetto il provvedimento di diniego della revoca di una istanza di rimborso Iva, ha affermato l'impugnabilità dell'atto che sia *"manifestazione di volontà impositiva (nel duplice aspetto di volontà "pretensiva" - del maggiore tributo - od "oppositiva" - al diritto alla restituzione del tributo riscosso od al riconoscimento del diritto alla esenzione o alla applicazione del minore tributo -) dell'Ufficio, in quanto idoneo ad incidere negativamente nella sfera patrimoniale del contribuente"* riconoscendo che: *"la impugnazione di atti emessi dalla Amministrazione finanziaria, pur se non direttamente ricompresi nell'elenco tassativo degli atti tributari autonomamente impugnabili previsto*

dall'art.19 D.Lgs. n.546/92, può, pertanto, costituire veicolo di accesso al giudizio tributario, laddove tali atti risultino comunque idonei a portare a conoscenza "i presupposti di fatto e le ragioni in diritto" della pretesa impositiva o del diniego del diritto vantato dal contribuente e siano quindi astrattamente suscettibili a fondare l'interesse alla impugnazione ex art.100 c.p.c., del contribuente"².

Precedentemente la Corte di Cassazione, con la [sentenza n.18642/12](#) aveva esaminato la possibilità di impugnare un sollecito di pagamento notificato al contribuente relativamente ad alcune cartelle di pagamento rimaste insolte.

In questo caso i giudici avevano ritenuto impugnabile il sollecito ravvisando una sorta di assimilazione dell'atto in esame, per forma e contenuto, ad un avviso di accertamento, rappresentando il sollecito il primo atto con il quale il contribuente veniva a conoscenza della sussistenza della pretesa erariale.

Le motivazioni alla base della estensione della lettura dell'art.19 erano in questo caso diverse, avendo la Corte operato una sorta di assimilazione del provvedimento considerato impugnabile con gli atti espressamente previsti dall'art.19, sviluppando un ragionamento già espresso dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la pronuncia [n.16293/07](#), in cui veniva sottolineato che:

"Ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbano essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui la 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. Cioè 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 (o anche essere ammesso a qualche beneficio)"³.

² La pronuncia è allineata rispetto ad analogo orientamento espresso dalla Corte di Cassazione nella ordinanza n.15946/10 in cui in merito all'impugnabilità dell' "estratto di ruolo" il Collegio aveva affermato: "Tutti gli atti comunque adottati quali manifestazione ed espressione della potestà impositiva, non necessariamente tradotti in atti autoritativi di cui all'elencazione dell'art.19, D.Lgs. n.546/92, devono qualificarsi come impugnabili al momento della conoscenza e della relativa insorgenza dell'interesse ad agire ex art.100 c.p.c. laddove idonei ad incidere irreversibilmente sulla posizione del contribuente e dunque suscettibili di sindacato da parte della giurisdizione speciale".

³ Concorde a tale approccio è anche Cass., sentenza n.21045/07.

Nelle successive pronunce, si osserva come la Corte si allontani da un approccio interpretativo estensivo e "analogico" della categoria degli atti impugnabili, per ricercare negli effetti giuridici propri degli atti di volta in volta oggetto di valutazione, la ragione di impugnabilità degli stessi e l'interesse ad agire che legittima l'accesso al giudizio tributario.

I contrasti della giurisprudenza di legittimità: l'impugnazione facoltativa

L'approccio estensivo che la Corte di Cassazione promuove della lettura dell'art.19 ha determinato, a causa della natura impugnatoria del giudizio tributario finalizzato ad evitare la cristallizzazione dell'atto, l'insorgere di problematiche connesse alla decadenza del contribuente dal diritto di contestare la pretesa tributaria, che non hanno sempre visto la Corte di Cassazione assestarsi su orientamenti univoci rispetto alla medesima fattispecie.

Un caso eclatante è rappresentato dalla controversa questione concernente l'impugnabilità, a norma dell'art.19 D.Lgs. n.546/92, della risposta negativa all'interpello promosso dal contribuente ai sensi dell'art.37-bis, co.8 d.P.R. n.600/73.

