

## Accertamento e contenzioso n. 24/2016

# Omessa notifica dell'atto presupposto: ipotesi e conseguenze

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

*Il presente studio analizza gli aspetti sostanziali relativi ai vizi degli atti impositivi nella segmentazione del procedimento di accertamento e riscossione delle imposte. In particolare, viene considerata l'ipotesi in cui venga omessa la notificazione dell'atto presupposto (avviso di accertamento o cartella di pagamento) e ne vengono esaminate le conseguenze sotto il profilo della legittimità dell'atto successivo e della tutela del contribuente.*

### Premessa

Il prelievo tributario è attuato mediante una scansione procedimentale predeterminata dal Legislatore; il suddetto modello procedimentale deve essere integrato con i principi di autonomia e di tassatività degli atti impugnabili. La segmentazione del prelievo implica una sequenza necessaria di atti, alcuni dei quali, normativamente predeterminati come autonomamente impugnabili, sono destinati a diventare definitivi, se non impugnati nel termine perentorio stabilito a pena di decadenza. Il principio di autonomia degli atti impugnabili è previsto dall'[articolo 19](#), comma 3, D.Lgs. 546/1992, secondo cui ogni atto “*può essere impugnato solo per vizi propri*”. In forza di ciò, nel caso in cui un contribuente, avendo ricevuto un avviso di accertamento, ometta di proporre ricorso nel termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto, non potrà, in sede di ricorso contro il ruolo, sollevare questioni relative alla legittimità dell'avviso stesso nonché alla debenza del tributo, ma potrà eccepire solo vizi relativi all'iscrizione a ruolo o alla legittimità della cartella di pagamento. La “tassatività” degli atti impugnabili trova anch'essa fondamento nel comma 3, articolo 19, D.Lgs. 546/1992, in base al quale “*Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente*”.

### L'omessa notifica dell'atto presupposto

L'omessa notificazione dell'atto presupposto pone la questione di valutare quali siano gli strumenti che l'ordinamento giuridico pone a disposizione del contribuente per tutelare la propria posizione di fronte alle richieste dell'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo l'[articolo 19](#), comma 3, D.Lgs. 546/1992 stabilisce che *“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all’atto notificato, ne consente l’impugnazione unitamente a quest’ultimo”*. Da ciò consegue che l’atto antecedente non notificato può essere impugnato unitamente al successivo e quindi si possono fare valere le questioni che si sarebbero potute fare valere prima contro l’atto non notificato, se questo fosse stato notificato.

Problema diverso è se l’omessa valida notifica dell’atto antecedente costituisca un vizio dell’atto successivo che lo presupponga e se, in tale caso, il contribuente possa limitarsi a impugnare il secondo atto per tale nullità, con il risultato che l’Amministrazione finanziaria deve tornare al passaggio precedente del procedimento di accertamento e/o riscossione notificando validamente l’atto presupposto nel rispetto dei termini di decadenza previsti dalla legge.

In relazione all’ambito di applicazione della norma sono state, infatti, prospettate interpretazioni diverse. In particolare, in passato, si sono formati i seguenti orientamenti:

- a) la tesi dell’irrelevanza della mancata notifica dell’atto presupposto stante la possibilità, normativamente prevista, che il contribuente impugni, unitamente all’atto successivo, anche quello presupposto opponendo tutte le eccezioni che avrebbe potuto opporre a quest’ultimo, ove fosse stato regolarmente notificato (cfr. Cassazione [n. 16464/2002](#) e [n. 7533/2002](#));
- b) la tesi della nullità dell’atto successivo secondo cui la mancata notifica dell’atto presupposto determina in ogni caso la nullità dell’atto successivo (cfr. Cassazione [n. 2798/2006](#) e [n. 7649/2006](#));
- c) la tesi dell’equipollenza degli atti secondo cui l’atto successivo è valido solo a condizione che contenga tutti gli elementi propri dell’atto presupposto (cfr. Cassazione [n. 1430/2003](#) e [n. 15858/2005](#)).

Con la [sentenza n. 16412/2007](#) le SS.UU. della Corte di Cassazione hanno chiarito l’ambito di applicazione dell’articolo 19, comma 3, D.Lgs. 546/1992. L’oggetto della controversia concerneva il caso dell’avviso di mora (atto successivo) emanato senza la previa notifica della cartella di pagamento (atto presupposto). La questione veniva rimessa alle SS.UU. in quanto fra le sezioni semplici della Suprema Corte si era formato un contrasto giurisprudenziale sulla corretta interpretazione dell’articolo 19, comma 3, D.Lgs. 546/1992 secondo il triplice orientamento sopra indicato.

Le SS.UU. hanno risolto il contrasto sostenendo che, nella sequenza procedimentale imposta dal Legislatore,

*“l’omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell’atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta di impugnare, per tale semplice vizio, l’atto consequenziale notificatogli – rimanendo esposto alla 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 quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria".*

La soluzione cui perviene la Suprema Corte è pienamente condivisibile, in quanto la norma istituisce una facoltà e non un obbligo di impugnazione dell'atto presupposto non notificato.

Pertanto, in caso di omessa notificazione dell'atto presupposto il contribuente può scegliere di:

- impugnare l'atto successivo censurando, come motivo di ricorso, la mancata notifica dell'atto presupposto;
- impugnare congiuntamente l'atto successivo e l'atto presupposto contestando nel merito la pretesa erariale.

Proprio in relazione a tale scelta processuale, la Cassazione rileva che *"il giudice tributario investito dell'impugnazione, per conseguenza, dovrà verificare la scelta operata dal contribuente, interpretandone la domanda. Ove questi, impugnando l'atto successivo notificatogli, abbia contestato la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, la pronuncia del giudice dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa. Al contrario, se il contribuente abbia fatto valere il vizio della procedura consistito nell'omessa notifica dell'atto presupposto (e tale vizio risulti effettivamente sussistente in esito all'istruttoria processuale), per questo solo vizio l'atto consequenziale impugnato dovrà essere annullato".*

In forza di ciò, occorre prestare attenzione alla strutturazione dei motivi di ricorso, posto che, come affermato dalle SS.UU., spetta alla Commissione l'interpretazione della domanda del contribuente. Una strategia potrebbe essere quella di chiedere in via principale la nullità della cartella di pagamento per omessa notifica dell'accertamento e in via subordinata la nullità dell'atto per questioni sia relative alla legittimità della cartella stessa sia alla debenza del tributo.

Qualora il contribuente sia certo dell'infondatezza della maggiore pretesa, potrebbe essere proficuo contestare quest'ultima alla radice, il che si potrebbe verificare, ad esempio, in caso di accertamento emanato nonostante il contribuente si sia avvalso della legge sul condono.

Per contro, nel caso in cui la lite concerna ipotesi incerte, quali la quantificazione dell'imponibile effettuata sulla base di percentuali di ricarico, o la persuasività del ragionamento presuntivo effettuato dall'ufficio, è conveniente limitarsi a eccepire il difetto di notifica dell'atto "presupposto".

Detto ciò, è chiaro che, nella maggior parte dei casi, il contribuente avrà tutto l'interesse a impugnare l'atto "successivo" eccependo, quale unico vizio, l'omessa notifica dell'atto "presupposto", in quanto, eccettuato il caso in cui l'ente creditore sia ancora nei termini per la notifica dell'atto in precedenza non notificato, egli avrà buone possibilità di vedere accolto il ricorso.

Resta fermo che la mancata impugnazione dell'atto consequenziale notificato *“ne consolida i suoi effetti: l'agente della riscossione, quindi, legittimamente dà corso alla procedura esecutiva, senza che il contribuente possa eccepire la mancata notifica dell'atto originario dal quale scaturisce la pretesa impositiva”*. A titolo esemplificativo, qualora venga notificata la cartella di pagamento senza previa notifica dell'avviso di accertamento, tale omissione va imprescindibilmente sollevata in sede di ricorso contro il ruolo. In caso contrario, ovvero qualora decorra il termine per impugnare la cartella, la doglianza non potrà essere eccepita in sede di ricorso contro il successivo ed eventuale avviso di mora né, tantomeno, tramite l'opposizione agli atti esecutivi. L'orientamento fatto proprio dalle SS.UU. è stato confermato dalla giurisprudenza successivamente pronunciata sul tema (cfr. Cassazione [n. 22529/2007](#), [n. 6721/2012](#) e [n. 3343/2013](#)).

### Estensione dei principi enunciati dalla Sezioni Unite

Il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite consistente nell'affermazione della nullità dell'atto successivo per mancata notifica dell'atto presupposto deve trovare applicazione in ogni procedimento tributario caratterizzato da una successione di atti impositivi autonomamente impugnabili dove sussiste uno stretto rapporto procedimentale fra atto consequenziale e atto presupposto.

