

FATTI (E MISFATTI) DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

**ATTI FACOLTATIVAMENTE IMPUGNABILI: TERMINE
DEL RICORSO AL GIUDICE TRIBUTARIO**

Nel corso dell'animato dibattito conclusivo del convegno promosso dall'ANTI con il patrocinio dell'Associazione nazionale magistrati tributari svoltosi lo scorso novembre presso l'Aula Magna della Facoltà di Economia, sollevai la problematica del termine di impugnazione del ruolo e/o della cartella successivamente al rilascio dell'estratto di ruolo da parte dell'Agente della riscossione. Conclusi che non decorreva termine alcuno (quindi la cartella potrebbe sempre essere impugnata) fintantochè, s'intende, l'amministrazione finanziaria non proceda alla rituale notifica dell'antecedente provvedimento impositivo (obbligatoriamente impugnabile, pena la cristallizzazione della pretesa, giacché inserito nell'elenco di cui all'art. 19 D. Lgs. n. 546/92).

Fui pertanto critico sui contenuti della sentenza della Suprema Corte di Cassazione (n. 13584/17) la quale, di converso, impegnava il contribuente a ricorrere nel termine di 60 gg. dalla “conoscenza” dell’atto (vale a dire dalla consegna dell’estratto).

In definitiva nessun distinguo, sotto il cennato profilo, tra provvedimento necessariamente impugnabile e atto c.d. facoltativamente impugnabile.

Si accese un vivace dibattito nel corso del quale incassai l’adesione del consigliere Paternò Raddusa, magistrato ordinario in atto distaccato presso la Corte Costituzionale, ma dovetti registrare un fitto fuoco di sbarramento da parte del dott. Raffiotta, Presidente della Commissione Tributaria Provinciale e della dott.ssa Cabrini, magistrato del Tar nonché giudice della Commissione Provinciale (come, del resto, lo stesso Paternò Raddusa). L’antitetica opzione ermeneutica faceva leva, fondamentale, sulla struttura impugnatoria del processo (dettata, si reputa, dall’art. 21 D.Lgs. n. 546/92) che non

consentirebbe di lasciare indefinitamente in sospeso l'accesso alla tutela.

La vicenda interpretativa registra, però, un seguito secondo direttrici assolutamente divergenti: la Corte ha ribadito, per un verso, l'illustrato orientamento restrittivo (Cass. n. 2317/18) ma, di contro, ha ritenuto, in estrema sintesi, che da un atto "facoltativamente" impugnabile non possa, incoerentemente, derivare un "obbligo" di impugnazione (Cass. n. 26129/17; conforme Cass. n. 1302/18). Quid iuris?

E'opportuno, per l'istante, che i professionisti che affrontano la questione, onde scongiurare l'eventualità di proporre ricorsi dichiarati inammissibili (subendo, il contribuente, la beffa di corrispondere il contributo unificato e, per sovramerco, magari la condanna alle spese del giudizio), si volgano al vento procedendo, prudenzialmente, all'impugnazione dei provvedimenti presupposti nel termine decadenziale decorrente dalla consegna dell'estratto.

Sul piano ricostruttivo siano consentiti, nondimeno, alcuni sommari rilievi critici: in primis la concezione secondo la quale il provvedimento impositivo debba essere necessariamente impugnato nel termine decadenziale già a decorrere dalla “conoscenza” non solo è contrastata dal puntuale tenore dell’art. 21 (il quale ricollega l’onere di impugnazione alla rituale “notifica” del provvedimento) ma è puranco avversata dalla stessa Corte, nella suprema autorità della composizione a sezioni unite (sede nella quale si esprime la c.d. funzione nomofilattica, volta alla composizione dei dissidi interni alla sezione tributaria), secondo cui dalla mera “conoscenza” del provvedimento non decorre, diversamente dal diritto amministrativo, il termine dell’impugnazione giacché atto “recettizio” (e, dunque, produttivo di effetti giuridici solo se ritualmente notificato: Cass. n. 19704/15); per altro verso, la tesi restrittiva (necessità dell’impugnazione nel termine perentorio) collide frontalmente con il parallelo orientamento giurisprudenziale secondo il quale il

“preavviso di fermo” di beni mobili registrati (ovvero di iscrizione di ipoteca su immobili) non debba essere impugnato nel termine decadenziale, giacché rappresenta, semplicemente, la mera “anticipazione” dell’emanando provvedimento impositivo istituzionalmente previsto dalla legge; pertanto siffatta previa “comunicazione” costituisce un atto solo facoltativamente impugnabile (così Cass. n. 26129/17; rilevante Cass. n. 4587/17, la quale sancisce che l’omessa notificazione del preavviso determina la nullità dell’iscrizione per violazione del diritto al previo contraddittorio).

Ne consegue, anche in tal caso, l’impugnabilità sine die del fermo (o dell’ipoteca) nell’ipotesi che l’amministrazione ometta di notificare ritualmente il provvedimento (ma si limiti a comunicare il preavviso).

In realtà costringere il contribuente ad accedere alla tutela nel termine perentorio rappresenta un retaggio (magari inconscio) della concezione del processo in termini di puro annullamento del

provvedimento impositivo, senza considerare, però, che nel contesto dell'attuale "diritto vivente", oggetto del giudizio non è necessariamente il provvedimento ma anche direttamente la pretesa (in applicazione del generale meccanismo processuale di cui all'art. 19, terzo comma). Del resto la previsione del termine decadenziale risulta, in generale, funzionalmente collegata all'effetto della definitività del provvedimento (conseguente alla sua omessa impugnazione); nell'ambito, peraltro, di un processo che può riguardare il provvedimento ma anche unicamente la pretesa, come è proprio di una giurisdizione esclusiva, la regola della perentorietà non rinviene generale applicazione. Non a caso le Sezioni Unite hanno ripetutamente insegnato che il mero "vanto" di una pretesa sia di già sufficiente a fondare l'interesse ad agire del contribuente ex art. 100 c.p.c. il quale intenda immediatamente "chiarire" la propria posizione con l'erario piuttosto che attendere l'esternazione in forme provvedimentali della pretesa stessa (sul punto vd. la fondamentale Cass. n.

16776/05; ex multis, inoltre, Cass. n. 15946/10). E' fortemente auspicabile, comunque, che la Corte (ovvero il legislatore) rinvenga strumenti più consoni di osservanza della funzione nomofilattica esercitata dalle sezioni unite allo scopo di evitare continui e impertinenti casi di "ribellione" interpretativa che rendono la giustizia tributaria un deleterio risiko.

Prof. Avv. Salvo Muscarà

Presidente ANTI - Sezione Sicilia Orientale