

RECENTI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI SULL'IMPUGNABILITA' DEGLI ATTI "INNOMINATI"

Due recenti sentenze, emesse dalla Commissione Tributaria Provinciale di Catania¹ e dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana², risolvono in modo solo apparentemente difforme l'annosa tematica della impugnabilità degli atti "innominati" davanti gli organi della giurisdizione tributaria. Nella presente sede si intendono per atti innominati quelli che, seppur emessi dall'Agenzia delle Entrate o da altri enti impositori, non sono riconducibili all'elencazione contenuta nell'art. 19 del D.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

È noto che l'art. 19 citato contiene una elencazione degli atti avverso i quali è espressamente prevista la possibilità di proporre ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale competente per territorio.

Tuttavia, l'elenco contenuto nell'art. 19 non esaurisce affatto il novero degli atti che possono essere emessi dagli enti impositori e che vengono portati a formale conoscenza del contribuente, soprattutto a seguito dell'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie, avvenuta con la modifica dell'art. 2 del D.lgs. 546/92 operata dall'art. 12 della L. 21 dicembre 2001 n. 448.

Si è quindi posto il problema del riconoscimento di una tutela per il contribuente a fronte della notifica dei suddetti atti, che, pur non trovando riscontro nel corpo dell'art. 19, potrebbero incidere sulla sfera giuridica del contribuente. Non soccorre a tal fine infatti la previsione del comma terzo del citato art. 19, che impone di rilevare i vizi degli atti non elencati al comma primo solo mediante l'impugnazione successiva di uno degli atti impugnabili: infatti, potrebbe accadere che all'atto innominato non faccia seguito alcuno degli atti considerati impugnabili, mentre già dalla notifica di un atto non impugnabile potrebbero derivare conseguenze pregiudizievoli per la posizione giuridica soggettiva del contribuente.

¹ Comm. Trib. Prov. Catania, sez. XII, 17 giugno 2016 n. 7243, secondo la quale il provvedimento di diniego, emesso dall'Agenzia delle Entrate, con il quale si rigetta l'istanza di disapplicazione delle disposizioni antielusivo in tema di società non operative costituisce un atto impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D.lgs. 546/92, in quanto è un atto lesivo della situazione soggettiva dell'istante, giuridicamente rilevante nell'ambito tributario.

² Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. XXXV, 7 giugno 2016 n. 1057, in cui si stabilisce che l'invito al pagamento, con il quale la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale richiede il versamento del contributo unificato tributario, non costituisce un atto impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D.lgs. 546/92, sostanziandosi in una mera "comunicazione bonaria", cioè in un atto che non prelude all'esecuzione forzata, ma un semplice invito al versamento spontaneo al versamento.

Si tratta, pertanto, di verificare se, ed in quali termini, sia possibile interpretare l'art. 19 del D.lgs. 546/92 in modo da considerare impugnabili anche altri atti, diversi da quelli ivi espressamente indicati.

La giurisprudenza di legittimità è più volte intervenuta sul punto, riconoscendo che *«aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta... la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il 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.)»* (Cfr. Cassazione, SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16676).

L'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 d.lgs. 546/92, tenuto conto dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge 448/2001, deve pertanto essere interpretata riconoscendo la impugnabilità davanti al giudice tributario di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza necessità di attendere che la stessa sia formalizzata in uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato. Riconosciuta l'impugnabilità di atti diversi da quelli espressamente enumerati nell'art. 19, sorge tuttavia la necessità di individuare in quali ipotesi si verifichi la concreta manifestazione della volontà dell'ente impositore di regolare, in modo che si assume tendenzialmente definitivo, il rapporto tributario. Stante l'assenza di una precisa disposizione di legge, tale indagine non può che essere demandato al giudice, che dovrà verificare se sussistano gli elementi individuati dalla Cassazione per considerare impugnabile l'atto emesso dall'Amministrazione.

Con la prima sentenza, i giudici etnei, correttamente, hanno riconosciuto l'impugnabilità del provvedimento di diniego della disapplicazione delle norme che disciplinano le società c.d. "non operative", ai sensi dell'art. 30 della L. 23 dicembre 1994 n. 724. La Commissione Tributaria Provinciale di Catania, infatti, richiamando alcune pronunzie della Suprema Corte, ha evidenziato che il provvedimento di diniego costituisce l'atto conclusivo di un procedimento che ha inizio con la presentazione obbligatoria di un'istanza del contribuente, che deve contenere una compiuta descrizione della fattispecie e che deve essere idoneamente documentata. Inoltre, i giudici sottolineano che la risposta a tale istanza fornita dall'Amministrazione costituisce il primo atto con il quale

l'Ufficio manifesta il proprio convincimento sulla fattispecie, al fine di regolare il rapporto tributario dedotto dal contribuente e che pertanto è in grado di incidere sulla posizione giuridica soggettiva dell'istante (si pensi agli effetti sui crediti vantati a titolo di IVA, nonché sulla determinazione del reddito della società, in dipendenza della eventuale disapplicazione delle norme di cui al citato art. 30).

Pertanto, in tale caso appare evidente che il contribuente, essendo inciso dalla posizione dell'Ufficio manifestata compiutamente nella risposta, in modo simile all'ipotesi di un diniego di agevolazione, ha un concreto interesse ad agire in giudizio, ex art. 100 c.p.c., al fine di ottenere una sentenza che annulli l'atto emesso dall'Amministrazione.

Invece, i giudici toscani hanno esaminato una fattispecie differente, relativa all'impugnabilità di un invito al pagamento del contributo unificato tributario che si assume omesso, ritenendo che lo stesso non manifesti affatto il convincimento definitivo dell'Amministrazione, ma consista in un mero atto "procedimentale", diretto a garantire una mera facilitazione dei rapporti tra contribuente ed ente impositore, a fronte della successiva emissione dell'atto impugnabile (iscrizione a ruolo) in cui sarà formalizzata e precisata la pretesa tributaria dell'Ufficio.

Appare dunque evidente che la risoluzione della problematica, al di là della astratta formulazione del principio dell'impugnabilità degli atti "innominati", non può prescindere dall'esame del caso concreto e degli effetti, anche immediati, che l'atto può produrre in capo al contribuente, e pertanto dell'interesse intestato allo stesso affinché un giudice si pronunzi sulla legittimità e fondatezza della pretesa ivi contenuta.

Marco Cedro