

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I
MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA
REGIONE SICILIA - CATANIA 21-22 OTTOBRE 2016**

**Traccia della relazione del Prof. Avv. Salvo Muscarà in tema di
“Atti impugnabili”**

SOMMARIO: 1. Premessa ricostruttiva: risalente giurisdizione esclusiva in materia di provvedimenti impositivi - 1.2 Giurisdizione esclusiva estesa all'intera materia tributaria - 2. Superamento (non senza incertezze e contrasti) della struttura necessariamente impugnatoria del processo tributario. Contraddizione tra tassatività dell'elenco e facoltatività dell'impugnazione - 3. Categorie di atti impugnabili - 4. L'impugnazione facoltativa degli avvisi bonari (et similia): cui prodest? - 5. Atti endoprocedimentali - 6. Incertezze in ordine all'impugnabilità degli estratti di ruolo rilasciati al contribuente dall'Agente della riscossione.

1. Premessa ricostruttiva: risalente giurisdizione esclusiva in materia di provvedimenti impositivi.

La Corte Suprema ha ripetutamente sostenuto che la riforma del processo tributario del 2001¹ ha introdotto nel sistema processuale la giurisdizione esclusiva nella materia dei tributi.

Proiettando un fugace sguardo alla giurisdizione delle Commissioni nel periodo anteriore², comunque, si può ritenere che le Commissioni tributarie di già esercitassero una giurisdizione esclusiva limitatamente, peraltro, all'impugnazione dei provvedimenti impositivi in senso lato (attinenti, cioè, all'*an* e/o al *quantum debeatur*) laddove provvedimenti di diversa matrice funzionale (si allude, ad esempio, ai provvedimenti emanati nell'esercizio di attività discrezionale) andassero attribuiti alle

¹ Legge 28 dicembre 2001, n. 448.

² A partire, peraltro, dalla riforma del processo attuata con il D.P.R. n. 636/72.

concorrenti giurisdizioni dell'AGO o dei TAR a seconda delle ordinarie coordinate di ripartizione della giurisdizione (ossia all'AGO in ordine ai rapporti ai quali erano sottesi diritti soggettivi perfetti, ai TAR relativamente ai provvedimenti concernenti interessi legittimi).

Nonostante la vivacità delle ricostruzioni sulla natura del processo dinanzi alle Commissioni, non si dubitava, comunque, del fatto che essendo consentito l'accesso esclusivamente per il tramite dell'impugnazione di un provvedimento impositivo, scaturente, di norma, dall'esercizio di attività vincolata, l'indagine in ordine alle posizioni giuridiche soggettive a fronte di consimili provvedimenti risultasse solo dogmaticamente affascinante, ma concretamente superflua giacché, in ogni caso, la giurisdizione era attribuita al giudice speciale tributario, destinatario unico dei ricorsi del contribuente nello specifico settore dell'impugnazione dei provvedimenti impositivi.

Peraltro non conduceva a conclusioni diverse la concomitante indagine sulla effettiva latitudine dei provvedimenti impositivi impugnabili sviluppata comunque all'interno di due indiscussi caposaldi sistematici: la riconosciuta tassatività del novero degli atti impugnabili espressa dal legislatore nell'art. 19 e la parallela esigenza, d'altra parte, che non si registrassero concreti vuoti di tutela per effetto dell'emanazione di provvedimenti solo nominalmente non inseriti nell'elenco ma funzionalmente presenti nel sistema di attuazione delle imposte a loro volta selettivamente elencate nell'art. 2.

Il fatto era che siffatta indagine interpretativa (c.d. estensiva) si svolgeva pur sempre all'interno della nozione di provvedimento impositivo (o, se si preferisce, di funzione impositiva) sì da non alterarne la logica di sistema

sinteticamente illustrata.

