

La giurisdizione in materia tributaria, il processo tributario e la disciplina delle controversie tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti relative all'applicazione di tributi.

Innanzitutto, facciamo una breve premessa, spiegando che cosa si intende con il **termine giurisdizione**.

La giurisdizione è una delle funzioni fondamentali dello Stato che viene esercitata dai magistrati che costituiscono l'ordine giudiziario.

Essa è diretta all'applicazione delle norme giuridiche ai singoli casi concreti.

La giurisdizione si può distinguere in ordinaria e speciale.

La giurisdizione ordinaria è esercitata dai magistrati ordinari e riguarda tutte quelle materie che la legge non riserva ai giudici speciali. Nel nostro ordinamento ad es. sono organi della giurisdizione ordinaria: il tribunale ordinario, la Corte di Cassazione, mentre sono organi di giurisdizione speciale, ad es.: i Tribunali Amministrativi Regionali, il Consiglio di Stato ed anche le Commissioni Tributarie.

La funzione giurisdizionale si connota per l'esercizio di poteri autoritativi attraverso un particolare procedimento che prende il nome di **processo**.

Il provvedimento che viene emanato dal giudice alla fine di questo procedimento si chiama **sentenza** ed acquista una particolare efficacia cosiddetta della **cosa giudicata** quando sono stati esperiti tutti i mezzi di impugnazione preposti dall'ordinamento oppure sono decorsi inutilmente i termini per proporli.

La **sentenza passata in cosa giudicata** è immodificabile e fa stato fra le parti che hanno l'obbligo di osservare quanto in essa stabilito.

Inoltre, nel nostro ordinamento la giurisdizione costituzionale è esercitata dalla Corte Costituzionale la quale è chiamata dirimere i conflitti di attribuzione tra i poteri dello Stato; mentre i conflitti di giurisdizione sorti fra giudici appartenenti a diverse giurisdizioni sono risolti alla Corte di Cassazione a Sezioni Unite a seguito di regolamento di giurisdizione.

Per quanto riguarda il **diritto tributario** dobbiamo dire che le norme che regolano e disciplinano l'Ordinamento delle Commissioni Tributarie, la giurisdizione e il processo tributario sono contenute nei Decreti Legislativi n. 545 e n. 546 sempre del 31 dicembre 1992.

Il primo di tali decreti è intitolato “ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione”, mentre il secondo intitolato “disposizioni sul processo tributario” entrambi emanati in attuazione della delega al governo contenuta nell'art. 30 della Legge n. 413 del 91.

Questi due decreti legislativi hanno sostituito il vecchio Decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 1972 che regolava anteriormente all'emanazione di questi decreti il processo tributario.

Un'altra cosa che dobbiamo ricordare che i Decreti Legislativi n. 545 e n. 546 del 92 hanno trovato applicazione a partire dal 1 aprile del 1996.

L'art. 1 del D. Lgs. n. 546/92 titolato “**gli organi della giurisdizione tributaria**” ci indica che la giurisdizione tributaria è esercitata dalle Commissioni Tributarie Provinciali e dalle Commissioni Tributarie Regionali di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 545/92.

Quest'ultimo Decreto all'art. 1 stabilisce che *gli organi di giurisdizione in materia tributaria sono riordinati in Commissioni Tributarie Provinciali aventi sede nel capoluogo di ogni provincia e in Commissioni Tributarie Regionali aventi sede nel capoluogo di ogni regione.*

Quindi i giudici tributari di primo grado a cui dovrà essere presentato il ricorso sono i giudici della Commissione Tributaria Provinciale, mentre i giudici delle Commissioni Tributarie Regionali sono i giudici di appello a cui ci si rivolge allorquando si impugna una sentenza delle Commissioni Tributarie Provinciali.

Per quanto concerne le Commissioni Tributarie Regionali ancorché era stato previsto che la **sede** di queste fosse in ogni capoluogo di Regione, e quindi per la Sicilia Palermo, successivamente è stato stabilito che nei comuni sede di corte d'appello ovvero di sezione staccata di corte di appello o di Tar o comunque capoluoghi di provincia con oltre 120.000 abitanti, fossero istituite delle sezioni distaccate delle commissioni tributarie regionali. Così che, a Catania, ad es., vi è la Sezione Distaccata della Commissione tributaria Regionale di Palermo.

Per cui per proporre appello avverso una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Catania non si andrà più a Palermo.

Tornando sempre **all'art. 1** del Decreto Legislativo 546/92, osserviamo che al **secondo comma** è sancito che *“i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”*.

