

IANUS

Diritto e Finanza



UNIVERSITÀ
DI SIENA
1240

Rivista di studi giuridici

<https://www.rivistaianus.it>



ISSN: 1974-9805

n. 23 - giugno 2021

GLI ATTI IMPUGNABILI NEL PRISMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO: LINEAMENTI EVOLUTIVI E CRITICITÀ DEL SISTEMA

Antonio Marinello

GLI ATTI IMPUGNABILI NEL PRISMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO: LINEAMENTI EVOLUTIVI E CRITICITÀ DEL SISTEMA^o

Antonio Marinello

*Professore Associato di Diritto Tributario
Università degli Studi di Siena*

Il tema degli atti impugnabili costituisce uno snodo cruciale nello studio del processo tributario. A seguito delle modifiche che hanno interessato la giurisdizione tributaria negli ultimi anni, con l'inclusione di tutte le controversie che hanno ad oggetto "i tributi di ogni genere e specie comunque denominati", la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha via via ampliato lo spettro degli atti impugnabili, ritenendo che il contribuente possa sempre contestare atti diversi da quelli indicati nell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, purché contengano una pretesa tributaria "compiuta e definita". Questo orientamento pone seri problemi di coerenza sistematica, in relazione alla natura tipicamente impugnatoria del processo tributario, legittimando il contribuente a proporre azioni di vero e proprio accertamento negativo del debito di imposta, in quanto tali strutturalmente estranee all'assetto complessivo del contenzioso fiscale.

The issue related to challengeable acts is a crucial point in the study of the tax trial. After the changes that have affected the tax jurisdiction in recent years, with the inclusion of all disputes that concern "the taxes of every genus and species however called", the jurisprudence of the Court of Cassation has gradually widened the spectrum of the challengeable acts, holding that the taxpayer can always challenge acts other than those indicated in art. 19, d.lgs. n. 546/1992, provided they contain a tax claim which is "completed and defined". This approach poses serious problems of systematic consistency, in relation to the nature and the structure of the tax trial, as it seems to legitimize the taxpayer to propose actions of negative assessment of the tax debt.

Sommario

1. Introduzione
2. L'art. 16 del d.P.R. n. 636/1972 e la tassatività degli atti impugnabili nel processo tributario: lineamenti evolutivi della problematica
3. L'art. 19 del dlgs. n. 546/1992: tassatività dell'elenco degli atti impugnabili e interpretazione estensiva
4. L'orientamento della Corte di Cassazione e la categoria dei cd "atti atipici" ad impugnazione facoltativa
5. L'impatto sistematico dell'impugnazione facoltativa degli atti atipici: verso il superamento della funzione accordata all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992?
6. Considerazioni conclusive

^o Saggio sottoposto a *double-blind peer review*.

1. Introduzione

Sebbene la giurisdizione delle Commissioni tributarie comprenda attualmente «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie» (art. 2, d.lgs. n. 546/1992), il processo tributario rimane tuttora saldamente ancorato al modello impugnatorio delineato nel 1972. L'instaurazione del giudizio presuppone cioè necessariamente l'impugnazione di un atto, con la sola e ovvia eccezione delle controversie aventi ad oggetto il rifiuto tacito della restituzione dei tributi.

In questo senso, l'art. 18, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 conferma in pieno l'impostazione già accolta nell'art. 15 del d.P.R. n. 636 del 1972 e, prima ancora, l'assetto impugnatorio che caratterizzava i giudizi innanzi alle Commissioni per le imposte dirette e sui trasferimenti di ricchezza (di cui al r.d.l. n. 1639 del 1936), di fronte alle Commissioni censuarie (di cui al T.U. n. 1572 del 1931) e a quelle per i tributi locali (T.U. n. 1175 del 1931)¹.

Oltre che storicamente accreditata, la qualificazione del processo tributario in questi termini può dunque ritenersi pacifica anche nell'assetto vigente, con significative ripercussioni tanto sul piano teorico, quanto sul versante applicativo.

Tra le questioni di maggior rilievo che discendono da tale impostazione, rimangono tuttora aperte quelle concernenti la natura e la funzione del ricorso introduttivo del giudizio, nonché le relazioni che intercorrono tra il ricorso medesimo, l'oggetto del processo, il suo svolgimento e la decisione. In quest'ottica, uno dei temi fondamentali riguarda l'individuazione degli atti impugnabili attraverso il ricorso e, in particolare, la tassatività o meno del catalogo degli atti impugnabili compresi nell'art. 19 del d.lgs n. 546/1992².

Negli anni più recenti, proprio quest'ultima questione è tornata prepotentemente al centro dell'attenzione dottrinale³ anche in conseguenza di un rinnovato interesse da parte della giurisprudenza della Corte di Cassazione,

¹ Questa impostazione di fondo, invero, può essere fatta risalire ancor più indietro nel tempo, al r.d. n. 3023 del 1866, grazie al quale fu consacrata la trasformazione in organi di controllo delle Commissioni comunali in precedenza istituite dalla legge n. 1830 del 1864, con la conseguente attribuzione a tali organismi di compiti di amministrazione consistenti nella determinazione dei redditi.

² Tra gli studiosi che maggiormente si sono occupati di questo tema, si veda anzitutto TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 77 ss.; ID., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 83 ss.; ID., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 9 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 309 ss.

³ Per tutti, si vedano, GIOVANNINI, *Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei "beni della vita"*, in *Rass. trib.*, 2015, 59 ss.; PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 79 ss.

che ha fornito una lettura della norma sempre più accentuatamente nel senso della non tassatività dell'elenco, ritenendo di riflesso impugnabili anche atti non menzionati dall'art. 19, purché siano in grado di esprimere la manifestazione di una «pretesa tributaria compiuta e definita»⁴.

Ebbene, questo filone interpretativo - ormai largamente prevalente in giurisprudenza - impone un'analisi che vada al di là della mera rassegna casistica degli atti che il giudice di legittimità ha ritenuto di volta in volta passibili di contestazione giudiziale⁵, e richiede piuttosto uno sforzo ricostruttivo di più ampio respiro, che consenta di cogliere le ragioni profonde ad esso sottese, anche in una prospettiva evolutiva, di possibile adeguamento normativo.

Per cui, in definitiva, se si vuole approfondire il tema, occorre prendere atto che il baricentro concettuale della questione non è più - o non è soltanto - il carattere tassativo dell'elencazione contenuta nell'art. 19, quanto piuttosto se la stessa previsione di un elenco di atti impugnabili corrisponda ancora ad una precisa esigenza sistematica⁶.