Individuare già nel processo tributario previgente (ossia riconoscere che la materia era ripartita nei tre giudici: ordinario, amministrativo e speciale) l'esistenza di una giurisdizione piena ed esclusiva (per motivi storici limitata ai provvedimenti impositivi) comportava che anche in tale antecedente periodo il contribuente poteva proporre azioni di accertamento e/o di annullamento e di condanna (ossia la tipologia ordinaria delle azioni proponibili nel contesto di ogni giurisdizione esclusiva), avverso gli atti impositivi che il legislatore aveva cura di elencare tassativamente.

In occasione dell'impugnazione di tale tipo di atti, il contribuente può denunciare o vizi c.d. "formali"³ (attinenti al procedimento impositivo ovvero al contenuto dell'atto siccome prescritto dalla legge), nel qual caso ottiene una sentenza di annullamento che elimina dal mondo giuridico il provvedimento ma, al contempo, ripristina, potenzialmente (tranne l'avveramento di decadenze), l'esercizio del potere impositivo (atteso che la sentenza non interloquisce sul rapporto ma concerne solo la legittimità formale dell'atto impugnato) ovvero vizi "sostanziali" (o di merito) che attengono all'infondatezza dell'atto con il quale si pretende ingiustamente un'imposta maggiore rispetto a quella dovuta per legge.

In quest'ultimo caso la sentenza di merito definisce il rapporto nel senso che il regime giuridico della fattispecie diviene quello consacrato dal giudice, sicché l'amministrazione finanziaria è spogliata di qualsiasi potere impositivo (sui fatti sottoposti al vaglio del giudice, s'intende). Si dispiega, in quest'ultima ipotesi, una giurisdizione di accertamento del rapporto.

Al potenziale dualismo delle azioni promuovibili impugnando un

³ La distinzione tra vizi formali e sostanziali è, comunque, puramente descrittiva.

provvedimento, si contrappone l'unicità dell'azione di accertamento promossa dal contribuente in veste sostanziale di attore in quanto non subisce una pretesa dell'amministrazione ma, semmai, la esercita (vuoi sotto forma di rimborso che di riconoscimento di uno status (soggetto che gode di esenzione o agevolazione, con diritto alla definizione agevolata, ecc.).

La distinzione tra i due tipi di azione è fondamentale perché di già sottesa al meccanismo processuale di cui al terzo comma dell'art. 19 che la Cassazione, come avremo modo di approfondire, pone quale principio generale del processo onde attenuare gli effetti negativi della separazione tra fase di cognizione del processo e fase dell'esecuzione giacché affidate a giudici diversi.

1.2 Giurisdizione esclusiva estesa all'intera materia tributaria.

Il passaggio, di matrice essenzialmente giurisprudenziale⁴, per certi versi repentino ed inaspettato, alla giurisdizione esclusiva estesa all'intera materia tributaria, ha costretto la Corte ad affrontare nodi interpretativi scaturenti dall'originale scenario:

a) innanzitutto nel processo hanno fatto improvvisamente irruzione nuovi modelli impositivi in vigore nelle materie in precedenza escluse dalla giurisdizione delle Commissioni (quali il settore delle dogane, i contributi obbligatori dei Consorzi, la TIA, ecc. ...).

In altri termini al giudice tributario sono stati sottoposti peculiari schemi attuativi del prelievo scaturenti dalla generalizzazione della giurisdizione a tutti i tributi (ai quali, nonostante tutto, il giudice tributario doveva fornire

