

Sentenza del 19/07/2023 n. 21254 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La soc. (Omissis) Srl in liquidazione ed il suo amministratore A.A. erano destinatari di avvisi di accertamento per l'anno di imposta 2010, con cui proponevano ricorso esaurito nei gradi di merito ed oggetto di separato giudizio avanti questa Corte al rgn. 11350/2018. In conseguenza degli atti impositivi non sospesi è stato notificato loro avviso di "presa in carico" del ruolo, nei cui confronti hanno proposto ricorso avverso l'incaricato per la riscossione sull'assunto non aver ricevuto i presupposti atti di accertamento e la mancata sottoscrizione di funzionario munito dei necessari poteri. Il giudizio di primo grado esitava in sentenza di inammissibilità del ricorso, confermata in appello, affermando la non impugnabilità dell'avviso di presa in carico.

Ricorrono per cassazione le parti contribuenti, proponendo tre mezzi, cui replicano con tempestivo controricorso tanto l'Agenzia delle entrate, quanto l'Agenzia delle entrate - Riscossione. In prossimità della pubblica udienza la parte privata ha depositato memoria per ribadire, ulteriormente illustrandole, le proprie conclusioni.

Motivi della decisione

Vengono proposti tre mezzi di ricorso.

Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 19 , primo e comma 3, Cost., art. 24 , D.L. n. 78 del 2010 , art. 29; art. 479 e 480 c.p.c., art. 3 e l. n. 890 del 1982 , 14, art. 2694 c.c. , art. 115 c.p.c. , art. 285 e 170 c.p.c. , nella sostanza lamentando non sia stato ritenuto impugnabile l'avviso di presa in carico, che dev'essere preceduto dall'atto di precetto.

Con il secondo motivo si prospetta ancora censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3, per violazione della l. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2 , per violazione dell'obbligo di indicazione del funzionario responsabile del procedimento.

Con il terzo motivo sempre censura ex art. 360 c.p.c. , n. 3 per violazione della l. n. 241 del 1990, artt. 1 e l. n. 212 del 2000 , 21 septies e 10 per assenza degli elementi sostanziali degli "avvisi di presa in carico", con violazione del diritto di difesa del contribuente.

Dirimente è il primo motivo, ove afferma la sostanziale impugnabilità dell'"avviso di presa in carico", equiparandolo all'avvio del giudizio di esecuzione e lamentandone la carenza delle relative guarentigie.

Sul punto occorre ricordare che se anche -da tempo- questa Corte ha ritenuto non esaustivo l'elenco degli atti impugnabili contenuto al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, non di meno, gli atti che da quell'elenco sono esclusi possono essere ritenuti impugnabili solo quanto siano concretamente lesivi. In altri termini, occorre riferire la tassatività dell'elencazione di cui al D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, non tanto ai singoli provvedimenti nominativamente individuati, ma all'indicazione di categorie di atti considerati in relazione agli effetti giuridici che producono, sicchè l'ambito oggettivo del suo comma 1, lett. g) -relativo ai dinieghi di rimborso- non può circoscriversi alla mera negazione del diritto di credito vantato dal contribuente, ma deve coerentemente ricomprendere anche le modalità di attuazione di tale credito nel rapporto tributario (cfr. Cass. V, n. 24916/2013).

Com'è noto, seguendo questo criterio che guarda più agli scopi, alle finalità, piuttosto che al nome, sono stati ritenuti impugnabili sia la cartella ed anche il ruolo esattoriale (con i limiti di recente affinati da Cass. S.U. n. 26283/2022), ma per contro è stato espressamente ritenuto non impugnabile l'avviso di presa in carico di cui qui si tratta (cfr. Cass. VI-5., n. 22184/2017; V, n. 13775/2019).

Le argomentazioni di parte contribuente (che invero riassumono un dibattito attuale nei vari momenti del diritto fiscale: amministrativo, processuale, accademico) invitano ad una riflessione sulla posizione di questa Corte, anche alla luce delle sopravvenute novelle normative che - tangenzialmente- toccano la questione, donde si impone una ricostruzione dell'atto amministrativo che ha dato scaturigine al presente giudizio, anche in confronto con istituti simili, prodromici o funzionali all'esecuzione forzata di doveri tributari.

1. L'avviso di presa in carico è un atto con cui il concessionario della riscossione comunica al contribuente di aver ricevuto in carico le somme dell'accertamento ormai definitivo ed esecutivo, emesso dall'Agenzia delle entrate. Il D.L. n. 78 del 2010, art. 29, convertito con modifiche dalla l. n. 122 del 2010 (e nuovamente emendato D.L. n. 98 del 2011), stabilisce che, al fine di semplificare la riscossione, è introdotto il c.d. Avviso di Accertamento Esecutivo (A.V.E.), laddove l'avviso di presa in carico sostituisce solo in parte la cartella di pagamento, perchè l'atto impositivo deve contenere all'origine anche l'intimazione ad adempiere entro il termine di 60 giorni dalla notifica effettuata, a cura dell'Agenzia delle entrate. In caso di mancato pagamento, decorsi i termini dilatori previsti dalla normativa in questione, l'Agenzia delle entrate affida il carico all'Agente della riscossione che lo comunica al debitore.

Ora, secondo una piana lettura, nè l'intimazione di pagamento, nè altri comandi sono contenuti dall'avviso di presa in carico che si limita ad informare il contribuente che la competenza amministrativa è passata dall'Ufficio preposto all'accertamento del maggior reddito a quello preposto ad ottenere il pagamento del debito ormai accertato.

Si può quindi giungere ad una prima conclusione, inscrivendo l'avviso di presa in carico fra gli atti amministrativi senza valenza provvedimentale, cioè privi di forza cogente ed unilateralmente modificativa della situazione giuridica del destinatario.

2. Secondo l'Agenzia delle entrate e secondo parte della giurisprudenza di merito l'avviso di presa in carico non è atto impugnabile, non essendo ricompreso tra quelli contestabili ai sensi del

D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 . In questo senso si fa riferimento al carattere di *numerus clausus* della citata elencazione che, però, come si è già detto sopra, è stato superato dalla giurisprudenza di questa Corte, ritenendolo inadatto a garantire l'effettività dell'ordinamento e, peraltro, non più coerente e rappresentativo della categoria degli atti amministrativi tributari che si è venuta arricchendo di nuove figure, perdendo l'allineamento fra profili sostanziali e processuali. Secondo altra (e maggioritaria) giurisprudenza di merito (CTR Lazio n. 677 del 2021; CTP Catania n. 17 del 2020; CTP Roma n. 10588 del 2020; n. 2575 del 2018; CTR Abruzzo n. 957/2019; CTP Milano n. 4096/2019; CTR Salerno n. 8473/2017) e pressochè unanime dottrina, l'avviso di presa in carico dovrebbe essere ritenuto impugnabile nonostante non sia espressamente annoverato nell'elenco degli atti di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 perchè tale provvedimento non avrebbe solo un contenuto informativo, ma anche funzione contestativa e sollecitatoria, e potrebbe dunque essere paragonato sul piano sostanziale a una intimazione di pagamento. Da un tanto si dipana la tesi per cui all'assimilazione sostanziale si dovrebbe far derivare l'assoggettamento a identico regime giuridico processuale, per una piena impugnazione o, quantomeno, secondo il paradigma della non impugnabilità in sè, ma solo in caso di mancata notifica dell'atto presupposto e nell'ipotesi di vizi propri (es. CTR Lazio 677/2021). In altre parole, l'atto di presa in carico sarebbe impugnabile "allorquando costituisce il primo atto con il quale il contribuente viene messo al corrente del debito tributario perchè il Fisco ha omesso di notificare l'avviso di accertamento immediatamente esecutivo" (CTP Milano n. 4096/2019; CTP Milano n. 3387 del 20/07/2018; CTP Roma n. 2575/2018).

3. Le conclusioni si reggono su due affermazioni che meritano approfondimento.

Per un verso, l'assimilazione all'intimazione di pagamento è frutto di un'ipotesi non verificata, generata dall'assunto che l'avviso di presa in carico abbia valenza contestativa e sollecitatoria. Tale contenuto non è presente nell'atto in forma esplicita, ma può essere solo dedotto da un'interpretazione soggettiva del destinatario che si vede recapitare l'informazione (tale unicamente è il contenuto oggettivo) di passaggio di competenza della propria pratica tributaria da un'amministrazione ad un'altra, il che si traduce in nulla più che nell'esplicazione concreta del dovere di leale collaborazione fra Amministrazione finanziaria (nel suo complesso) e contribuente. Detto diversamente, l'effetto di contestazione e sollecitazione può essere solo un'eventuale deduzione soggettiva di chi riceva la comunicazione del passaggio di competenza della pratica che lo riguarda.

