Avviso di mora ed estratto di ruolo non preceduti da cartella esattoriale: l'impugnazione

di Maurizio Villani

Pubblicato il 20 Settembre 2016

sono molto frequenti i casi di contenzioso che trattano dell'avviso di mora e dell'estratto ruolo non preceduti da cartella esattoriale: vediamo quali sono le recenti posizioni della Cassazione sull'argomento e le possibilità di tutela del contribuente che non riceve la cartella esattoriale

Sulle problematiche processuali dell'avviso di mora e dell'estratto ruolo non preceduti da cartella esattoriale la Corte di Cassazione si è pronunciata con le seguenti importanti sentenze:

- Sezioni Unite, sentenza n. 16412 depositata il 25 luglio 2007;
- Sezioni Unite, sentenza n. 19704 depositata il 02 ottobre 2015;
- Sezione Tributaria, sentenza n. 9762 depositata il 07 maggio 2014.

Passando all'esame della normativa processuale, viene in evidenza l'art. 19, c. 3, D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione al significato da attribuire alla possibilità espressamente prevista di impugnare congiuntamente l'avviso di mora (atto consequenziale) e la cartella di pagamento (atto presupposto) non notificata (parzialmente difforme era la formulazione dell'art. 16 del previgente contenzioso, che prevedeva l'impugnazione dell'atto successivo per vizi relativi agli atti precedenti dei quali fosse stata omessa la notificazione).

La norma, definita "*infelicissima*" da un'autorevole dottrina, è frutto di un affrettato compromesso redazionale dopo che la Commissione parlamentare, chiamata ad esprimere il parere sul progetto di decreto legislativo per la riforma del processo tributario, ne aveva modificato il testo originario, invero assai più chiaro di quello definitivamente approvato. Nella formulazione che fu sottoposta all'esame parlamentare, quel che oggi è il terzo comma dell'art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992, si limitava a prevedere la non autonoma impugnabilità degli atti diversi da quelli indicati dal comma 1, stabilendo anche che

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ognuno di tali atti potesse essere impugnato «*solo per vizi propri o per la mancata notificazione degli atti autonomamente impugnabili che per legge avrebbero dovuto precederli*»: ad una parte della dottrina è sembrato che con la predetta formulazione si volesse (correttamente ed efficacemente, sotto il profilo della tutela del contribuente) equiparare l'omissione della notifica dell'atto presupposto ad un vizio "*proprio*" dell'atto successivo da far valere mediante l'impugnazione di quest'ultimo teso ad ottenerne l'annullamento.

Sarebbe errato, tuttavia, credere che nella diversa formulazione della norma poi in concreto inserita nel testo di legge, siffatto significato sia "scomparso". Invero, nonostante la indubbia insufficienza redazionale, il risultato normativo, se rettamente inteso, è, sotto il profilo del significato, più ampio, così da includere quel contenuto di senso attribuito all'originaria stesura.

La disposizione in esame innanzitutto non impone al contribuente, come emerge con chiarezza dall'uso del verbo "*consentire*", alcun onere di impugnare cumulativamente l'atto successivo e l'atto presupposto del quale sia stata omessa la notificazione e nemmeno suggerisce un simile percorso di contestazione.

[libprof code="14" mode="inline"]

Una siffatta interpretazione sarebbe in patente contraddizione con 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 (Statuto dei Diritti del Contribuente), caratterizzano l'attuale sistema tributario nella direzione di un "*riequilibrio*" delle posizioni delle parti in contraddittorio. **Imporre al contribuente l'impugnazione cumulativa dell'atto successivo e dell'atto presupposto del quale sia stata omessa la notificazione, 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.**

Pur tenendo conto della infelice ed approssimativa formulazione, la norma appare, tuttavia, manifestamente animata da una volontà di favorire una più rapida soluzione delle controversie, offrendo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

al contribuente l'opportunità affidata alla sua libera scelta di contrastare con un solo atto la pretesa tributaria ed ottenere così una pronuncia che non esaurisca i propri effetti nella dichiarazione di annullamento dell'atto successivo, ma si estenda anche all'atto presupposto, investendo radicalmente e per intero la pretesa dell'amministrazione finanziaria.

Si tratta, tuttavia, solo di una facoltà riconosciuta al contribuente, al quale coerentemente con il "*principio della domanda*" che caratterizza il processo tributario riformato è lasciata la electio tra l'uno o l'altro percorso di contestazione:

- **impugnare il solo atto successivo (notificatogli) facendo 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 (e per questo vincolante per l'amministrazione, ma disponibile da parte del garantito mediante l'esercizio dell'impugnazione cumulativa);**

- **oppure impugnare con l'atto consequenziale anche l'atto presupposto (non notificato) facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo e contestando alla radice il debito tributario reclamato nei suoi confronti.**

Il giudice tributario investito dell'impugnazione, per conseguenza, dovrà verificare la scelta operata dal contribuente, interpretandone la domanda.

Ove questi, impugnando l'atto successivo notificatogli, abbia contestato la pretesa dell'amministrazione finanziaria, la pronuncia del giudice dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa.

Al contrario, se il contribuente abbia fatto valere il vizio della procedura consistito nell'omessa notifica dell'atto presupposto (e tale vizio risulti effettivamente sussistente in esito all'istruttoria processuale), per questo solo vizio l'atto consequenziale impugnato dovrà essere annullato. 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.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Si pone a questo punto il problema dato che l'avviso di mora è un atto dell'esattore, al quale è anche rimessa l'attività di notificazione della cartella di pagamento, se l'azione del contribuente debba essere svolta (esclusivamente o indifferentemente) nei confronti dell'amministrazione finanziaria o del concessionario o necessariamente nei confronti di entrambi.

Tenendo presente l'art. 19, c. 3, D. Lgs. n. 546 del 1992, potrebbe dirsi, in prima approssimazione, che l'individuazione del legittimato passivo dipende dalla scelta in concreto effettuata dal contribuente nell'impugnare l'avviso di mora: ossia dal fatto se egli abbia dedotto l'omessa notifica dell'atto presupposto, o abbia contestato, in via mediata, la stessa pretesa tributaria azionata nei suoi confronti.

In questo secondo caso, infatti, non potrebbe esservi dubbio che spetti all'amministrazione, e non al concessionario, la legittimazione passiva, essendo la stessa titolare del diritto di credito oggetto di contestazione nel giudizio, mentre il secondo è, come è stato rilevato dalla Corte di Cassazione, un (mero) destinatario del pagamento (v., sia pur in una diversa fattispecie, ma con enunciazione di principi che possono ritenersi rilevanti nel caso de quo, Cass. n. 11746 del 2004), o, più precisamente, con riferimento allo schema dell'art. 1188, c. 1, c.c., il soggetto (incaricato dal creditore e) autorizzato dalla legge a ricevere il pagamento (v. Cass. n. 21222 del 2006).

V'è, peraltro, da rilevare che a norma dell'art. 40, D.P.R. n. 43 del 1988, prima, e dell'art. 39, D. Lgs. n. 112 del 1999, poi, «*il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite*».

In buona sostanza, se l'azione del contribuente per la contestazione della pretesa tributaria a mezzo dell'impugnazione dell'avviso di mora è svolta direttamente nei confronti dell'ente creditore, il concessionario è vincolato alla decisione del giudice nella sua qualità di adiectus solutionis causa (v. Cass. n. 21222 del 2006); se la medesima azione è svolta nei confronti del concessionario, questi, se non vuole rispondere dell'esito eventualmente sfavorevole della lite, deve chiamare in causa l'ente titolare del diritto di credito.

In ogni caso l'aver il contribuente individuato nell'uno o nell'altro il legittimato passivo nei cui confronti dirigere la propria impugnazione non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore nell'ipotesi di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

azione svolta avverso il concessionario, onere che, tuttavia, grava su quest'ultimo, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio.

La risposta non può essere diversa per il caso in cui il contribuente, a fondamento dell'impugnazione dell'atto consequenziale, abbia dedotto l'omessa notificazione dell'atto presupposto.

Invero il "*vizio*" in questione non può essere ridotto alla (mera) dimensione di "*vizio proprio dell'atto*", come se fosse, ad esempio, analogo ad un vizio riferito alla (pretesa) difformità del contenuto dell'atto rispetto allo schema legislativo.

Si tratta di qualcosa di più rilevante, come in precedenza si è cercato di illustrare. Si tratta di un "*vizio procedurale*" che, incidendo sulla sequenza procedimentale stabilita dalla legge a garanzia del contribuente, determina l'illegittimità dell'intero processo di formazione della pretesa tributaria, la cui correttezza è assicurata mediante il rispetto dell'ordinato progredire delle notificazioni degli atti, destinati, con diversa e specifica funzione, a portare quella pretesa nella sfera di conoscenza del contribuente e a rendere possibile per quest'ultimo un efficace esercizio del diritto di difesa.

Si tratta, quindi, pur sempre di un vizio che ridonda sulla stessa sussistenza della pretesa tributaria, potendone determinare la eventuale decadenza: tanto più quando sia impugnato un avviso di mora facendo valere l'omessa notificazione di una cartella emessa ai sensi degli artt. 36-bis o 36-ter, D.P.R. n. 600 del 1973, la quale ha valore di vero e proprio atto di esercizio del potere impositivo, essendo il primo atto notificato al contribuente in relazione alla pretesa erariale.

Sicché la legittimazione passiva resta in capo all'ente titolare del diritto di credito e non al concessionario il quale, se fatto destinatario dell'impugnazione, dovrà chiamare in giudizio il predetto ente, se non vuole rispondere dell'esito della lite, non trattandosi nella specie di vizi che riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi.

L'enunciato principio di responsabilità esclude, come già detto, che il giudice debba ordinare ex officio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non sussiste tra ente creditore e concessionario una fattispecie di litisconsorzio necessario, anche in ragione dell'estraneità del contribuente al rapporto (di responsabilità) tra l'esattore e l'ente impositore.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In definitiva, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la citata sentenza n. 16412/2007 ha stabilito il seguente principio di diritto:

«*La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione. L'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore*».

Valutando un caso di scuola alla luce di tale principio, deve, in primo luogo prendersi atto che l'impugnazione originaria è stata proposta tanto avverso l'amministrazione, quanto avverso il concessionario, il quale ha partecipato ad entrambi i gradi del giudizio di merito e che la sua mancata evocazione in giudizio avanti alla Corte di Cassazione non impone, per quanto detto, l'integrazione del contraddittorio.

In secondo luogo, deve riconoscersi il valore assorbente del motivo di ricorso, con il quale si censura la sentenza impugnata per violazione di legge proprio con riferimento al denunciato vizio dell'avviso di mora, oggetto del ricorso introduttivo del giudizio, per essere stato lo stesso notificato senza che fosse stata previamente notificata al contribuente la cartella di pagamento.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'affermazione del litisconsorzio non necessario dell'Amministrazione Finanziaria e del Concessionario alla riscossione trova applicazione anche sotto il profilo attivo, dovendosi pur tuttavia riconoscere ad entrambi i soggetti il diritto all'impugnazione nei diversi gradi del processo tributario, come opportunamente ribadito dalla Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, con la citata sentenza n. 9762/2014.

Infine, gli stessi principi sono stati ribaditi dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la citata sentenza n. 19704/2015 con la quale **è stata ritenuta ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata validamente notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza soltanto attraverso l'estratto di ruolo**.

10 settembre 2016

Maurizio Villani

[libprof code="15" mode="inline"]

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D