2. L'art. 16 del d.P.R. n. 636/1972 e la tassatività degli atti impugnabili nel processo tributario: lineamenti evolutivi della problematica

Prima di concentrare l'attenzione sull'orientamento più recente della giurisprudenza della Corte di Cassazione, credo che sia utile affrontare la questione della tassatività dell'elencazione oggi contenuta nell'art. 19 in una prospettiva storico-evolutiva⁷.

⁴ Per questo orientamento, *ex multis*, Cass., Sez. Un., 27 marzo 2007, n. 7388; Cass., Sez. Un., 27 luglio 2007, n. 16293, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 317 ss., con nota di TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TARSU*; Cass., Sez. Un., 23 aprile 2009, n. 9669; Cass., 6 luglio 2010, n. 15946, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 612 ss., con nota di CARINCI, *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissements progressifs della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*; Cass., 11 maggio 2012, n. 7344; Cass., 2 dicembre 2014, n. 25524; Cass., 20 novembre 2015, n. 23765; Cass., 17 dicembre 2019, n. 33526.

⁵ La casistica, al riguardo, è ampia e frastagliata. Tra le pronunce più interessanti si vedano Cass., 3 novembre 2010, n. 22377, in tema di impugnabilità delle fatture; Cass., 17 dicembre 2010, n. 25591, per i bollettini di pagamento; Cass., 18 maggio 2011, n. 10987, per gli avvisi bonari o inviti al pagamento; Cass., 5 ottobre 2012, n. 17010, riguardo agli interpellati disapplicativi.

⁶ Cfr. PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 81.

⁷ Per un inquadramento complessivo della problematica, anche in chiave storica, si veda GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, nel volume della *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesaurò, dedicato al *Processo tributario*, Torino, 1998, 382 ss.

Il tema, infatti, non è nuovo e la formulazione attuale della norma costituisce il precipitato di una tormentata evoluzione e di un lungo dibattito, che vale la pena ripercorrere, sia pur brevemente.

Nella versione originaria, l'art. 16, comma 1, del d.P.R. n. 636/1972 stabiliva che il termine per proporre ricorso alla Commissione tributaria era di sessanta giorni «a decorrere dalla notificazione dell'avviso di accertamento, dell'ingiunzione, del ruolo, del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie», disposizione alla quale il comma 3 aggiungeva che nei casi in cui il pagamento del tributo avesse avuto luogo senza preventiva imposizione e nei casi in cui il contribuente avesse richiesto il rimborso, si consideravano alla stregua di atti impositivi anche «il rifiuto di restituzione della somma pagata ovvero il silenzio dell'Amministrazione per novanta giorni dall'intimazione a provvedere».

Mentre la dottrina prevalente e la giurisprudenza di legittimità erano sostanzialmente concordi nel ritenere non tassativa l'indicazione di tali atti - con la conseguente possibilità di ammettere interpretazioni estensive, se non analogiche dell'art. 16⁸ - il legislatore intervenne con il d.P.R. n. 739/1981, da un lato introducendo una norma di chiusura nel comma 1, che vietava in modo espresso l'impugnazione autonoma degli atti diversi da quelli indicati, dall'altro ampliando l'elencazione, con l'inserimento, in aggiunta agli atti originariamente previsti, dell'avviso di liquidazione e dell'avviso di mora.

Nonostante la modifica normativa, tuttavia, la questione rimase quanto mai aperta. La Corte Costituzionale⁹ e la Corte di Cassazione a Sezioni Unite¹⁰, infatti, intervennero con due pronunce che riconoscevano comunque la possibilità di interpretare estensivamente il catalogo degli atti impugnabili: la Consulta, in particolare, ebbe modo di affermare che non si può «minimamente dubitare che tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore». Di

⁸ Per questo rilievo, si veda anzitutto il lavoro di T ESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 81 ss. In senso conforme, RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 579 ss.; G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Torino, 1976, 356 ss.; MAFFEZZONI, *Atti impugnabili e funzione dei processi avanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1976, 1569 ss.

⁹ V. Corte Cost., 6 dicembre 1985, n. 313, in *Giust. civ.*, 1986, I, 669, nella quale venne in rilievo il problema dell'impugnabilità dell'avviso di mora. Cfr. T ESAURO, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone L. - Berliri C., Napoli, 2006, 225 ss.

¹⁰ Cfr. Cass., Sez. Un., 3 febbraio 1986, n. 661, chiamata a decidere sulla sussistenza o meno della giurisdizione tributaria in tema di impugnazione dell'avviso di liquidazione.

avviso contrario si mostrò invece la dottrina dominante, che proprio alla luce della novella legislativa del 1981, ritenne di non poter accogliere interpretazioni ulteriormente estensive dell'elenco contenuto nell'art. 16¹¹.

In questo tormentato contesto, si inserì infine la riforma organica del contenzioso operata tramite il d.lgs. n. 546/1992. Nel rinnovato quadro normativo, l'art. 19 ha contribuito in parte a sdrammatizzare la problematica, almeno per ciò che riguarda taluni atti specifici - quali il diniego o la revoca di agevolazioni ed il rigetto di domande di definizione agevolata del tributo, di cui è ora prevista in modo esplicito l'impugnabilità - ribadendo in termini altrettanto chiari la tassatività dell'elencazione. Come si vedrà subito, infatti, il comma 3 conferma che gli atti diversi da quelli indicati nel primo comma non sono impugnabili in via autonoma, ma solo congiuntamente a quelli nominati; mentre la lettera i) del comma 1 consacra in ulteriormente questa scelta, riservando in modo esclusivo alla legge la possibilità di individuare atti suscettibili di autonoma contestazione diversi da quelli espressamente nominati¹².

3. L'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992: tassatività dell'elenco degli atti impugnabili e interpretazione estensiva

Come anticipato, anche nel nuovo processo germinato dalla riforma del 1992, l'impianto di fondo è rimasto sostanzialmente invariato rispetto al modello precedente. Alla definizione dell'oggetto della giurisdizione tributaria - inizialmente operata attraverso una puntuale indicazione di tributi all'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 - si affianca infatti un catalogo di atti impugnabili, contenuto nell'art. 19.

