

Riscossione Esattoriale. Omessa notifica dell'atto presupposto. Conseguenze. Note critiche a Cass., Sez. Trib., Ord. n. 6721/12.

A cura dell'Avv. Marco Baldaccini, del foro di Roma.

La presente vuole costituire un'analisi critica dei principi recentemente enunciati dalla Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, con l'ordinanza n. 6721 del 04.05.2012.

Il tema affrontato dalla Suprema Corte è quello delle conseguenze derivanti dalla notifica, nell'ambito di un procedimento di riscossione esattoriale, di un determinato atto (ad esempio cartella di pagamento, avviso di mora, etc..) senza che la stessa sia però stata preceduta dalla notifica dell'atto presupposto, cioè dell'atto che, nella sequela procedimentale prevista dalla legge, deve necessariamente e preventivamente essere notificato al contribuente dall'ente creditore o dal soggetto concessionario della riscossione.

La problematica, invero, non trova una risposta espressa nell'ordinamento, sebbene essa in qualche modo sorga dalla lettura dell'art. 19 comma 3 ult. parte D. Lgs. n. 546/92, secondo cui *“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”*.

La risposta al quesito in oggetto viene rinvenuta dalla sentenza in commento nei principi, a dire della stessa pacifici, affermati dalla giurisprudenza in tema di avviso di mora, secondo cui *“In tema di riscossione delle imposte, l'avviso di mora assolve due funzioni: la prima, equivalente a quella del precetto ed avente carattere necessario, consiste nell'accertare il mancato pagamento del debito tributario e nell'intimare al contribuente l'effettuazione del versamento dovuto entro un termine ristretto, con l'avvertenza che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata. La seconda funzione è eventuale, ha natura sostanziale, e consiste nel portare a conoscenza del contribuente per la prima volta la pretesa erariale, ove l'avviso di mora non sia stato preceduto dalla regolare notifica dell'avviso di accertamento o di liquidazione o della cartella esattoriale. Pertanto il contribuente il quale lamenti che la notificazione dell'avviso di mora non sia stata preceduta dalla regolare notificazione degli atti di imposizione, ha l'onere di impugnare congiuntamente sia l'avviso di mora, sia gli atti da questo presupposti e non notificatigli. In difetto, egli decade non solo dal potere di impugnare i suddetti provvedimenti, ma decade altresì dal potere di impugnare i successivi avvisi di mora di identico contenuto emessi dall'amministrazione al fine di sanare la sopravvenuta efficacia del primo, per mancato inizio dell'espropriazione nel termine di legge”* (Cass., Sez. V, n. 13483 del 08.06.07).

Sulla scorta di tale postulato, il contribuente nei cui confronti sia stata omessa la notifica dell'atto prodromico deve necessariamente dolersi di ciò in sede di impugnazione dell'atto consequenziale invece ritualmente notificato; in difetto, decade totalmente dal diritto di impugnativa, anche avverso quest'ultimo.

Viene così, ad avviso di chi scrive, totalmente stravolto il significato palese delle parole adoperate dal legislatore nell'art. 19 comma 3 ult. parte D.Lgs. 546/92, ove l'uso l'utilizzo del verbo “consente” sembra invece indicare chiaramente che l'impugnazione dell'atto presupposto non notificato congiuntamente a quello successivo costituisce una semplice facoltà, e non certo un onere, per l'interessato.

Quest'ultimo, conformemente all'orientamento giurisprudenziale invero dominante, può infatti scegliere liberamente di impugnare solo l'atto consequenziale facendone valere l'illegittimità derivante dalla violazione della sequela procedimentale prescritta dalla legge; ovvero può decidere di impugnare, contestualmente al secondo, anche l'atto presupposto non notificato, al fine di contestare *in nuce* la pretesa tributaria nei suoi confronti azionata.

Quello che peraltro sorprende nel leggere la motivazione della pronuncia in commento è che la conclusione alla quale la Corte giunge è fondata sul recepimento di un principio espresso da una precedente sentenza della medesima Corte (la n. 134383 del 08.06.07), peraltro nettamente in contrasto con l'orientamento giurisprudenziale sino ad allora assolutamente maggioritario.

Cosa ancor più grave è che, successivamente alla pronuncia espressamente richiamata, il Giudice di legittimità si era nuovamente pronunciato, stavolta a Sezioni Unite, con la sentenza n. 16412 del 03.07.2007, affermando a chiare lettere che l'impugnativa congiunta costituisce una semplice facoltà per il contribuente, senza che dal mancato esercizio di tale facoltà possa derivarne alcuna decadenza per l'interessato.

Opinare altrimenti significherebbe infatti contraddire esplicitamente la ratio del nuovo processo tributario, che è ispirato alla tutela dei diritti del contribuente (e in particolare dell'inalienabile diritto di difesa), nel quadro di una assimilazione ai caratteri del processo civile, nonché con i principi "forti" che, alla luce L. n. 212 del 2000, caratterizzano l'attuale sistema tributario nella direzione di un "riequilibrio" delle posizioni delle parti in contraddittorio.

Soprattutto, significherebbe privilegiare immotivatamente l'Amministrazione finanziaria, recuperandone in via processuale l'azione impositiva esercitata in violazione della specifica scansione procedimentale dettata dalle regole di diritto sostanziale: sarebbe un modo per togliere sostanza e vigore a quelle regole e per rendere, in ultima analisi, assolutamente "libero" l'agire dell'Amministrazione.

Il principio espresso dalla sentenza in commento, ad avviso di chi scrive, non merita quindi condivisione; del resto, il semplice fatto che, del tutto inspiegabilmente, nella stessa venga richiamato solamente quanto statuito da Cass. n. 13483/07, trascurando invece totalmente il contrario approdo a cui è giunta successivamente, ed a Sezioni Unite, la medesima Corte, sembra ridurre drasticamente la portata innovativa della pronuncia in esame.

Deve quindi ribadirsi che il contribuente, il quale si veda notificare un determinato atto (ad es. cartella di pagamento, avviso di mora, etc..) senza che tale notifica sia stata preceduta da quella dell'atto presupposto (nell'ordine, avviso di accertamento, cartella di pagamento) ha due possibilità:

la prima è quella di impugnare solamente l'atto notificatogli facendone valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto - che costituisce vizio procedurale per interruzione della sequenza procedimentale caratterizzante l'azione impositiva e predisposta dalla legge a garanzia dei diritti del contribuente. A tale annullamento potrà (o meno) conseguire la definitiva estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza (eventualmente) previsti dall'ordinamento siano già decorsi o siano ancora pendenti: in questo secondo caso, infatti, l'Amministrazione potrà rinnovare la procedura secondo la corretta sequenza procedimentale e provvedere alla notifica dell'atto precedentemente omessa.

La seconda è quella di impugnare congiuntamente anche l'atto presupposto facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo e contestando alla radice il debito tributario reclamato nei suoi confronti.

Spetta al Giudice investito dell'impugnazione interpretare e qualificare la domanda del ricorrente, indagando quale sia stata la scelta dal medesimo effettuata: primo caso egli dovrà limitarsi ad annullare l'atto per vizio procedurale; nel secondo, dovrà statuire invece anche alla, nel merito, legittimità della pretesa tributaria.