Diversamente, si pone fuori fuoco l'argomento per cui l'avviso di presa in carico diventa impugnabile solo quando costituisce la prima notizia di un debito tributario, essendone omessa la notifica dell'accertamento. In tale prospettiva, come si dirà più avanti, la legittimazione ad impugnare non deriva dall'atto in sè, ma dalla lesività insita nell'atto presupposto (ed ignorato) che solo in tale occasione si palesa. La circostanza che in tale occasione si facciano valere anche vizi propri dell'atto conseguente non ne giustifica l'autonoma impugnabilità, che risulta sempre dipendente dalla lesione di cui è capace unicamente l'atto presupposto e, fino ad allora, ignorato. Ed infatti non può decorrere termine decadenziale se non in presenza di una legale conoscenza, nei suoi elementi fondamentali, di un atto lesivo che si ha interesse ad impugnare.

Il tema viene dunque a ricondursi all'incisione delle situazioni giuridiche soggettive quale prisma dell'interesse ad agire.

4. Secondo recente pronuncia (Cass. S.U. n. 33408/2021) l'avviso di accertamento esecutivo sostituisce il ruolo, e quindi esclude la notificazione della cartella, che pur sempre dal ruolo scaturisce e dipende (Cass., sez. un., n. 19704/15); e nel contempo, poichè contiene la richiesta di adempiere, funge da precetto, in vista dell'espropriazione forzata (sulla rilevanza dell'avviso di accertamento esecutivo nella procedura di riscossione, il rinvio d'obbligo è a Cass. S.U., n. 28709/20). Tale contenuto compresso non può rinvenirsi nella comunicazione di presa in carico che qui occupa. Peraltro, e più radicalmente, la valenza tuttavia contestativa e sollecitatoria non è sufficiente a far assurgere alla categoria di autoritativa capacità di modifica unilaterale delle situazioni giuridiche soggettive sostanziali e processuali.

4.1. Occorre in questa sede dare continuità all'orientamento già affinato dalle Sezioni unite di questa Corte, precisando che sono ricorribili avanti la giustizia tributaria solo gli atti provvedimentali capaci di modificare unilateralmente ed in via autoritativa le situazioni giuridiche soggettive dei destinatari (pubblici o privati), sia di natura sostanziale -mediante accertamento di maggior reddito, prelievi o forme di esecuzione forzata- sia di natura processuale, comportando decadenze, dinieghi o limitazioni all'esercizio di azioni. Solo in tali condizioni, ed al momento della formale notizia o concreta percezione dell'esistenza di tali atti, sorge in capo al destinatario dell'azione amministrativa un interesse attuale, concreto, personale ed economicamente valutabile da assurgere al grado di interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. , ponendolo nelle condizioni di rispondere con il ricorso avanti il terzo Potere per un sindacato giurisdizionale a natura mista soggettiva ed oggettiva (sugli atti e sui rapporti) che si espliciti su tali provvedimenti e sulle situazioni giuridiche soggettive che ne sono coinvolte.

Detto in modo speculare, l'interesse ad agire si manifesta come interesse ad un vantaggio che sia attuale, concreto (economicamente valutabile) e personale. Può avere natura sostanzialmente e formalmente oppositiva, per contrastare un atto amministrativo autoritativo, cioè capace di mutare unilateralmente le situazioni giuridiche soggettive (patrimoniali o di status) del destinatario, com'è per gli atti impositivi in genere; può avere natura sostanzialmente pretensiva e formalmente oppositiva, com'è il ricorso avverso un diniego di rimborso, teso a scalzare l'atto che impedisce la restituzione dell'indebito versato. L'attualità dell'interesse -nel diritto amministrativo in generale e nel diritto tributario in modo particolare- si declina come duplice interesse della parte privata alla tutela del proprium e come interesse pubblico alla stabilità dei rapporti. Ne è conseguenza il termine decadenziale cui è ancorata la tutela (pretensiva ed oppositiva) del privato, che dalla piena conoscenza dell'atto lesivo presiede ad un univoco quanto breve termine per esperire azione a tutela delle proprie situazioni giuridiche soggettive, che debbono essere agganciate ad un interesse personale, economicamente valutabile, secondo il prisma dell'attualità. Ed infatti (seppure con motivazioni comprensibili, ancorchè non giustificabili), il timore di future decadenze instilla la spinta a impugnazioni prudenziali per non incorrere in decadenze (e relative responsabilità professionali) future. Questo approccio non può essere nè accolto, nè favorito, almeno per due ragioni. La prima di carattere strettamente dogmatico normativo, essendo l'interesse ad agire fondato sull'attualità che condiziona l'ammissibilità dell'azione. Il secondo di ordine sistematico, perchè si finirebbe