## ART. 2

L'**art. 2** di tale decreto, invece, è quello che disciplina **l'oggetto della giurisdizione tributaria**. Questo articolo è di particolare importanza per quanto concerne il processo tributario in quanto stabilisce le materie che vengono devolute alla cognizione dei giudici tributari e quindi la fetta di competenza giurisdizionale che spetta ai giudici tributari.

L'articolo è stato oggetto di svariati interventi modificativi che ne hanno stravolto l'originaria formulazione.

Dobbiamo a tal proposito fare dei cenni storici.

Ricordiamo che per quanto concerne la giurisdizione delle commissioni tributarie il D.P.R. n. 636/72, che regolava il contenzioso tributario prima dell'emanazione del D. Lgs. n. 546, limitava l'ampiezza della giurisdizione tributaria alla elencazione di singole imposte tassativamente elencate all'art. 1 di tale decreto presidenziale cioè: **Irpef, Irpeg e Ilor, Iva** con alcune esclusioni, **l'Invim, l'Imposta di registro, l'Imposta sulle successioni e donazioni, l'Imposta sulle assicurazioni** e le **Imposte ipotecarie**. Quindi all'epoca la giurisdizione delle commissioni tributarie era limitata soltanto a queste materie e le altre esulavano dalla

competenza giurisdizionale dei giudici tributari ed in linea di principio erano affidate all'autorità giudiziaria ordinaria cioè al giudice civile.

Successivamente, già prima della riforma del 1992 **single leggi di imposta avevano devoluto** alla commissioni tributarie ulteriori tributi rispetto a quelli tassativamente elencati nel d.p.r. 636 del 72.

Con l'avvento del decreto legislativo 546 del 92, il legislatore ha ripreso la vecchia elencazione di cui al d.p.r. 636/72, estendendo, altresì, la giurisdizione ai tributi comunali e locali e, infine prevedendo con una norma in bianco destinata ad essere riempita di volta in volta dal legislatore l'inclusione di ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie.

Il che nel corso di quegli'anni comportò, tra l'altro, l'inclusione nell'ambito della giurisdizione tributaria di altri tributi quali ad esempio l'**Irap** instaurata con decreto legislativo 446 del 97.

Sempre l'art. 2 citato ha, inoltre, affermato espressamente la giurisdizione tributaria per le controversie concernenti le sovrainposte e le imposte addizionali, nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori.

Senonché con due ulteriori interventi legislativi con cui è stato modificato il testo dell'art. 2 l'originaria ampiezza della giurisdizione delle commissioni tributarie che era delimitata dalle singole materie devolute a tali giudici, si è allargata a dismisura; tanto è vero che oggi non vi è un'elencazione delle singole materie soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie.

Nell'art. 2, pertanto, a seguito delle modifiche intervenute, è stato sostituito il criterio di elencazione tassativa con quello della **cognizione generalizzata per materia del giudice speciale**.

La norma nella nuova formulazione, a seguito dell'intervento di cui all'art. 12, secondo comma, della Legge 448 del 2001, infatti, estende la giurisdizione *“ai tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il servizio sanitario nazionale, nonché le sovraimposte, le imposte addizionali e le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio nonché le controversie in materia catastale”*.

Vengono escluse soltanto le controversie riguardanti gli atti di esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento.

Infine, vi è stato un ulteriore intervento legislativo nel 2005, in virtù **dell'art. 3 bis del D.L. n. 203/2005** convertito con modificazioni dalla L. n. 248 del 2005 con il quale è stato ulteriormente ampliato l'oggetto della giurisdizione tributaria a tutte le controversie concernenti tributi di ogni genere e specie *“comunque denominati”*; è stata aggiunta la locuzione *comunque denominati*.

È stato introdotto, altresì, **un secondo periodo al secondo comma** statuente l'appartenenza della giurisdizione tributaria anche delle controversie relative alla debenza del “canone per lo scarico della depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani”.

Pertanto, attualmente, affinché si abbia la giurisdizione delle commissioni tributarie occorre rinvenire soltanto la natura squisitamente tributaria della pretesa, indipendentemente dalla sua configurazione giuridica (imposte, tasse, contributi, tariffe, ecc.).

Quindi a seguito di questi due interventi legislativi sia in dottrina che in giurisprudenza si dice che **la giurisdizione delle commissioni tributarie è una giurisdizione generale per materia** e non residua più spazio né per il giudice ordinario né per il giudice amministrativo.

Invero, l'art. 2 del D. Lgs. n. 546 conferma la **giurisdizione del giudice ordinario**, soltanto, per quanto concerne le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento. Tali controversie, difatti, non riguardano la legittimità della pretesa fiscale o comunque degli atti impugnabili avanti le commissioni tributarie ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 546 del 92.