Il suddetto principio potrà quindi essere fatto valere nelle ipotesi di:

- cartella di pagamento notificata al liquidatore di società senza previa notifica dell'atto di cui all'[articolo 36](#), D.P.R. 602/1973;
- cartella di pagamento emanata senza previa notifica dell'avviso di irrogazione delle sanzioni;
- cartella di pagamento emanata senza previa notificazione dell'avviso di liquidazione;
- avviso di mora notificato senza previa notifica della cartella di pagamento;
- ipoteca o fermo amministrativo notificati senza previa emanazione della cartella di pagamento;
- avviso di accertamento sul disconoscimento dei benefici fiscali derivanti dallo status di Onlus non preceduto dal provvedimento di cancellazione dalla relativa Anagrafe;
- avviso di recupero del credito d'imposta preceduto da un atto di revoca del beneficio. In tale caso la Corte di Cassazione, sentenza n. 3343/2013 ha affermato che il contribuente, se non ricorre contro l'atto di revoca, potrà contestare l'avviso di recupero solo per vizi propri.

Vi sono, tuttavia, alcuni casi particolari dove la giurisprudenza non ha fatto applicazione dei principi sopra indicati. Ad esempio ciò avviene nell'ipotesi del diniego dell'istanza di condono, qualora difetti un provvedimento espresso di diniego da parte dell'Amministrazione finanziaria. In tale caso la Corte di Cassazione ha ritenuto che la cartella di pagamento assolva la funzione di sostanziale diniego

dell'istanza di condono e legittimi il contribuente a impugnarla anche in relazione alla sussistenza del diritto di beneficiare del condono stesso (cfr. Cassazione [n. 25132/2013](#) e [n. 1557/2011](#)).

A decorrere dal 1° ottobre 2011 l'avviso di accertamento per le imposte sui redditi e Iva non è più seguito dalla cartella di pagamento, in quanto è atto impositivo che ha acquisito valore di titolo esecutivo, legittimando l'agente della riscossione all'azione esecutiva per il recupero delle somme non pagate.

Nel nuovo sistema, al di là del caso relativo alla possibilità di impugnare il pignoramento per fare valere l'omessa notifica dell'atto presupposto, il principio della nullità dell'atto successivo in caso di mancata notifica dell'atto presupposto può essere fatto valere nelle seguenti fattispecie:

- ipoteca adottata senza previa emanazione o rituale notifica dell'accertamento;
- fermo amministrativo di beni mobili disposto senza previa emanazione o rituale notifica dell'accertamento;
- intimazione ad adempiere notificata senza previa emanazione o rituale notifica dell'accertamento.

Un caso particolare riguarda la liquidazione automatica e il controllo formale delle dichiarazioni ex articoli [36-bis](#) e [36-ter](#), D.P.R. 600/1973, laddove prima della cartella di pagamento l'ufficio deve notificare al contribuente il c.d. "avviso bonario".

Sull'impugnabilità del c.d. "avviso bonario" l'orientamento attuale non pare uniforme (in senso affermativo [Cassazione n. 7344/2012](#)). Anche ammettendo l'impugnabilità autonoma dell'avviso bonario, non si può verificare alcun effetto dannoso per il contribuente che, omettendo il ricorso, impugni la cartella di pagamento, poiché tra avviso bonario e cartella di pagamento non sussiste un rapporto analogo a quello presente fra accertamento e cartella. A sostegno di ciò è sufficiente rammentare che l'omessa notifica del c.d. avviso bonario non causa sempre l'illegittimità del ruolo, ma solo se sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, da qui il venire meno dell'applicabilità dell'[articolo 19](#), comma 3, D.Lgs. 546/1992, in quanto l'avviso bonario è suscettibile di impugnazione facoltativa e la questione non viene definita dalla omessa impugnazione di esso.

### Autonomia degli atti impugnabili e vizio di notifica dell'atto presupposto

Una problematica ulteriore consiste nell'applicabilità dei principi sopra esposti non solo nel caso di omessa notifica dell'atto "presupposto", ma anche in ipotesi di vizio di notificazione di quest'ultimo.

In relazione a ciò, va evidenziato che:

- la soluzione più opportuna per il contribuente, nel caso in cui venga a conoscenza in modo irrituale di un atto impositivo emanato nei suoi confronti, è quella di non presentare ricorso, attendere la notifica

dell'atto successivo e quindi impugnare quest'ultimo, senza avvalersi della possibilità concessa dall'[articolo 19](#), comma 3, D.Lgs. 546/1992;

– l'irritualità della notificazione è equiparabile negli effetti alla notificazione mancante e, al pari di quest'ultima, costituisce presupposto per l'applicazione dell'articolo 19, comma 3, D.Lgs. 546/1992.

Tale conclusione ha avuto riscontro in giurisprudenza posto che, con la [sentenza n. 24975/2006](#), la Corte di Cassazione ha stabilito che *“la mancata o irrituale notificazione della cartella di pagamento determina l'invalidità derivata dell'avviso di mora”*.

Tuttavia, può capitare che l'ufficio, costituendosi in giudizio, esibisca l'atto di accertamento con una relazione di notificazione.

Sul punto, attenta dottrina non ha mancato di rilevare che *“non è sufficiente che il ricorrente affermi di non aver avuto notizia di un certo atto perché, automaticamente, possano cancellarsi tutte le preclusioni verificatesi”*.

Quanto esposto mette in evidenza la delicatezza della questione, in considerazione del fatto che, qualora il giudice ritenga che la notifica dell'atto “presupposto” sia validamente avvenuta, quest'ultimo risulterebbe definitivo (i termini per la sua impugnazione risultano, infatti, spirati), con conseguente impossibilità di far valere ogni questione relativa al merito della pretesa.

Giova in primo luogo rilevare che, per consolidata giurisprudenza, la prova della regolarità della notifica deve essere fornita dalla parte resistente. Ciò premesso, con la [sentenza n. 19854/2004](#), la Corte di Cassazione, SS.UU. ha affermato che, in tema di invalidità della notifica degli atti impositivi, il vizio di notifica è da ritenersi sanato quando, dalla proposizione del ricorso, è provata la piena conoscenza dell'atto impositivo. Tuttavia, secondo la Cassazione, la sanatoria non si verifica qualora la notificazione sia inesistente: in tale ipotesi, il vizio di notifica comporta sempre la nullità dell'atto.

Alla luce di tale postulato, nel caso in cui la Commissione ritenga che il vizio di notifica rientri nell'ambito della nullità e non dell'inesistenza, al contribuente potrebbe venire preclusa la rilevabilità di vizi inerenti all'atto “presupposto”, in ragione dell'avvenuta definitività di quest'ultimo.

In altri termini, se, in sede di costituzione in giudizio, la parte resistente è in grado di provare l'avvenuta notifica, o meglio, è in grado di dimostrare che il contribuente ha avuto contezza dell'atto, la posizione processuale di questi potrebbe essere pregiudicata, sebbene la notificazione sia affetta da invalidità.

In conclusione, solo in ipotesi di inesistenza o di gravi irregolarità del procedimento notificatorio può essere proficuo attendere, ai fini della proposizione del ricorso, l'emanazione dell'atto “successivo”.

Per contro, qualora la notifica sia affetta da vizi meramente formali, è opportuno proporre ricorso contro l'atto "presupposto" entro l'ordinario termine di decadenza, onde evitare gli effetti della definitività del provvedimento.

Esemplificando, è possibile considerare il caso di un contribuente che riceve una cartella di pagamento relativa a un avviso di accertamento non notificato e si reca presso l'Agenzia delle entrate apprendendo che la notifica del suddetto avviso è avvenuta tramite la procedura prevista per la c.d. "irreperibilità assoluta". Dalla relata di notifica non sono chiare le ragioni che hanno spinto l'agente notificatore a optare per tale procedimento notificatorio. In tale fattispecie, in sede di ricorso contro il ruolo, è possibile eccepire la nullità dell'atto presupposto per vizio di notifica, in quanto non si evince per quale ragione è stata utilizzata la procedura di cui all'[articolo 60](#), comma 1, lettera e), D.P.R. 600/1973 (irreperibilità assoluta). In questa ipotesi è probabile che il giudice accolga le doglianze del contribuente poiché, per effetto della procedura di notifica utilizzata dall'ufficio, il ricorrente non ha materialmente preso visione dell'atto presupposto. Va precisato, infatti, che la giurisprudenza ha sancito come la sanatoria, costituita dal ricorso, del vizio di notifica concerne solo l'atto cui la notifica si riferisce, e non gli atti successivi impugnati sulla base della mancata (o irrituale) notifica dell'atto presupposto. Infatti, la Corte di Cassazione nella [sentenza n. 15849/2006](#) ha stabilito che la sanatoria per raggiungimento dello scopo si ha solo quando alla notifica invalida abbia fatto comunque seguito la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, che può eventualmente desumersi dalla tempestiva impugnazione dell'atto invalidamente notificato, ma non certo dall'impugnazione di un diverso atto.