

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

Ok al ricorso, quando l'atto contiene la pretesa del Fisco

4 Giugno 2012

Nel caso di valutazioni discrezionali, il giudice tributario non può sostituirsi all'Amministrazione finanziaria né sindacare sulla fondatezza del debito accertato



Non è necessario che si chiami avviso di accertamento o di liquidazione o che contenga una formale intimazione al pagamento: se l'atto contiene la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria, può essere impugnato. Il principio va però letto con molta attenzione, come specificato anche dal **comunicato** dell'Agenzia delle Entrate del 23 maggio.

Il diniego all'autotutela, inoltre, è impugnabile soltanto se frutto di una specifica e propria attività istruttoria.

Con la pronuncia n. 7687 del 16 maggio, la Cassazione torna a fare il punto su due importanti questioni relative all'impugnabilità degli atti: la prima investe la definitività della pretesa, la seconda i limiti del sindacato del diniego di autotutela.

I primi gradi

Un contribuente aveva commesso un errore nella compilazione della dichiarazione modello Unico 2005, a seguito del quale era stato emesso un avviso di rettifica per il recupero di imposte, interessi e sanzioni.

L'interessato aveva eseguito il pagamento senza impugnare l'avviso, presentando successivamente istanza di autotutela e relativa richiesta di rimborso.

In secondo grado, la Commissione regionale aveva rigettato l'appello del contribuente sostenendo che la domanda diretta a ottenere la revoca del provvedimento era stata presentata oltre i termini

di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo (oltre, quindi, i termini per la correzione della dichiarazione). Inoltre, ad avviso della Commissione, il ricorso era stato presentato tardivamente rispetto alla data di notifica dell'avviso bonario. Da ultimo, il caso in esame non era suscettibile nelle fattispecie disciplinate dall'articolo 38 del Dpr 602/1973 (rimborso dei versamenti diretti).

Il giudizio di legittimità

Il contribuente ricorre in Cassazione sostenendo:

- di avere impugnato l'atto di diniego di autotutela e non l'avviso di rettifica, a suo parere non impugnabile in quanto avviso bonario
- che il termine di restituzione sarebbe dovuto decorrere dalla data di pagamento e non dalla data di presentazione della dichiarazione
- che, anche a voler rinvenire nell'istanza di autotutela una correzione della dichiarazione, il relativo termine non era associabile alla presentazione della dichiarazione, ma avrebbe dovuto, per logica, seguire il termine di decadenza dal potere di accertamento dell'amministrazione.

La Cassazione, pur riconoscendo la necessità di correggere la motivazione adottata dalla Ctr, rigetta il ricorso del contribuente ed esprime alcuni principi in tema di impugnabilità degli atti.

Sulla pretesa tributaria ben definita

Nella sentenza in commento, la Cassazione precisa che l'atto conseguente al controllo formale della dichiarazione annuale (articolo 36-*bis* del Dpr 600/1973) possiede, in generale, natura di avviso bonario.

Ben, infatti, lo aveva qualificato il contribuente che, a parere della Corte, aveva però errato circa l'impugnabilità del diniego di autotutela.

Per la Cassazione, l'avviso di cui si discute reca una "*pretesa tributaria ben definita*" ed è passibile, pertanto, di essere impugnato "*nel quadro della cd. tutela anticipata*" concessa dall'ordinamento per superare, quando ne ricorrono i presupposti, i rigidi dettami dell'articolo 19 del Dlgs 546/1992. Tuttavia, a corredo delle proprie affermazioni, la Cassazione riporta passi di alcune pronunce che, pur sostenendo che sono impugnabili ai sensi del summenzionato articolo 19 tutti gli atti con i quali l'Amministrazione comunica una pretesa ormai definita - anche qualora detta comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento o 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” – escludono, in realtà, espressamente l’impugnabilità delle comunicazioni previste dal Dpr 600/1973, articolo 36-*bis*, comma 3, e dal Dpr 633/1972, articolo 54-*bis*, comma 3, oggetto della controversia in commento (Cassazione, sentenze 16293/2007 e 16428/2007).

Aderisce a quest’ultima impostazione l’Agenzia delle Entrate che, con il comunicato stampa del 23 maggio scorso, conferma il proprio orientamento sulla non impugnabilità dell’avviso bonario, veicolo attraverso il quale si invitano i contribuenti a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di liquidazione delle dichiarazioni.

Ed è proprio in ragione del suo scopo che l’atto non reca una pretesa tributaria ben definita.

Le ragioni del contribuente, chiarisce l’Amministrazione, potranno essere fatte valere in sede di impugnazione del ruolo, poiché solo con la notifica della cartella di pagamento, infatti, l’effettiva pretesa tributaria viene portata a conoscenza del contribuente.

Per tale ragione, l’Amministrazione assicura i contribuenti che gli uffici si asterranno dal chiedere l’inammissibilità del ricorso contro il ruolo per mancata impugnazione dell’avviso bonario.

Sui limiti del sindacato del diniego di autotutela

La strada aperta dalle sezioni unite nel 2005, con la quale si cristallizza il carattere esclusivo e generale della giurisdizione tributaria *“in base alla materia e indipendentemente dalla specie dell’atto impugnato”*, viene ripercorsa nel 2007 per riconoscere espressamente l’impugnabilità del diniego di autotutela.

Dopo questo intervento è stato, pertanto, possibile affermare che rientrano nel processo anche le controversie relative ad atti discrezionali *“purché incidenti sul rapporto tributario”* (per questo verso, la riconducibilità all’articolo 19 non apparterebbe tanto al profilo della giurisdizione, bensì alla proponibilità della domanda).

La questione però non si esaurisce nell’*an* dell’impugnabilità, ma viene estesa ai limiti del sindacato del diniego di autotutela, limiti che la sentenza qui in commento riporta espressamente. Al contribuente che insiste nel significare che oggetto di impugnazione è il diniego di autotutela e non l’avviso bonario, la Cassazione risponde, proprio riprendendo la pronuncia del 2007, che nel giudizio relativo al diniego, *“il sindacato del giudice tributario ha ad oggetto il corretto esercizio di un potere ampiamente discrezionale; sicché il giudice non può comunque sostituirsi all’amministrazione in valutazioni discrezionali, né ivi sindacare la fondatezza della pretesa tributaria”*.

La Cassazione ribadisce che i pregiudizi eventualmente subiti dal privato, in esito al mancato

ricorso all'autotutela, dipendono pur sempre dall'atto originario, non dal diniego di annullamento. Inoltre, poiché di norma il diniego contiene la conferma della pretesa è, per regola generale di diritto processuale, non impugnabile alla stregua dei meri atti confermativi.

In conclusione, l'impugnazione è esperibile solo qualora il diniego *"identifichi un atto autonomo, sostitutivo del primo e frutto di una specifica e propria attività istruttoria"*.

di

Ramona Marchetto

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/ok-al-ricorso-quando-latto-contiene-pretesa-del-fisco>