La Corte di Cassazione, chiamata a decidere circa l'impugnabilità della risposta del Direttore Regionale delle Entrate all'interpello antielusivo presentato dal contribuente, con la [sentenza n.17010/12](#) aveva accolto le doglianze dell'Agenzia delle Entrate la quale affermava che: "la non impugnabilità consente anche agli uffici, a fronte di un iniziale diniego, di rivalutare la situazione in sede di accertamento, pervenendo magari ad una scelta di legittimità dell'operato del contribuente", evitando un inutile incremento di contenzioso.

La questione era stata già affrontata dalla Corte di legittimità, con la [sentenza n.8663/11](#) con la quale veniva affermato l'onere di impugnazione, a pena di decadenza, del diniego di disapplicazione della norma antielusiva da parte del contribuente. In particolare la sentenza riteneva che: "Il parere reso a seguito di istanza di interpello disapplicativo presentata dal contribuente costituisce atto impugnabile di fronte alle Commissioni Tributarie, in quanto è, in sostanza, un diniego di agevolazione. La posizione giuridica soggettiva del contribuente non è di interesse legittimo bensì di diritto soggettivo, con la conseguenza che, l'Agenzia delle Entrate, una volta appurato, tramite la prova fornita dal contribuente, che l'operazione non ha natura elusiva, non può opporre alcun diniego, essendo insussistenti profili di discrezionalità; il giudice

investito del ricorso contro il diniego non deve limitarsi ad appurare la legittimità dell'atto, ma deve esaminare nel merito la pretesa, eventualmente stabilendo la natura non elusiva dell'operazione. La mancata impugnazione del diniego da parte del contribuente rende incontestabile la situazione, per cui la natura non elusiva dell'operazione non potrà più essere censurata mediante l'impugnazione di atti successivi".

Orbene, i giudici di legittimità, nel 2012, hanno ritenuto di discostarsi apertamente dal precedente orientamento ritenendo erronea l'assimilazione tra "agevolazione fiscale" rientrante, come tale, a pieno titolo, nella previsione del D.Lgs. n.546/92, art.19, co.1, lett. h), e "disapplicazione di norma antielusiva", in forza della quale la precedente sentenza n.63/11 affermava la impugnabilità della risposta negativa all'interpello da parte del contribuente.

In particolare, secondo il più recente ed opposto indirizzo *"va rilevato che nè la norma in esame, nè il decreto ministeriale di attuazione n.259/98 (nè, peraltro, la prassi costante dell'Amministrazione), prevedono l'impugnabilità delle determinazioni del direttore regionale delle entrate in ordine all'istanza di interpello, così restando esclusa anche l'applicabilità della norma di chiusura di cui al D.Lgs. n.546/92, art.19, co.1, lett. i). La dimostrata impossibilità di ricondurre, in modo certo ed inequivoco (anche eventualmente al di là del nomen iuris adoperato), l'atto in questione in una delle categorie indicate nell'art.19 cit. porta ad una prima conclusione: l'atto stesso non può essere ritenuto obbligatoriamente impugnabile".*

La pronuncia afferma la natura tassativa – e quindi soggetta ad interpretazione rigorosa – dell'elencazione degli atti contenuta nel citato D.Lgs. n.546/92, art.19, con il correlato onere di impugnazione a pena di cristallizzazione della pretesa in essi contenuta, ritenendo, tuttavia, che tale tassatività non comporti l'inammissibilità dell'impugnazione di atti diversi da quelli ivi specificamente indicati.

La conclusione cui perviene la Corte nella citata pronuncia, tenendo in considerazione l'orientamento giurisprudenziale che propone una interpretazione estensiva dell'elencazione di cui all'art.19, pur scardinando la tassatività del catalogo di atti ritenuti impugnabili, limita gli effetti della decadenza connessa alla mancata attivazione del rimedio giurisdizionale, introducendo una ulteriore tipologia di atti, autonomamente impugnabili, ma avverso i quali sussiste una mera facoltà di opposizione del contribuente il cui mancato esercizio non determina alcuna conse-

guenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento. Infatti, nel riconoscere la facoltà del contribuente di ricorrere al giudice tributario avverso qualsiasi atto adottato dall'ente impositore che porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, la sentenza afferma: *"la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art.19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art.19"*⁴.

Analoga *querelle* era sorta in relazione alla facoltà, ovvero all'obbligo sussistente sul contribuente raggiunto da un "avviso bonario", di impugnare la pretesa in esso contenuta.

