

Giurisdizione del giudice tributario e atti prodromici

di Chiara Chirico

Data di pubblicazione: 10-6-2026

Spetta al **giudice tributario** il sindacato sugli atti di imposizione tipizzati dall'art. 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. **Tale giurisdizione ha carattere pieno ed esclusivo e non si limita all'atto finale (nella specie, atto di accertamento), ma si estende alla legittimità di tutti gli atti prodromici e della sequenza procedimentale (nella fattispecie, ordini di verifica fiscale e processi verbali di constatazione della guardia di finanza).**

Guida alla lettura

La pronuncia n. 2790/2026 della VI Sezione del Consiglio di Stato si occupa di **precisare i confini tra la giurisdizione tributaria e quella amministrativa.**

Nel caso di specie, la società appellante aveva impugnato dinanzi al TAR i Processi Verbali di Constatazione (PVC) emessi dalla Guardia di Finanza recanti accertamento in materia di crediti d'imposta per *bonus* edilizi e tutti gli atti a questi presupposti, quali l'atto di annullamento delle denunce di accatastamento (c.d. DOCFA), l'atto di blocco amministrativo della Piattaforme Cessione Crediti d'imposta e la comunicazione di notizia di reato (CNR) dell'Agenzia delle Entrate inviata alla Procura della Repubblica.

Il TAR aveva declinato la propria giurisdizione in favore di quella del giudice tributario.

La società è insorta in appello lamentando l'errata declinatoria di giurisdizione, dal momento che gli atti impugnati sono espressione di potere amministrativo e producono una lesione attuale non altrimenti tutelabile. Secondo tale prospettiva, la futura impugnazione dell'atto impositivo non sarebbe rimedio effettivo contro misure amministrative di carattere invasivo e interdittivo dell'attività imprenditoriale. Il blocco della Piattaforma 'Cessione Crediti' integrerebbe, infatti, secondo l'appellante, un comportamento amministrativo riconducibile all'esercizio del potere e sindacabile dal G.A.; così come l'atto materiale amministrativo atipico della trasmissione della notizia di reato che avrebbe prodotto una lesione attuale e perdurante.

Il Collegio rigetta l'appello e conferma la giurisdizione stabilita dal TAR.

I rapporti tra giurisdizione tributaria e giurisdizione amministrativa sono definiti nel senso che **alla prima spetta il sindacato sull'atto di imposizione rientrante nelle ipotesi previste dall'art. 19 d.lgs. n. 546/1992 - vigente *ratione temporis* - e alla seconda spetta, ai sensi dell'art. 7, comma 1, c.p.a., la cognizione in via principale sugli atti regolamentari o amministrativi generali dell'amministrazione finanziaria in materia tributaria.**

La giurisprudenza di legittimità ha in proposito chiarito che **la giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento**, ivi compresi gli ordini di verifica, a seguito dei quali l'attività di accertamento inizia. Gli eventuali vizi degli ordini di verifica, in quanto atti della sequenza procedimentale, potranno essere dedotti soltanto con l'impugnazione del provvedimento che conclude l'"iter" di accertamento.

Qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo, gli ordini di verifica ipoteticamente lesivi di diritti soggettivi del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge e le connesse compressioni dei propri diritti anche costituzionali (tra cui quello di iniziativa economica che verrebbe in rilievo nel caso concreto) sono autonomamente impugnabili dinanzi al giudice ordinario.

Sotto questo profilo, infatti, non si potrebbe trarre alcun argomento contrario dall'art. 7, comma quarto, della legge n. 212 del 2000, che si limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo, secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di atti di natura provvedimentale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva.

Ne deriva che **qualora l'eventuale lesione di diritti non possa trovare tutela nell'alveo del processo avanti il Giudice tributario, questa potrà essere portata alla cognizione del Giudice ordinario, ma non del Giudice amministrativo; senza che sia in alcun modo configurabile alcun vuoto di tutela.**

In applicazione di tali criteri, se ne conclude che, da un lato, i PVC impugnati costituiscono atti endoprocedimentali e meramente istruttori, privi di autonoma lesività, trovando la loro naturale conclusione e la loro unica impugnabilità nell'avviso di accertamento definitivo riservato alla cognizione del giudice tributario ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 546/1992; né, dall'altro lato, si controverte in relazione a regolamenti e atti generali che rimangono peraltro sempre conoscibili dal giudice tributario in via incidentale, ai fini della relativa disapplicazione, ai sensi dell'art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546/1992.

Per tali motivi, l'appello viene respinto con conferma delle statuizioni del TAR in punto di giurisdizione.

Pubblicato il 08/04/2026

N. 02790/2026 REG.PROV.COLL.

N. 01505/2026 REG.RIC.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Consiglio di Stato

in sede giurisdizionale (Sezione Quarta)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 1505 del 2026, proposto da
Mama International Business S.r.l. e Sviluppo Immobiliare Valle' S.r.l.s, in persona dei rispettivi
legali rappresentanti *pro tempore*, rappresentate e difese dall'avvocato Maria Marisa De
Martino, con domicilio eletto presso il suo studio in San Severo, via Matteo Tondi, n. 126;

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e
difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliataria *ex lege* in Roma, via dei Portoghesi,
n. 12;
Guardia di Finanza, non costituita in giudizio;

per la riforma

?della sentenza breve del Tribunale Amministrativo Regionale per la Puglia n. 196/2026.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visto l'atto di costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nella camera di consiglio del giorno 19 marzo 2026 il Cons. Giordano Lamberti e
udita per le parti l'avvocato Maria Marisa De Martino;

Sentite le stesse parti ai sensi dell'art. 60 cod. proc. amm.;

Viste le conclusioni delle parti come da verbale;

Rilevato che:

- le società appellanti Mama International Business - Mib S.r.l. e Sviluppo Immobiliare Vallè S.r.l. adivano il Tribunale Amministrativo Regionale per la Puglia per ottenere l'annullamento:
 - dei Processi Verbali di Constatazione (PVC) emessi, rispettivamente, dai Nuclei PEF della Guardia di Finanza di Bari il 12 dicembre 2025 e di Foggia il 18 dicembre 2025, recanti accertamento nei confronti delle società ricorrenti in materia di crediti d'imposta per bonus edilizi "ordinari";
 - dell'avviso di annullamento catastale in autotutela (variazione prot. 2022FG0202222 del 29 novembre 2022) emesso dall'Ufficio del Territorio – Agenzia delle Entrate di Foggia, con cui sono state annullate retroattivamente le denunce di accatastamento (DOCFA) relative al complesso "Baia San Felice" in Vieste (FG), quale atto presupposto dai PVC impugnati;
 - della comunicazione di notizia di reato (CNR) dell'Agenzia delle Entrate di Roma, inviata in data 10 dicembre 2021 alla Procura della Repubblica di Roma, nonché il precedente atto materiale del blocco amministrativo del 2 dicembre 2021 della Piattaforme Cessione Crediti d'imposta delle ricorrenti;
 - di ogni altro atto presupposto, comunque connesso e/o consequenziale, richiamato negli atti impugnati, ovvero anche non richiamato e/o non conosciuto dalle odierne ricorrenti (comprese le comunicazioni interne all'Agenzia delle Entrate, alla GdF, al MEF e tra la medesima Istituzioni, e le eventuali segnalazioni antifrode);
- il Tar adito, con la sentenza indicata in epigrafe, ha dichiarato il difetto di giurisdizione del Giudice Amministrativo, indicando quale giudice munito di giurisdizione il Giudice Tributario;
- l'originaria parte ricorrente ha proposto appello avverso tale pronuncia, contestando l'"erronea declinatoria di giurisdizione: gli atti/Comportamenti impugnati sono espressione di potere amministrativo e producono lesione attuale (non altrimenti tutelabile)";
- a tal fine parte appellante ha dedotto, tra l'altro, che:
 - la sentenza ha errato perché ha compiuto il riparto sulla mera etichetta 'tributaria' di atti presupposti, ignorando la lesione amministrativa attuale e l'assenza di rimedio alternativo effettivo. Ne conseguirebbe la giurisdizione del G.A. quantomeno sul segmento blocco/inerzia/atti materiali e digitali con effetti immediati, continuativi e 'paralizzanti' dell'attività d'impresa e dei cantieri;
 - che il rinvio alla futura impugnazione dell'atto impositivo non è rimedio effettivo contro misure amministrative invasive/interdittive;
 - l'erronea qualificazione del blocco della Piattaforma 'Cessione Crediti' quale mero fatto, trattandosi, secondo l'appellante, di comportamento amministrativo riconducibile all'esercizio del potere e sindacabile dal G.A.;
 - la sindacabilità della CNR del 10.12.2021 quale atto materiale amministrativo atipico che ha prodotto una lesione attuale e perdurante;
 - l'illegittimità degli annullamenti catastali ex tunc per carenza di motivazione su interesse pubblico, assenza di contraddittorio, l'uso strumentale a fini extra-catastali;
 - la violazione dei principi di irretroattività, legalità e tutela dell'affidamento, stante l'applicazione retroattiva di regole antifrode a bonus 'ordinari' sorti ante 12.11.2021;
 - la violazione dell'art. 2-ter D.L. 11/2023 conv. L. 38/2023;
 - in via subordinata, chiede si sollevare questione di legittimità costituzionale per 'vuoto di tutela', prospettando che l'art. 19 D.Lgs. 546/1992 (vigente fino al 31.12.2026; dal 1.1.2027 art. 65 D.Lgs. 175/2024) e norme collegate, come interpretate, impediscono ogni controllo sugli atti presupposti atipici e sui comportamenti amministrativi lesivi;