Per quanto concerne invece **la giurisdizione del giudice amministrativo** a questo giudice spetta la tutela degli interessi legittimi non riconducibili nell'ambito della giurisdizione delle commissioni tributarie.

Lo conferma l'art. 7 comma 4°, dello Statuto dei Diritti del Contribuente stabilendo che la natura tributaria di un atto non pregiudica il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, se ne ricorrono i presupposti.

Pertanto, saranno impugnabili con ricorso al giudice amministrativo **gli atti generali ed in particolare i regolamenti**.

Ancorché, dobbiamo dire che, nel **processo tributario** può essere dedotta l'illegittimità di atti generali come motivo di annullamento dell'atto individuale impugnato dal ricorrente, in quanto fondato su di essi,

ma per espressa previsione legislativa la commissione tributaria può conoscere soltanto in via incidentale dell'illegittimità dell'atto generale e **disapplicarlo soltanto in relazione al caso concreto,**

mentre il giudice amministrativo ne conoscerà in via principale e lo potrà annullare con effetto nei confronti di tutti, cioè *erga omnes*.

Pertanto, oggigiorno, la giurisdizione delle commissioni tributarie si estende ricomprendendo i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali provinciali e comunali, nonché le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio

**Quindi non vi è più una elencazione tassativa delle materie devolute alla commissione tributaria.**

Altro argomento da aggiungere è che: La giurisdizione delle commissioni tributarie non è individuata soltanto dall'oggetto su cui verte la controversia, ma occorre anche che questa controversia **intercorra** tra uno o più soggetti passivi (IL CONTRIBUENTE) e l'amministrazione finanziaria o l'ente locale che applica l'imposta.

Inoltre, ad individuare tale giurisdizione concorre anche il principio per il quale il processo può essere introdotto solo con il **ricorso avverso gli atti indicati dall'art. 19** del D. Lgs. n. 546, ossia (come andremo a vedere) ad es. l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione, il provvedimento di irrogazione di sanzioni, il ruolo, l'avviso di mora, il diniego di rimborso, ecc., mentre gli altri atti non sono impugnabili autonomamente.

D'altro canto nell'ambito così individuato, il ricorso alle Commissioni, nei soli casi previsti dall'art. 19, rappresenta l'unico mezzo di tutela concessa ai contribuenti.

Prima di parlare dell'articolo 19 vorrei tornare **sull'organizzazione e la composizione delle commissioni tributarie.**

Quindi abbiamo già detto che a seguito della riforma della decreto legislativo n. 545/92 vi sono solo 3 gradi di giudizio. Il primo grado devoluto alle commissioni tributarie provinciali, il secondo grado devoluto alle Commissioni Tributarie Regionali, mentre il giudizio di legittimità si svolge dinanzi alla Corte di Cassazione.

Per la verità il decreto legislativo 545 menziona, altresì, anche la Commissione Tributaria Centrale, però, solo fino all'esaurimento dei ricorsi pendenti davanti ad essa.

Mentre prima della riforma vi erano 4 gradi di giudizio, il primo dinanzi alla commissione tributaria di primo grado, il secondo dinanzi alla commissione tributaria di secondo grado, poi vi era una fase suddivisa fra la commissione tributaria centrale con sede a Roma e le Corti d'Appello ed infine il quarto grado di giudizio innanzi la Corte di Cassazione.

Per quanto concerne l'attuale organizzazione e **composizione delle Commissioni**, ogni Commissione Tributaria ha un presidente ed è formata da una o più sezioni (ad es., a Catania sono presenti attualmente otto sezioni nella Commissione Tributaria Provinciale. )

A ciascuna di queste sezioni è assegnato un presidente, un vice presidente ed almeno quattro giudici.

I collegi giudicanti si formano nell'ambito di ciascuna delle sezioni e devono essere composti da almeno tre votanti e presieduti dal presidente o dal vicepresidente della sezione.

Il presidente della Commissione Tributaria Provinciale, oltre a presiedere la prima o l'unica sezione, svolge altre funzioni sue proprie, quali ad esempio quella di assegnare i ricorsi alle singole sezioni.

Le commissioni tributarie inoltre sono assistite da uffici di segreteria.

Per quanto riguarda la **scelta dei componenti delle commissioni tributarie** questa è fatta dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria. Queste scelte non sono libere perché per poter diventare giudice delle commissioni tributarie occorre possedere certi requisiti.

Ad esempio il ruolo di presidente di sezione è riservato soltanto a magistrati togati, mentre vicepresidenti possono essere anche componenti di commissioni con una determinata anzianità laureati in giurisprudenza o in economia e commercio;

Per quanto concerne i giudici delle commissioni tributarie gli artt. 4 e 5 del D. Lgs. n. 545/92 hanno previsto ed hanno individuato delle apposite qualifiche professionali (quali ad es., dottori commercialisti, avvocati, ecc.) spesso insieme a specifici requisiti di anzianità, che comportano senz'altro un innalzamento del livello di preparazione giuridica o tecnico contabile necessaria per svolgere il ruolo di giudice tributario.

## **INTRODUZIONE DEL GIUDIZIO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE.**

Ai sensi dell'art. 18, comma 1, Il processo tributario è introdotto mediante la proposizione del **ricorso** alla commissione tributaria provinciale.

Detto ricorso deve essere proposto nel termine perentorio di 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto.

Essendo perentorio il termine di 60 giorni il mancato rispetto dello stesso comporta l'inammissibilità del ricorso che sarà dichiarata dal presidente di sezione in sede di esame preliminare del ricorso ai sensi dell'art. 27 del Decreto Legislativo n. 546 del 92.

Quindi tutti gli atti elencati nell'art. 19 devono essere impugnati entro 60 giorni dalla loro notifica, pena la cristallizzazione dei loro effetti e, quindi, della pretesa in essi contenuta.

Un modo differente di introduzione del ricorso si ha soltanto quando si impugna il **rifiuto tacito** della restituzione di tributi, di sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti. In questo caso il ricorso può essere proposto a pena di inammissibilità, soltanto dopo il novantesimo giorno, dalla presentazione della domanda di restituzione, sino alla prescrizione del diritto (prescrizione ordinaria decennale).

Ai sensi del secondo comma dell'art. 18 il **ricorso deve contenere**

l'indicazione:

*A) della commissione tributaria cui è diretto;*

*B) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale;*

*C) dell'ufficio del ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;*

*D) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;*

*E) dei motivi.*

Inoltre, **l'articolo 18 al terzo comma** ci ricorda che il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere altresì l'indicazione dell'incarico.

La sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, ed infine è sancita l'inammissibilità del ricorso allorquando manca o è

assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma secondo, meno l'indicazione del codice fiscale.

**Il ricorso può essere proposto avverso uno di quegli atti elencati nell'art.**

**19 del D. Lgs. n. 546.**

L'articolo 19 citato intitolato "*atti impugnabili e oggetto del ricorso*" testualmente sancisce che il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;*
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;*
- c) il provvedimento che irrogare la sanzione;*
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;*
- e) l'avviso di mora;*

dal 2006 inoltre sono stati inseriti quali atti impugnabili dinnanzi la commissione tributaria:

- *e bis) l'iscrizione d'ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del decreto del presidente della Repubblica n. 602 del 73 e successive modificazioni,*

- *e ter) il fermo di beni mobili registrati* di cui all'art. 86 del decreto del presidente della Repubblica 602 del 73 e successive modificazioni.

inoltre ma questi erano già presenti prima della modifica del 2006 - perché nel 2006 sono stati aggiunti solo il fermo e l'ipoteca - sono impugnabili sempre dinnanzi la commissione tributaria sempre ai sensi dell'articolo 19:

*f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3;*

*g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;*

*h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;*

infine, sempre **al primo comma dell'art. 19**, vi è una norma di chiusura secondo cui è *impugnabile ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.*

Il **secondo comma dell'art. 19** sancisce che *gli atti di cui al comma primo devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'articolo 20.*

Il **3° comma**, invece, afferma che:

*Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente.*

*Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato soltanto per vizi propri.*

*La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.*

Per azionare la tutela tributaria, stante il dettato normativo di cui all'art. 19, è dunque necessario attendere uno degli atti indicati.

Ciò nondimeno, la tutela riguarda anche la legittimità dell'azione amministrativa che sfocia negli atti impugnabili, cioè concerne i vizi dell'atto impugnabile derivanti non solo dalla violazione delle norme sui suoi requisiti, ma anche di quelli relativi agli atti non impugnabili

autonomamente da esso presupposti, nonché in genere all'attività dell'amministrazione finanziaria che ha portato alla sua emanazione.

Difatti, non sarebbe conforme all'art. 113 della costituzione che gli atti non indicati nell'art. 19 del D. Lgs. n. 546 fossero sottratti al controllo giurisdizionale.

Ricordiamo che l'art. 113 della Costituzione assicura la tutela dei diritti e degli interessi legittimi contro tutti gli atti della Pubblica Amministrazione.

