



Atto impugnabile dinanzi al giudice tributario

L'invito bonario vale come avviso di accertamento

L'avviso bonario è valido quale avviso di accertamento o di liquidazione, anche quando manca dei requisiti formali richiesti dalla legge per la cartella di pagamento.

Con la sentenza n. 25699/2009 la Corte di Cassazione ha sentenziato che l'avviso bonario vale come avviso di accertamento, accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate contro la sentenza della C.T.R. Lazio che aveva invece annullato la cartella di pagamento notificata ad una **cooperativa in liquidazione coatta amministrativa**.

In tema di contenzioso tributario - precisa la Suprema Corte - sono **qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione**, impugnabili dinanzi al giudice speciale tributario, tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una **pretesa tributaria ormai definita**, ancorchè tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un **invito bonario** a versare quanto dovuto.

E continua: che non assume rilievo la **mancanza** della formale dizione «avviso di liquidazione» o «avviso di pagamento» ovvero la mancata indicazione del termine o della forma da osservare per l'impugnazione o della commissione tributaria competente.

Di seguito il testo della sentenza:

Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 9 dicembre 2009, n. 25699

Svolgimento del processo

Con ricorso alla commissione tributaria provinciale di Roma il commissario liquidatore della società Cooperativa Edilizia il Vello d'Oro a r.l. in liquidazione coatta proponeva opposizione avverso la cartella esattoriale, che gli era stata notificata, dopo che il competente ufficio provinciale IVA di questa città aveva formato il relativo ruolo, per imposta integrativa per l'anno 1987. Egli esprimeva che quell'atto esecutivo non poteva essere notificato alla contribuente, ma doveva essere esperito il procedimento di insinuazione al passivo, atteso che la società aveva comunicato il deposito presso la cancelleria della sezione fallimentare del tribunale, compiuto nel mese di dicembre 1992, dello stato passivo all'ufficio IVA nel mese di dicembre 1994. Pertanto l'agenzia non poteva pretendere l'integrazione d'imposta in base all'accertamento svolto; perciò chiedeva l'annullamento della cartella.

Instauratosi il contraddittorio, l'ufficio IVA eccepiva l'infondatezza del ricorso introduttivo, in quanto essa era la conseguenza automatica della definitività dell'avviso di rettifica, perchè non opposto; perciò chiedeva il rigetto dell'impugnativa.

Quella commissione dichiarava inammissibile il ricorso introduttivo.

Avverso la relativa decisione la Cooperativa il Vello d'Oro proponeva appello, cui l'agenzia delle entrate resisteva con controdeduzioni, dinanzi alla commissione tributaria regionale del Lazio, la quale, con sentenza n. 74 del 7.12.2004, in riforma di quella impugnata, ha annullato la cartella di pagamento e condannato l'appellata alle spese, osservando che essa costituiva atto impugnabile, e che, una volta depositato il documento relativo allo stato passivo presso il tribunale fallimentare, il



credito vantato dalla Finanza non poteva essere soddisfatto dall'appellante, ma essa doveva proporre l'insinuazione al passivo, anche se tardiva, in quella procedura.

Avverso questa sentenza il Ministero dell'economia e delle finanze e l'agenzia delle entrate hanno proposto ricorso per cassazione, affidandolo ad un unico motivo.

La società Cooperativa Edilizia il Vello d'Oro ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

Preliminarmente va rilevato che il ricorso del Ministero va dichiarato inammissibile, in quanto esso non era stato parte nel giudizio di secondo grado, e perciò non poteva impugnare la sentenza del giudice di appello.

Invero in tema di contenzioso tributario, una volta che l'appello avverso la sentenza della commissione provinciale era stato proposto soltanto dall'ufficio periferico dell'agenzia delle entrate, succeduta a titolo particolare nel diritto controverso al Ministero delle finanze nel corso del giudizio di primo grado, e la società contribuente aveva accettato il contraddittorio nei confronti del solo nuovo soggetto processuale, il relativo rapporto si svolgeva soltanto nei confronti dell'agenzia delle entrate, che ha personalità giuridica ai sensi del D.Lgs. n. 330 del 1999, e che era divenuta operativa dal 1.1.2001 a norma del D.M. 28 febbraio 2000, senza che il dante causa Ministero delle finanze fosse stato evocato in giudizio, l'unico soggetto legittimato a proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza della commissione tributaria regionale allora era solamente l'agenzia delle entrate. Pertanto il ricorso proposto dal Ministero deve essere dichiarato inammissibile per difetto di legittimazione (V. pure Cass. Sentenze n. 18394 del 2004, n. 19072 del 2003).