- parte appellante ha inoltre riproposto i motivi dedotti con il ricorso di primo grado;

Ritenuto che l'appello sia infondato, dovendosi confermare la statuizione del Tar che ha declinato la giurisdizione del Giudice amministrativo, per le ragioni già ampiamente illustrate nel decreto monocratico che ha respinto l'istanza cautelare proposta da parte appellante e da intendersi in questa sede integralmente richiamato, essendo pertanto sufficiente osservare che:

- i rapporti tra giurisdizione tributaria e giurisdizione amministrativa sono definiti nel senso che alla prima spetta il sindacato sull'atto di imposizione rientrante nelle ipotesi previste dall'art. 19 d.lgs. n. 546/1992 e alla seconda spetta, ai sensi dell'art. 7, comma 1, cod. proc. amm., la cognizione in via principale sugli atti regolamentari o amministrativi generali dell'amministrazione finanziaria in materia tributaria (cfr. Cons. St. n. 3170 del 2023);

- la giurisprudenza (cfr. Corte Cass. n. 6315 del 16/03/2009) ha chiarito che la giurisdizione del giudice tributario, a seguito della modifica introdotta dall'art. 12, comma secondo, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 all'art. 2 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento, ivi compresi gli ordini di verifica, a seguito dei quali l'attività di accertamento inizia. Gli eventuali vizi degli ordini di verifica, in quanto atti della sequenza procedimentale, potranno tuttavia essere dedotti soltanto e nel momento in cui si impugni il provvedimento che conclude l'"iter" di accertamento. Qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo, gli ordini di verifica ipoteticamente lesivi di diritti soggettivi del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, e le connesse compressioni dei propri diritti anche costituzionali (in particolare, libertà di domicilio, di corrispondenza, di iniziativa economica, etc.) saranno autonomamente impugnabili dinanzi al giudice ordinario, nessun elemento potendosi ricavare dall'art. 7, comma quarto, della legge n. 212 del 2000, che si limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo, secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di atti di natura provvedimentoale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva (cfr. anche Corte Cass. n. 11082 del 07/05/2010);

- nel giudizio in esame sono stati impugnati: a) i processi verbali di constatazione della Guardia di finanza, recanti accertamento in materia di crediti d'imposta per bonus edilizi "ordinari; b) l'avviso di annullamento catastale in autotutela (variazione prot. 2022FG0202222 del 29 novembre 2022) emesso dall'Ufficio del Territorio; c) la comunicazione di notizia di reato; d) l'atto materiale del blocco amministrativo del 2 dicembre 2021 della Piattaforme Cessione Crediti d'imposta;

