Sentenza del 17/01/2023 n. 1213 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La "IVM Spa " ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano il 10 giugno 2014 n. 3028/19/2014, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento di nove fatture per la TIA relativa agli anni 2008, 2009 e 2010, per l'importo complessivo di Euro 33.063,76, oltre ai relativi accessori, con riferimento ad uno stabilimento ubicato nel Comune di (---), ha dichiarato l'inammissibilità dell'appello proposto dalla medesima nei confronti del Comune di (---), della "GELSIA AMBIENTE Srl " e dell'EQUITALIA NORD Spa " avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano il 2 ottobre 2012 n. 271/36/2012 , con condanna della "IVM Spa " alla rifusione delle spese giudiziali in favore della "GELSIA AMBIENTE Srl " e dell'EQUITALIA NORD Spa ", nonchè con compensazione delle spese giudiziali tra la "IVM Spa " ed il Comune di (---). La Commissione ---Regionale ha pronunziato l'absolutio ab instantia sul presupposto dell'inoppugnabilità delle fatture prodromiche alla cartella di pagamento. Il ricorso è affidato ad un unico motivo. Il Comune di (Omissis) e la "GELSIA AMBIENTE Srl " si sono costituiti con controricorso, mentre V"EQUITALIA NORD Spa " è rimasta intimata. Con conclusioni scritte, Il P.M. si è espresso per l'accoglimento del ricorso.

MOTIVO DI RICORSO. Con unico motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 , della L. 3 agosto 1990, n. 241, art. 7, comma 2 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stata erroneamente dichiarata dal giudice di secondo grado l'inammissibilità dell'appello per l'inoppugnabilità delle fatture emesse per la TIA relativa agli anni 2008, 2009 e 2010, che erano poste a fondamento della successiva cartella di pagamento in contestazione. La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Il motivo è fondato.

1.1 Questa Corte ha più volte affermato che alla fattura contenente la richiesta della tariffa di igiene ambientale (TIA), così come al relativo procedimento di quantificazione e riscossione del prelievo in questione, si devono applicare i principi generali del procedimento tributario di accertamento e di riscossione. In particolare, si è ribadito quanto già espresso da questa Corte (Cass., Sez. 5, 9 agosto 2007, n. 17526) e quanto pure affermato dalla Corte Costituzionale (Corte Cost., 24 luglio 2009, n. 238), ossia che gli atti con cui il gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale, anche quando gli stessi dovessero avere la forma di fattura commerciale, non attengono al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma a un'entrata

pubblicistica. Ne consegue che, avendo natura di atti impositivi, anche le fatture TIA debbono rispondere ai requisiti sostanziali propri di questi provvedimenti e possono essere impugnate davanti alle commissioni tributarie, nonostante non siano espressamente ricomprese tra l'elenco degli atti opponibili (tra le tante: Cass., Sez. 5, 9 agosto 2007, n. 17526 ; Cass., Sez. 5, 10 maggio 2013, n. 11157 ; Cass., Sez. 6, 18 luglio 2016, n. 14675 ; Cass., Sez. 5, 31 ottobre 2018, n. 27805 ; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020 , nn. 8088 e 8089; Cass., Sez. 5, 19 agosto 2020, n. 17339 ; Cass., Sez. 6-5, 24 maggio 2021, n. 14200 ; Cas., Sez. 5, 8 aprile 2022).

1.2 Invero, secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. 28 dicembre 2001, n. 448 (tra le tante: Cass., Sez. 5, 28 maggio 2014, n. 11929 ; Cass., Sez. 6-5, 5 giugno 2017, n. 13963 ; Cass., Sez. 5, 30 gennaio 2020, n. 2144 ; Cass., Sez. 5, 3 novembre 2021, n. 31259 ; Cass., Sez. 6-5, 3 febbraio 2022, n. 3347 ; Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481). E' stata, in particolare, riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, esplicitando concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinata, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, art. 19 , sorge, infatti, 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) (Cass., Sez. 5, 5 ottobre 2012, n. 17010 ; Cass., Sez. Un., 18 febbraio 2014, n. 3773 ; Cass., Sez. 6-5, 9 maggio 2017, n. 11397 ; Cass., Sez. 5, 8 maggio 2019, n. 12150 ; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29501 ; Cass., Sez. 5, 15 novembre 2021, n. 34177).

Ne consegue che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati nel citato art. 19 (come, per l'appunto, la fattura TIA), il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento; ciò comporta che 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 (ossia la cristallizzazione) di questa pretesa, che può essere successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19 (tra le tante: Cass., Sez. 5, 8 ottobre 2007, n. 21045 ; Cass., Sez. 5, 25 febbraio 2009, n. 4513 ; Cass., Sez. Un., 11 maggio 2009, n. 10672; Cas. , Sez. 5, 11 maggio 2015, n. 2616; Cass. , Sez. 5, 8 maggio 2019, n. 12150; Cass. , Sez. 5, 21 gennaio 2020, n. 1230; Cass. , Sez. 5, 3 novembre 2021, n. 31259). Quindi, l'inerzia del contribuente rispetto al ricevimento della fattura TIA non preclude l'autonoma impugnazione della successiva cartella (o ingiunzione) di pagamento per la

medesima annualità, non derivandone alcuna "cristallizzazione" della pretesa impositiva, che può essere contestata in tale sede (Cass., Sez. 5, 19 agosto 2020, n. 17339 ; Cass., Sez. 6-5, 24 maggio 2021, n. 14200 ; Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481).

