

Lo ha affermato la Cassazione: contestabili tutti gli avvisi di pagamento, anche i bonari

Impugnabilità degli atti ampia

Non tassativo l'elenco della norma processuale tributaria

Pagina a cura
di SERGIO TROVATO

Sono impugnabili innanzi al giudice tributario tutti gli atti che contengono una pretesa dell'amministrazione, anche se non indicati espressamente nella norma processuale, la cui elencazione non è tassativa ma esemplificativa. Quindi, sono contestabili anche gli avvisi di pagamento bonari. Lo ha affermato la Corte di cassazione, con l'ordinanza 22222 del 12 settembre 2018.

Secondo la Cassazione, il giudice d'appello correttamente ha ritenuto «l'avviso di pagamento impugnato come atto, sebbene non compreso nell'elenco di cui all'art. 19 del dlgs n. 546/1992, idoneo a manifestare una compiuta pretesa tributaria e come tale, oggetto non di un onere d'impugnazione da parte del contribuente, ma di facoltà d'impugnazione, sussistendo comunque l'interesse del contribuente alla contestazione della relativa pretesa chiaramente determinata nell'an nel quantum».

Dunque, per stabilire se un atto tributario sia impugnabile bisogna verificare la sostanza e non la forma o la denominazione. Il fisco non può indicare a suo piacimento se un atto sia impugnabile o meno. Spetta al giudice tributario accertare se un avviso di pagamento, anche se definito bonario, contenga una pretesa che incide sulla posizione patrimoniale del contribuente. Ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria devono 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. Anche se contengono non una formale intimazione al pagamento, con la prospettazione di una successiva attività esecutiva, ma un invito bonario a versa-

Gli elementi essenziali	
Gli atti dell'amministrazione e dei concessionari devono indicare:	
a)	l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato e il responsabile del procedimento
b)	l'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere in caso di impugnazione dell'ingiunzione, con i relativi termini e le modalità per la costituzione in giudizio
c)	l'organo competente al riesame dell'atto in sede di autotutela

D'obbligo riportare tutte le informazioni

In tutti gli atti impositivi e, quindi, anche negli avvisi di pagamento, considerata la loro impugnabilità immediata, vanno riportate le informazioni previste dallo Statuto del contribuente (legge 212/2000). La Cassazione (ordinanza 8082/2018) ha affermato che possono essere contestati gli atti della riscossione coattiva, anche se i contribuenti non hanno impugnato gli avvisi di accertamento, qualora in questi ultimi atti manchino le informazioni sulle modalità per proporre ricorso. Gli interessati, dunque, possono impugnare le ingiunzioni o le cartelle di pagamento se l'ente impositore non ha indicato negli avvisi di accertamento o negli avvisi di pagamento il giudice competente in caso di contestazione e il termine per proporre ricorso. In deroga alla regola che impone l'impugnazione di ogni atto per vizi propri, le mancate informazioni ai destinatari negli atti precedenti consentono il ricorso contro gli atti successivi. Il contribuente deve essere informato sul giudice che è competente a decidere in caso di contestazione dell'atto di accertamento e sul termine per ricorrere. Sempre la Cassazione (ordinanza 17020/2014) ha sostenuto che non è il-

legittimo l'atto di accertamento privo delle indicazioni imposte dallo Statuto e le omesse informazioni non inficiano la validità dell'atto, ma lo rendono impugnabile in qualsiasi momento, oltre il termine di 60 giorni previsto dalla legge. Sul piano processuale deve essere ritenuto scusabile l'errore in cui incorre il contribuente che non rispetta il termine di decadenza per presentare ricorso. E va riadesso nei termini per proporre l'impugnativa qualora sia stata proposta tardivamente.

In base all'articolo 7 dello Statuto del contribuente, gli atti devono tassativamente indicare: l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato e il responsabile del procedimento; l'organo competente al riesame dell'atto in sede di autotutela e il giudice cui è possibile ricorrere in caso di impugnazione, con i relativi termini e le modalità per la costituzione in giudizio. Negli atti di accertamento o di riscossione, poi, non è sufficiente informare che l'autorità innanzi alla quale fare ricorso è la commissione tributaria provinciale: occorre specificare anche le modalità di presentazione e di costituzione in giudizio.

re quanto dovuto. Secondo la Cassazione si è di fronte a un atto impositivo tutte le volte in cui la pretesa è compiuta e non condizionata, nonostante possa essere sollecitato il pagamento spontaneo per evitare spese ulteriori. Ha anche chiarito (Cassazione, sezioni unite,

sentenza 16293/2007) che non possono essere qualificate pretese tributarie le comunicazioni previste dall'articolo 36-bis del Dpr 600/1973 e 54-bis del Dpr 633/1972, rispettivamente, per le imposte sui redditi e l'Iva, con le quali l'Agenzia delle entrate invita il contribuente

a fornire dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi. In questo caso la volontà impositiva è ancora «in itinere e non formalizzata». Quindi, non è annullabile solo in via di autotutela o mediante l'intervento del giudice.