- appare evidente che tali atti si inseriscono nell'attività materiale e procedimentale funzionale all'accertamento delle imposte e/o all'accertamento di un illecito penale sulla quale non sussiste la giurisdizione del Giudice amministrativo;

- infatti, nella specie, non si controverte in relazione a regolamenti ed atti generali che rimangono peraltro sempre conoscibili dal giudice tributario in via incidentale, ai fini della

relativa disapplicazione, ai sensi dell'art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546/1992, e dunque ai fini del sindacato ad esso spettante sull'atto di imposizione, ma si controverte rispetto ad effetti di una complessa indagine riferita a specifici soggetti e relativa ad un ipotizzato sistema fraudolento di creazione di falsi crediti d'imposta per importi molto rilevanti (su cui Corte Cass. n. 42012 del 2022 che ha rigettato i ricorsi volti a contestare il sequestro);

- alla luce della giurisprudenza innanzi citata, l'eventuale lesione dei diritti dell'appellante, ove non possa trovare tutela nell'alveo del processo avanti il Giudice tributario, potrà essere portata alla cognizione del Giudice ordinario, ma non del Giudice amministrativo; ne deriva come non sia in alcun modo configurabile il supposto vuoto di tutela paventato dall'appellante;

- alla luce delle considerazioni che precedono, diretta applicazione dei principi affermati da questo Consiglio e della Corte di Cassazione, l'appello è pertanto infondato, a prescindere da ogni ulteriore rilievo;

- in ogni caso, appaiono corretti anche gli ulteriori rilievi del Tar, secondo il quale i Processi Verbali di Constatazione redatti dalla Guardia di Finanza costituiscono atti endoprocedimentali e meramente istruttori, privi di autonoma idoneità a incidere direttamente sulla situazione giuridica del contribuente, sicché la loro funzione è preparatoria e interna all'iter accertativo, trovando la loro naturale conclusione e la loro unica impugnabilità nell'avviso di accertamento definitivo, atto espressamente riservato alla cognizione del giudice tributario ai sensi dell'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992;

- tale conclusione deve ritenersi valevole anche in relazione al contestato blocco della piattaforma di cessione crediti; per altro, tale provvedimento, in base a quanto affermato dalla stessa appellante, è stato successivamente superato, almeno in relazione ad alcune posizioni (ma l'appellante non specifica quali, rendendo così generica la censura ed indeterminati i termini del supposto pregiudizio) dal provvedimento cautelare penale di sequestro, sul quale non sussiste la giurisdizione del Giudice amministrativo; in relazione a tale specifico aspetto deve inoltre ribadirsi quanto già rilevato nel decreto monocratico citato, e cioè che, anche assumendo l'esistenza di un vuoto di tutela legato all'uso del potere digitale dell'amministrazione, è nell'ambito della cognizione del giudice tributario che tale situazione deve trovare una risposta;

- il Tar ha inoltre già rilevato che l'avviso di annullamento catastale è stato impugnato in autonomo ricorso dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di Foggia;

- non vale a radicare la giurisdizione del Giudice amministrativo il fatto che il ricorso di primo grado non si limitava a "contestare" la CNR, ma introduceva una domanda che includeva l'ostensione/riscontro su atti, istruzioni e comunicazioni interne che costituiscono (o giustificano) il blocco;

- al riguardo, resta ferma la possibilità per l'appellante di svolgere in via amministrativa un'autonoma domanda di accesso documentale (al ricorrere dei relativi presupposti ed ove non abbia ad oggetto gli atti dell'indagine penale soggetti al regime di ostensione previsto dal c.p.p.) sul cui esito, ove di eventuale diniego, può ipotizzarsi la giurisdizione del giudice

amministrativo;

Ritenuto che, per le ragioni esposte, l'appello vada respinto, con condanna di parte appellante alla refusione delle spese di lite, come liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Sesta) respinge l'appello e condanna parte appellante alla refusione delle spese di lite in favore dell'amministrazione costituita, che si liquidano in €3.000, oltre accessori come per legge.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 19 marzo 2026 con l'intervento dei magistrati:

Hadrian Simonetti, Presidente

Giordano Lamberti, Consigliere, Estensore

Davide Ponte, Consigliere

Lorenzo Cordi', Consigliere

Thomas Mathà, Consigliere