In ogni caso, resta fermo che la impugnazione di detto atto è soggetto al rispetto del termine generale previsto del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21 , essendo ininfluente la facoltatività della sua impugnazione per la permanenza, in capo al contribuente, del diritto di impugnare anche il primo atto impositivo tipico successivamente notificatogli (Cass., Sez. 5, 17 giugno 2021, n. 17237 ; Cass., Sez. 6-5, 43 febbraio 2022, n. 3347; Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481).

1.3 A tal proposito, la più recente dottrina ha enucleato le distinte categorie degli "atti facoltativamente impugnabili" e degli "atti necessariamente impugnabili".

I primi esprimono un'irreversibile determinazione della pretesa impositiva, seppure non rivestano ancora la forma autoritativa di uno degli atti tipizzati, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 ; per cui si può dire che la pretesa impositiva è sostanzialmente, sebbene non ancora formalmente, determinata. I secondi sono riconducibili o assimilabili (in via di interpretazione estensiva, per affinità di portata e di funzione) all'elenco degli atti tipizzati, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 ; per cui si può dire che la pretesa impositiva è sostanzialmente e formalmente determinata.

Pertanto, nulla esclude che il contribuente possa opporsi dinanzi al giudice tributario, dapprima, all'atto facoltativamente impugnabile e, poi, all'atto necessariamente impugnabile, configurandosi il suo interesse ad agire non soltanto nel contestare l'atto suscettibile di divenire irretrattabile se non impugnato, bensì anche nell'impedire l'adozione di un tale provvedimento, che imporrebbe il ricorso al giudice tributario siccome riconducibile all'elenco contenuto del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 (Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481).

1.4 Tale eventualità, cioè, l'impugnazione, dapprima, dell'atto impositivo atipico o ad impugnazione facoltativa (nella specie, la fattura) e, poi, dell'atto impositivo tipico o ad impugnazione necessaria (nella specie, l'ingiunzione di pagamento) comporta, comunque, in caso di contemporanea pendenza, che il giudizio relativo all'atto preliminare venga a perdere rilevanza, essendo prevalente (ed assorbente) la cognizione sulla pretesa impositiva (per ogni aspetto dell'an, del quantum e del quomodo) nel giudizio relativo all'atto principale, anche se l'instaurazione sia successiva in ordine cronologico. Per cui, il contribuente ha l'onere di riproporre - o proporre ex novo, non essendo vincolato dalle questioni dedotte nel precedente giudizio - in questa sede i vizi sostanziali e procedurali ravvisati nell'esercizio del potere impositivo.

Peraltro, l'emanazione di atti impositivi atipici non incide sulla sequenza procedimentale dell'accertamento e della riscossione del tributo, per cui la funzione dell'atto principale non è alterata dall'eventuale emanazione dell'atto preliminare. Ne deriva, quindi, che la fattura non muta la causa tipica della cartella o dell'ingiunzione di pagamento, che il contribuente ha, sempre e comunque, l'onere di impugnare per contestare la pretesa tributaria (Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481).

1.5 Nella specie, peraltro, la superfluità di un atto prodromico alla cartella o all'ingiunzione di pagamento è insita nella previsione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 72, comma 1 , il quale, consente al Comune - e, per esso, al gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti - di procedere direttamente alla liquidazione della TIA (come della TARSU), senza necessità di adottare e notificare un avviso di accertamento, soltanto nei casi in cui la liquidazione avvenga sulla base di dati ed elementi già acquisiti, e non soggetti ad alcuna modificazione o variazione, in forza, pertanto, di un'operazione puramente automatica. La liquidazione diretta, proprio per il suo carattere di eccezionalità, richiede quindi, da un lato, l'identità dei dati utilizzati con quelli dell'anno precedente, dall'altro la stabilità o definitività degli stessi, nel senso che non devono essere nè incerti nè contestati. L'incertezza del dato utilizzato a seguito della contestazione dell'utente comporta, viceversa, la necessità dell'adozione dell'avviso di accertamento, dovendo l'amministrazione esplicitare, ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 70 le ragioni per cui ha ritenuto di discostarsi dai dati ed elementi indicati nella dichiarazione (Cass., Sez. 5, 30 ottobre 2015, n. 22248 ; Cass., Sez. 5, 28 settembre 2016, n. 19120 ; Cass., Sez. 5, 9 febbraio 2018, n. 3189 ; Cass., Sez. 5, 2 marzo 2018, n. 4967 ; Cass., Sez. 5, 19 agosto 2020, n. 17339 ; Cass., Sez. 5, 23 dicembre 2020, n. 29394 ; Cass., Sez. 6-5, 26 novembre 2021, n. 37006 ; Cass., Sez. 5, 11 gennaio 2022, n. 535 ; Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481), ma si tratta di ipotesi che nella specie non ricorre (Cass., Sez. 5, 20 ottobre 2018, n. 29996). Per cui, nessuna irregolarità può riscontrarsi nell'emanazione della cartella (come dell'ingiunzione) di pagamento in relazione alla dedotta carenza di un precedente avviso di accertamento che non era indispensabile (Cass., Sez. 5, 9 febbraio 2018, n. 3184 ; Cass., Sez. 5, 19 agosto 2020, n. 17339).