In questi casi il meccanismo che ha prescelto il legislatore tributario è quello della **tutela differita**, ossia nel differire la tutela fino all'emanazione del successivo atto impugnabile: ad es. i vizi dell'attività istruttoria potranno essere fatti valere nel giudizio avverso l'avviso di accertamento che si basa su di essi.

Pertanto, il ricorso alla commissione tributaria non è proponibile immediatamente contro qualsiasi atto o comportamento dell'amministrazione finanziaria dal quale il contribuente si ritenga leso in modo diretto ed attuale.

Per converso, quando gli atti inficiati da vizi siano autonomamente impugnabili, se il contribuente non si è avvalso tempestivamente della

possibilità di tutela offertagli contro tali atti, non potrà più contestarne utilmente la legittimità, né attraverso il ricorso contro quelli successivi, né attraverso un'autonoma azione di rimborso.

Ciò è confermato dal terzo comma dell'articolo 19 che espressamente:

- Ribadisce il principio di **tassatività** dell'impugnativa (primo periodo: afferma che gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente);
- Limita l'impugnativa ai **vizi propri** degli stessi atti (secondo periodo: ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri) i vizi propri sono inesattezze, errori, omissioni e false applicazioni di legge contenuti nell'atto impugnato;
- Ammette l'**impugnativa degli atti presupposti**, che non siano stati però ritualmente notificati, unitamente a quello successivo (terzo periodo: la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo).

In applicazione del disposto di cui al terzo comma dell'articolo 19, ciascuno degli atti richiamati in tale norma, può essere impugnato solo

per vizi propri, sicché ad esempio in sede di ricorso avverso la cartella di pagamento preceduta da avviso di accertamento, non si possono più sollevare questioni relative all'atto presupposto.

Nell'interpretare questa regola occorre però fare attenzione nell'esigenza di assicurare una effettiva tutela al contribuente.

Infatti, dobbiamo ricordare che, **gli atti della riscossione in certi casi sono fondati su precedenti atti già notificati al destinatario, ma in altri costituiscono il primo provvedimento che egli può impugnare** (si pensi, ad es. all'art. 36 bis e all'art. 36 ter). In quest'ultima ipotesi, il ricorrente può far valere tutte le ragioni per le quali la pretesa tributaria è illegittima anche se riguardanti i vizi propri di un atto diverso da quello impugnato. Così ad esempio l'iscrizione a ruolo fondata sulla dichiarazione potrà essere contestata adducendo l'erroneità di quest'ultima.

Nel caso in cui, invece, la notifica dell'atto presupposto fosse necessaria, il ricorrente può chiedere l'annullamento dell'atto di riscossione per l'omissione o la nullità di essa, ma può anche decidere di far valere nel ricorso avverso quest'ultimo atto le ragioni di legittimità sostanziale della pretesa tributaria, onde ottenere subito una decisione idonea ad

impedire all'amministrazione finanziaria di insistere in tale pretesa, ove fosse ancora nei termini, notificando all'atto presupposto ed un nuovo atto di riscossione.

**.....PERO'**

**il principio di tassatività degli atti impugnabili (nel diritto vivente) è entrato in crisi a seguito dell'ampliamento della giurisdizione delle commissioni tributarie**

Con l'ampliamento della giurisdizione tributaria ai tributi comunque denominati e con la recente evoluzione dei modelli di attuazione dei redditi, il principio di tassatività degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del decreto legislativo n. 546, ripetutamente affermato in passato, non solo in dottrina ma anche dalla stessa cassazione, è stato rimeditato.

La Cassazione, infatti, ha posto in luce la ristrettezza sopravvenuta, rispetto al momento della sua formulazione, dell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19.

In svariate sentenze, i giudici di legittimità hanno ritenuto che a seguito dell'ampliamento della giurisdizione tributaria questa è divenuta una giurisdizione generale e, pertanto, anche alla stregua degli articoli 24 e 53

della costituzione, devono ritenersi impugnabili anche atti atipici per garantire al contribuente una adeguata tutela giurisdizionale nei casi in cui viene comunicata una pretesa tributaria ormai definita in tutti i suoi elementi in quanto in questi casi sorge in capo al contribuente l'interesse ad agire ex art. 100 del c.p.c..

Al riguardo, va precisato che l'elaborazione giurisprudenziale e dottrinale dell'art. 19 ha portato ad una interpretazione estensiva dell'avviso di accertamento, tant'è che una serie di atti, pur non essendo espressamente denominati come tali, vengono ritenuti impugnabili assimilandoli proprio, per la funzione che svolgono, all'avviso di accertamento.