⁴ Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776, in Riv. dir. trib., 2006, II, 29, ed ivi S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione.*

adeguata tutela superando, eventualmente, le secche dell'art. 19);

b) gli stessi schemi attuativi delle imposte dirette e dell'IVA, peraltro, hanno registrato profili profondamente innovativi dettati dall'obiettivo di applicare sistematicamente nei vari procedimenti il principio del contraddittorio (mutuandolo da concomitanti evoluzioni normative del diritto amministrativo). Da tali originali sub-procedimenti, che hanno interessato principalmente le fasi della liquidazione delle imposte e dell'accertamento vero e proprio, è scaturita la necessità della determinazione ancora *in fieri*, dunque precoce ed anticipata, della pretesa comunicata al contribuente anteriormente all'emissione del provvedimento impositivo istituzionalmente contemplato dalla legge, ai fini della preventiva condivisione del contenuto da parte di entrambi i protagonisti del rapporto onde garantirne stabilità (in funzione deflativa del contenzioso) e definitività del dovuto (a beneficio della immediata riscossione);

c) sono stati introdotti, infine, numerosi istituti, principalmente in materia di riscossione dei tributi, volti ad alleviare le stringenti difficoltà dei contribuenti in periodi di pesante recessione economica ed assicurare entrate più sicure e costanti giacché spalmate nel tempo⁵.

In tale scenario in costante evoluzione la Corte ha affrontato le problematiche della persistente vigenza del principio di tassatività dell'elenco degli atti impugnabili e, correlativamente, la natura delle azioni esperibili nel nuovo variegato contesto sostanzial-processuale.

2. Superamento (non senza incertezze e contrasti) della struttura necessariamente impugnatoria del processo tributario.

⁵ In particolare Equitalia ha registrato ultimamente un record di istanze di rateizzazione delle cartelle di pagamento.

Contraddizione tra tassatività dell'elenco e facoltatività dell'impugnazione.

L'alternativa che ha innanzitutto impegnato la Corte, subito dopo l'affermazione della giurisdizione esclusiva, verteva sul seguente dualismo: continuare ad applicare la struttura necessariamente impugnatoria di provvedimenti (*rectius*: addirittura selettivamente impugnatoria), ribadendo in tal modo la logica della tutela differita dettata dall'art. 19 ovvero consentire, parallelamente, l'accesso immediato alla tutela allorquando l'amministrazione, anteriormente all'emanazione del provvedimento impositivo, confezioni meri atti comunque espressivi di una pretesa.

Siffatte ultime evenienze, del resto, si sono moltiplicate nell'ultimo ventennio per effetto degli interventi legislativi e della prassi comportamentale alle quali si accennava in precedenza. E' stata, probabilmente, l'esistenza di questa variegata realtà procedimentale, anticipatrice dell'emissione dei provvedimenti impositivi veri e propri, a far propendere la Corte Suprema per l'accesso immediato alla tutela giurisdizionale nell'ipotesi che, comunque, l'amministrazione formuli una "compiuta pretesa tributaria" (a tal riguardo è sufficiente richiamare una ricca casistica esemplificativa comprendente l'emissione di preliminari bollette - fatture da parte degli ATO, normalmente inviate per posta semplice; gli inviti di pagamento antecedenti alla formale contestazione al contribuente dei titoli sostanziali spediti da numerosi enti quali Comuni, Consorzi, enti parapubblici; gli avvisi bonari comunicati in sede di procedimento di liquidazione delle imposte dirette e dell'IVA; i preavvisi di fermo e di iscrizione di ipoteca dei quali il contribuente spesso acquisiva

conoscenza *aliunde* (in genere da parte degli istituti di credito attesi gli effetti sul patrimonio dei clienti); gli estratti di ruolo; i dinieghi di disapplicazione di norme antielusive; etc. ...).

Puntando decisamente su questa opzione (peraltro già espressa in nuce nella prima sentenza ove si affermava l'esistenza della giurisdizione esclusiva in materia tributaria⁶), la Corte (in sintonia con la Corte costituzionale) ha predisposto una tutela immediata del contribuente, probabilmente postulata dagli artt. 24 e 113 Cost., nell'ottica, da sempre coltivata, di una "*supremazia*" della giurisdizione di accertamento del rapporto su quella di annullamento di provvedimenti; in realtà la giurisdizione di annullamento è stata sempre considerata una sorta di incidente di percorso nel dispiegarsi del procedimento volto alla determinazione del dovuto; al contempo, però, sono inevitabilmente affiorate delicate problematiche consistenti nel delineare compiutamente le occasioni di accesso alla giurisdizione, fissare i termini della coesistenza e del coordinamento tra i due modelli processuali e degli effetti della potenziale proposizione di due distinte azioni (di annullamento di provvedimenti e di accertamento del rapporto).

Se, quindi, ci interroghiamo sull'attuale vigenza del principio c.d. di tassatività degli atti impugnabili, tuttora letteralmente desumibile dall'art. 19⁷, dobbiamo inevitabilmente concludere che lo stesso è stato superato,

⁶ "La riforma del 2001 ha poi necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta la amministrazione **manifesti** (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) **la convinzione** che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare" (Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776, cit.).

⁷ Norma che, si ricordava in precedenza, nella comune concezione (vuoi della giurisprudenza che della dottrina) rappresentava, in passato, il limite interno della giurisdizione, nel senso che atti diversi da quelli compresi nell'elenco non fossero impugnabili (quantomeno autonomamente).

nei fatti, dalla giurisprudenza “creativa” della Corte.

Non è un caso che nel precedente contesto non si dibatteva circa la sussistenza del requisito dell’interesse ad agire del contribuente (art. 100 c.p.c., criterio generalmente adottato ai fini dell’accesso alle varie giurisdizioni), atteso che tale requisito sussisteva *in re ipsa* allorché il provvedimento risultava inserito nell’elenco ovvero, a seguito di apposita indagine, risultava allo stesso “assimilabile”.

Con l’avvento della giurisdizione estesa a tutti i tributi, si è creato una sorta di doppio binario, nel senso che allo schema del processo strutturalmente impugnatorio dei provvedimenti impositivi di cui all’art. 19, per tutte le altre “determinazioni amministrative” assunte dall’Agenzia dall’ente impositore, formulate anche non mediante provvedimenti ma meri atti⁸, il criterio discriminatore ai fini dell’accesso alla giurisdizione si fonda, per l’appunto, come in tutti gli altri settori della tutela giurisdizionale, sul principio dell’interesse ad agire ex art. 100 c.p.c., quanto dire l’idoneità dell’atto a incidere sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente.

Essendo questo l’odierno criterio nella variegata realtà dell’agire amministrativo, allorché non si esprima mediante provvedimenti impositivi, il principio di tassatività, come lo si intendeva comunemente, nel senso di criterio di stringente selezione per l’accesso alla giurisdizione, è quindi venuto definitivamente meno⁹.

Pertanto, il giudice del merito si deve preliminarmente confrontare, per ritenere, o meno, ammissibile il ricorso del contribuente allorché

⁸ “Convincimenti” li indica, addirittura, Cass. n. 16776/05.

⁹ Assunto confermato, tra le altre, da Cass., sez. un., n. 7388/07.

l'amministrazione non abbia emanato il provvedimento costitutivo della pretesa (ma l'abbia, comunque, formulata), con il richiamato principio (e al riguardo sono di già emerse valutazioni difformi che neanche le sezioni unite sono valse a dirimere).

3. Categorie di atti impugnabili.

1) Il superamento delle barriere dell'art. 19 ha alimentato, inevitabilmente, dubbi sull'impugnabilità di svariati **atti** da sciogliere alla luce del criterio dell'interesse ad agire;

1a) PVC;

1b) atto di presa in carico delle imposte accertate (art. 29, DL 78/2010, in tema di “concentrazione della riscossione nell'accertamento” consistente nella comunicazione al contribuente da parte dell'Agente della Riscossione; *“l'Agenzia delle Entrate ci ha affidato, per l'avvio dell'attività di riscossione, le somme richieste con avviso di accertamento n.....”*;

1c) atto di diniego della sospensione legale (art. 1, commi 537-543, L. 24/12/2012 n. 228 “Legge di Stabilità 2013”);

1d) azione di accertamento dell'esistenza del credito nei confronti dell'erario in sede di pignoramento presso terzi del privato (Cass., sez. un., n. 3773/2014).

2) Atti impugnabili in via differita: atti istruttori.

3) Atti impositivi necessariamente impugnabili: distinzione con gli atti “assimilabili” e/o equiparabili a con quelli che esprimono compiutamente la pretesa (i quali rientrano nella categoria degli atti facoltativamente impugnabili).

Le interferenze tra atto assimilabile o che esprime la pretesa e

provvedimento **necessariamente** impugnabile è fatto spesso dipendere dalla giurisprudenza da fattori esterni in realtà poco significativi: se l'atto tipico è conosciuto o è stato formalmente notificato ovvero se non è seguito da atto necessariamente impugnabile (e, quindi, non potrebbe scattare il meccanismo della tutela differita come ad es. con il preavviso di fermo).

4. 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 rituale 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 configurato anche in sede di Unione 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 il presupposto operativo della nozione viene rappresentato 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 favore della diretta impugnazione del ruolo (ancorché non notificato).

5. Atti endoprocedimentali.

Giova però distinguere la tendenza della giurisprudenza a garantire una tutela efficace anteriormente alla stessa costituzione del debito tributario.

A conti fatti siffatta estensione registra un bilancio negativo giacché alimenta la tentazione di avventurarsi ai fini della tutela sino ai primi stadi di formazione dell'obbligazione.

In questo senso non appare condivisibile l'estensione, sia pure solo accennata, ai procedimenti di acquisizione di dati riguardanti la base imponibile e l'imposta in funzione collaborativa e non valutativa (alludo, in particolare, ai PVC che coinvolgono, peraltro, anche un organo militare, come la GdF, oltre agli stessi uffici finanziari).

In tal caso la vicenda sconta, piuttosto, l'incertezza dell'effettiva esistenza di una “pretesa compiuta” espressa dall'amministrazione 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. Si avverte inevitabilmente il rischio che il contribuente acceda al giudizio ma successivamente si modifichi, magari per effetto dei rilievi del ricorso, il contenuto dell'atto, vanificando l'iniziativa del 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 facoltà della c.d. impugnazione facoltativa è posto nell'incertezza del comportamento processuale da adottare nei confronti del sopravvenuto 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 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) senza conseguire beneficio alcuno e si dovrebbe altresì gravare dell'onere di affrontare un *novum iudicium* 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?

6. Incertezze in ordine all'impugnabilità degli estratti di ruolo rilasciati al contribuente dall'Agente della riscossione.

Su un piano diverso si pone la c.d. impugnabilità degli atti che presuppongono l'esistenza (ancorché non l'efficacia) del provvedimento

impositivo.

Al riguardo emblematica la vicenda dell'impugnabilità del c.d. estratto di ruolo, atto rilasciato informalmente dall'Agente della riscossione e dal quale il contribuente evince l'esistenza di un debito tributario a proprio carico, peraltro ancora non ufficializzato nelle forme della rituale notifica della cartella di pagamento.

Al riguardo un'insanabile spaccatura ha coinvolto la V sezione tributaria e la VI (sezione c.d. filtro). Secondo quest'ultima "è possibile impugnare il ruolo soltanto a seguito di notifica di un atto impositivo. E questo per la ragione che, diversamente, mancherebbe un interesse concreto ed attuale ex art. 100 c.p.c., ad impugnare una imposizione che mai è venuta ad esistenza e dappoiché il ruolo è un semplice atto interno all'Amministrazione".

La questione ruota essenzialmente attorno all'esistenza, in relazione alla concreta fattispecie, del presupposto processuale dell'interesse ad agire e alla correlata affermazione secondo la quale i c.d. atti interni (*rectius*: endoprocedimentali siccome funzionali all'elaborazione di una pretesa *in fieri*) non siano, in assoluto, impugnabili (tesi costantemente sostenuta dalla Corte anteriormente al riconoscimento della giurisdizione esclusiva). In realtà, la Corte Suprema ha definitivamente superato, come si illustrava, il tabù dell'impugnazione del provvedimento costitutivo della pretesa (che, ovviamente, se notificato, deve essere necessariamente impugnato pena la cristallizzazione del debito) ma punta ad anticipare la tutela (senza necessità, quindi, di attendere il provvedimento istituzionalmente previsto dalla legge) ogniqualvolta la pretesa sia manifestata in maniera compiuta. In tale contesto l'interesse ad agire non discende, in verità, dalla notifica

del provvedimento (la quale, semmai, in quanto atto recettizio, solo lo perfeziona) ma dall'”esistenza” (giuridica) della pretesa della quale è interesse del contribuente disconoscerne immediatamente la fondatezza (e/o la consistenza).

Non si deve trascurare, inoltre, che sullo sfondo della vicenda circa l'impugnabilità dell'estratto di ruolo urge una imprescindibile esigenza: accade in materia tributaria (e per effetto della nuova disciplina sul c.d. accertamento esecutivo accadrà ancora più sovente) che l'agente della riscossione proceda, sulla base di atti non notificati o irritualmente notificati, al blocco, a fini di garanzia, del patrimonio del contribuente (fermo amministrativo dei beni mobili registrati e iscrizione di ipoteca sugli immobili) o, addirittura, pignoramento e successiva fissazione di vendita all'incanto di beni mobili o immobili, evenienze che fanno fortemente dubitare circa il rispetto, in materia tributaria, dei canoni del giusto processo (art. 111 Cost.) e che il contribuente non può efficacemente contrastare per i noti (ed ingiustificati) limiti alla tutela in sede di esecuzione forzata. Tale deprecabile situazione può essere arginata solo mediante l'impugnazione presso il giudice tributario di quegli atti irritualmente notificati (o, addirittura, non notificati) che fungono da titolo sostanziale della procedura esecutiva. In siffatto contesto l'impugnabilità immediata a fronte di tali atti, operanti sul piano esecutivo ancorché nulli, è imprescindibile (e risulta coerente, d'altra parte, con il meccanismo impugnatorio di provvedimenti non notificati contemplato dal terzo comma dell'art. 19, D. Lgs. n. 546/1992) onde assicurare, quantomeno, una tutela attenuata in materia tributaria.

Pertanto la vicenda è stata risolta, si reputa definitivamente, dalle sezioni

unite con pregevole sentenza.

Sebbene molti autori abbiano, ad una prima lettura, ritenuto che la Corte abbia optato per l'impugnabilità dell'estratto di ruolo, in realtà, è stato espresso un concetto ben diverso, una sorta di sentenza della terza via, giacché, al quesito della Corte rimettente se l'estratto fosse o meno impugnabile, il giudice della nomofilachia ha replicato che oggetto del ricorso può essere, direttamente e univocamente, l'atto di ruolo presupposto (Cass., sez. un., Pres. Rovelli - Rel. Di Iasi, 02 ottobre 2015, n. 19704¹⁰).

La novità della sentenza, del tutto condivisibile, risiede nel valorizzare, per l'appunto, il meccanismo processuale dell'art. 19, terzo comma, a livello di principio generale dell'ordinamento processuale tributario.

Il meccanismo della impugnazione (magari del tutto al buio) dell'atto non notificato ma presupposto di quello notificato, consente una tutela pur sempre surrogatoria ma idonea comunque ad alleviare il pregiudizio insito nell'ordinamento processuale di procedere esecutivamente sulla base di titoli illegittimi giacché non ritualmente notificati ovvero invalidamente notificati.

¹⁰ È ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del D.Lgs. n. 546/1992, art. 19, comma 3, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione.