

Il punto della situazione sugli atti impugnabili avanti alle Commissioni tributarie

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

La recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione offre lo spunto per una verifica dello stato dell'arte sull'impugnabilità degli atti innanzi alle Commissioni tributarie alla luce dell'evoluzione giurisprudenziale che ha fornito e continua a rendere un'interpretazione sempre più estensiva delle norme di cui agli articoli 2 e 19, D.Lgs. 546/1992 orientata a favorire nei limiti della competenza per materia, la devoluzione dei procedimenti a matrice tributaria in favore del giudice speciale.

Premessa

La questione sottoposta alla Corte nella sua composizione a Sezioni Unite concerneva l'imposta comunale sugli immobili (Ici) per gli anni 2006 e 2007 dovuta da un contribuente in relazione alla proprietà di alcuni terreni siti nel Comune di Bagnolo San Vito (MN). Il Comune aveva notificato al contribuente le ingiunzioni di pagamento in conseguenza dell'emissione dei prodromici avvisi di accertamento, ponendo il contribuente e intimato nell'amletico dubbio se adire, ai fini dell'opposizione alla procedura esecutiva attivata dall'ente territoriale, il giudice ordinario ovvero quello speciale ex articoli 2 e 19, D.Lgs. 546/1992.

Riperkorrendo lo sviluppo normativo dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 in esame è possibile delineare i profili applicativi dell'attuale normativa sulla giurisdizione tributaria nel passaggio da un approccio ermeneutico fondato sul criterio nominalistico dell'atto da impugnare a un approccio funzionale che guarda alla sostanza, alla struttura e agli effetti dell'atto oggetto della giurisdizione speciale.

La giurisdizione tributaria nell'evoluzione della giurisprudenza

L'articolo 2, D.Lgs. 546/1992 nella sua formulazione attuale, come modificata dall'articolo 9, comma 1, lettera a), D.Lgs. 156/2015¹, prevede che: "Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi a oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio

sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio". Restano escluse dalla giurisdizione tributaria a norma del comma 1, secondo periodo "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, D.P.R. 602/1973, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo D.P.R."

Tale disposizione che delimita l'oggetto della giurisdizione tributaria deve essere letta, ai fini della sua applicabilità, in combinato disposto con il successivo articolo 19 del medesimo decreto, il quale, nell'individuare la casistica degli "atti impugnabili" mediante ricorso da proporsi innanzi alle Commissioni Tributarie, reca un elenco la cui tassatività è stata oggetto dell'interpretazione estensiva della giurisprudenza di legittimità.

In particolare, la norma in riferimento demanda alla cognizione delle Commissioni tributarie i ricorsi proponibili avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77, D.P.R. 602/1973, e successive modificazioni;
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86, D.P.R. 602/1973, e successive modificazioni;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;

¹ La novella di cui all'articolo 9, D.Lgs. 156/2015 ha abrogato la precedente previsione che attribuiva alla giurisdizione del giudice speciale le controversie «relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63, D.Lgs. 446/1997, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani».

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

Come si evince dalla casistica normativamente individuata, gli atti impugnabili si distinguono sulla base di taluni criteri funzionali che ne riconducono la riferibilità alla giurisdizione tributaria, quali la funzione di determinazione del tributo propria dell'atto da impugnare (avvisi di accertamento/rettifica), di quantificazione dell'entità dell'obbligazione tributaria già accertata (avvisi di liquidazione), ovvero criteri che individuano per materia la riconducibilità del provvedimento all'ambito tributario (ad esempio a seguito del carattere tributario della sanzione irrogata ovvero della natura tributaria del diritto per il quale è azionata una specifica misura cautelare come il fermo amministrativo o il preavviso di fermo²).

