

CONTENZIOSO

L'impugnazione degli atti impositivi atipici

di Luigi Ferrajoli

DIGITAL Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

[Scopri di più >](#)

Nell'elenco degli **atti impugnabili** innanzi le Commissioni Tributarie rientrano anche le fatture emesse per la riscossione della **T.I.A.** (Tariffa di Igiene Ambientale), come ribadito dalla Corte di Cassazione con l'**ordinanza n. 11481/2022**, confermativa dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale volto ad **ampliare il novero** degli atti impositivi autonomamente impugnabili, attraverso un'**interpretazione funzionalistica** del dato normativo.

Secondo la Corte, l'inclusione della **fattura** fra gli atti di cui all'[articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#) si giustifica in base al principio – ormai ampiamente affermato e condiviso in tema di contenzioso tributario (*ex multis*, cfr. Cassazione n. 12194/2008 e SS.UU. n. 16293/2007) – secondo il quale sono considerati **autonomamente impugnabili** *“tutti quegli atti con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto”*.

Non va dimenticato che l'impugnabilità degli atti con i quali il gestore del servizio smaltimento rifiuti richiede al debitore quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di Igiene Ambientale era già stata affermata nella **sentenza n. 17526/2007**, nella quale la Corte di Cassazione aveva osservato come la fattura commerciale, non attenendo al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma ad un'entrata sicuramente pubblicistica, abbia **natura di atto amministrativo impositivo** e debba, perciò, rispondere ai **requisiti sostanziali** propri di tali atti.

Ne discende che essi devono enunciare, anche in forma sintetica purché chiara, sia la **fonte della richiesta** che gli **elementi**, di fatto e di diritto, che la **giustificano** anche sotto il **profilo quantitativo**, al fine di consentire l'esercizio da parte del destinatario del diritto alla difesa.

La Cassazione, dunque, dopo aver riaffermato come l'**elencazione** degli atti contenuta

nell'[articolo 19, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#) non ha natura tassativa, “o quanto meno debba essere interpretata con considerevole ampiezza (tanto da comprendervi appunto gli atti, apparentemente privatistici, con cui viene richiesta la TIA)”, rammenta che la norma citata concorre “a delineare la natura dell’atto impugnato nel processo tributario soprattutto con il suo comma 2, in cui disciplina taluni profili formali cui deve rispondere tale atto (lasciando ovviamente aperta la questione delle conseguenze che si determinano ove tali formalità non siano rispettate)”.

La pregressa ritenuta non impugnabilità della fattura – prima dell’intervento della **Corte Costituzionale** che, con la [sentenza n. 238/2009](#), ha posto fine alla *vexata quaestio* sulla natura giuridica dell’entrata comunale, questione che ha ripetutamente interessato dottrina, prassi e giurisprudenza fin dall’istituzione del prelievo – aveva costituito ulteriore argomentazione a sostegno della natura non tributaria della T.I.A., con conseguente devoluzione delle relative controversie al giudice ordinario, piuttosto che alle Commissioni Tributarie.

Invece, come chiarito dalla Corte Costituzionale ed inequivocabilmente affermato dalla Cassazione, dalla comparazione della TARSU con la T.I.A. emergono forti analogie tra i due prelievi che portano a concludere per l’eguale natura tributaria di entrambi; pertanto, “**la giurisdizione tributaria deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto**”, considerato che “*l’attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi tale natura comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali posto dall’articolo 102, secondo co., Cost.*”.

Inoltre, secondo la Suprema Corte **non assume alcun rilievo la mancanza della formale dizione** “avviso di liquidazione” o “avviso di pagamento” o la **mancata indicazione del termine** o delle **forme da osservare per l’impugnazione** o della **commissione tributaria competente**, le quali possono dar luogo soltanto ad un vizio dell’atto o renderlo inidoneo a far decorrere il predetto termine, o anche giustificare la rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.

Pertanto, alla luce della recente giurisprudenza formatasi in materia di TARSU/T.I.A., possiamo concludere che:

- la **Legge 248/2005**, che ha modificato l'[articolo 2 D.Lgs. 546/1992](#), **attribuisce specificamente alle Commissioni Tributarie la competenza in materia di T.I.A.** (cfr. Cassazione, SS.UU. n. 4895/2006);
- tale intervento normativo legittima l’**impugnabilità di quegli atti** (bollette, fatture, avvisi di pagamento) **emessi per la riscossione della T.I.A.** in quanto, seppure non elencati espressamente nell'[articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#), sono comunque **diretti a comunicare al debitore l’entità e la sussistenza del debito tributario** e, quindi, sono suscettibili di produrre una **lesione diretta ed immediata** nel contribuente (come afferma la Cassazione, “*è incontrovertibile che la richiesta di pagamento ... è pretesa ben definita nel quantum, ancorché non adeguatamente esplicitata nel procedimento di determinazione...*”);
- gli atti emessi per il pagamento della T.I.A., tuttavia, devono rispondere ai **requisiti**

propri dell'atto amministrativo (*in primis: motivazione*) come afferma la Cassazione nella sentenza n. 17526/2007 quando fa rilevare come *“simili prescrizioni costituiscono peraltro un tassello delle connotazioni pubblicistiche dell'atto con cui la pretesa impositiva viene portata a conoscenza del privato”*.