¹¹ In questo senso, molto chiaramente, TESAURO, *Le modifiche alla legge sul contenzioso*, in *Boll. trib.*, 1982, 104 e ID, *Dubbi di costituzionalità sulla tassatività degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie*, *ivi*, 1984, 782 ss. In senso conforme, si vedano GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 264 ss.; RUSSO, voce *Contenzioso tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, III, Torino, 1988, 786 ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1992, 512; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 620.

¹² In merito alla tassatività dell'elencazione contenuta nell'art. 19 del riformato processo, si vedano per tutti TESAURO, voce *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XI, Torino, 1995, 345; MUSACARA', *Atti impugnabili tra vecchio contenzioso tributario e prospettive di riforma*, in *Rass. trib.*, 1994, 1506 ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 625; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1996, 462; BASILAVECCHIA, *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili*, in *Giur. trib.*, 1996, 229; GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, cit., 384.

E a prescindere dal fatto che si intenda ricostruire il modello processual-tributario in un'ottica dichiarativista¹³, come giudizio volto all'accertamento del rapporto obbligatorio di imposta¹⁴, o in una prospettiva costitutivista¹⁵, come giudizio di annullamento dell'atto contestato, l'art. 19 e l'elenco degli atti impugnabili giocano un ruolo fondamentale nella dinamica del processo, in quanto regolano l'accesso alla giurisdizione tributaria, individuando le controversie concretamente devolvibili a questa¹⁶.

¹³ Secondo l'impostazione dichiarativista, come è noto, l'atto impositivo non ha natura provvedimento in quanto la norma tributaria non è norma strumentale, attributiva di poteri autoritativi all'Amministrazione finanziaria, ma norma materiale, che disciplina direttamente il fatto assunto a presupposto dell'imposizione. Sul piano processuale, giacché da questo tipo di norme scaturiscono diritti soggettivi, la tutela giurisdizionale consiste nel potere sostitutivo del giudice, il quale non si limita ad annullare l'atto eventualmente illegittimo, bensì accerta le conseguenze collegate dalla legge alla realizzazione del presupposto. Per l'elaborazione originaria di tale impostazione, A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 232 ss. Per gli sviluppi successivi, CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, 3 ss.; BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, 38 ss. e, in chiave processuale, RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 4 ss., 102 ss.; BATISTONI FERRARA, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, 1109 ss.; GIOVANNINI, *Riflessioni in margine all'oggetto del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 35; ID., *Il ricorso e gli atti impugnabili*, cit., 329.

¹⁴ Secondo il diffuso orientamento giurisprudenziale e dottrinale che qualifica il processo tributario come un giudizio di "impugnazione-merito". La formula "impugnazione-merito" è riconducibile, in contrapposizione alle azioni di mero accertamento, agli studi di RUSSO, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1953, I, 479 ss. e CAPACCIOLI, *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, Milano, 1963, 79 ss.

¹⁵ Nella prospettiva costitutivista, per contro, la norma tributaria viene configurata quale norma strumentale, definitoria del presupposto al verificarsi del quale sorge nell'Amministrazione finanziaria il potere autoritativo di emanare atti impositivi suscettibili di incidere sulla sfera patrimoniale del soggetto passivo. Al provvedimento amministrativo viene dunque riconosciuto un effetto costitutivo del rapporto giuridico di imposta, con la conseguenza che l'oggetto del giudizio tributario va individuato nel potere di chiedere l'annullamento dell'atto amministrativo tributario o la dichiarazione di illegittimità dell'atto stesso: così ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 74 ss. e TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 127 ss.; ID., *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 35 ss.; ID., *Lineamenti del processo tributario*, cit., 106 ss. La medesima linea ricostruttiva è condivisa da MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 166 ss.; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 154 ss.; FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 82 ss.; TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 216 ss.; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 143 ss.

¹⁶ In merito alla necessità di tener conto della eterogeneità degli atti indicati nell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992 e, di riflesso, della non omogeneità delle tutele offerte dal processo tributario, si veda diffusamente RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, specie 72 ss.

Così richiamata la funzione essenziale svolta dall'art. 19 nello schema impugnatorio del processo innanzi alle Commissioni tributarie, va da sé che anche per questa disposizione sono emerse le medesime questioni interpretative sorte a suo tempo per l'art. 16 del d.P.R. n. 636/1972.

Con la doverosa precisazione, semmai, che mentre l'art. 16 si limitava ad indicare in modo puntuale un novero di atti contestabili, l'art. 19 offre chiari appigli testuali che consentono di ritenere tassativa l'elencazione: da un lato, allorché prevede, al comma 1, lett. i) che è impugnabile «ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l'autonoma impugnabilità»; dall'altro, allorché dispone, al comma 3, che «gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente»¹⁷.

Ora, però, tassatività dell'elencazione non significa impossibilità assoluta di fornirne un'interpretazione estensiva, quantomeno nelle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria emetta atti che, pur non compresi nominalmente nel catalogo dell'art. 19, presentino una omogeneità funzionale tale da poter essere ricondotti per caratteristiche ed effetti ad uno degli atti nominati.

Ed è a questa lettura che approda la Corte di Cassazione nei primi interventi successivi all'entrata in vigore del riformato processo allorché, pur riconoscendo in via generale l'eshaustività dell'elenco degli atti passibili di contestazione innanzi al giudice tributario, afferma altresì che il catalogo può essere ampliato ricorrendo al canone ermeneutico dell'interpretazione estensiva, in modo tale da garantire al contribuente una tutela a fronte di atti lesivi della sua sfera giuridica, non espressamente menzionati nell'art. 19, ma funzionalmente assimilabili a quelli compresi nell'elenco¹⁸.

¹⁷ In questo senso, chiaramente, GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, cit., specie 384-386; PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 718 ss.; ID., *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 86; MARINI, *Gli atti impugnabili e l'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in AA. VV., *Il processo tributario*, a cura di Della Valle E. - Ficari V. - Marini G., Padova, 2008, 115 ss.

¹⁸ In linea con questa impostazione, in questa prima fase interpretativa la Suprema Corte ritiene ad esempio impugnabile l'atto di revoca dell'accertamento con adesione (Cass., Sez. Un., 26 marzo 1999, n. 185), ma non impugnabile il diniego di autotutela (Cass., 18 maggio 2000, n. 361). Su questo tema, si veda TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 9 ss.; ID., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. trib.*, 2008, 17 ss.; STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, specie 113 ss.; FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, *passim*; ID., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, 1715 ss.; LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, 1992, 1799 ss.; ID., *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non*

4. L'orientamento della Corte di Cassazione e la categoria dei cd. "atti atipici" ad impugnazione facoltativa

Senonché, questa tendenza inizialmente prudente della giurisprudenza di legittimità all'interpretazione estensiva del novero degli atti impugnabili ha subito in tempi più recenti una brusca accelerazione¹⁹, indotta da una serie di motivazioni, talora condivise da parte della dottrina.

In primo luogo, l'atteggiamento della Suprema Corte è parso mutare come diretta conseguenza delle modifiche legislative apportate all'art. 2 della legge processuale tributaria, prima con l'art. 12, comma 2, della l. 28 dicembre 2001, n. 448, successivamente con il d.l. n. 203/2005, conv. nella l. n. 248/2005. Attraverso questi due interventi legislativi, come noto, l'art. 2, d.lgs. n.

arriva cosa può fare il contribuente?, in *Rass. trib.*, 1994, 750 ss.; TURCHI, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela, in materia tributaria, nuovamente all'esame delle Sezioni unite*, in *Giur. it.*, 2007, 2885 ss.; ID., *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 989 ss.; BASILAVECCHIA, *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2009, 1227 e ss.; GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 473 ss.; INGRAO, *Niente di nuovo sul fronte dell'impugnabilità del rifiuto di autotutela*, in *Dial. trib.*, 2010; KOSTNER, *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 865 ss.; RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi del ricorso*, in AA. VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Milanofiori Assago (MI), 2016, 410 ss.

¹⁹ V., tra le tante pronunce, Cass., Sez. Un., 10 agosto 2005, n. 16776; Cass., 13 ottobre 2006, n. 22015; Cass., Sez. Un., 26 luglio 2007, n. 16428; Cass., 8 ottobre 2007, n. 21045; Cass., Sez., Un., ord., 11 maggio 2009, n. 10672; Cass., 26 maggio 2010, n. 15946; Cass., 17 dicembre 2010, n. 25591; Cass., 6 ottobre 2012, n. 17010; Cass., 6 novembre 2013, n. 24916; Cass., Sez. Un., 18 febbraio 2014, n. 3773; Cass., 8 luglio 2015, n. 14243. In dottrina, INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. trib.*, 2005, II, 940 ss.; ID., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 1075 ss.; MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 33 ss.; GUIDARA, *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 785 ss.; RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. trib.*, 2009, 1564 ss.; CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2010, 13 ss.; RASI, *La conoscenza "occasionale" e "legale" dell'"estratto di ruolo" nella giurisprudenza della Cassazione: effetti in tema di impugnabilità*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, 1012 ss.; RANDAZZO, *Alle Sezioni Unite la questione dell'autonomia impugnabilità dell'estratto di ruolo*, in *Corr. trib.*, 2014, 3121 ss.; PAPARELLA, *Le indicazioni delle Sezioni Unite della Suprema Corte sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo e gli effetti sull'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 1 ss.

546/1992 è stato riscritto rendendo attualmente la giurisdizione tributaria una giurisdizione a carattere generale riguardante tutti i casi in cui si controverta su un determinato rapporto tributario, o su sanzioni relative a violazioni tributarie²⁰.

Oltre a ciò, in ragione del fatto che l'elenco degli atti riconosciuti come impugnabili in via autonoma è da considerare per certi versi superato²¹, in quanto redatto in tempi risalenti, con riferimento esclusivo ai tributi - e, soprattutto, ai modelli attuativi del rapporto giuridico di imposta - all'epoca esistenti²².

Infine, sulla base della considerazione che la previsione di un *numerus clausus* di atti contestabili potrebbe confliggere con gli artt. 24 e 113 Cost.²³, nonché con i corrispondenti principi sovranazionali, in particolare con l'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e con l'art. 47 della Carta Europea dei Diritti Fondamentali²⁴.

Muovendo da questa serie di valutazioni, la Corte ha dunque ribadito il convincimento che l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 sia interpretabile in maniera estensiva ma, alzando ulteriormente il tiro, ha

²⁰ Sul tema, RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass trib.*, 2002, 415 ss.; CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 803 ss.; MARELLO, *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Codice commentato del processo tributario*, cit., 14 ss.

²¹ Le uniche modifiche sostanziali apportate all'elenco in tempi recenti sono dovute al d.l. n. 223/2006, convertito dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, che ha inserito nell'art. 19 le lett. e-bis) ed e-ter), rispettivamente riferite all'iscrizione di ipoteca ed al fermo amministrativo di beni mobili registrati (a proposito delle quali si veda per tutti MESSINA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo sui beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in Comelli A. - Glendi C. (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 147 ss.) e, da ultimo, al d.lgs. 10 giugno 2020, n. 49, che ha introdotto la lett. h-bis), applicabile alle «istanze di apertura di procedura amichevole presentate a decorrere dal 1 luglio 2019 sulle controversie riguardanti il reddito o il patrimonio relativi al periodo di imposta che inizia il 1 gennaio 2018 e ai successivi periodi di imposta».

²² Per questo rilievo, principalmente, Cass., Sez. Un., 10 agosto 2005, n. 16776. In dottrina, questo aspetto è particolarmente valorizzato da RUSSO, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 70 e da PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili nel processo tributario*, cit., 91.

²³ Così, tra le altre, Cass., 28 novembre 2014, n. 25297; Cass., 28 luglio 2015, n. 15957.

²⁴ Questo aspetto è messo in evidenza soprattutto in sede dottrinale. Per più ampie considerazioni, cfr. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 48 ss.; MULEO, *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case Ravon e la tenuta della teoria della tutela differita nel processo tributario italiano*, in AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria*, a cura di Bilancia-Califano-Del Federico-Puoti, Torino, 2014, 153 ss.; KOSTNER, *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, cit., 892 ss.

affermato che il contribuente deve ritenersi legittimato a ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che lo portino comunque a conoscenza di «una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa (...) si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato»²⁵.

In tal modo, il veicolo d'accesso alla tutela giurisdizionale non è più rintracciabile soltanto all'interno del catalogo di cui all'art. 19, estensivamente interpretato, ma in qualsiasi atto che, esplicitando le concrete ragioni fattuali e giuridiche di una determinata pretesa impositiva, renda attuale l'interesse ad agire tutelato in via principale dall'art. 100 c.p.c.²⁶.

Cosa vi sia dietro questa impostazione, è agevole comprenderlo. Attraverso il rinnovato orientamento interpretativo, la Corte dà consistenza ad una preoccupazione di fondo, ossia che l'ampliamento della giurisdizione tributaria abbia comportato l'attrazione di tributi i cui procedimenti attuativi possono prevedere atti non indicati nell'art. 19 e che quindi, per rendere effettiva la tutela giurisdizionale del contribuente, sia necessario aprire nuove vie di accesso alle Commissioni tributarie.

Cosicché, qualunque tipo di atto comunicato al contribuente può diventare oggetto di contestazione giudiziale, sotto l'unica condizione richiesta per rivolgersi al giudice tributario che la pretesa impositiva risulti sufficientemente definita, ma senza che assuma più alcun rilievo la veste formale utilizzata dall'ente impositore. In questo contesto, insomma, il giudice tributario è chiamato ad individuare in un dato atto il contenuto "sostanzialmente impositivo", inteso quale attitudine a rappresentare e rendere conoscibile, negli elementi essenziali e sufficienti, la pretesa tributaria.

Per effetto di tale orientamento, la Corte ha ritenuto impugnabili un'ampia varietà di atti atipici, come ad esempio il preavviso di fermo di beni mobili registrati emesso dall'agente della riscossione *ex art. 86, d.P.R. n. 602/1973*²⁷; l'avviso di liquidazione per indebita detrazione IVA²⁸; l'avviso di mora *ex art. 50, d.P.R. n. 602/1973* sebbene atto prodromico dell'esecuzione forzata²⁹; gli avvisi di pagamento o liquidazione ed anche gli inviti bonari al pagamento in materia di tributi locali che devono essere qualificati avvisi di accertamento o di liquidazione quando esplicitino una pretesa tributaria ormai definita³⁰;

²⁵ Così Cass., 8 ottobre 2007, n. 21045.

²⁶ V. Cass., 6 novembre 2013, n. 24916 e Cass., 10 novembre 2017, n. 26637.

²⁷ Cfr. Cass., 11 maggio 2009, n. 10672; Cass., Sez. Un., 7 maggio 2010, n. 11087.

²⁸ Cass., 23 luglio 2009, n. 17202.

²⁹ Cass., 15 ottobre 2009, n. 21891.

³⁰ Cass., 24 luglio 2007, n. 16293; Cass., 15 giugno 2010, n. 14373.

l'estratto di ruolo, in quanto costituisce una parziale riproduzione del ruolo medesimo³¹; il bollettino di conto corrente postale relativo al versamento dell'imposta sulla pubblicità³²; la comunicazione di irregolarità, *ex art. 36-bis*, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973³³; le fatture emesse per la riscossione della tariffa rifiuti³⁴; il diniego parziale di estinzione di tributi iscritti a ruob³⁵ ed un novero ulteriore di atti sui quali non è il caso di indulgere in questa sede.

5. L'impatto sistematico dell'impugnazione facoltativa degli atti atipici: verso il superamento della funzione accordata all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992?

L'orientamento al quale tutte queste pronunce attingono risponde essenzialmente alla già ricordata necessità di cogliere in modo più puntuale la varietà delle situazioni reclamabili di fronte al giudice tributario, approntando soluzioni alla sopravvenuta inadeguatezza del tradizionale elenco di atti impugnabili.

Sul piano concettuale, questa esigenza può apparire condivisibile. Solo che la soluzione proposta dalla giurisprudenza sembra travalicare l'obiettivo perseguito e finisce per depotenziare in maniera irreversibile l'art. 19 quale condizione di accesso alla giurisdizione tributaria.

La sensazione è che, percorrendo questa via, non ci si muova più nel solco della tradizionale interpretazione estensiva della disposizione, quanto, piuttosto, nella rinnovata e ben più radicale prospettiva di una sua implicita, sostanziale abrogazione³⁶.

³¹ Con la sentenza del 2 ottobre 2015, n. 1904, la Cassazione, a Sezioni Unite, si è pronunciata nel senso che deve ritenersi ammissibile «l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stato “validamente” notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992».

³² Cass., 17 dicembre 2010, n. 25591.

³³ Cass., 28 novembre 2014, n. 25297.

³⁴ Cass., 31 ottobre 2018, n. 27805.

³⁵ Cass., 30 gennaio 2020, n. 2144.

³⁶ Evidenziano tale profilo anche MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, cit., 33; CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., 13 ss.; CARINCI, *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo del processo tributario*, cit., 620; PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili*, cit., 93.

Se, infatti, si ritengono impugnabili tutti quegli atti con i quali l'Amministrazione finanziaria abbia semplicemente a comunicare al contribuente una pretesa impositiva, non si ottiene soltanto un effetto estensivo in senso tecnico dell'elenco di cui all'art. 19, ma, piuttosto, una dilatazione abnorme del suo ambito di applicazione, con un esito espansivo che finisce per creare una nuova, indistinta, tipologia di atti impugnabili "atipici" ad impugnazione facoltativa.

E così, secondo la giurisprudenza, lo scenario che caratterizza la fase di accesso alla tutela giurisdizionale diventa il seguente. Gli "atti atipici", che di per sé non sono idonei a produrre effetti definitivi in capo al contribuente, potranno essere impugnati in via facoltativa, laddove il contribuente dimostri di avere un interesse effettivo all'azione, ritenendo ad esempio che dalla mancata contestazione di tali atti possano determinarsi conseguenze lesive della sua sfera giuridica.

Senonché - è bene ricordarlo - la mancata impugnazione dell'atto atipico non comporta alcuna decadenza sul piano processuale, né produce l'effetto sostanziale di cristallizzare la pretesa impositiva ivi contenuta. E, per l'effetto, in caso di mancata impugnazione, sarà in ogni caso possibile contestare in sede giudiziale il suo contenuto al momento dell'impugnazione del primo atto tipico contenuto nell'elenco dell'art. 19, successivamente e ritualmente notificato.

Questa ricostruzione - e la possibilità stessa di ammettere l'esistenza di una categoria di atti atipici ad impugnazione facoltativa - sono state variamente criticate dalla dottrina.

Nella prospettiva costitutivistica, la critica fa leva principalmente sull'inconferente riferimento operato dalla Cassazione all'interesse all'azione, genericamente inteso alla stregua dell'art. 100 c.p.c., che in realtà non potrebbe essere evocato, in quanto il legislatore ha battuto da sempre una strada diversa, esprimendo una chiara preferenza sistematica per un interesse all'azione modellato sul criterio dell'enumerazione tassativa degli atti impugnabili³⁷.

Stando a questo rilievo, in sostanza, l'impugnabilità dovrebbe essere riconosciuta soltanto a fronte di atti certamente idonei a produrre effetti lesivi e che, se non impugnati entro il termine decadenziale, siano suscettibili di

³⁷ V. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, cit., 1043-1045, il quale ritiene, senza mezzi termini, *contra legem* la creazione di stampo giurisprudenziale di una categoria di atti non autoritativi, impugnabili in via facoltativa; TURCHI, *L'azione tributaria di impugnazione fra modelli tradizionali e recenti interpretazioni giurisprudenziali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 169 ss.

consolidare in modo irreversibile tali effetti. Nella soluzione prefigurata a livello giurisprudenziale, invece, l'impugnazione concerne atti che, impugnati o no, non producono comunque alcuna conseguenza pregiudizievole, il che trova conferma proprio nella loro qualificazione di atti a contestazione facoltativa: se l'impugnazione è facoltativa, è dubbio che possa davvero essere definita impugnazione, così come è dubbio che sia soggetta ad un termine preciso³⁸.

Da queste osservazioni discende così la riaffermazione di una «*linea sistematica che, in ottica alloriana, muove dal carattere impugnatorio del processo tributario, promuovibile contro un sistema predeterminato di atti, per conseguire l'annullamento, totale o parziale*»³⁹.

Stando all'impronta sistematica dalla quale promanano queste riflessioni, l'opposizione al *trend* giurisprudenziale degli ultimi anni è pressoché inevitabile.

Come ricordato in premessa, peraltro, il carattere impugnatorio del processo tributario è affermato anche dalla dottrina che identifica il contenzioso innanzi alle Commissioni come un giudizio di impugnazione-merito⁴⁰. Impostazione che, come noto, è stata tradizionalmente accolta dalla stessa giurisprudenza, laddove si ravvisa nell'oggetto del processo l'accertamento dell'obbligazione tributaria secondo uno schema tipico di impugnazione dell'atto, attraverso il quale pervenire alla determinazione, nel merito, del rapporto di imposta⁴¹.

³⁸ In argomento, si veda altresì CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 976, secondo cui "l'impugnazione facoltativa è una *contradictio in terminis*: nel modello impugnatorio propriamente detto, l'atto/provvedimento impugnabile o è impugnato (ed allora non diventa definitivo) oppure non è impugnato (ed allora l'unica *chance* del contribuente è l'autotutela amministrativa). Se invece l'atto non ha natura provvedimentoale e non rientra comunque nell'elenco dell'art. 19, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, è inidoneo a cristallizzare i suoi effetti".

³⁹ Così TESAURO, *Premessa al Manuale del processo tributario*, Torino, ed. 2014, XX, laddove il filo conduttore dell'opera viene identificato a chiare lettere nella natura impugnatoria del processo tributario.

⁴⁰ Per tutti, si veda RUSSO, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, cit., 479 ss.; ID., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 461 ss.

⁴¹ Che il processo tributario debba essere annoverato tra i giudizi di "impugnazione-merito" e non tra quelli di "impugnazione-annullamento" costituisce affermazione assolutamente pacifica in giurisprudenza. L'orientamento in questione è tanto risalente quanto consolidato ed è stato ribadito anche nelle più recenti pronunce. In questi termini, *ex multis*, Cass., 28 giugno 2016, n. 13294; Cass., 6 aprile 2020, n. 7695; Cass., 10 settembre 2020, n. 18777; Cass., 5 ottobre 2020, n. 21290.

Ebbene, se si analizza l'orientamento attualmente prevalente della giurisprudenza della Corte di Cassazione, è facile notare come questo finisca per porsi in conflitto anche con i presupposti teorici e sistematici del giudizio di impugnazione-merito.

Nel sostenere che per accedere al processo tributario la forma dell'atto impositivo è del tutto irrilevante, in quanto l'ente impositore deve semplicemente avanzare una pretesa fiscale sufficientemente definita, il salto logico che si compie va ben oltre l'idea che attraverso l'impugnazione dell'atto si possa altresì scendere alla sostanza del rapporto.

In questo modo, si consente infatti di esercitare l'azione nei confronti di atti, per lo più di mere comunicazioni, per la cui emissione non è prevista alcuna forma specifica. Il che significa anzitutto che, una volta introdotto il giudizio, la valutazione del giudice non potrà in alcun modo riguardare la legittimità formale dell'atto, intesa come corrispondenza ad un paradigma procedimentale nel quale si incarni il corretto svolgimento della funzione impositiva.

Ma vi è di più. Per questa via, sembra infatti prendere corpo l'idea di un esercizio a "forma libera" dell'azione amministrativa che, giocoforza, sul versante della tutela, apre le porte all'accertamento negativo dell'esistenza, o della consistenza, dell'obbligazione tributaria. Ciò in quanto, consentendo l'impugnazione di atti da cui non possono conseguire effetti patrimoniali pregiudizievoli per il contribuente, si finisce per dare ingresso ad un giudizio volto a verificare la legittimità dell'esercizio del potere di imposizione ancor prima del suo effettivo e rituale esperimento.

Ebbene, anche nello schema ricostruttivo del processo tributario come impugnazione-merito - come detto, largamente prevalente in giurisprudenza - la possibilità di ammettere un giudizio di accertamento negativo sul rapporto giuridico di imposta è stata sin qui recisamente negata.

Ciò in quanto il modello impugnatorio, ancorché diretto all'accertamento del rapporto, non consente al contribuente di convenire il titolare della potestà impositiva innanzi al giudice tributario fino al momento in cui tale potestà non abbia assunto i tratti di una concreta manifestazione. E se l'atto non è idoneo a realizzare e a definire effetti giuridici, l'interesse a contestarlo non dovrebbe sussistere, in quanto un consimile interesse sorge unicamente in vista dell'esigenza di rimuovere gli effetti sfavorevoli dell'atto suscettibili di consolidarsi in capo al contribuente⁴².

⁴² In dottrina, si veda GLENDI, *Ancora sugli atti "non notificati" tra diritto amministrativo e diritto tributario*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 22 ss., che liquida l'orientamento in questione come "un'alterazione inaccettabile dello schema processuale" in materia tributaria; CARINCI, *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono*, cit., 627.

Del resto, come è stato autorevolmente osservato, consentire l'impugnazione "in via facoltativa" di atti di qualunque natura, alla sola condizione che promanino da un ente impositore e contengano la rappresentazione di una pretesa fiscale, rovescia come un guanto la dinamica impugnatoria del contenzioso tributario, dal momento che converte la tipica situazione soggettiva di "onere" di contestazione della pretesa, finalizzata ad impedirne la definitività, in una mera "facoltà". Con la conseguenza ulteriore che il mancato esercizio di questa facoltà di impugnazione non determina effetti preclusivi o decadenziali nei confronti del contribuente⁴³.

6. Considerazioni conclusive

Volendo ora tirare le fila del discorso, l'orientamento giurisprudenziale in rassegna trova senz'altro una qualche ragionevole giustificazione nell'esigenza di garantire al contribuente una tutela giurisdizionale adeguata a fronte della proliferazione dei modelli attuativi del rapporto obbligatorio nei differenti tributi⁴⁴, oltre che dell'accresciuta incisività dei poteri autoritativi nella fase della riscossione⁴⁵: istanze, queste, che sollecitano senza dubbio la

Peraltro, l'azione di accertamento negativo viene ritenuta inammissibile dalla stessa giurisprudenza di legittimità, per improponibilità della domanda. In questi termini, Cass., 12 marzo 2001, n. 103; Cass., Sez. Un., 21 marzo 2006, n. 9224; Cass., Sez. Un., 27 settembre 2006, n. 20890; Cass., Sez. Un., 20 novembre 2007, n. 24011; Cass., 30 novembre 2012, n. 21392; Cass., 20 dicembre 2018, n. 32962. In argomento, si vedano le considerazioni di BASILAVECCHIA, *Funzione tributaria e forme di tutela*, cit., 29 ss.; MARELLO, *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, cit., 21; RUSSO, *Giurisdizione, situazioni giuridiche soggettive e mezzi di tutela in materia tributaria*, in *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 209.

⁴³ In questi termini, PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili*, cit., 100.

⁴⁴ Per questo rilievo, si vedano soprattutto RUSSO, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. Dir.*, App., Milano, 2008, 629; ID., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, cit., 1564; CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., 13 ss.

⁴⁵ Il riferimento è, fondamentalmente, al nuovo corso introdotto con l'art. 29, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 che, come noto, ha comportato la concentrazione della riscossione nell'accertamento, inizialmente limitata ad alcuni ambiti impositivi e successivamente estesa ad una sempre più ampia gamma di tributi. Cfr. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, 22 ss.; ID., *Fondato pericolo per la riscossione ed esazione straordinaria nell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 119 ss.; CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 159 ss.; GLENDI, *Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 481 ss.; LA ROSA, *Riparto delle competenze e "concentrazione" degli atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 577 ss.;

necessità di accedere ad un controllo giudiziale in tempi e modi congrui rispetto all'avvio della procedura esecutiva.

È altrettanto vero, però, che l'impugnazione non può essere consentita in modo indiscriminato avverso un qualsiasi atto emesso a firma dell'ente impositore o dell'agente della riscossione⁴⁶, ma soltanto nei confronti di quegli atti - sia pure "atipici" in quanto non espressamente nominati nel catalogo dell'art. 19 - che presentino tratti equivalenti, quanto a struttura, contenuto e funzione, rispetto a quelli qualificati come autonomamente impugnabili⁴⁷.

Solo accedendo ad una lettura adeguatrice di tal fatta è possibile superare la rigidità dell'enumerazione tassativa, attingendo al canone dell'interpretazione estensiva. Più precisamente, in presenza di atti che, sebbene atipici, siano connotati dai medesimi caratteri strutturali e funzionali di quelli tassativamente individuati dal legislatore, il diverso *nomen iuris* non può e non deve costituire un limite ai fini della contestazione giudiziale. E, in coerenza con tale impostazione, il principio di tipicità degli atti impugnabili deve essere interpretato in chiave evolutiva, senza peraltro compromettere il disegno originario sul quale si fonda il sistema del contenzioso⁴⁸.

G. GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti di imposizione e l'esecuzione degli avvisi di accertamento*, ivi, 2011, 597 ss.; MARELLO, *L'accertamento tributario esecutivo: ambito applicativo e profili generali*, in *Giur. it.*, 2012, 966 ss.

⁴⁶ V. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 48, ove si rileva come l'impugnabilità generalizzata e incondizionata di tutti gli atti atipici conduca inevitabilmente ad una alterazione radicale dello schema processuale, dal momento che il contribuente, destinatario della funzione impositiva, sarebbe libero di scegliere il momento nel quale proporre l'azione giurisdizionale, in palese contrasto con la previsione della valvola di accesso alla tutela giudiziale di cui all'art. 19. In argomento, altresì, FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1112 ss.; KOSTNER, *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario: crisi del principio di tassatività?*, cit., 885 ss.

⁴⁷ In questi termini, SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di Consolo C. - Glendi C., Padova, 2008, 216; CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., 957; FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 979; GLENDI, *Note critiche alla teorica giurisprudenziale degli atti facoltativamente impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 2528 ss.

⁴⁸ La predeterminazione degli atti impugnabili, insomma, deve consentire una valutazione flessibile della «impugnabilità autonoma di ciascun atto che possa essere definito, nelle sue caratteristiche, nella sua funzione e nei suoi effetti come equivalente» agli atti catalogati nell'art. 19, comma 1. Per questo ordine di idee, si vedano le osservazioni magistrali di BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., 44 ss.; ID., *Funzione impositiva e situazioni soggettive*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone L. - Berliri C., Napoli, 2006, 199 ss.

Per contro, ammettere l'impugnabilità di ogni tipo di atto, semplicemente perché evocativo di una pretesa compiuta, ma di per sé inidoneo a cristallizzare in via definitiva tale pretesa se non contestato⁴⁹, significherebbe ribaltare l'impostazione voluta dal legislatore, che ha canonizzato l'interesse all'azione puntualizzandolo in atti tipici impugnabili in via autonoma⁵⁰, consentendo all'interprete soltanto di distinguere, tra gli atti non menzionati, quelli a tutela differita da quelli mai impugnabili.