Vi è poi una categoria di atti che hanno a oggetto il diniego alla restituzione di quanto già corrisposto dal contribuente: c.d. atti a contenuto restitutorio (diniego espresso/tacito, sospensione del rimborso). Non appena si fuoriesce dall'ambito normativamente delineato diventa di non agevole risoluzione definire le materie di spettanza della giurisdizione tributaria e quelle attribuite al giudice ordinario, come ad esempio è avvenuto in occasione della diatriba vertente sulla contestazione da parte del contribuente del comportamento omissivo dell'Amministrazione finanziaria consistente nella mancata erogazione di un rimborso di cui non era in contestazione la spettanza in favore del contribuente, in cui è dovuta intervenire la Corte di Cassazione, ancora una volta a Sezione Unite, a chiarire che la competenza in materia spettava al giudice ordinario (cfr.: Cassazione SS.UU. n. 10725/2002).

Si potrebbe dunque affermare che vige in ogni caso la competenza del giudice tributario quando l'oggetto dell'impugnazione è la richiesta di annullamento di un atto impositivo, mentre qualora il contribuente intenda intimare all'ente impositore l'adozione di uno specifico comportamento la questione ricada

nell'ambito di competenza del giudice ordinario.

Ma anche tale assunto, come si vedrà, è stato scardinato dalla giurisprudenza di legittimità.

L'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 e le sue interpretazioni estensive

La formulazione della norma, nel fornire un elenco sicuramente non esaustivo ma certamente tassativo degli atti impugnabili, demanderebbe esclusivamente al Legislatore il compito di estendere l'alveo applicativo giurisdizionale, laddove prevede, quale disposizione di chiusura, che possa essere impugnato innanzi alle Commissioni Tributarie qualsiasi altro atto la cui autonoma impugnabilità sia ricondotta espressamente dalla legge alla giurisdizione tributaria (lettera i, articolo 19, D.Lgs. 546/1992).

Lo stesso dettato letterale della previsione normativa in questione individua un ulteriore elemento di tassatività proprio nella caratteristica di autonomia che deve definire l'atto da impugnare, con ciò dovendosi escludere dalla casistica in commento tutti gli atti istruttori che, pur essendo provvedimenti di promanazione degli enti impositori, non hanno carattere di definitività in quanto non contengono una pretesa impositiva definitivamente assunta dall'Amministrazione finanziaria e sono per ciò stesso emendabili e dunque non autonomamente impugnabili (ad esempio processi verbali giornalieri, verbali di verifica, pvc³).

Nel silenzio della norma, ovvero in tutti i casi in cui un provvedimento non fosse inserito nell'elencazione di cui all'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 né vi fosse una precipua disposizione che ne riconducesse l'impugnabilità nell'alveo della giurisdizione tributaria, ha dovuto sopperire l'intervento della giurisprudenza che, offrendo un approccio funzionalistico, ha permesso un'interpretazione estensiva della disposizione in esame.

Con la nota sentenza n. 22869/2004, la Corte di Cassazione in materia di impugnabilità degli "inviti a pagamento"⁴, ha espresso il superiore principio per il quale: *"l'identificazione dell'atto impugnabile non deve, tuttavia, essere condotta secondo un criterio nominalistico, ma occorre verificare se ci si trovi di*

² Sul punto si segnala la sentenza n. 20931/2011 della Corte Cassazione, SS.UU. che ribadisce come *"la competenza per l'impugnazione di un provvedimento di fermo amministrativo, previsto dall'articolo 86, D.P.R. 602/1973 (o anche, come nella specie, di un semplice "preavviso", istituito introdotto nella prassi sulla base di istruzioni fornite dall'Agenzia delle entrate alle società di riscossione), relativo a crediti non di natura tributaria è, in base all'articolo 9, comma 2, c.p.c., inderogabilmente del Tribunale, in virtù della natura esecutiva del provvedimento in discussione"*.