Per cui, allorquando il concessionario o il gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti non contesti le condizioni di tassabilità indicate nella denuncia originaria, integrativa o di variazione presentata dal contribuente, ed ove non vi sia diniego della richiesta di agevolazioni od esenzioni, è legittima l'iscrizione del maggior importo in ruoli notificati all'interessato mediante cartella (o ingiunzione) di pagamento non preceduta da avvisi di accertamento (la cui emissione è consentita nei casi elencati nelle disposizioni sopra citate): ciò, in particolare, anche nel caso in cui l'errore derivi dalla mancata considerazione di uno ius superveniens (chiaramente e non discrezionalmente) applicabile alla fattispecie, quando restino ferme tutte le precedenti fattuali condizioni di tassabilità. L'avviso di accertamento è, invece, necessario - per converso - quando (e solo quando) la maggiore imposta derivi: 1) dalla rettifica apportata alle condizioni di tassabilità denunciate; 2) dall'accertamento d'ufficio delle condizioni di tassabilità in caso di omessa denuncia; 3) dal diniego (secondo quanto si desume del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 71, comma 2) della riduzione o agevolazione richiesta dal contribuente con apposita istanza, non surrogabile dalla contestazione giudiziale del provvedimento, ovvero, infine, dall'esercizio di un potere discrezionale eventualmente riconosciuto dallo ius superveniens, anche ove restino ferme tutte le precedenti fattuali condizioni di tassabilità (Cass., Sez. 5, 2 marzo 2018, n. 4967 ; Cass., Sez. 5, 30 giugno 2020, n. 13106 ; Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481).

1.6 Pertanto, una volta ammessa l'impugnazione facoltativa degli atti sopra indicati, resta pur sempre necessaria l'impugnazione dell'atto tipico che sia poi adottato, per evitare il consolidamento della pretesa tributaria, tant'è che, una volta emesso tale atto - come è stato precisato da questa Corte viene meno l'interesse del contribuente ad una decisione che riguardi l'atto impugnato in via facoltativa (in termini: Cass., Sez. 5, 11 maggio 2012, n. 7344 ; Cass., Sez.

5, 29 ottobre 2021 , nn. 30691 e 30736). In effetti, se l'atto tipico viene impugnato, l'unico giudizio che rileva è quello avverso quest'atto, mentre, se non viene impugnato, il ricorso antecedentemente proposto avverso l'atto facoltativamente impugnabile diviene inutile, stante l'avvenuto consolidamento degli effetti propri dell'atto tipico (Cass., Sez. 5, 29 ottobre 2021, n. 30736).

1.7 Posto, quindi, che la cartella o l'ingiunzione di pagamento sostituisce in via definitiva la fattura nella determinazione della pretesa impositiva, che viene reiterata in forma autoritativa tipica, l'emissione dell'atto susseguente sostituisce l'atto precedente e ne provoca la caducazione d'ufficio, con la conseguente carenza di interesse delle parti nell'eventuale giudizio avente ad oggetto il relativo rapporto sostanziale, venendo meno l'interesse a una decisione relativa ad un atto la fattura - sulla cui base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo unicamente all'atto - la cartella o l'ingiunzione di pagamento che lo ha integralmente sostituito (sul punto: Cass., Sez. 5, 11 maggio 2012, n. 7344 ; Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481).

1.8 Ne discende che la sentenza impugnata ha fatto malgoverno dei principi enunciati, avendo erroneamente ritenuto che l'appello fosse inammissibile sul presupposto che l'omessa impugnazione delle prodromiche fatture TIA nel termine perentorio di legge precludesse in modo irrimediabile alla contribuente di contestare il merito della pretesa impositiva. Là dove, invece, l'atipicità delle fatture TIA in seno alla categoria degli atti impositivi consentiva alla contribuente di farne valere l'invalidità anche in sede di impugnazione della successiva cartella di pagamento.

2. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza del motivo dedotto, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (ora, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, ai sensi della L. 31 agosto 2022, n. 130, art. 1, comma 1, lett. a ,), in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 15 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 17 gennaio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza