

Gli atti atipici impugnabili da parte del contribuente - Il parte

di [Rassegna di Giurisprudenza](#)

Pubblicato il 15 maggio 2010

rassegna giurisprudenziale del mese di maggio 2010

Premessa

Lo scorso mese abbiamo iniziato l'esame del problema relativo alla impugnabilità di alcuni atti che non sono elencati dalla norma tra quelli impugnabili.

In considerazione della utilità di tali sentenze per il ricorrente continueremo anche in questo numero a fornire alcune sentenze a nostro avviso particolarmente interessanti.

Non è impugnabile l'atto che dispone la verifica fiscale

Essendosi conclusa con l'adozione di un atto di accertamento, la "verifica fiscale" contestata "costituisce espletamento di attività istruttoria finalizzata alla determinazione autoritativa dell'imposta" per cui "l'ordine di rinnovo della verifica e la verifica stessa costituiscono momento strumentale e prodromico rispetto alla esatta, determinazione del presupposto di imposta, contenuta, nell'atto di accertamento eccesso corregge: emesso nei confronti del destinatario del controllo, concretizzandosi perciò in attività giuridicamente infraprocedimentale e dunque non immediatamente lesiva": conseguentemente ("dunque") "spiega

effetto il principio consolidato secondo cui gli atti istruttori ancorché illegittimi non sono autonomamente impugnabili per difetto di concreta lesività, dovendo la relativa contestazione essere differita al momento dell'impugnazione, per illegittimità derivata, del provvedimento finale" si che, "per quanto ... interessa", "i vizi del procedimento tributario non sono immediatamente contestabili ma, ridondando in vizi del provvedimento finale e cioè dell'atto di accertamento, vanno ... dedotti nell'ambito dell'impugnazione di questo"; "nel caso in esame, dunque, l'illegittimità della verifica o dell'ordine di rinnovo della stessa non può essere fatta

valere anticipatamente ed in via autonoma ma va invece dedotta mediante impugnazione del provvedimento finale avanti alla commissione tributaria, rientrando pacificamente l'atto di accertamento in questione fra quelli sui quali solo il giudice tributario è fornito di giurisdizione" (come "di fatto avvenuto, avendo la società impugnato con successo avanti al giudice tributario l'atto di accertamento") .

(Cassazione, sezioni unite, , sentenza n. 6315/09)

Impugnabile il preavviso di fermo amministrativo

Il c.d. "preavviso di fermo" costituisce parte integrante di una sequenza procedimentale finalizzata all'adozione della misura cautelare nei confronti del contribuente al quale, anteriormente all'iscrizione dell'atto nel pubblico registro, viene anticipato il contenuto della determinazione dell'Agente della riscossione. Mutatis mutandis, il preavviso di fermo assolve

alla medesima funzione svolta dall'avviso di mora, conseguendo natura di atto impugnabile, ben potendo - fra l'altro - essere il primo atto formalmente comunicato al contribuente circa la sussistenza di una pretesa erariale avanzata dall'Amministrazione finanziaria ed avverso la quale ha diritto di resistere. Costituisce ius receptum nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale l'elencazione contenuta nell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 non rappresenta ulteriormente un numerus clausus in quanto deve ritenersi impugnabile avanti alla giurisdizione tributaria ogni atto, indipendentemente dalla forma o denominazione, che rechi una pretesa nei confronti del destinatario deducendo la sussistenza di un rapporto giuridico d'imposta suscettibile pertanto di far insorgere nel destinatario l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. spiegando le proprie difese davanti al giudice naturale.

(Cassazione, sentenza n. 10672/09)

Atto presupposto irritualmente notificato ed impugnazione

La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto (nel caso di specie: avviso di accertamento) costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale (nel caso di specie: cartella di pagamento) notificato. Tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione, se congruamente motivata, non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione.

(Cassazione, sentenza 5791/08)

Impugnabile l'avviso di recupero del credito di imposta

Il provvedimento con il quale l'Amministrazione finanziaria procede al recupero di somme relative ad agevolazioni tributarie (nella specie, L. n. 388/2000) successivamente disconosciute costituisce fattispecie contemplate all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992. Tale disposizione, pur costituendo elencazione tassativa di atti impugnabili avanti la giurisdizione tributaria deve interpretarsi in modo estensivo in dipendenza delle modifiche apportate dalla L. n. 448/2001.

(Cassazione, ordinanza n. 4965/09)

L'avviso bonario sostituisce l'avviso di accertamento

Il nomen dell'atto (avviso di accertamento, avviso di liquidazione, avviso di pagamento) non rileva ai fini della impugnabilità dello stesso davanti alla giurisdizione purchè lo stesso contenga la compiuta descrizione della pretesa tributaria ritenuta definitiva anche senza l'intimazione ad adempiere allo spontaneo pagamento del quantum debeatur ovvero l'indicazione del giudice competente a decidere della controversia. Deve pertanto dichiararsi l'inammissibilità del ricorso avverso la cartella di pagamento per difetto di impugnazione dell'atto presupposto in quanto la medesima si sostanzia in una intimazione di pagamento suscettibile di censura esclusivamente per vizi propri.

(Cassazione, sentenza n. 25699/09)

Impugnabilità della visura catastale

Questa corte ha già riconosciuto 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 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. n. 21045/2007).

(Cassazione, sentenza n. 27358/08)

La delega di firma negli avvisi di accertamento

L'avviso di accertamento deve essere sottoscritto a pena di nullità dal capo dell'ufficio finanziario emittente ovvero da altro soggetto da questi delegato ed impiegato della carriera direttiva.

(Cassazione, sentenza n. 10513/08)

Non è impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive

Non sussiste la giurisdizione del giudice amministrativo in merito all'impugnazione del diniego manifestato dall'Amministrazione finanziaria sull'istanza di disapplicazione della disciplina antielusiva, ex art. 37-bis, D.P.R. n. 600/1973, né la qualificazione della posizione giuridica del contribuente in termini di interesse legittimo deve ritenersi sufficiente o dirimente per la risoluzione del problema della giurisdizione, rimanendo impregiudicato ogni diritto e facoltà di difesa in ordine alla successiva attività posta in essere dall'Erario.

(Consiglio di Stato, sentenza n. 414/09)

Catasto, il diniego è impugnabile

La procedura di attribuzione della rendita catastale agli immobili iscritti o da iscriversi in Catasto attraverso il sistema DOCFA ha finalità di rendere agevole e rapido il sistema di aggiornamento delle rilevazioni catastali. La rendita così attribuita, ovvero variata in dipendenza di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria non consegue efficacia diretta bensì riflessa. Conseguentemente, la dichiarazione del contribuente, nella specie costituita dalla denuncia di

variazione catastale relativa al cambiamento di destinazione d'uso di un cespite trasformato in immobile speciale, è sempre emendabile e ritrattabile in presenza di errore di fatto e di diritto suscettibile di cagionare un prelievo fiscale maggiormente oneroso di quello previsto dalla legge al pari dell'impugnabilità dell'atto di diniego da parte dell'Erario.

(Cassazione, sentenza n. 19379/08)

La comunicazione di irregolarità non è atto impugnabile

Ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita compiuta e non condizionata e ciò ancorché 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. Non sono invece immediatamente impugnabili le comunicazioni che contengano (come, ad esempio, quelle previste dal comma 3 dell'art. 36-bis del D.P.R. 600/1973 e dal comma 3 dell'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972) un "invito" a fornire "eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi" e che quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto definitivo, cancellabile solo in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice.

(Cassazione, sentenza 16428/07)

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l