³ La sentenza n. 4312/1998 della Corte Cassazione afferma l'ormai consolidato principio per il quale: *"Il processo verbale di constatazione, che si inserisce nell'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria con funzione di documentazione delle ispezioni e delle rilevazioni eseguite, poiché non va a incidere direttamente nella sfera patrimoniale del contribuente, non si configura come atto autonomamente impugnabile"*.

⁴ Nel caso sottoposto all'attenzione del Supremo Collegio si verteva in materia di Tosap.

fronte a un atto sostanzialmente impositivo, che, essendo prodromico alla riscossione coattiva, possa ritenersi autonomamente impugnabile”.

In base a tale enunciato ha potuto dunque concludere per l'autonoma impugnabilità dell'invito al pagamento, così argomentando:

“ove tale invito sia stato notificato al contribuente senza che (prima) altro diverso titolo sia stato a quest'ultimo notificato, esso costituisce, in quanto prodromico all'iscrizione a ruolo del tributo e 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 quando, come è nel caso di specie, tale invito, con riferimento al contenuto sostanziale dell'atto e alle parole utilizzate, abbia le “movenze” tipiche (e, quindi, la “sostanza”, anche se non la forma) di un avviso di accertamento o di liquidazione”.

Nel seguito, diatribe analoghe hanno interessato anche l'impugnabilità del c.d. “avviso bonario” tra cui, in particolare, si segnala la sentenza della Corte di Cassazione n. 7344/2012 in cui viene riconosciuta la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice speciale avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore da cui emergano con chiarezza le ragioni fattuali e giuridiche della pretesa impositiva, senza che la stessa si rivesta della forma autoritativa propria di uno degli atti qualificati espressamente come impugnabili dall'articolo 19. Tuttavia, è opinione condivisa tra gli operatori quella secondo cui risulti necessario, malgrado la preventiva impugnazione della comunicazione di irregolarità, onde rifuggire la definitività del provvedimento accertativo, proporre impugnazione anche avverso quest'ultimo.

Altra questione di più recente risoluzione concerne l'impugnabilità del diniego all'istanza di interpello che i giudici di legittimità hanno ammesso in quanto:

“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” (cfr. Cassazione n. 8663/2011).

Tuttavia secondo altra e successiva pronuncia⁵ si tratterebbe di una mera facoltà del contribuente atteso che sarebbe per questi in ogni caso possibile impugnare l'atto accertativo che l'Amministrazione doves-

se eventualmente emettere in ipotesi di adozione, da parte del contribuente, di un comportamento difforme rispetto a quanto esplicitato nell'istanza di interpello.

Di più annosa questione la possibilità di impugnare il diniego di autotutela dell'Amministrazione finanziaria. È preliminare specificare che in questo caso, diversamente dall'ipotesi di diniego di rimborso espressamente previsto dall'articolo 19, D.Lgs. 546/1992, il diniego di autotutela debba essere di tipo “espresso” affinché possa anche solo ipotizzarsi la sua impugnabilità.

In seguito alla pronuncia n. 7388 a Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 2007 è stata ammessa la possibilità di impugnare il diniego in quanto:

“l'allargamento della giurisdizione tributaria include - attesa l'insussistenza di una riserva assoluta al giudice amministrativo della tutela degli interessi legittimi - il sindacato del giudice circa il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria prima ancora dell'esistenza dell'obbligazione tributaria”.

Tale decisione, sebbene ammetta l'impugnazione di un atto di autotutela dell'ufficio (*rectius*, diniego di autotutela), limita la censura a eventuali vizi del procedimento amministrativo che affliggano l'atto stesso, esulando dai poteri attribuiti al giudice tributario quello di sostituirsi all'Amministrazione nell'esercizio del proprio potere discrezionale.

Infine, si rammentano anche le innumerevoli pronunce in merito all'impugnabilità di ulteriori atti che, sebbene appaiano immediatamente non riferibili all'alveo dell'articolo 19, D.Lgs. 546/1992 neppure nella più ampia accezione della norma, hanno comunque necessitato il parere del Supremo organo giurisdizionale per trovare soluzione: *ex multis* si annovera la sentenza n. 1604/2008 in cui la Corte di Cassazione ha chiarito che la comunicazione del messo comunale (impugnata al fine di far dichiarare l'inesistenza della notifica di un atto impositivo) non è compresa tra gli atti impugnabili, tassativamente disposti *ex lege* (articolo 19, D.Lgs. 546/1992).

La sentenza n. 29/2016 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite

La fattispecie alla base del ricorso deciso dalla sentenza n. 29/2016 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite consisteva in ciò: il Tribunale ordinario di Brescia - investito da un'opposizione a ingiunzione in materia di lci a fronte dell'eccezione di difetto di giurisdizione del

⁵ Cfr.: Cassazione, n. 17010/2012.

giudice adito in favore del giudice tributario sollevata dal Comune impositore convenuto - ha, in primo luogo, affermato la giurisdizione del giudice ordinario a conoscere la controversia e, in secondo luogo, ha dichiarato la propria incompetenza per territorio, indicando come competente il Tribunale ordinario di Mantova, *“essendo stato l’atto impugnato emesso dal Comune di Bagnolo San Vito (MN)”*.

Con la recente sentenza in commento la Suprema Corte a Sezioni Unite chiarisce preliminarmente che il principio risalente e ormai consolidato per il quale: *“la questione di competenza intesa quale frazione o misura della giurisdizione sta sul piano logico-giuridico, in posizione successiva e conseguente a quella di giurisdizione e presuppone quindi che sia stata preventivamente risolta in senso affermativo tale ultima questione, cioè che sia divenuta certa e definitiva l’attribuzione al giudice ordinario della potestas iudicandi in ordine alla controversia in atto”* ha matrice costituzionale e in particolare si rinviene nelle norme di cui agli articoli 24, comma 1, articolo 25, comma 1, Cost. e nei principi del “giusto processo” (articolo 111, comma 1, Cost.), che costituiscono anche il reale fondamento della “pregiudizialità” della questione di giurisdizione rispetto alla questione di competenza. Con la conseguenza che:

“ogni giudice adito deve sempre verificare innanzitutto, anche d’ufficio la sussistenza della propria giurisdizione e solo successivamente, in caso affermativo, della propria competenza”.

Dall’enunciazione del principio di pregiudizialità della questione sulla giurisdizione rispetto a quella sulla competenza la Corte ricava l’ulteriore corollario per il quale *“Nel caso in cui avverso una sentenza (di primo grado) - con la quale il giudice ordinario adito abbia esaminato e deciso sia una questione di giurisdizione, dichiarando espressamente la giurisdizione del giudice ordinario, sia una questione di competenza, declinando la propria competenza e indicando il diverso giudice ritenuto competente - sia stato proposto regolamento di competenza, da qualificarsi come “facoltativo”, la Corte di Cassazione, non essendosi formato il giudicato sulla giurisdizione secondo il disposto di cui all’articolo 43, c.p.c., comma 3, primo periodo, può rilevare d’ufficio il difetto di giurisdizione del giudice ordinario”* e si accinge a entrare nel merito della questione giurisdizionale controversa. Dopo aver ritenuto inapplicabile nel caso di specie la disposizione di cui all’articolo 3, R.D. 639/1910, in quanto non derogatoria delle norme regolatrici del-

la giurisdizione nel vigente ordinamento giuridico⁶ e confermata, ove ve ne fosse bisogno, la natura tributaria dell’imposta in questione, la Corte afferma con estrema convinzione che:

“La giurisdizione a conoscere la controversia oggetto del giudizio a quo, in materia di imposta comunale sugli immobili (Ici), è attribuita al giudice tributario”.

