

Oggi il sole 24 ore [titolava una pagina intera](#) sulla sentenza della cassazione secondo cui, a proposito di un caso più volte esaminato su [dialoghi tributari](#) sono impugnabili gli avvisi bonari, e altri atti non notificati formalmente. E' la riprova che la pubblicistica d'informazione, quantunque meditata, non può

sostituire una organica riflessione di una comunità di studiosi, che organizzino e coordinino le riflessioni diffuse in materia di tributi; la mancanza, ed anzi l'esempio inverso che fornisce nel complicare che abbiano come principale obiettivo sistematizzare e spiegare, anziché -all'inverso- complicare le questioni semplici con uno sproloquio vacuamente erudito, prolisso e avvocatesco, che finisce sempre per divagare sul "qualcuno dice che". La pagina del sole è l'ennesima conferma del fallimento della via legalistico-avvocatesco-professionale al diritto tributario, dove la professione inevitabilmente non sistematizza, ma semina incertezze dirette alla promozione del servizio professionale. Qui la confusione deriva dalla preoccupazione della consolidazione dell'avviso bonario come atto impugnato. Andiamo al di là dell'ovvia constatazione che un atto portato a conoscenza per posta ordinaria, senza forme legali, può divenire definitivo a danno del contribuente solo se questo ammette di averlo ricevuto. Facendo richiesta di chiarimenti o di autotutela per iscritto all'ufficio il contribuente può ammettere di aver ricevuto l'avviso. Qui scattano una serie di espedienti, come quello suggerito da Antonio Iorio all'agenzia di rendere più generici gli avvisi in modo da togliere loro il fumus di atto impugnabile..ma in questo modo l'atto diventa generico e incomprensibile. Alcuni commercialisti potrebbero suggerire di andare a chiedere informazioni all'agenzia senza ammettere di aver ricevuto l'atto. E' chiaro che così le possibilità di equivoci si moltiplicano, e per evitarli occorre recuperare il concetto amministrativistico di atti impugnabili e quello di contraddittorio amministrativo. Dove la "possibilità di impugnazione" e l'"obbligo di impugnazione" qualche volta non coincidono. Dopotutto l'avviso bonario manifesta una perplessità dell'ufficio fiscale, e proprio in quanto bonario è -in un certo senso- un "invito al contraddittorio". Cioè manifesta una ipotesi che l'autorità pubblica chiede al contribuente di verificare. Ed è del tutto normale consentire il ricorso immediato se il contribuente capisce l'inutilità del dialogo amministrativo, ad esempio perché prevede che l'amministrazione, visto il quadro legislativo e circolari amministrative, non recederà mai dalla propria pretesa. Se invece il contribuente capisce che c'è sotto un equivoco nei sistemi informativi e nei flussi di dati, è del tutto inutile obbligarlo a presentare ricorso. Ma i tributaristi, con i cervelli atrofizzati dall'appiattimento sui "materiali" non afferrano le sfumature che, fuori dal loro orticello secco, si celano dietro il concetto amministrativistico di "atto impugnabile".

Anche le riflessioni di Michele Procida e Benedetto Santacroce, sul sole di oggi, anche se più fasate, girano abbastanza a vuoto rispetto a questo problema

Con la sentenza sugli «avvisi» La Cassazione moltiplica i ricorsi fiscali Michele Procida B

enedetto Santacroce

Nella sentenza 7344/12 la Corte di cassazione afferma l'autonoma impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità emesse a seguito delle procedura di liquidazione (articoli 36-bis del Dpr 600/73 e 54-bis del Dpr 633/72) e di controllo formale (articolo 37-ter del Dpr 600). Finora si riteneva che tali comunicazioni non fossero impugnabili avendo unicamente lo scopo di indurre il contribuente al versamento spontaneo delle maggiori imposte a fronte di uno sconto della sanzione di omesso versamento. Nella sentenza, invece, si afferma che a tale scopo si affianca quello di portare a conoscenza del contribuente una pretesa fiscale compiuta. Il ragionamento appare ineccepibile e si fonda sul diritto costituzionale di difesa (articolo 24) e sull'ampliamento della giurisdizione tributaria (legge 448/01).

Tuttavia l'articolo 25 del Dpr 602/73 impone al Fisco di notificare le cartelle emesse a seguito dell'attività di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni entro il termine perentorio del 31 dicembre rispettivamente del terzo e del quarto anno successivo a quello della dichiarazione. Inoltre nella sentenza si afferma che «l'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa tributaria nuova rispetto a quella precedente che sostituisce l'atto originario e ne provoca la caducazione d'ufficio». Pertanto non è neppure possibile considerare la cartella come un semplice atto conseguente alla comunicazione di irregolarità come tale da non impugnare (essendo stata impugnata la comunicazione di irregolarità) se non per vizi propri. Ne consegue che l'apparente maggior tutela del contribuente si risolve in realtà in un danno, giacché invece che un solo ricorso ne devono essere fatti due, con la conseguenza di una duplicazione del contributo unificato, degli oneri professionali e con il rischio di condanna alle spese di giudizio nel primo ricorso.

L'amministrazione finanziaria e le Commissioni tributarie si troverebbero, poi, a dover gestire per gli atti della specie un raddoppio sia del contenzioso che delle procedure di reclamo/mediazione (se la comunicazione ha un valore compreso nei 20.000 euro).

Inoltre, la sentenza implicitamente pone il tema se la comunicazione di irregolarità "possa" o piuttosto "debba" essere impugnata. In tale seconda ipotesi, infatti, sopravvengono conseguenze pregiudizievoli per tutti i contenziosi pendenti (oramai da dieci anni) proposti contro i ruoli e le cartelle di pagamento ma non contro le comunicazioni di irregolarità che le hanno precedute, per effetto di quanto previsto dal comma 3 dell'articolo 19, secondo cui «ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri». La questione, se posta in concreto nei giudizi pendenti, dovrà essere risolta sulla base dei principi giurisprudenziali in tema di overruling (Cassazione civile, sentenza n. 15144/11) mediante una rimessione in termini o, meglio, una dichiarazione di irrilevanza dell'omessa impugnazione della comunicazione di irregolarità.