Una cosa è, insomma, ammettere l'impugnazione di atti non menzionati dalla legge ma sicuramente riconducibili, per identità di struttura e funzione, al novero di quelli elencati; ben altra cosa è invece ritenere contestabili in sede giudiziale atti che non producono gli stessi effetti di quelli impositivi, i quali soli si presentano come immediatamente idonei a pregiudicare l'integrità patrimoniale del destinatario. Tener ferma questa distinzione, del resto, consente di attribuire il giusto peso sistematico alla previsione di un rigido termine decadenziale per l'esercizio della relativa azione, e, sotto un diverso profilo, al rigoroso sistema di inammissibilità previsto dagli artt. 18 e 22 della legge processual-tributaria⁵¹.

Sempre ragionando in chiave sistematica, la tendenza a consentire l'impugnazione anche avverso atti privi di una vera efficacia provvedimentoale finisce per introdurre surrettiziamente nel processo tributario un'azione di mero accertamento dell'inesistenza della pretesa fiscale, del tutto estranea alla struttura del processo tributario, ai poteri decisorii delle Commissioni ed alla trama normativa complessiva prevista dal d.lgs. n. 546/1992⁵².

⁴⁹ V., per una critica senza appello, TESAURO, *Premessa*, in *Manuale del processo tributario*, cit., XIX, ove si ripudia con forza l'idea che la *deregulation* giurisprudenziale degli atti impugnabili possa consentire la contestazione di una qualsiasi "cartuccella che indichi gli estremi di un credito del fisco".

⁵⁰ Cfr. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 283 ss.; ID., *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, *ivi*, 2014, 465 ss.; GALLO, *L'istruttoria nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 25 ss.; KOSTNER, *Gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario*, cit., 890.

⁵¹ Così, in termini assolutamente condivisibili, TURCHI, *L'azione tributaria di impugnazione fra modelli tradizionali e recenti interpretazioni giurisprudenziali*, cit., 184 ss.

⁵² Come osserva RAGUCCI *Gli atti impugnabili e i motivi del ricorso*, cit., 386, l'assetto tradizionalmente impugnatorio del processo tributario è determinato essenzialmente da ragioni di economia processuale, che consistono nell'esigenza di concentrare, nel ricorso contro determinati atti, le controversie attinenti ad un unico rapporto di imposta e, per altro verso, di impedire che l'attività amministrativa sia anticipata da azioni di accertamento preventivo sul sorgere del presupposto, che interferirebbero in modo insanabile con il suo corretto e ordinato svolgimento.

Il tutto senza considerare le incertezze operative e la possibile proliferazione del contenzioso che finiscono per derivare dall'orientamento qui in discussione, tra l'altro in palese contrasto con le esigenze deflattive che ormai da più di venti anni sono al centro dell'azione legislativa in materia di accesso alla tutela giurisdizionale.

Qui, se vogliamo, la critica alla tesi dell'impugnazione facoltativa si fa ancora più serrata.

Se portata alle sue logiche e più estreme conseguenze, l'assimilazione degli atti contenuti nell'art. 19 a quelli comunque idonei a individuare una pretesa definita e compiuta dovrebbe comportare in ogni caso la necessità di contestare l'atto "atipico" nel termine dei 60 giorni, pena la definitività della pretesa indicata e con l'ulteriore conseguenza che, decorso il termine per l'impugnazione, tale atto diverrebbe definitivo, talché i motivi di ricorso che avrebbero potuto essere spesi in relazione ad esso, non potrebbero essere fatti valere in caso di impugnazione di atti successivi "tipici", giusto il principio secondo cui avverso ciascun atto possono farsi valere in via esclusiva i motivi di ricorso afferenti ai vizi propri⁵³.

Con il rischio latente, in questi casi, di precludere al contribuente la possibilità di impugnare l'atto tipico in caso di mancata contestazione dell'atto atipico. Soluzione tanto avventata sul piano sistematico che la stessa Corte di Cassazione ha tentato in qualche modo di "parare il colpo", elaborando la figura dell'impugnazione facoltativa, *tertium genus* non previsto dalla legge, fra l'autonoma impugnazione dei provvedimenti elencati e l'impugnazione differita degli atti non elencati, propedeutici all'adozione dei primi.

A questo punto, è chiaro come un intervento ponderato e risolutivo del legislatore non sia più differibile. L'orientamento della Cassazione, infatti, mette pesantemente in discussione impostazioni sedimentate e soluzioni consolidate sul processo tributario, minando la coerenza e tenuta complessiva del sistema e generando al contempo situazioni di insostenibile incertezza sulle forme, i modi e i tempi della tutela garantita al contribuente⁵⁴.

⁵³ Per questa linea ricostruttiva, chiaramente, FRANSONI, *L'impugnabilità degli interpelli*, in *Rass. trib.*, 2020, 103 ss.; ID., *Il diritto potestativo d'interpello*, Pisa, 2020, 179 ss. Per cui - e per spiegarsi meglio - qualora il contribuente decidesse di impugnare un avviso bonario e, in un momento successivo gli venisse notificato un avviso di accertamento, stando all'orientamento in questione gli sarebbe preclusa la possibilità di riproporre le contestazioni all'accertamento che ha già mosso al momento dell'impugnazione dell'avviso bonario. Quindi, e per assurdo, potrà impugnare l'avviso di accertamento solo per vizi propri. Questo aspetto paradossale è ben evidenziato da PERRONE, *Profili critici degli atti impugnabili*, cit., 100 ss.

⁵⁴ Come osserva lucidamente RUSSO, *Giurisdizione, situazioni giuridiche soggettive e mezzi di tutela in materia tributaria*, cit., 208, questa fuga in avanti della giurisprudenza, ancorché

Occorre allora prendere atto dell'evoluzione intervenuta nei modelli di applicazione del prelievo, ponendo mano ad una seria ed ormai lungamente attesa riforma del processo tributario, che miri a renderlo finalmente adeguato - nella struttura, nel funzionamento e nella selezione delle competenze professionali richieste - alle effettive esigenze di tutela che è chiamato a soddisfare.

sorretta da buoni propositi, è per un verso insufficiente (in quanto «non copre l'ambito degli atti bisognosi e meritevoli di tutela che pure si collocano all'interno dell'alveo dell'intera materia tributaria abbracciata dalla giurisdizione generale del giudice tributario»), per l'altro e comunque, assolutamente non condivisibile (in quanto «la tesi in esame non è frutto di un'interpretazione condotta con i consueti canoni ermeneutici e, in particolare, nemmeno di quello definito costituzionalmente orientato, in quanto si risolve in un'interpretazione abrogativa con riferimento specifico all'art. 19 nel chiaro ed inequivocabile significato ad esso attribuibile, che non è consentita a nessun giudice»).