

## **Cassazione, sentenza n.7344 dell'11 maggio 2012**

### **In fatto e in diritto**

5) Il primo motivo di ricorso della V. Banca [...] soc. coop. p.a. è fondato ed è assorbente degli altri. L'elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario, di cui all'art. 19 del DLgs. n. 546 del 1992, non esclude l'impugnabilità di atti non compresi in tale novero ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definita pretesa Tributaria (Cass. 8.10.2007, n. 21045).

Va, al riguardo, operata una precisazione nel senso che l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 DLgs. n. 546 del 1992, tenuto conto dell'allargamento della giurisdizione Tributaria operato con la legge n. 448 del 2001, deve essere interpretata alla luce delle norme costituzionali di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.), 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, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è "naturaliter" preordinato, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato.

*L'"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. )".* (Cass. SS.UU., 10.8. 2005, n. 16676).

Va, quindi, riconosciuta la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicazione delle 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* preordinato, si vesta della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 *cit.* atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell'interesse (art. 100 c.p.c. ) a chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale - ormai, allo stato, esclusiva del giudice tributario - comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (Cass., SS.UU., 27. 3.2007 n. 7388).

Si deve, quindi, riconoscere la ricorribilità di provvedimenti davanti al giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti della Amministrazione e rapporto tributario, nel senso che tali provvedimenti devono essere idonei ad incidere sul rapporto tributario, dovendosi ritenere possibile una interpretazione non solo estensiva ed anche analogica della categoria degli atti impugnabili previsti dall'art. 19 DLgs. 546/92.

Costituisce, ormai, principio affermato che con l'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 (secondo cui "appartengono alla giurisdizione Tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie") la giurisdizione Tributaria è divenuta - nell'ambito suo proprio - una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari. Di conseguenza, è stato modificato l'art. 19 del DLgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare (art. 100 del codice di procedura civile) la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario.

Pertanto, nonostante l'elencazione tassativa degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 del DLgs. n. 546 del 1992, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purché espressione di una compiuta pretesa Tributaria.

La mancata ricorribilità di tali atti davanti al giudice tributario comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 Cost. perché "il carattere esclusivo della giurisdizione Tributaria non consente che atti non impugnabili in tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione (Cass., SS.UU., 27. 3.2007, n. 7388; Cass. SS.UU. ord. n. 13793/2004).

Pertanto anche la comunicazione di irregolarità, ex art. 36-bis, comma 3, DPR n. 600/73 che ha tali caratteristiche, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile.

6) Nelle more del giudizio, è, tuttavia, stata emessa cartella di pagamento con riferimento alla medesima pretesa di cui alla comunicazione di irregolarità, ex art. 36-bis, comma 3, DPR n. 600/73, annullata dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali chiamate a pronunciarsi al riguardo, con sentenze confermate da questa Corte nelle cause riunite n. R.G. 10 19729 (8) R.G. 11 4458 (9) R.G. 11 4922 (10) R.G. 11 17861 (11), oggetto del presente giudizio.

Le citate cartelle sostituiscono la precedente comunicazione di irregolarità e va, quindi, dichiarata la carenza di interesse delle parti relativamente al primo atto di natura impositivo impugnato (comunicazione di irregolarità), essendosi, peraltro, formato il giudicato, con la presente sentenza, in ordine alla medesima pretesa tributaria avanzata dalla Amministrazione finanziaria con le cartelle di pagamento impugate, in sostituzione della comunicazione di irregolarità.

L'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa Tributaria nuova rispetto a quella originaria che sostituisce l'atto precedente e ne provoca la caducazione d'ufficio, con la conseguenza carenza di interesse delle parti nel giudizio avente a oggetto il relativo rapporto sostanziale, venendo meno l'interesse a una decisione relativa a un atto - comunicazione di irregolarità - sulla cui base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo unicamente alla cartella di pagamento che lo ha sostituito integralmente. Le ulteriori questioni degli altri ricorsi riuniti rimangono assorbite.

Stante la particolarità delle questioni principali vanno compensate le spese di lite dell'intero giudizio.

#### **P.Q.M.**

Riunito al presente ricorso i ricorsi n. R.G. 6264/2010, n. 19729/2010, n. 4458/2011, n. 4922/2011, n. 17861/2011,

Rigetta

I ricorsi n. R.G. 19729/R.G. 4458/11, R.G. 4922/11, R.G. 17861/2011.

Accoglie

I ricorsi R.G. 10 3380 (n. 6) e R.G. 10 6264 (n. 7) e cassa senza rinvio l'impugnata sentenza. Dichiara compensate le spese dell'intero giudizio.