



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Genova, 29 ottobre 2015 ore 14.00

ATTI AUTONOMAMENTE IMPUGNABILI

**Sede dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Genova**

SULLA NOZIONE DI “ATTI AUTONOMAMENTE IMPUGNABILI”

A seguito delle modifiche introdotte nell'art. 2 del D.Lgs. 546/1992 dall'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001 nr. 448, il principio di “tipicità” e “tassatività” degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19 del medesimo D.Lgs. è stato fortemente ridimensionato dalla giurisprudenza di legittimità che:

- (i) in taluni casi [*ex pluribus*: Cass. Sez. Trib. 25591 del 17 dicembre 2010, in banca dati *Il Sole – 24 ore*] lo ha limitato, legittimandone un'interpretazione estensiva in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost) e di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost) ed
- (ii) in altri [Cass. SS.UU. nr. 10672 del 11 maggio 2009, in *Il Fisco* 21/2009, fasc. 1, 3444], addirittura, ne ha apertamente negato la qualifica di “*numerus clausus*”, ritenendo per contro impugnabile avanti la giurisdizione tributaria ogni atto, indipendentemente dalla forma o denominazione, che rechi una ben individuata pretesa nei confronti del destinatario rispetto alla quale sorge *ex art. 100 c.p.c.* l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva.

L'estensione della giurisdizione tributaria comporta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, portino a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa pretesa, in mancanza di adempimento spontaneo da parte del debitore, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 del D.Lgs. 546/92 [Cass. Sez. Trib. nr. 4513 del 25 febbraio 2009 in banca dati *fisconline*].

Tale affermazione di principio non comporta ovviamente la facoltà di adire il giudice tributario con riguardo a tutti gli atti, anche a mero contenuto informativo, che promanano dall'Amministrazione Finanziaria, in quanto è stato ripetutamente chiarito e precisato che restano privi di tutela i provvedimenti aventi carattere generale e che in quanto tali non influiscono immediatamente sulla situazione tributaria del contribuente né lo vincolano alla tenuta di una determinata condotta [cfr. Corte Cost. nr. 191 del 14 giugno 2007 in merito alla non impugnabilità di una risposta resa ad un interpello ordinario *ex art. 11 della L. 212/2000*, in *Il Fisco* nr. 35/2007, fasc. 1, 5215].

Si può infatti ricorrere al giudice tributario ogni qualvolta un provvedimento 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, assuma l'identità di uno degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. 546/1992.

In applicazione di tali principi sono stati pertanto ritenuti impugnabili avanti il giudice tributario:

-il **diniego di disapplicazione delle norme antielusive** in quanto assimilabile al provvedimento con cui viene negata un'agevolazione fiscale [Cass. Sez. Trib. nr. 8663 del 15 aprile 2011, in *Corr. Trib.* nr. 21/2011, 1706, in *Il Fisco* nr. 18/2011 fasc. 1 2865, in *GT* 676, 8/2011; CTR della Puglia, Sez. II nr. 71 del 11 maggio 2010, in *Il Fisco* nr. 32/2010, fasc. 1, 5187; Cass. Sez. Trib. 17010 del 5 ottobre 2012, in *Boll. Trib.* 3/2013, 211; Cass. Sez. IV, n. 20394 del 20 novembre 2012, in *Boll. Trib.* 3/2013, 214; Cass. n. 5843 del 13 aprile 2012 in tema di impugnazione del diniego di disapplicazione delle norme sulle società di comodo in banca dati *fisconline*, in *Il Fisco*, fasc. 1, 20/2012, 3136];

-il **bollettino di conto corrente postale** recante la liquidazione dell'imposta sulla pubblicità [Cass. Sez. Trib. nr. 25591 del 17 dicembre 2010, in banca dati *Big Unico Ipsod*];

-il **provvedimento di pignoramento crediti presso terzi** laddove non sia preceduto dalla relativa cartella [C.T.P. Milano, nr. 186/46/2010 del 10 settembre 2010; Cass. Sez. Civ., 20294 del 21 settembre 2011, dep. il 4 ottobre 2011 in *Il Fisco*, fasc. 1, 39/2011, 6394];

-il **rifiuto opposto dall'Amministrazione finanziaria ad un'istanza di autotutela** [Cass., Sez. Trib. nr. 7388 del 27 marzo 2007 in *Il Fisco* nr. 14/2007, fasc. 1, 2058, Cass. SS.UU. nr. 16776 del 10 agosto 2005, in *Il Fisco*, 37/2005, fasc. 1, 5862];

-il **rigetto dell'istanza di adesione al PVC presentata dal contribuente** [C.T. Provinciale di Genova, n. 456 del 29 novembre 2011];

-i **c.d. “avvisi bonari” e gli “inviti al pagamento”** [Cass. Sez. Trib. nr. 14373 del 15 giugno 2010, in *GT* 8/2010, 665; Cass., Sez. Trib. nr. 16293 del 24 luglio 2007 e Cass. Sez. Trib. nr. 21045 del 8 ottobre 2007, entrambe in *Il Fisco* nr. 44/2007, fasc. 1, 6427; Cass. Sez. Trib. nr. 16428 del 26 luglio 2007, in *Il Fisco*, 31/2007, fasc. 1, 4633; Cass. n. 7344 del 11 maggio 2012 in *Il Fisco*, fasc. 1, 23/2012, 3600, in *GT* 8-9/2012, 657, in *Boll. Trib.* 21/2012, 1547; Cass. Sez. Trib. 2616 del 2 dicembre 2014 dep. 11 febbraio 2015, in *Il Fisco* nr. 12/2015, 1167; Cass. Sez. Trib. 15957 del 28 luglio 2015];

-la **“nota” contenente il diniego di una definizione agevolata** [Cass. Sez. Trib. nr. 18008 del 9 agosto 2006, in banca dati *fisconline*];

-il **provvedimento recante la revoca della sospensione di una procedura di riscossione** [Cass. Sez. Trib. nr. 285 del 12 gennaio 2010, in banca dati *fisconline*];

-il **provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione** [Cass. SS.UU. nr. 185 del 26 marzo 1999 in banca dati *fisconline*];

-il **diniego di rateizzazione al pagamento dell'imposta** [Cass. SS.UU. ordinanza nr. 7612 del 30 marzo 2010, in *Corr. Trib.* 19/2010, 1522];

-il **diniego alla richiesta di correzione del mod. F24**, se il mancato accoglimento comporta una nuova pretesa impositiva [Cass. Sez. Trib. 8214 del 8 aprile 2014];

- il **preavviso di fermo amministrativo** [Cass. Sez. Trib. 11087 del 7 maggio 2010; Cass. SS.UU. nr. 10672 del 11 maggio 2009, in *Il Fisco* 21/2009, fasc. 1, 3444; Cass. Sez. Trib. nr. 27385 del 18 novembre 2008, in banca dati *fisconline*];
- le **iscrizioni a ruolo risultanti da** visura effettuata presso il concessionario del servizio riscossione tributi, in assenza di una cartella di pagamento validamente notificata [Cass., Sez. Trib. nr. 15946 del 6 luglio 2010, in *Il Fisco* nr. 30/2010, fasc. 1, 4851; Cass. 25297 del 28 novembre 2014; da ultimo: Cass. SS.UU. 19704 del 2 ottobre 2015 in banca dati *Eutekne.it*];
- il **diniego da parte del Ministero delle Finanze dell'istanza di attivazione della procedura amichevole ex art. 6 della Convenzione europea sull'arbitrato** (n. 90/436/CEE del 23 luglio 1990) per dirimere questioni di doppia imposizione fra società appartenenti allo stesso gruppo di cui una fiscalmente residente in un altro Paese della Comunità

Alla luce del modificato quadro legislativo ed in piena sintonia con l'interpretazione estensiva ed attualizzante resa dalla Suprema Corte sulla nozione di "atti autonomamente impugnabili", i Primi giudici hanno correttamente applicato il principio di carattere generale *"secondo cui in tema di contenzioso tributario, va riconosciuta la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, dell'interesse ex art. 100 c.p.c. a chiarire con pronuncia idonea ad acquisire 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"* [così testualmente Cass. Sez. Trib. nr. 15946 del 6 luglio 2010, in *Il Fisco* 30/2010, fasc. 1, 4851; in ordine alla sussistenza dell'interesse ad impugnare, cfr. Cass. SS.UU. 11087/2010].

Con la sentenza 19705 del 2 ottobre 2015, le SS.UU. della Suprema Corte hanno stabilito il seguente principio di diritto: **"E' ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (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, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compreso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione"**.

Tra gli atti autonomamente impugnabili non rientra ovviamente il Processo Verbale di Constatazione.

“Il processo verbale di constatazione, che è l’atto in cui si condensano le risultanze degli accessi nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, finalizzati a ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l’accertamento dell’imposta e per la repressione dell’evasione e delle altre violazioni da parte di funzionari dell’Amministrazione finanziaria muniti di apposita autorizzazione, costituisce un atto privo di contenuto ed effetti provvedimentali dal quale può eventualmente scaturire l’emanazione di un accertamento tributario, ed è perciò privo ex se di effetti tributari e di efficacia lesiva, e in quanto tale, appunto, non impugnabile in via diretta e autonoma dinanzi alle commissioni tributarie (Cass. civile, Sez. Trib., 29 maggio 2006, n. 12789; id., 20 gennaio 2004, n. 787, che rileva come esso sia atto endoprocedimentale, sfornito di rilevanza giuridica esterna e di valore impositivo; id., 30 ottobre 2002, n. 15305, che ha altresì negato che la non impugnabilità configuri profili d’illegittimità costituzionale).

La non immediata impugnabilità non preclude che eventuali vizi del processo verbale, che infirmino l’efficacia probatoria del medesimo, quanto alle modalità dell’accesso e/o all’acquisizione dei documenti, possono comunque essere fatti valere in relazione all’impugnazione dell’atto di accertamento avanti le competenti Commissioni Tributarie, ove sono parimenti censurabili tutti gli altri atti che si pongano quali presupposti di attività ispettiva e acquisitiva prodromica all’accertamento, che sono sindacabili dinanzi alla giurisdizione tributaria ed esulano dalla giurisdizione amministrativa” [Consiglio di Stato, Sez. IV, n. 1821 del 14 aprile 2014 in Boll. Trib. 15-16/2014, 1180].