In ordine poi alla posizione dell'altra ricorrente, e cioè l'agenzia delle entrate, col motivo addotto a sostegno del ricorso essa deduce violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, e L. n. 267 del 1942, art. 101 nonché insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, con riferimento all'art. 360 c.p.c., nn. 3, 4 e 5, in quanto la commissione tributaria regionale non ha considerato che la norma di cui all'art. 101, L. Fall. non era applicabile nel caso in esame, in quanto l'avviso di rettifica dell'imponibile ai fini dell'IVA era stato notificato più di un mese prima che la Cooperativa il Vello d'Oro comunicasse il mutamento del proprio status di messa in liquidazione coatta. Inoltre l'atto impositivo era divenuto definitivo per mancanza di opposizione, e quindi la cartella costituiva atto esecutivo consequenziale, per il quale, non essendo sollevati vizi propri di essa, non potevano più sollevarsi questioni attinenti alla debenza dell'imposta indiretta.

Il motivo è fondato.

In tema di contenzioso tributario, sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 solo dinanzi al giudice speciale tributario, tutti quegli atti con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorchè tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento" o la mancata indicazione del termine o della forma da osservare per l'impugnazione o della commissione tributaria competente. Ne consegue che il ricorso avverso la cartella esattoriale, emessa successivamente in relazione all'avviso non opposto, risulta essere inammissibile ai sensi del citato art. 19 (V. pure Cass. Sentenze n. 12194 del 15/05/2008, Sezioni Unite: n. 16293 del 2007).

Inoltre va rilevato che, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3, la cartella di pagamento, quando faccia seguito ad un avviso di accertamento divenuto definitivo, come nella specie, si esaurisce in una intimazione di pagamento della somma dovuta in base all'avviso, e non



integra un nuovo ed autonomo atto impositivo, con la conseguenza che essa resta sindacabile innanzi al giudice solo per vizi propri, con esclusione di qualsiasi questione attinente all'accertamento stesso (Cfr, anche Cass. Sentenze n. 17937 del 06/09/2004, n. 6029 del 2002). Piuttosto va precisato che l'atto esecutivo, che semmai andava emesso nei confronti del commissario liquidatore, ove mai fosse stato possibile renderlo, comunque non andava preceduto dalla insinuazione al passivo della procedura esecutiva incoata, anche se tardivamente, senza che comunque il credito erariale potesse ritenersi non più esigibile, per il semplice fatto che la modifica della situazione giuridica del soggetto passivo non ne poteva fare venire meno la sussistenza, ormai definitivamente stabilita.

Su tali punti perciò la sentenza impugnata non risulta motivata in modo sufficiente, oltre che giuridicamente e logicamente corretto.

Ne deriva che il ricorso va accolto, con conseguente cassazione della sentenza impugnata senza rinvio, posto che la causa può essere decisa nel merito ex art. 384 c.p.c., comma 1 atteso che non occorrono ulteriori accertamenti di fatto, e declaratoria di inammissibilità del ricorso in opposizione della contribuente avverso la cartella esattoriale.

Quanto alle spese dell'intero giudizio, esse seguono la soccombenza, e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La corte dichiara inammissibile il ricorso del Ministero dell'economia e delle finanze; accoglie quello dell'agenzia delle entrate; accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, dichiara inammissibile il ricorso introduttivo, e condanna il controricorrente al rimborso delle spese dell'intero giudizio, e che liquida in complessivi Euro 200,00 per esborsi della presente fase, ed Euro 2.400,00 per onorari, oltre a quelle generali ed agli accessori di legge.