

Doc. 1

L'impugnazione facoltativa degli avvisi bonari (et similia): cui prodest?

La nozione di atto facoltativamente impugnabile, vale a dire l'opportunità concessa al contribuente di contrastare immediatamente la formulazione, in qualunque modo espressa (magari mediante un bollettino di c/c postale), di una "pretesa compiuta" (senza dover attendere, quindi, la notifica da parte dell'erario del provvedimento impositivo), rappresenta un classico esempio di buoni propositi destinati a produrre, però, deleteri risultati pratici.

Allorché la Cassazione concepì, circa dieci anni addietro, detta nozione non v'è dubbio che fosse animata dall'intento di allineare il processo tributario al processo comune (ordinario o amministrativo) che non conosce il meccanismo dilatorio della tutela differita (espressa dall'art. 19 D.Lgs. n. 546/92) ma garantisce una tutela immediata a fronte della lesione della sfera giuridica del privato, perfettamente in linea, peraltro, con i principi del giusto processo (art. 111 Cost. siccome delineato anche in sede di comunità europea). Peraltro siffatto aggiornamento rappresenta un portato della giurisdizione

esclusiva in materia tributaria riconosciuta alle Commissioni a partire dal 2005.

Resta il fatto, però, che tutti gli operatori del processo tributario si rendono conto, sulla loro pelle, delle notevoli incertezze ricostruttive e applicative che ha comportato questa ulteriore lettura estensiva dell'art. 19.

Ciò perché la nozione viene rappresentata mediante un sintagma alquanto generico e sfilacciato (“pretesa tributaria compiuta”) che consente all'interprete, ivi compresa la componente giudiziaria, s'intende, di formulare ipotesi ricostruttive le più varie sullo sfondo delle incertezze che caratterizzano l'oggetto del processo tributario. Docet, al riguardo, la vicenda della diretta impugnabilità degli estratti di ruolo solo di recente negata dalle sezioni unite dopo aver provocato laceranti spaccature all'interno della Corte (a causa dell'omessa notifica della cartella e, dunque, dello stesso ruolo).

Su un piano diverso si pone la c.d. impugnabilità degli avvisi bonari (così come degli inviti di pagamento).

In tal caso la questione sconta, piuttosto, l'incertezza dell'effettiva esistenza di una “pretesa compiuta” espressa dall'erario giacché siamo di fronte ad atti endoprocedimentali

dai quali traspare una pretesa solo in fieri (favorita dalla recente affermazione del contraddittorio necessario nel procedimento impositivo).

Trascurando i profili sistematici del tema intendo, però, segnalare alcuni non trascurabili inconvenienti pratici.

Intanto l'orientamento (nel senso dell'impugnabilità) non è univoco. Si registrano sentenze di segno diametralmente contrario che alimentano motivati dissensi anche da parte dei giudici di merito con l'eventualità, addirittura, della condanna alle spese per effetto della soccombenza in giudizio.

In realtà non è del tutto scontato addurre che l'avviso bonario (o l'invito al pagamento) rappresenti una "pretesa compiuta" giacché sembra del pari sostenibile che la stessa sia, piuttosto, in itinere tale da dubitare dell'esistenza dell'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. in capo al contribuente. In tale prospettiva la tutela dovrebbe essere direttamente ancorata alla decisione finale - conclusiva del procedimento - e non anticipata agli snodi del suo iter di formazione.

Ma l'incognita più significativa è rappresentata dai potenziali sviluppi della vicenda.

Pur essendo concepita la c.d. impugnabilità degli avvisi al fine di anticipare la tutela e, quindi, lato sensu a favore del

contribuente, la Cassazione non ha ben valutato (o non è riuscita a risolvere convenientemente) gli effetti della concessa opportunità: gli è che successivamente alla comunicazione dell'avviso l'amministrazione notifica (anche per non incorrere in colpevoli decadenze) la cartella di pagamento sicché il contribuente che ha di già impegnato l'apparato giudiziario utilizzando la c.d. impugnazione facoltativa è posto nell'incertezza del comportamento processuale da adottare nei confronti del provvedimento impositivo.

La Cassazione ha risolto il dilemma nei seguenti termini: *“l'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria che sostituisce l'atto precedente e provoca la caducazione d'ufficio del giudizio pendente sull'avviso bonario”* (Cass., sez. trib., n. 7344/2012).

Effetto singolare, si reputa, anche perché configura una sorta di impugnazione condizionata ad un evento (l'iscrizione a ruolo) che l'agenzia ha, peraltro, il dovere istituzionale di effettuare per non incorrere nella decadenza, con la concreta prospettiva di frustrare del tutto l'iniziativa processuale del contribuente. Insomma il contribuente avrebbe inutilmente incardinato un processo (ed affrontato i relativi costi) e si dovrebbe altresì

gravare dell'onere di affrontare un ulteriore processo con lo stesso oggetto (la Corte ritiene che il ruolo produca un effetto novativo della pretesa: ma se la pretesa è – come dovrebbe essere – identica l'effetto è, al più, riproduttivo e superflua sarebbe, quindi, la duplicazione del processo).

Secondo la Corte, insomma, si potrebbe avere torto due volte sulla stessa questione. In tale contesto quale professionista si sentirebbe di consigliare al cliente di adire il giudice per ottenere una siffatta “immediata” giustizia?

Prof. Avv. Salvo Muscarà

Presidente ANTI - sez. Sicilia orientale