Gli atti impugnabili. L'avviso di pagamento è adottato per diversi tributi, prima dell'emanazione della cartella di pagamento o dell'ingiunzione, da parte degli enti locali. Per esempio, l'avviso bonario viene utilizzato dai comuni per accelerare i tempi della riscossione spontanea della tassa rifiuti, affidata al concessionario. Tempo fa questo atto veniva ritenuto non impugnabile. Per la non impugnabilità dell'avviso bonario si era espressa la stessa Corte di cassazione, con la sentenza 1791/2005. Con questa pronuncia ha affermato che la tutela può essere richiesta solo per gli atti capaci di produrre effetti negativi per il contribuente. Mentre, l'avviso di pagamento non è espressione di un potere pubblicitario autoritativo, ma un atto riconducibile alla sfera privatistica di un creditore che rivolge un invito di pagamento al suo debitore. Anche la Commissione tributaria regionale dell'Umbria (sentenza 68/2005) ha stabilito che l'avviso di pagamento emanato da un consorzio di bonifica - seppure redatto secondo modalità grafiche tali da indurre a ritenerlo un atto impositivo come la cartella esattoriale - altro non è che un bonario invito al pagamento. Questo orientamento è stato ormai da tempo superato. Anche se l'avviso di pagamento non è elencato tra quelli impugnabili, occorre ricordare che l'articolo 12 della legge 448/2001 ha attribuito al giudice la competenza a decidere tutte le controversie sui tributi, escluse quelle riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata dopo la notifica della cartella. Sono contestabili innanzi alle commissioni tributarie anche il fermo amministrativo di beni mobili registrati e l'iscrizione d'ipoteca sugli immobili, vale a dire le misure cautelari che precedono il pignoramento mobiliare e immobiliare.

© Riproduzione riservata

FISCO FLASH A cura dello Studio F. Chiglione e A. Ghio

Fisco

■ F24

Modello F24: aggiornamento software (Entrate c.s. del 2/10/2018)

■ IRAP

Irap enti pubblici (Entrate risp. n. 17 del 28/9/2018)

■ MIGRANTI

Regime Iva dei servizi di accoglienza ai migranti (Entrate ris. min. n. 74/E del 27/9/2018)

■ SPLIT PAYMENT

Regime dello split payment: chiarimenti

(Entrate risp. n. 14 del 28/9/2018)

■ UFFICI ALL'ESTERO

Acquisti effettuati dagli uffici italiani dislocati all'estero da un mistero (Entrate risp. n. 16 del 28/9/2018)

■ TOKEN

Regime fiscale (Ires, Iva e Irap) per le cessioni di token digitali (Entrate risp. n. 15 del 28/9/2018)

■ ART BONUS

Art bonus: chiarimenti (Entrate risp. n. 18 e n. 20 del 28/9/2018 del 2/10/2018)

■ LOCAZIONE STUDENTI

Detrazione per canoni di locazione stu-

denti universitari (Entrate risp. n. 19 del 2/10/2018)

■ SCISSIONI

Valutazione anti-abuso scissione parziale (Entrate risp. n. 21 del 2/10/2018)

■ TRASFERTE

Reddito di lavoro dipendente, trasferte (Entrate risp. n. 22 del 2/10/2018)

■ SGOMBERO NEVE

Attività di sgombero neve: disciplina Irap (Entrate risp. n. 23 del 3/10/2018)

■ SOGGETTI AIRE

Adempimenti dichiarativi di un soggetto Aire (Entrate risp. n. 25 del 4/10/2018)

■ REDDITI IN USA

Trattamento fiscale dei redditi conseguiti in Usa da soggetto residente in Italia (Entrate risp. n. 26 del 4/10/2018)

■ MODELLO 770

Modello 770: aggiornamento software (Entrate c.s. del 4/10/2018)

■ RISERVE

Ricostruzione riserve nella fusione inversa (Entrate risp. n. 27 del 4/10/2018)



La versione integrale è disponibile su www.italiaooggi.it/docio7