

**CORTE DI CASSAZIONE**  
**SEZIONI UNITE CIVILI**  
**SENTENZ 24 luglio 2007, n. 16293**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. NICASTRO Gaetano - Primo Presidente f.f.

Dott. SENESE Salvatore - Presidente di sezione

Dott. PREDEN Roberto - Presidente di sezione

Dott. DI NANNI Luigi Francesco - Consigliere

Dott. VITRONE Ugo - Consigliere

Dott. MORELLI Mario Rosario - Consigliere

Dott. CICALA Mario - rel. Consigliere

Dott. SETTIMJ Giovanni - Consigliere

Dott. PICONE Pasquale - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

R.S., domiciliata in ROMA, presso LA CANCELLERIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato GENTILLI GIORGIO, giusta delega in calce al ricorso;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI CASALBORGONE;

- intimato -

e sul 2<sup>a</sup> ricorso n. 02090/05 proposto da:

COMUNE DI CASALBORGONE, in persona del Sindaco pro-tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, LUNGOTEVERE DEI MELLINI 44, presso lo Studio dell'avvocato SALVATORE MILETO, rappresentato e difeso dall'avvocato CAPIROSSI MASSIMO, giusta delega in calce al controricorso e ricorso incidentale;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

contro

R.S.;

- intimata -

avverso la sentenza n. 18/34/03 della Commissione Tributaria regionale di TORINO, depositata il 20/10/03;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 20/03/07 dal Consigliere Dott. Mario CICALA;

udito l'Avvocato Salvatore MILETO per delega dell'avvocato Massimo Capirossi;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. PALMIERI Raffaele, che ha concluso per l'accoglimento del primo motivo, giurisdizione delle Commissioni tributarie, rinvio a sezione semplice per le altre censure.

Svolgimento del processo

Il Comune di Casalborgone inviava alla Sig.ra R.S., tramite il Servizio Riscossione, un avviso di pagamento con il quale le comunicava le somme dovute per l'anno 2000 a titolo di tassa rifiuti solidi urbani, pari a L. 362.000, con relative istruzioni di pagamento.

La contribuente, dopo aver provveduto al versamento della somma richiesta, presentava ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino chiedendo l'annullamento dell'avviso di pagamento e la restituzione di quanto versato eccependo tutta una serie di vizi - per quanto qui interessa - così indicati nella sentenza di secondo grado:

1) incompetenza dell'organo di Giunta a deliberare nel 2000 la tariffa TARSU per lo stesso anno; 2) omessa deliberazione nella delibera della TARSU anno 2000 degli indici qualitativi e quantitativi di produttività dei rifiuti; 3) mancata votazione della delibera secondo lo Statuto della Città di Casalborgone; 4) incompetenza dell'organo che ha raccolto ed elaborato i dati nella delibera del 1997 richiamata in quella del 2000; 5) omessa attività istruttoria e, comunque, difetto di motivazione nella determinazione degli indici qualitativi e quantitativi TARSU nella delibera del 1997 richiamata in quella del 2000; 6) illogicità, contraddittorietà,

irragionevolezza e manifesta ingiustizia nella determinazione degli indici qualitativi e quantitativi TARSU nella delibera del 1997 richiamata in quella del 2000; 7) i ruoli erano stati sottoscritti da persona diversa dal Sindaco o dal Dirigente con conseguente inesistenza degli stessi e della relativa comunicazione; 8) l'iscrizione a ruolo non conteneva, nemmeno a livello allegato, le delibere comunali; 9) l'iscrizione a ruolo risultava essere incomprensibile, sia a livello di basi imponibili sia a livello di imposte; erano state fissate delle superfici non tassabili o per carenza del presupposto soggettivo, o per carenza del presupposto oggettivo.

Il Comune, costituitosi in giudizio, osservava che l'avviso di pagamento impugnato costituiva una semplice comunicazione effettuata al contribuente con la quale si portava a conoscenza che la somma dovuta per TARSU anno 2000 era quella in esso indicata. Nel medesimo avviso era indicato che, qualora il contribuente non avesse provveduto spontaneamente al pagamento della tassa nella misura comunicatagli, l'importo dovuto sarebbe stato iscritto a ruolo, oltre ad avvertirlo che contro l'avviso non era ammesso ricorso giurisdizionale.

Chiedeva, quindi, che il ricorso venisse dichiarato inammissibile in quanto rivolto contro atto non compreso nel tassativo elenco degli atti impugnabili previsto dal *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19*.

La Commissione adita, accogliendo le argomentazioni del Comune, riteneva inammissibile il ricorso. Con atto di appello avverso la suddetta sentenza il contribuente sosteneva che con il ricorso introduttivo erano stati impugnati tre atti, il ruolo, la delibera comunale e la comunicazione di iscrizione a ruolo, ciascuno di essi per vizi propri e dei quali si chiedeva l'annullamento o la disapplicazione.

Consequentemente ripropone i medesimi motivi di doglianza già esposti in prima istanza e chiede la riforma della sentenza impugnata.

Resisteva l'Ufficio insistendo sull'inammissibilità del ricorso perchè rivolto contro atto non impugnabile.

La commissione Tributaria Regionale per il Piemonte accoglieva parzialmente il ricorso dichiarando ammissibile il ricorso introduttivo della contribuente che però rigettava nel merito.

Per quanto ancora qui interessa, la sentenza di secondo grado così motivava: "Sull'eccezione preliminare rilevata dal Comune circa l'inammissibilità del ricorso perchè l'atto impugnato non rientrerebbe nell'elenco tassativo degli atti impugnabili ai sensi del *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19*, occorre svolgere alcune considerazioni per delinearne la natura. Bisogna stabilire se tale atto sia una semplice comunicazione oppure, come assume il contribuente, sia la notifica dell'avvenuta iscrizione a ruolo con relativa richiesta di versamento. L'avviso di pagamento presuppone che il Comune abbia formato il ruolo e che questo sia stato trasmesso al Concessionario per la riscossione. Quest'ultimo, anzichè emettere direttamente la cartella di pagamento, ha trasmesso un avviso di pagamento nel quale sono riportati tutti gli elementi caratterizzanti la cartella. L'avviso impugnato contiene le modalità di calcolo dell'imposta e la calendarizzazione dei pagamenti e, quindi, costituisce una vera e propria liquidazione dell'imposta dovuta che incide sulla posizione patrimoniale del contribuente. Un atto che abbia contenuto impositivo non può essere privato di tutela giurisdizionale".

Dopo aver rigettato un'eccezione del Comune che ora più non rileva la sentenza impugnata soggiunge:

"Tutte le eccezioni circa i presunti vizi contenuti negli atti amministrativi concernenti la determinazione in via generale dei criteri applicativi della TARSU, nonché quelle attinenti alla formazione del ruolo, comprese nei primi 8 punti del ricorso, vanno rigettate in quanto la materia esula dalla competenza delle Commissioni Tributarie, essendo tutte questioni proponibili in sede di giudizio amministrativo".

La contribuente ricorre per cassazione deducendo undici motivi, il comune resiste con controricorso ed un motivo di ricorso incidentale.

La contribuente ha anche depositato memoria.

#### Motivi della decisione

E' pregiudiziale l'esame del primo motivo di ricorso incidentale con cui il Comune deduce *D.Lgs. n. 546 del 1992*, ex art. 62 artt. 371, 360 c.p.c., nn. 3 - 5 sull'ammissibilità del ricorso di primo grado "violazione e mancata applicazione del *D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19*; omessa od insufficiente motivazione").

Contesta cioè il profilo della decisione con cui il Collegio di seconde cure ha ritenuto di riformare parzialmente la sentenza appellata sulla pronuncia circa l'eccezione preliminare sollevata dal Comune di Casalborgone relativa all'inammissibilità del ricorso di primo grado non essendo compreso l'avviso di pagamento impugnato nell'elenco tassativo degli atti impugnabili di cui al *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19*.

Il motivo deve essere rigettato.

Ritiene il Collegio che ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbano essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui la Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita; ancorchè tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito "bonario" a versare quanto dovuto.

Cioè appare essenziale, perchè si possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione, che il testo manifesti una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorchè accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori (o anche essere ammesso a qualche beneficio). A differenza di quanto può dirsi a proposito delle comunicazioni previste dal comma 3 del *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis* e dal *D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, comma 3*; queste comunicazioni costituiscono infatti anche un "invito" a fornire "eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi".

Quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento del giudice).

Nell'ambito di questa impostazione di diritto, che l'ente impositore non può modificare a suo piacimento dichiarando "non impugnabili" atti che impugnabili sono, spetta al giudice di merito scervere con congrua motivazione gli atti impositivi dagli atti che impositivi non sono, esaminando gli aspetti sostanziali dell'atto, che possono non trovare compiuta corrispondenza nei suoi aspetti formali (Cass. sentenza n. 14482 del 29 settembre 2003).

Per quanto attiene alla presente controversia, appare sufficiente rilevare che la sentenza impugnata sottolinea: "l'avviso impugnato contiene le modalità di calcolo dell'imposta e la calendarizzazione dei pagamenti e, quindi, costituisce una vera e propria liquidazione dell'imposta dovuta che incide sulla posizione patrimoniale del contribuente"; dunque indica adeguati fattori da cui è ragionevole dedurre che ci si trovi di fronte alla comunicazione di una pretesa impositiva, e non ad una richiesta di chiarimenti.

A sua volta, il Comune non pone in evidenza fattori che possano contrastare la soluzione accolta dal giudice di secondo grado. Anzi il controricorso riferisce che l'avviso in questione avvertiva che, in caso di mancato pagamento, si sarebbe proceduto alla riscossione coattiva con iscrizione a ruolo e notifica di cartella.

Come si vede si tratta di una situazione ben diversa rispetto a quella che ha formato oggetto della pronuncia di questa Corte n. 1791 28 gennaio 2005 secondo cui è correttamente motivata e quindi non è sindacabile in sede di legittimità la valutazione del giudice di merito secondo cui un atto pur emanato dall'ente impositore non è impugnabile avanti alla giustizia tributaria non avendo portata impositiva e costituendo invece un sollecito al privato a collaborare con l'ente esponendo le proprie ragioni.

Giova infine sottolineare che nel caso in cui un atto sostanzialmente impositivo difetti degli adeguati elementi formali ad esempio non contenga la dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento", ovvero "l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare" (addirittura nel caso di specie vi sarebbe stata l'apposizione secondo cui si trattava di "atto non impugnabile"), si pone una problematica qui non rilevante. Si potrebbe infatti prospettare un vizio dell'atto, oppure la possibilità che esso non sia idoneo a determinare la decorrenza del termine di cui all'art. 21 (ad esempio, in quanto non notificato), o la eventualità di una rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.

Deve quindi essere preso in esame il primo motivo di ricorso principale con cui la contribuente deduce Violazione e mancata applicazione della L. 8 giugno 1990, n. 142, art. 32, comma 2, lett. g); violazione e falsa applicazione della L. 6 giugno 1990, n. 142, art. 35,; Violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 art. 69, comma 1; violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5; della L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, artt. 4 e 5; violazione e falsa applicazione della L. 6 dicembre 1971, n. 1034; Violazione e mancata applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, comma 1 e dell'art. 19 comma 1, lett. D; Omessa od insufficiente motivazione su punto decisivo della controversia; Denuncia a sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 62, ed art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5; Il motivo deve essere accolto.

Invero è assolutamente pacifico che rientra nella competenza del giudice tributario (così come delineata dal del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7) valutare la illegittimità degli atti amministrativi generali al limitato fine di decidere la controversia relativa ad uno specifico rapporto tributario, e senza poter procedere all'annullamento dell'atto generale (cfr. ex pluribus la sentenza delle Sezioni Unite n. 6265 del 22 marzo 2006).

Dunque contrariamente a quanto affermato dal giudice di merito compete alle Commissioni Tributarie valutare (sia pur solo al limitato fine di decidere in ordine alla legittimità dell'atto impositivo) i "vizi contenuti negli atti amministrativi concernenti la determinazione in via generale dei criteri applicativi della TAR SU, nonché quelli attinenti alla formazione del ruolo".

Risultano così assorbiti gli ulteriori motivi del ricorso principale, ed il secondo motivo di ricorso incidentale.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi, rigetta il primo motivo di ricorso incidentale, accoglie il primo motivo del ricorso principale, dichiara la giurisdizione del giudice tributario, dichiara assorbito il secondo motivo di ricorso incidentale ed i residui motivi del ricorso principale, cassa la sentenza impugnata e rinvia la controversia ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale per il Piemonte, che deciderà anche per le spese del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio delle Sezioni Unite Civili, il 20 marzo 2007.

Depositato in Cancelleria il 24 luglio 2007