Ciò in quanto argomenta il Collegio:

“l’ingiunzione fiscale è stata emessa in pendenza del giudizio tributario promosso avverso l’avviso di accertamento, ai sensi del D.Lgs. 546/1992, tale ingiunzione fiscale è sostanzialmente equivalente all’iscrizione dell’imposta nel ruolo, notificata al contribuente. Ne consegue che il giudizio di opposizione all’ingiunzione medesima, promosso ai sensi del R.D. n. 639/1910, articolo 3 è assimilabile alla controversia avente a oggetto l’impugnazione del ruolo, controversia che, alla luce del combinato disposto del D.Lgs. 546/1992, articolo 2, comma 1, primo periodo, e articolo 19, comma 1, lettera d) e del D.Lgs. 504/1992, articolo 15 è indiscutibilmente attribuito alla giurisdizione del giudice tributario”.

La sentenza accoglie dunque l’eccezione di giurisdizione promossa dal Comune enunciando il seguente principio di diritto:

“In tema di imposta comunale sugli immobili (Ici), da qualificarsi come tributo e non come entrata patrimoniale pubblica extratributaria, l’opposizione proposta dal contribuente avverso l’ingiunzione fiscale, emessa dal comune in pendenza del giudizio tributario instaurato dal primo contro l’avviso di accertamento ai sensi dell’articolo 68, D.Lgs. 546/1992 e, quindi, sostanzialmente equivalente all’iscrizione dell’imposta nel ruolo notificata al contribuente stesso, è assimilabile alla lite concernente l’impugnazione del ruolo, sicchè la relativa controversia è attribuita alla giurisdizione del giudice tributario, giusta il combinato disposto degli articoli 2, comma 1, primo periodo, e 19, comma 1, lettera d), D.Lgs. 546/1992, e 15 del D.Lgs. 504/1992”.

⁶ Con richiamo alla precedente giurisprudenza a Sezioni Unite in cui si affermava che *“non può essere invocata per ricondurre nella sfera di competenza giurisdizionale del giudice ordinario controversie che, con riguardo alla natura dei rapporti dedotti e alla disciplina a essi relativa, debbano ritenersi attribuite alla giurisdizione di altro giudice, amministrativo, contabile o speciale”* (cfr.: sentenza n. 1238/2002, e ivi il richiamo dei precedenti; cfr. altresì, *ex plurimis*, le sentenze n. 22904/2005, n. 15611/2006, n. 5430 e n. 29529/2008).

Conclusioni

La posizione delle Sezioni Unite pone non poche problematiche in termini procedurali, atteso che l'opposizione a un provvedimento di ingiunzione proposta ex R.D. 639/1910 presenta connotati assai diversi rispetto al ricorso tributario.

Il giudice tributario infatti ha il potere di disporre l'annullamento dell'atto impugnato ma non anche quello di imporre all'Amministrazione l'adozione di un comportamento, sia pure omissivo (i.e.: l'interruzione delle procedure di recupero) con la conse-

guenza che, in ipotesi di inottemperanza da parte dell'ente, il ricorso alla giurisdizione speciale potrebbe risultare non esaustivo.

Tuttavia, tale intervento, volto certamente ad ampliare l'ambito di operatività della giurisdizione tributaria, dovrebbe essere visto con favore dagli operatori in un'ottica di realizzo della tanto auspicata - e più consistente rispetto a quella cui si è assistito nei mesi passati - riforma del processo tributario che includa, in linea con l'orientamento della giurisprudenza, la creazione di nuovi istituti processuali.



Euroconference
Centro Studi Tributari

Convegno di 1 giornata - **Maggio 2016**

LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE PERSONE FISICHE E DELLE SOCIETÀ

Bologna 30 maggio 2016	Firenze 31 maggio 2016	Milano 24 maggio 2016	Padova 19 maggio 2016
Roma 25 maggio 2016	Torino 26 maggio 2016	Udine 18 maggio 2016	Verona 20 maggio 2016

[ACCEDI AL SITO](#)