Sul punto la Cassazione si è espressa con indirizzi discordanti affermando dapprima, con la sentenza [n.25699/09](#) che: *"sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi del D.Lgs. n.546/92, art.19 ... tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento ... bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto".* La sentenza proseguiva quindi affermando: *"ne consegue che il ricorso avverso la cartella esattoriale, emessa successivamente in relazione all'avviso non opposto, risulta essere inammissibile ai sensi del citato art.19"*⁵.

Successivamente, con la [pronuncia n.7344/12](#) la Corte ha affermato l'impugnabilità degli avvisi bonari con l'accortezza di prevenire le conclusioni di cui alla precedente pronuncia, che evidenziava l'obbligo di impugnazione dell'atto presupposto (avviso bonario), onde evitare la definitività della pretesa tributaria rappresentata in seno a quello conseguente (cartella di pagamento).

La Cassazione si è preoccupata, infatti, di chiarire che l'iscrizione a ruolo susseguente all'avviso bonario, e quindi *"l'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria che sostituisce l'atto precedente e ne provoca la caducazione d'ufficio, con la conseguente*

⁴ In termini, Cass. n.21045/07, Cass., n.10672/09, nonché Cass., n.27385/08; Cass. n.4513/09; Cass. n.285/10 e Cass. n.14373/10; Cass. n.8033/11, Cass. n.10987/11 e Cass. n.16100/11).

⁵ In senso analogo, più recente, la pronuncia della Cass., n.14373/10.

CONTENZIOSO

carezza di interesse delle parti nel giudizio avente a oggetto il relativo potere sostanziale, venendo meno l'interesse a una decisione relativa a un atto (comunicazione di irregolarità) sulla cui base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo unicamente alla cartella di pagamento che lo ha sostituito integralmente". L'evoluzione della giurisprudenza di legittimità ha condotto ad una progressiva estensione del catalogo degli atti autonomamente impugnabili ex art.19 D.Lgs. n.546/92 ampliando l'accesso al giudizio tributario a maggior tutela del diritto di difesa del contribuente. In tale ottica, il giudice di legittimità ha voluto arginare la previsione di decadenza del diritto di impugnazione nelle ipotesi in cui l'atto che si pretende impugnare contenga una anticipazione della pretesa impositiva il cui contenuto sia assimilabile a quello proprio degli atti impositivi, e dunque già pregiudizievole per il destinatario, ma privata delle preclusioni connesse alla mancata impugnazione di questi.

Conclusioni

Nel delineato contesto, la prerogativa della sentenza delle Sezioni Unite all'esame, rispetto ai precedenti

giurisprudenziali più noti, è rappresentata dall'individuazione del soggetto legittimato ad agire innanzi al giudice tributario, che nella fattispecie è il destinatario della dichiarazione negativa di credito e, dunque, assume un interesse attuale ed effettivo ad agire ai sensi dell'art.100 c.p.c. in virtù del pregiudizio che su di esso realizza il provvedimento negativo dell'Agenzia, sebbene il creditore non sia parte del rapporto tributario tra Amministrazione e contribuente da cui scaturisce il presunto credito.

Nella fattispecie, infatti, più che la disamina circa la natura dell'atto impugnabile (i.e.: dichiarazione di inesistenza del credito), è stato valutato l'interesse ad agire del soggetto proponente il ricorso innanzi la Commissione Tributaria, interesse confliggente sia con quello dell'Amministrazione finanziaria, sia, per certi versi, con quello dello stesso contribuente.

In tale ottica la pronuncia estende la previsione d'impugnabilità ex art.19 D.Lgs. n.546/92 all'alveo dei provvedimenti tributari lesivi dell'interesse del privato, sia esso parte o meno del rapporto tributario invocato in giudizio, con conseguente impatto innovativo della sentenza capace di aprire sicuramente nuovi scenari per il processo tributario.

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

6 mezze giornate (26 ore formative) a numero chiuso

CURATORE FALLIMENTARE

BOLOGNA dal 11 aprile 2014

ROMA dal 16 maggio 2014

QUOTA DI PARTECIPAZIONE

€ 860,00 + IVA

Cumulabile con sconto Privilege Card


ADVANCE BOOKING

per iscrizioni entro il 20 giorni prima dell'inizio della sede selezionata oppure under 35

€ 731,00 + IVA

 Privilege Platinum
-25%

 Privilege Gold
-20%

 Privilege Blu
-15%

[ACCEDI AL SITO](#)