per arretrare l'interesse fino a momenti assai antecedenti la concreta lesività producendo, avvallandola, una mole di contenzioso promosso in via eventuale, con intenti anticipatori della tutela che finiscono per non dare al cittadino la tutela effettiva e nel condizionare l'Amministrazione finanziaria in momenti in cui è ancora piena la sua (fisiologica) discrezionalità.

5. All'evidenza, l'avviso di presa in carico non ha capacità di incisione unilaterale sui profili sostanziali, nè involge lesioni agli aspetti processuali, comportando limitazioni all'azione. Esso è pertanto estraneo alla categoria degli atti autonomamente impugnabili, per cui consentirne la ricorribilità significa avvallare la "retrodatazione" dell'interesse ad agire che da attuale diverrebbe eventuale, come si è detto.

Differente la circostanza quando l'avviso di presa in carico sia il primo atto con cui si manifesta, palesandosi, un precedente provvedimento lesivo, che potrebbe essere espresso, tacito o anche presupposto. Tale non è il caso in esame, ove gli atti precedenti all'avviso di presa in carico di cui è qui controversia sono stati avversati dalla parte contribuente e sono sfociati nel ricorso r.g.n. 11350/2018, chiamato all'odierna udienza.

6. In sintesi, un armonica lettura dei principi di efficacia, efficienza ed economicità della tutela giudiziaria e di ragionevole durata del processo come distillati dalla Corte EDU, dagli organismi Euro unitari, alla luce dei principi costituzionali e dell'elaborazione processual civilistica conduce a ritenere che l'originario elenco di atti impugnabili da tempo non costituisca più numero chiuso, ma possa essere integrato secondo due direttrici: per un verso, consentendo il ricorso avverso tutti quegli atti di natura provvedimentale capaci di modificare unilateralmente e autoritativamente le situazioni giuridiche soggettive del contribuente, sia sui profili sostanziali che processuali; per un altro verso, consentendo (ed imponendo, a pena di decadenza), l'impugnazione di quegli atti che non appartengano alla prima categoria, ma che costituiscano il primo atto notificato o comunque pienamente conosciuto o legalmente conoscibile dalla parte contribuente, successivo ad un atto impugnabile, ma non formalmente comunicato e che, quindi, si palesa tramite la comunicazione dell'atto successivo, non autonomamente lesivo. In tal caso, l'impugnazione del secondo atto, non lesivo, è funzionale ad attrarre alla cognizione anche l'atto lesivo, ma non (fino ad allora) conosciuto.

7. Debbono essere quindi ribaditi i seguenti principi di diritto:

- possono essere oggetto di ricorso avanti la giustizia tributaria gli atti iscritti nell'elenco di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e tutti gli atti amministrativi aventi natura provvedimentale, capaci di incidere autoritativamente sulle situazioni giuridiche soggettive dei contribuenti -pubblici o privati- modificandole unilateralmente sotto il profilo sostanziale (oppositivo o pretensivo) o processuale, inerenti o conseguenti a rapporti tributari, creditori o debitori;

- non possono essere oggetto di ricorso gli atti privi di natura provvedimentale come sopra descritta, ancorchè promananti dall'Amministrazione finanziaria, da incaricati per la riscossione od organismi a questi ancillari, salvo che costituiscano la prima comunicazione con cui si palesi esistente un atto tributario di natura provvedimentale, espresso, tacito o presupposto, di cui il contribuente dimostri, anche in via presuntiva, non aver avuto notizia.

8. Il primo motivo è infondato e, per l'effetto, affranca il collegio dall'esame degli altri due che attengono ai profili formali di un atto non provvedimentale e non autonomamente impugnabile. Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite del presente giudizio di legittimità a favore dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle entrate Riscossione che liquida in complessivi Euro.diecimila/00, a favore di un giusto mezzo per ciascuna, oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 -quater, la Corte dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma del comma 1 -bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza