

Sentenza del 18/07/2024 n. 19891 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Ceva Logistics impugnava l'atto denominato "verifica pagamento bolletta TIA" del 28 Febbraio 2017 unitamente all'avviso di pagamento precedentemente notificato in data 12 Febbraio 2013, deducendo di produrre imballaggi terziari della cui formazione e avvio al recupero affermava di aver fornito prova, chiedendo l'esenzione dalla TIA in relazione alle superficie delimitate in cui si producevano rifiuti speciali non assimilabili.

La Commissione tributaria provinciale di Milano dichiarava inammissibile il ricorso, sul rilievo che la società avrebbe dovuto impugnare l'avviso di pagamento nel termine perentorio di 60 giorni e che quindi il ricorso proposto contro il cosiddetto sollecito notificato nel 2017 era intempestivo. La sentenza veniva impugnata dalla società riproponendo le medesime difese svolte in primo grado.

La commissione tributaria regionale della Lombardia, nel confermare la sentenza di primo grado, assumeva che "la verifica di pagamento bolletta TIA" rientrava nel novero degli atti impugnabili, ma che l'omessa impugnazione del primo atto, ovvero dell'avviso di pagamento, aveva determinato la cristallizzazione della pretesa impositiva respingendo pertanto l'interposto appello.

La società propone ricorso per cassazione fondato su due censure, illustrate nella memoria difensiva.

Il Comune di Pescheria Borromeo replica con controricorso e memoria difensiva.

Il P.G., ribadendo le conclusioni formulate nella requisitoria scritta, ha concluso per l'accoglimento del primo motivo di ricorso con assorbimento del secondo.

Motivi della decisione 1. Con la prima censura, svolta ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 3) cod. proc. civ., la concessionaria eccepisce la violazione degli artt. 19 e 21 D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 542; per avere la Regionale affermato che l'omessa impugnazione dell'avviso aveva prodotto la cristallizzazione della pretesa tributaria.

Si sostiene che sebbene le fatture TIA abbiano natura di veri atti impositivi, la relativa impugnazione costituisce una mera facoltà.

2. Con la seconda censura si lamenta la violazione dell' art. 7 legge 27 luglio 2000, n. 212 , nonché degli artt. 19 , comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e 3, comma 4, legge 7 agosto 1990, n. 141; per avere il decidente omissso di motivare in merito al deficit motivazionale

dell'atto opposto, mancante dell'indicazione dell'autorità giudiziaria competente e dei termini per proporre ricorso.

3. Va respinta l'eccezione d'inammissibilità del ricorso proposta in memoria e ribadita nel corso della discussione dal Comune, ad avviso del quale la società non avrebbe impugnato un capo autonomo della sentenza, ossia la statuizione che "peraltro tale atto è stato oggetto di istanza di autotutela, con esito negativo, per cui il contribuente avrebbe avuto un'ulteriore possibilità d'impugnazione"; è ciò perché non certo di un'autonoma ratio decidendi si tratta, bensì di una argomentazione a sostegno del deciso, come si evince dall'affermazione, che compendia la ragione della decisione, che "In conclusione, l'appello va respinto in quanto l'impugnazione dell'avviso di pagamento è tardiva, e l'atto di verifica pagamento bolletta TIA è nullo in quanto l'atto propedeutico si è reso definitivo".

4. La prima censura è fondata, assorbita la seconda.

5. Secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell' art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , 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 legge 28 dicembre 2001, n. 448 . È 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 dall' art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 : sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cod. proc. civ., 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) (ex plurimis: 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 ; Cass., Sez. 6-5, 3 febbraio 2022, n. 3347 ; Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481 ; Cass., sez.5, 19 gennaio 2024, n. 2029). Ne discende che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati nel citato art. 19, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento. Ciò implica 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.

6. Appare opportuno richiamare in questa sede i principi affermati da Cass. 11481/2022 che, in fattispecie analoga, ha avuto modo di chiarire come questa Corte ha ribadito quanto già espresso (sentenza 17526/2007) e quanto affermato dalla Consulta (sentenza 238/2009), ossia che gli atti con cui il gestore del servizio smaltimento 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 (nel senso che la relativa impugnazione costituisce per il contribuente una facoltà, e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo - Cass. n. 16100/2011 , n. 5966/2015). Trattandosi di una facoltà, la mancata impugnazione dell'atto atipico non cristallizza la pretesa tributaria (V. Cass. n. 1797/2023 ; Cass. 11471/2018 ; in termini, proprio con riguardo a sollecito TIA, cfr. Cass. n. 13458/20).

In conclusione, la prodromica fattura, denominata "avviso di pagamento", notificata al contribuente non rientrava nell'elenco tassativo degli atti impugnabili avanti al giudice tributario così come previsti nell'elenco di cui all' articolo 19 D.Lgs. 546/92 . Se è vero che tale circostanza non ne impediva comunque l'impugnazione, in quanto estrinsecazione sostanziale della pretesa impositiva in tutti i suoi elementi essenziali, altrettanto indubbio è che tale impugnazione costituiva una "facoltà", e non (diversamente da quanto enunciato dal giudice di appello) un "onere" per la contribuente; con la conseguenza che l'opzione per la mancata autonoma impugnazione non comportava, a carico di quest'ultima, la ravvisata decadenza o preclusione. Questa, infatti, aveva facoltà di attendere che la pretesa in questione le venisse inoltrata attraverso uno degli atti "tipici" di cui all'art. 19 cit. (segnatamente, un avviso di accertamento relativo ai presupposti dell'imposizione Tarsu/Tia emersi in assenza di dichiarazione iniziale della contribuente, ovvero in difformità da quest'ultima); oppure, alternativamente, di impugnare la cartella che le venisse notificata senza pregressa notificazione di altro atto. Con la conseguenza che l'impugnazione della successiva "verifica bolletta" qui proposta dalla società non poteva ritenersi limitata ai vizi propri della stessa, bensì estesa anche al fondamento della pretesa impositiva.

7. Sulla scorta delle considerazioni che precedono deve ritenersi che, erroneamente, i giudici di appello hanno ritenuto il contribuente decaduto dal potere di impugnare la successiva "verifica bolletta".

Pertanto, ritenuta la fondatezza del primo motivo di impugnazione, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M. Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito l'ultimo; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto, e rinvia per il riesame alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione anche delle spese del giudizio di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza