



*Il processo tributario
Parte I*

IL PROCESSO TRIBUTARIO

- Parte I -

Aspetti generali sulla giurisdizione

Giudizio di primo grado

Giudizio di ottemperanza

A cura di:

dott. Francesco Pittaluga

*Praticante Avvocato in La Spezia
Funzionario tributario presso la Dogana di La Spezia*



*Il processo tributario
Parte I*

I.

LA GIURISDIZIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

STRUTTURAZIONE DEI GIUDICI TRIBUTARI.

**La giurisdizione tributaria: organi che la
compongono e norme di organizzazione.**

La decisione delle controversie in materia tributaria è demandata, nel nostro sistema legislativo, ad una particolare categoria di giudici speciali, organizzati in doppio grado di merito e sempre salvo il giudizio di legittimità.

In primo grado operano, infatti, le COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI organizzate – lo dice il nome stesso – presso ciascun capoluogo di Provincia e suddivise, al proprio interno, in SEZIONI secondo la tabella stabilita con decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro della Giustizia (cfr. art. 1 c. 4 D. Lgs. 545/1992).

In secondo grado operano, invece, le COMMISSIONI TRIBUTARIE REGIONALI, istituite presso ciascun capoluogo di Regione, salva la presenza – ma solo nei Comuni sedi di corte d’appello o di sezioni staccate di questa ovvero di SEZIONI STACCATE di T.A.R. o comunque nei capoluoghi di provincia con popolazione superiore a 120.000 abitanti e distanti non meno di 100km dal capoluogo di Regione – di sezioni staccate secondo quanto in oggi disposto dal combinato disposto dell’art. 1 c. 1-bis D. Lgs. 545/1992 del D.M. Economia e Finanze 6 giugno 2000, ed articolate al proprio interno in secondo la già sopra richiamata tabella.



*Il processo tributario
Parte I*

Ciascuna Commissione Tributaria Provinciale e Regionale è presieduta da un magistrato (il Presidente) che, *de iure*, presiede la prima sezione e che, in caso di impedimento o assenza, è sostituito, nelle sole funzioni non giurisdizionali, dal Presidente di sezione:

- con maggiore anzianità di incarico;
- o, a parità di anzianità, con maggiore età.

A ciascuna sezione deve essere obbligatoriamente assegnato un Presidente (nel caso della prima sezione, sarà ovviamente lo stesso Presidente della Commissione Tributaria) ed un numero di magistrati non inferiore a quattro.

I componenti delle Commissioni Tributarie sono nominati con d.P.R., su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze e previa deliberazione del Consiglio di Presidenza, secondo l'ordine di classificazione in elenchi, appositamente predisposti, in cui vengono indicati i nominativi di coloro i quali, avendo presentato apposita istanza in tal senso:

- *siano cittadini italiani;*
- *abbiano il godimento dei diritti civili e politici;*
- *non abbiano riportato condanne penali per delitti non colposi o per contravvenzioni a pena detentiva o per reati tributari;*
- *non siano sottoposti a misure di prevenzione o di sicurezza;*
- *abbiano, alla scadenza del termine ultimo per la presentazione delle istanze, un'età inferiore rispetto a quella massima prevista dal bando di concorso, ossia 72 anni;*
- *siano idonei, psichicamente e fisicamente, all'incarico;*
- *siano in possesso dei requisiti di cui agli artt. 3, 4 e 5 D. Lgs. 545/1992;*
- *si siano impegnati a stabilire la residenza nella regione nella quale ha sede la Commissione Tributaria.*



*Il processo tributario
Parte I*

*La durata dell'incarico presso la stessa Commissione Tributaria **non può avere durata superiore a 9 anni.***

Al fine di favorire la turnazione dei magistrati all'interno delle diverse Sezioni, l'art. 11 D. Lgs. 545/1992¹ prevede ora che i Presidenti di Sezione (ad eccezione, ovviamente, del Presidente della Sezione I che è anche, necessariamente, Presidente della Commissione Tributaria), i Vice-Presidenti ed i singoli componenti non possano essere assegnati alla medesima Sezione per una durata superiore a 5 anni consecutivi.

L'applicazione dei magistrati alle singole sezioni è stabilita, all'inizio di ogni anno, dal Presidente della Commissione Tributaria, con proprio decreto, in base ai criteri predeterminati dal Consiglio di Presidenza al fine di assicurare l'avvicendamento dei componenti tra le stesse.

All'inizio di ogni trimestre, il Presidente di ciascuna singola sezione, sempre sulla base dei criteri di massima stabiliti dal Consiglio di Presidenza, stabilisce:

- il calendario delle udienze;
- la composizione dei singoli collegi giudicanti, i quali devono tenere udienza almeno una volta a settimana.

Per poter essere validamente composti e poter, quindi, validamente giudicare², i singoli collegi deliberanti devono essere composti da almeno tre magistrati, tra i quali il Presidente della Sezione o il suo vice (cfr. art. 2 c. 5 D. Lgs. 545/1992).

¹ Come modificato dall'art. 3-bis c. 2 del D.L. 203/2005, convertito con modificazioni in L. 248/2005.

² "Il principio, desumibile dalla disciplina del processo civile, secondo il quale la sentenza di un giudice collegiale è nulla allorché la partecipazione del terzo giudice, oltre al presidente e al relatore, non sia desumibile in alcun modo dalla sentenza stessa e dal verbale di udienza, è applicabile anche al nuovo processo tributario, con la conseguenza che la impossibilità di individuare dal contenuto della sentenza della commissione tributaria e dal processo verbale di udienza il terzo componente del collegio giudicante, determina, ove ritualmente dedotta come motivo di impugnazione, la nullità insanabile della sentenza medesima per vizio di costituzione del giudice" (Corte Cass., Sezione



*Il processo tributario
Parte I*

La giurisdizione tributaria: estensione, inderogabilità ed atti ricorribili.

L'oggetto della giurisdizione delle Commissioni Tributarie.

Per quanto concerne l'oggetto della giurisdizione tributaria - ossia la tipologia degli atti e dei comportamenti rientranti nella sfera di "attribuzioni" (impropriamente dette) delle Commissioni - a seguito della modifica, ad opera dell'art. 12 L. 448/2001, dell'art. 2 D. Lgs. 546/1992, questa comprende:

- i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati³, compresi quelli regionali, provinciali e comunali ed il contributo per il S.S.N., nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio.

A decorrere dall'entrata in vigore della citata modifica legislativa, pertanto, le controversie in materia di diritti doganali come definiti dall'art. 34 T.U.L.D. (ivi comprese le relative sanzioni amministrative pecuniarie e gli interessi corrispettivi e/o moratori) – siano essi veri e propri dazi doganali (il cui gettito, come noto, rifluisce per intero nelle casse della U.E.) ovvero imposizioni comunque collegate all'importazione (e, quindi, anche inerenti la fiscalità interna in materia di accise o di I.V.A.) – appartengono alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, con la conseguenza che a tali organi devono essere presentati i relativi ricorsi.

Uniche eccezioni possono essere ravvisate in alcune particolarissime tipologie di sanzioni amministrative previste dal T.U.L.D. o da norme da esso comunque presupposte e/o collegate non aventi un immediato collegamento con la violazione di norme tributarie.

Tributaria, 27 agosto 2001, n. 11269, Buglioni c. Ministero delle Finanze, *in Giust. civ. Mass. 2001, 1617*).

³ Le parole "comunque denominati" sono state introdotte dall'art. 3-bis del D.L. 203/2005, convertito con modificazioni in L. 248/2005.



*Il processo tributario
Parte I*

E' questo, per esempio, il caso della **violazione delle disposizioni in materia di licenze di importazione** di cui al R.D. 1923/1926, sanzionate in via amministrativa ma, in quanto non ricollegabili ad una disciplina tributaria vera e propria, ancora oggi oggetto di giurisdizione ordinaria (esattamente come la fase della loro contestazione ed irrogazione è disciplinata dalla L. 689/1981 e non dal D. Lgs. 472/1997).

Per il principio delle *perpetuatio iurisdictionis*, ovviamente, la modifica non ha inciso sui processi che, al momento della sua entrata in vigore, già risultavano essere pendenti nanti il Tribunale ordinario⁴.

Qualche incertezza si è avuta, nei primi mesi successivi all'entrata in vigore della novella, per quei processi il cui atto di citazione in giudizio, sebbene ritualmente notificato all'Amministrazione Finanziaria, non era stato ancora depositato presso la Cancelleria del Tribunale posto che, come noto, solo con tale adempimento l'attore (nel caso di specie, il

⁴ "I contributi spettanti ai consorzi di bonifica ed imposti ai proprietari per le spese di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica e di miglioramento fondiario, rientrano nella categoria generale dei tributi, con la conseguenza che, con riferimento alla legge vigente al momento della proposizione della domanda, la competenza per materia a conoscere della domanda con la quale il contribuente chiede la restituzione delle somme versate a tale titolo spetta al tribunale ordinario ai sensi dell'art. 9 c. 2 c.p.c., non essendo stata attribuita dalla legge alla giurisdizione delle commissioni tributarie con il D. Lgs. 546/ 1992 e restando ininfluenti sui processi in corso, a norma dell'art. 5 c.p.c., le modifiche legislative introdotte dall'art. 12 L. 448/2001 che, a partire dall'1 gennaio 2002, hanno trasferito la controversia in materia di contributi consortili dalla cognizione del giudice ordinario a quello tributario" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 15 marzo 2004, n. 5261, Cons. bonif. Ugento e Li Foggi c. Ricciuto, *in Giust. civ. Mass. 2004, f. 3*).

"Spetta al giudice tributario la giurisdizione in tema di imposta straordinaria sui beni di lusso, di cui all'art. 8 D.L. 384/1992, convertito, con modificazioni, nella L. 438/1992, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 12 L. 448/ 2001, che ha modificato l'art. 2 D. Lgs. 546/1992, il quale ha abbandonato il precedente criterio di collegamento con specifici tributi ed ha optato per la coincidenza della giurisdizione con l'intera area del contenzioso tributario, anche con riferimento alle controversie già pendenti al momento della < riforma > del riparto della giurisdizione sui tributi ed eventualmente proposte davanti a giudice privo di giurisdizione, al momento dell'attivazione della causa. Infatti, il principio della *perpetuatio iurisdictionis*, di cui l'art. 5 c.p.c. è espressione, rende irrilevanti, ai fini della giurisdizione, i mutamenti legislativi successivi alla proposizione della domanda, i quali operano solo nel caso in cui il sopravvenuto mutamento dello stato di diritto privi il giudice della giurisdizione che egli aveva quando la domanda è stata introdotta, non già nel caso, inverso, in cui esso comporti l'attribuzione della giurisdizione al giudice che ne era inizialmente privo" (Corte Cass. Sezioni Unite, 16 giugno 2003, n. 9554, Ministero delle Finanze e altro c. Sestini, *in Giust. civ. Mass. 2003, f. 6*).



Il processo tributario
Parte I

ricorrente) poteva dirsi costituito in giudizio e, pertanto, quest'ultimo poteva dirsi correttamente radicato.

La dottrina e la (scarsa) giurisprudenza in materia sono state concordi nel risolvere la questione negando la giurisdizione ordinaria a favore di quella del giudice tributario e ciò sull'ovvia considerazione che, in assenza del deposito presso la Cancelleria di copia dell'atto di citazione ritualmente notificato unitamente alla domanda di iscrizione a ruolo, il rapporto processuale non poteva dirsi costituito anteriormente all'entrata in vigore della novella e, pertanto, non trovava applicazione il citato principio della *perpetuatio iurisdictionis*.

Venendo, invece, a giudicare del caso di una controversia instaurata prima dell'entrata in vigore della modifica legislativa dinanzi una Commissione Tributaria – in allora priva di giurisdizione – la giurisprudenza ha fatto un'applicazione molto particolare del principio della *perpetuatio iurisdictionis* (di fatto subordinandola al diverso principio del *tempus regit actum* tipico delle norme processuali) sostenendo che, nel caso di specie, la novella dovesse essere interpretata in modo retroattivo e, pertanto, salvando il rapporto processuale anziché dichiararlo (come sarebbe stato più corretto) inammissibile⁵.

⁵ “In applicazione del nuovo testo dell'art. 2 D. Lgs. 546/1992, introdotto dall'art. 12 L. 448/2001 - il quale ha esteso la giurisdizione tributaria a tutte le controversie aventi ad oggetto <tributi di ogni genere e specie>, ivi incluse le cause attinenti a <sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari> - è devoluta alla giurisdizione delle commissioni tributarie la controversia relativa al provvedimento di sospensione dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, emesso, in materia di I.V.A., ex art. 2 L. 18/1983 (applicabile *ratione temporis*), a seguito di plurime violazioni dell'obbligo di rilascio dello scontrino fiscale. Tale ius superveniens trova applicazione anche nei procedimenti in precedenza già instaurati dinanzi alle commissioni tributarie, benché prive della giurisdizione secondo la disciplina del momento dell'attivazione della causa. Ciò atteso il profilo per cui l'art. 5 c.p.c., nella parte in cui dispone che la giurisdizione si determina in base alla legge del tempo della proposizione della domanda e resta insensibile a posteriori mutamenti del quadro normativo, persegue in realtà l'obiettivo di conservare la giurisdizione del giudice correttamente adito in base a detta legge del tempo - sottraendola a successive difformi scelte legislative - senza tuttavia intendere incidere sul più generale principio dell'immediata operatività, in materia processuale, della legge sopravvenuta (pure con riguardo alla giurisdizione), quando valga a radicare la contesa presso il giudice dinanzi al quale sia stata comunque già promossa” (Corte Cass., Sezione Unite, 26 febbraio 2004, n. 3877, De Leo c. Ministero delle Finanze e altro, in *Giust. civ. Mass. 2004, f. 2*).



Il processo tributario
Parte I

- le controversie c.d. “catastali”, promosse dai singoli possessori e concernenti l’intestazione, la delimitazione, la figura, l’estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell’estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l’attribuzione della rendita catastale.

A seguito della modifica dell’art. 2 D. Lgs. 546/1992, la giurisprudenza delle Commissioni Tributarie è **tendenzialmente comprensiva di ogni controversia comunque connessa o collegata ad una imposizione tributaria**, in ogni modo denominata.

Tale “generalità” trova ulteriore conferma – e tutela – nella previsione di cui all’art. 2 c. 3 D. Lgs. 546/1992 che attribuisce al giudice tributario la competenza a conoscere, *incidenter tantum*⁶, di ogni questione – civile o anche amministrativa – la cui risoluzione sia necessaria per la definizione della questione portata alla sua conoscenza. Unica eccezione a tale principio è costituita dalle questioni concernenti:

- lo stato e la capacità delle persone, ad eccezione, ovviamente, di quelle relative alla capacità di stare in giudizio;
- la querela di falso dei documenti sui quali verte il giudizio ovvero comunque depositati in atti.

⁶ “Il giudice munito della giurisdizione sulla domanda ha il potere dovere di definire le questioni che integrino antecedente logico della decisione a lui richiesta, fino a quando le stesse rimangano su un piano deliberativo e incidentale e non aprano, per previsione di legge o per libera iniziativa delle parti, una causa autonoma, di carattere pregiudiziale, sulla quale si debba statuire con pronuncia atta ad assumere autorità di giudicato: in questo caso si inserisce nel processo una ulteriore domanda, che è soggetta - in difetto di norme che prevedano deroghe per motivi di connessione - alle proprie regole sulla giurisdizione, con conseguente eventuale separazione delle due domande e devoluzione di ciascuna al giudice rispettivamente fornito della giurisdizione. Tale principio opera anche per la giurisdizione delle commissioni tributarie, sia nella previgente disciplina di cui al d.P.R. 636/1972, sia in quella del D. Lgs. 546/1992, il cui art. 2 c. 3 (nel testo introdotto dall’art. 12 L. 448/2001), nell’affidare al giudice tributario la risoluzione in via incidentale di ogni questione da cui dipenda la decisione delle controversie rientranti nella sua giurisdizione, tranne alcune eccezioni per le quali si impone l’apertura di una causa pregiudiziale dinanzi al giudice ordinario, ha natura meramente esplicativa di regole



Il processo tributario
Parte I

L'estensione a questioni civili ed amministrative della giurisdizione tributaria, però, può avvenire solo in via incidentale, ossia limitatamente a quanto strettamente necessario per la decisione della questione portata all'attenzione della Commissione Tributaria; pertanto, qualora la medesima questione venga portata all'attenzione del giudice in via principale⁷, questi, non essendo organo della giurisdizione ordinaria⁸ (o amministrativa⁹, a seconda dei casi), deve emettere una pronuncia "sul processo" dichiarando inammissibile la domanda¹⁰.

generali presenti nell'ordinamento" (Corte Cass., Sezioni Unite, 29 aprile 2003, n. 6631, Comune di Bellaria Igea mar. c. Bagli, *in Giust. civ. Mass. 2003, f. 4*).

⁷ "Sono impugnabili davanti agli organi di giurisdizione amministrativa gli atti amministrativi generali ed i regolamenti che intervengono nel settore tributario, in ordine ai quali l'art. 7 u.c. prevede che le commissioni abbiano solo il potere di disapplicazione, facendo salva appunto l'impugnazione <nella diversa sede competente>...*omissis*... Ancora, davanti al giudice amministrativo possono essere impugnati gli atti individuali non meramente interni all'organizzazione dell'attività dell'amministrazione finanziaria e quindi lesivi di situazioni soggettive del contribuente, in relazione ai quali l'impugnazione davanti al giudice tributario degli atti contemplati dall'art. 19 non è in grado di offrire tutela neppure in via differita, stante l'assenza di un nesso di presupposizione fra gli uni e gli altri" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 23).

⁸ "Appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario le impugnazioni delle misure cautelari, ipoteca o sequestro, ex art. 26 L. 4/1929. Residua la giurisdizione del giudice ordinario [anche] per quanto concerne: 1) l'azione di danni contro il concessionario della riscossione; 2) l'opposizione di terzo ex art. 619 c.p.c. nei limiti con i quali è ammessa dall'art. 52 d.P.R. 602/1973; 3) le controversie in fase di distribuzione del ricavato dell'esecuzione" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 25).

⁹ "Sono devolute alla cognizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti i tributi comunali e locali (nella specie, tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani) tutte le volte in cui il contribuente abbia a contestare, nell'*an* e nel *quantum*, la pretesa impositiva azionata dall'ente territoriale, impugnando, per l'effetto, gli atti impositivi, e così ponendo in discussione la specifica obbligazione tributaria ad essi riferibile (art. 2 c. 1 lett. h D. Lgs. 546/1992), senza investire direttamente i cosiddetti atti autoritativi presupposti, e cioè i provvedimenti di carattere generale (regolamento e tariffa), con riferimento ai quali la competenza giurisdizionale spetta, invece, al giudice amministrativo - art. 7 c. 5 D. Lgs. 546/1992" (Corte Cass., Sezioni Unite, 1 marzo 2002, n. 3030, Soc. Castorama Italia c. Comune di Corsico, *in Giust. civ. Mass. 2002, 370*).

"L'impugnazione dei regolamenti concernenti il contributo annuale per la sicurezza sanitaria, introdotto dalla L. 388/2000, non appartiene alla competenza del giudice tributario. Infatti, tutte le volte che oggetto della controversia è l'esercizio di un potere discrezionale, come quello in esame, residua la competenza del giudice amministrativo, mentre al giudice tributario sono devolute le controversie attinenti l'esecuzione della pretesa tributaria" (Cons. Stato, Sezione VI, 30 settembre 2004, n. 6353, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

¹⁰ "Esula dalle attribuzioni delle Commissioni Tributarie, come delineate dall'art. 2 D. Lgs. 546/1992, per rientrare nella sfera della giurisdizione ordinaria, la controversia tra il soggetto passivo ed il soggetto attivo della rivalsa I.V.A. (nella specie: su un atto di cessione di una locazione immobiliare), inerente alla richiesta avanzata dal cedente e volta a far valere il proprio credito nei confronti del cessionario.



*Il processo tributario
Parte I*

La tipologia di atti ricorribili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

Quanto sopra concerne le “materie” rientranti nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie. Occorre ora precisare che quantunque chiamato a pronunciarsi di questioni attinenti a diritti soggettivi, il giudice tributario agisce pur sempre per valutare la legittimità (e mai l’opportunità) di “atti” (*latu sensu* intesi) dell’Amministrazione Finanziaria costituenti provvedimenti amministrativi ovvero la legittimità (*rectius*: l’illegittimità) del comportamento “negativo” (nel senso di omissivo) tenuto dall’Amministrazione Finanziaria in un caso in cui (si assume) avrebbe invece dovuto esercitare una ben determinata attività provvedimentale.

Per tale ragione, il legislatore ha stabilito che non tutti gli atti o i comportamenti tenuti dall’Amministrazione Finanziaria possono essere oggetto di diatriba dinanzi ad un giudice, e ciò al chiaro fine di evitare il rischio della completa paralisi dell’attività erariale dello Stato o delle altre amministrazioni pubbliche dotate di potestà impositiva.

Il ricorso al giudice tributario, pertanto, potrà essere presentato contro una serie di atti (provvedimenti amministrativi) o di comportamenti particolarmente qualificati la cui elencazione costituisce numero chiuso, insuscettibile di estensione analogica – ma non in suscettibili di

Ciò in quanto detta controversia riguarda non il rapporto tributario, ma il rapporto tra le parti dell’operazione imponibile, e ciò ancorché sorga questione sul presupposto di tale rivalsa, considerato che l’indagine richiesta dalla relativa deduzione resta confinata sul piano della questione incidentale, e non introduce una causa pregiudiziale” (Corte Cass., Sezione Unite, 11 febbraio 2003, n. 1995, Soc. Serdoni c. Soc. Hotel Dogana Vecchia, *in Fisco (II) 2003, 2511*).

“Appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario, e non a quella delle commissioni tributarie, la controversia promossa, al fine di ottenere il rimborso di quanto versato a titolo di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, da un soggetto privato nei confronti di altro soggetto privato, ritenuto il vero debitore, atteso che nei rapporti tra privati non può porsi mai una questione di giurisdizione e che le questioni concernenti l’effettiva titolarità passiva dell’obbligazione tributaria e l’esattezza della somma pretesa ben possono essere decise in via incidentale nell’ambito del rapporto tra le parti private, senza che la relativa statuizione possa far stato nei confronti dell’ente locale impositore” (Corte Cass., Sezione Unite, 15 novembre 2002, n. 16158, Soc. Tur Sud c. Lacopete, *in Giust. civ. Mass. 2002, 1994*).



Il processo tributario
Parte I

interpretazione estensiva¹¹ - se non per mezzo di espressa previsione di legge (cfr. art. 19 c. 3 D. Lgs. 546/1992)¹².

Altra caratteristica tipica del processo tributario – che lo avvicina, e non poco, a quello amministrativo – è la **RILEVABILITÀ DEI SOLI VIZI PROPRI DELL'ATTO**: è infatti previsto che ciascuno degli atti espressamente indicati quali impugnabili possa essere oggetto di censura **unicamente per vizi propri**, senza possibilità, pertanto, di fare valere anche vizi relativi agli atti presupposti non tempestivamente eccepiti (cfr. art. 19 c. 3 secondo periodo D. Lgs. 546/1992)¹³.

¹¹ “L'impossibilità di instaurare la controversia tributaria contro atti diversi da quelli contemplati dalla norma che si commenta spinge, anche la fine di evitare pericolosi vuoti di tutela, ad una attenta ricostruzione degli atti espressi e ad una ricostruzione delle relative categorie che privilegi i profili funzionali e contenutistici dell'atto rispetto al *nomen iuris* utilizzato. Questo criterio, come si vedrà, è stato da tempo indicato dalla Cassazione. Detto diversamente, l'art. 19 D. Lgs. 546/1992, pur contenendo un'elencazione tassativa degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie, non esclude tuttavia che possano essere impugnati atti formalmente atipici, quale ne sia la forma e la denominazione, che per un verso concernono comunque la sussistenza, in tutto o in parte, dell'obbligazione tributaria e, per l'altro, non rifluiscono in alcuno degli atti tipici, onde si impone la loro ricomprensione nell'ambito di questi ultimi. Ciò in via di interpretazione estensiva e, a seconda del contenuto dell'atto, riconducendolo nella categoria dell'avviso di accertamento piuttosto che in quella degli avvisi di liquidazione etc...” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 179).

¹² “Gli artt. 2 e 9 D. Lgs. 546/1992 individuano la giurisdizione tributaria con il metodo dell'enumerazione e, quindi, mediante norme che, comportando deroghe alla giurisdizione ordinaria, sono di stretta interpretazione” (Cons. Stato, Sezione VI, 17 aprile 2003, n. 2083, , in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

¹³ “Nel processo tributario, in caso di impugnazione, da parte del contribuente, della cartella esattoriale per l'invalidità della notificazione dell'avviso di accertamento, la Corte di cassazione non può procedere ad un esame diretto degli atti per verificare la sussistenza di tale invalidità, trattandosi di accertamento di fatto, rimesso al giudice di merito, e non di nullità del procedimento, in quanto la notificazione dell'avviso di accertamento non costituisce atto del processo tributario, ma riguarda solo un presupposto per l'impugnabilità, davanti al giudice tributario, della cartella esattoriale, potendo l'iscrizione a ruolo del tributo essere impugnata solo in caso di mancata o invalida notifica al contribuente dell'avviso di accertamento, a norma dell'abrogato art. 16 c. 3 d.P.R. 636/1972, e dell'art. 19 c. 3 D. Lgs. 546/1992. Nella specie, in particolare, l'asserito contrasto, contenuto nella sentenza d'appello, circa l'avvenuta elezione di domicilio del contribuente con le risultanze degli atti e la conseguente sostenuta ritualità della notifica dell'avviso di rettifica non sono suscettibili, quindi, di essere apprezzate, e la nullità denunciata, non risolvendosi in una violazione di legge o in un vizio di motivazione, si configura come un errore revocatorio ex art. 395 n. 4 c.p.c., non deducibile in sede di legittimità” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 12 marzo 2002, n. 3554, Ministero delle Finanze c. Coslovich, in *Giust. civ. Mass. 2002, 445*).



*Il processo tributario
Parte I*

Tale regola soffre un'eccezione nel caso in cui l'atto presupposto non sia stato debitamente notificato al contribuente (cfr. art. 19 c. 3 terzo periodo D. Lgs. 546/1992): in tale ipotesi, essendone venuto a conoscenza solo con l'atto contro il quale viene proposto il ricorso, non prevedere, a favore del contribuente, la possibilità di fare valere in giudizio anche i vizi relativi all'atto presupposto costituirebbe una palese lesione del diritto alla difesa garantito dall'art. 24 c. 2 Cost.¹⁴ (e, qualora la conoscenza di quest'ultimo sia intervenuta solo a seguito della costituzione in giudizio dell'Amministrazione Finanziaria, tali vizi potranno essere fatti oggetto di ricorso per motivi aggiunti).

Altra eccezione alla regola è ravvisabile nell'ipotesi – riconosciuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza – in cui l'atto presupposto, sulla cui base è stato basato (o, meglio, sarebbe basato) l'atto definitivo, non sia mai esistito nella realtà fattuale ovvero sia colpito da tanti e tali vizi da poter essere considerato non solo annullabile o nullo, ma addirittura giuridicamente inesistente¹⁵.

Tornando all'elenco degli atti e dei comportamenti oggetto di impugnazione, il legislatore ha elencato:

1. l'avviso di accertamento del tributo.

¹⁴ *"L'avviso di mora, ove non preceduto dalla rituale notifica della cartella, è impugnabile dinanzi alle Commissioni Tributarie per vizi propri e per vizi della cartella"* (Corte Cass., Sezione Tributaria, 16 agosto 2005, n. 16828, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"L'accertamento tributario in materia di IVA, ove si riferisca a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore – in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare – ma anche al contribuente, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo" (Commissione Tributaria Centrale, 11 luglio 2005, n. 6297, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹⁵ "A norma dell'art. 19 c. 3 ultima parte D. Lgs. 546/1992, in caso di giuridica inesistenza della notifica dell'atto presupposto, spetta al ricorrente che ne abbia interesse la facoltà di impugnare tale atto cumulativamente all'atto consequenziale ad esso ritualmente notificato" (C.T.R. Potenza, Sezione I, 2 marzo 2000, n. 36, in *Dir. pen. e processo 2001*, 351 nota di Glend).



Il processo tributario
Parte I

Si tratta del provvedimento per mezzo del quale l'ente impositore comunica al contribuente di aver provveduto ad una "revisione" d'ufficio della dichiarazione da questi presentata ovvero, in caso di omessa presentazione, di aver ricostruito *aliunde* la sua posizione tributaria, determinando l'imposta o la tassa da pagare ed intimandone il pagamento entro un determinato termine, sotto pena degli atti esecutivi;

2. l'avviso di liquidazione del tributo.

Con tale *nomen* vengono solitamente indicati gli atti con i quali l'ente impositore, sulla base dei dati a sua disposizione – normalmente comunicati dallo stesso contribuente – provvede a calcolare il *quantum* dovuto ed a richiederne il pagamento.

Si tratta, come è logico intuire, di provvedimenti tipici dei tributi e delle tasse non soggette ad autoliquidazione anche se il legislatore qualifica tali anche tutti quegli atti – pur relativi ad imposte soggette ad autotassazione – con i quali l'ente impositore procede al confronto delle dichiarazioni presentate dal contribuente e dei versamenti da questo effettuati, provvedendo così a richiedere il pagamento di quanto ancora erroneamente non versato.

3. il provvedimento di irrogazione delle sanzioni;
4. il ruolo e la cartella di pagamento;
5. l'avviso di mora;
6. gli atti relativi alle operazioni catastali di cui all'art. 2 c. 3;



Il processo tributario
Parte I

7. il rifiuto **espresso o tacito** della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti¹⁶.

Il ricorso è possibile avverso il rifiuto alla *restitutio in integrum*, anche parziale, nei confronti del contribuente, ma, ovviamente, nei soli casi in cui tale diritto sia previsto dal legislatore.

Il caso del ricorso avverso il “silenzio-rifiuto” è fondato su una *fictio iuris* espressamente prevista al fine di non lasciare il contribuente in balia dell’ente impositore e, soprattutto, dei capricci dei suoi funzionari.

Il processo tributario, come abbiamo già visto e capito, è strutturato quale processo di impugnazione di un atto amministrativo, e quindi, normalmente, presuppone la previa emanazione di un atto contro il quale il contribuente possa poi fare valere le proprie ragioni, vere o presunte che siano; nel caso di ricorso avverso il rifiuto espresso¹⁷ di restituzione di somme, tale provvedimento esiste; nel caso, invece, di silenzio dell’ente impositore sulla richiesta di rimborso¹⁸, detto atto non esiste e, pertanto, in assenza della citata *fictio iuris* non

¹⁶ “In precedenza era specificato che il rimborso poteva essere chiesto solo nelle ipotesi di versamento diretto o qualora mancassero o non fossero stati notificati gli altri atti autonomamente impugnabili. Attualmente, la disposizione è generica, consentendo di impugnare qualunque rifiuto, espresso o tacito che sia, della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie, interessi ed altri accessori, comunque riscossi dall’Amministrazione” (BELLAGAMBA, “Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996”, *UTET 1996*, p. 115).

¹⁷ “Nell’ipotesi di *istanza di rimborso accolta solo parzialmente* il provvedimento con il quale l’ufficio, a seguito di una domanda di rimborso proposta dal contribuente, emette uno sgravio solo parziale concreta implicitamente un provvedimento di rifiuto per la parte relativa allo sgravio non concesso che è contenuto in un atto direttamente destinato a statuire sulla domanda medesima e dalla comunicazione del quale decorrono per il contribuente i termini per ricorrere alla Commissione Tributaria di primo grado [ora Provinciale]” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 13 novembre 1987, n. 8339).

In dottrina: BELLAGAMBA, “Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996”, *UTET 1996*, p. 118.

¹⁸ “La richiesta di rimborso costituisce perciò presupposto necessario e sufficiente per l’impugnazione dell’atto amministrativo dinanzi alle Commissioni Tributarie, sia nel caso di provvedimento espresso di diniego sia nel caso di silenzio-rifiuto dell’Amministrazione Finanziaria, ma è il decorso dei 90 giorni dalla presentazione dell’istanza che determina la formazione della *fictio iuris* per cui il silenzio assume spessore giuridico e, equivalendo ad atto di diniego, acquista effetti sostanziali oltre che processuali” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 191).



*Il processo tributario
Parte I*

sarebbe possibile esperire alcun rimedio giurisdizionale posto che mancherebbe l'atto contro cui esperire l'*actio demolitoria*.

Per parte della giurisprudenza, non è invece suscettibile di ricorso¹⁹ – in mancanza di una previsione in tal senso - il silenzio tenuto dall'ente impositore su una istanza di autotutela. Diversamente opinando, infatti:

- non solo la P.A. verrebbe di fatto espropriata della facoltà di valutare in modo esclusivo la corrispondenza tra il provvedimento di annullamento richiesto e l'attualità dell'interesse pubblico sotteso alla rimozione dell'atto;

¹⁹ "La nuova formulazione dell'art. 2 D. Lgs. 546/1992, introdotta dall'art. 12 c. 2 L. 448/2001, rimuove ogni dubbio sull'appartenenza alla giurisdizione tributaria delle controversie relative alle decisioni dell'amministrazione finanziaria su un'istanza di autotutela tributaria. Sono infatti rimesse al giudice tributario <tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie (...) nonché (...) le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari (...). Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti di esecuzione forzata". Inoltre, tra gli atti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie l'art. 19 lett. g) D. Lgs. 546/1992 indica <il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti>. Nel caso di specie, la vertenza, sia pure attraverso la contestazione del diniego di autoannullamento della sanzione, ha quale oggetto sostanziale la persistente validità di quest'ultimo e così il diritto dell'amministrazione di riscuotere e ritenere la sanzione stessa e rientra, dunque, nell'ambito della giurisdizione tributaria" (T.A.R. Trentino Alto Adige Trento, 14 luglio 2003, n. 273, Soc. Cantiere del Garda c. Ministero dell'Economia e delle Finanze e altro, *in Foro amm. TAR 2003, 2189 solo massimata*).

"Giusto quanto previsto dall'art. 12 L. 448/2001, la giurisdizione tributaria è divenuta, nell'ambito suo proprio, una giurisdizione esclusiva a carattere generale, competente ogni qualvolta si controversa di uno specifico rapporto tributario o di sanzioni inflitte da uffici tributari. È stato conseguentemente modificato l'art. 19 D.Lgs. 546/1992 dato che il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qualvolta abbia interesse a contestare la convinzione espressa dall'Amministrazione, anche attraverso la procedura del silenzio rigetto, in ordine alla disciplina del rapporto tributario. Rientrano altresì nella giurisdizione del giudice tributario le controversie relative all'esercizio – o al mancato esercizio – da parte dell'Amministrazione del potere di autotutela, spettando a tale giudice anche stabilire se l'atto (o il rifiuto) sia o meno impugnabile" (Corte Cass., 10 agosto 2005, n. 16776, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

"La c.d. autotutela della P.A. costituisce un'attività discrezionale, in quanto essa implica l'apprezzamento dell'attuale interesse pubblico alla rimozione dell'atto, interesse che non si identifica con il mero ristabilimento dell'ordine violato. Ne deriva che la P.A. non ha un dovere giuridico di ritirare i propri atti quando essi siano illegittimi" (Corte Cass., Sezioni Unite, 4 ottobre 1996, n. 8685, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).



Il processo tributario
Parte I

- ma altresì verrebbe dato al contribuente un formidabile strumento per conseguire una *restituito in terminum* rispetto al provvedimento impositivo o alla sentenza del giudice tributario, in quanto sarebbe per lui sufficiente richiederne l'annullamento in autotutela per poter poi censurare l'Amministrazione per il mancato esercizio del relativo potere²⁰.

Vi è però da rilevare la presenza di un contrario (e minoritario) orientamento giurisprudenziale in forza del quale anche il diniego di autotutela è suscettibile di tutela nanti la Commissione Tributaria²¹;

8. il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
9. ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

Sebbene non siano espressamente ricompresi nell'elenco appena sopra riportato – e pertanto debbano, a stretto rigor di logica, essere considerati non autonomamente impugnabili – dottrina e giurisprudenza maggioritarie ritengono immediatamente impugnabili anche i c.d. **AVVISI**

²⁰ “Non è impugnabile davanti alla giustizia tributaria il provvedimento di autotutela con cui l'ufficio accoglie solo in parte l'istanza del contribuente provvedendo alla parziale rettifica di un precedente atto di rimborso delle somme dovute al contribuente stesso, perché non rientra in uno degli specifici atti tempestivamente elencati nell'art. 19 D. Lgs. 546/1992 per i quali è ammissibile ricorso davanti alle Commissioni Tributarie” (Corte Cass., Sezione V, 1 dicembre 2004, n. 22564, , in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“Nel caso in cui l'ufficio effettui lo sgravio parziale di una cartella esattoriale ed allo stesso segua la richiesta di chiarimenti da parte del contribuente, che insista per lo sgravio totale dell'atto impositivo, la successiva risposta emessa dall'ufficio deve ritenersi come un parziale accoglimento di una richiesta di autotutela - anche se impropriamente intestata dal contribuente quale interpello - che, come tale, non è un atto compreso tra quelli tassativamente elencati dall'art. 19 D. Lgs. 546/1992, avverso i quali è possibile proporre ricorso al giudice tributario” (C.T.R. Salerno, Sezione IV, 27 dicembre 1999, n. 200, D.G. c. Ufficio Imposte Dirette, in *Tributi 2000*, 623).

²¹ “Gli atti impugnabili davanti alle Commissioni Tributarie sono annoverati tassativamente nell'art. 19 D. Lgs. 546/1992 il quale, con tutto ciò , può essere integrato, a ragion veduta, alla luce della normativa in materia di autotutela, talché il diniego all'istanza di autotutela può essere legittimamente opposto davanti alla giurisdizione tributaria competente” (C.T.R. Liguria, Sezione XV; 5 maggio 2004, n. 10, , in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

DI PAGAMENTO, ossia quei particolari atti – non meglio qualificati dal legislatore – per mezzo dei quali l'ente impositore richiede l'immediato pagamento di un tributo non corrisposto, maggiorato degli interessi corrispettivi, sotto pena dell'inizio della procedura esecutiva.

In realtà, nella maggior parte dei casi, tali avvisi possono ben essere sussunti nella categoria degli avvisi di accertamento o di liquidazione, a seconda della funzione svolta nel procedimento tributario o sono comunque previsti da specifiche disposizioni che attribuiscono ad essi una valenza *in toto* simile a quella di uno di questi²².

Ma anche nei casi in cui tale riconducibilità non sia così apparente, la giurisprudenza maggioritaria **ha concluso per la loro immediata ricorribilità in Commissione Tributaria in considerazione del fatto che, comunque, contenendo l'affermazione di una pretesa tributaria ed intimandone l'adempimento sotto pena degli atti esecutivi, sono comunque idonei ad ingenerare un pregiudizio concreto per il contribuente**, posto che, infatti, l'ente impositore non necessita, per la tutela forzosa dei propri presunti diritti, di un titolo esecutivo formato *in alieno*²³.

Altra parte della giurisprudenza, invece, equiparando *in toto* tali atti agli **AVVISI BONARI**, notificati al contribuente direttamente dal concessionario per la riscossione ed immediatamente precedenti la notifica della cartella esattoriale e dell'avviso di mora, universalmente considerati **insuscettibili di autonoma impugnazione**²⁴, ne escludono la ricorribilità nante le Commissioni

²² "Qualora l'avviso bonario contenga data di emissione, anno di riferimento, tassa, intestatario, ubicazione dei locali, destinazione, superfici, imponibili, tariffe, importo totale con la relativa suddivisione in rate, termine per il pagamento, previsione di sanzione, può essere qualificato come un atto di accertamento e/o di liquidazione e non vale a mutarne tale natura il fatto che non sia stato notificato, manchi l'indicazione del termine per l'impugnazione e l'indicazione dell'organismo cui ricorrere. Quest'ultime carenze dell'atto si risolvono in mere irregolarità se non ne venga eccepita la mancanza (Corte Cass., Sezione V, 7 aprile 2005, n. 7312, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

²³ "Un avviso di pagamento è autonomamente impugnabile, sebbene non espressamente menzionato nell'elenco di cui all'art. 19 D. Lgs. 546/1992, quando abbia come causa l'affermazione di una obbligazione tributaria ed abbia la forza di incidere concretamente nella sfera del contribuente" (C.T.R. Umbria, Sezione I, 24 marzo 2005, n. 12, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

²⁴ "L'impugnazione dell'avviso di pagamento rende inammissibile il ricorso in quanto è atto non impugnabile. Sostanzialmente è una comunicazione bonaria ed un invito a pagare da inserire nel



Il processo tributario
Parte I

Tributarie rimandando, così, il momento della lite alla notifica della cartella esattoriale (ed, in tale sede, ovviamente, al contribuente è data possibilità di fare valere anche i vizi propri dell'atto presupposto).

L'inderogabilità della giurisdizione tributaria.

La giurisdizione tributaria è **assolutamente inderogabile**: l'art. 3 D. Lgs. 546/1992, infatti, prevede che qualora venga presentato alla Commissione Tributaria un ricorso relativo ad una materia sottratta alla sua sfera di "attribuzioni", il difetto possa essere rilevato, ad istanza di parte ovvero *ex officio*, in ogni stato e grado del processo.

Ovviamente, qualora il difetto venga rilevato nella fase "presidenziale" del primo grado, la relativa pronuncia potrà essere adottata nelle forme del decreto ex art. 27 D. Lgs. 546/1992; in caso contrario, verrà pronunciata sempre con sentenza.

La rilevabilità d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio non comporta la sopravvivenza del vizio all'eventuale passaggio in giudicato della sentenza con cui la Commissione Tributaria – ovvero la Cassazione – non accorgendosi della propria carenza di potere ovvero non accogliendo l'eccezione mossa dalle parti, decida sul merito della controversia: in tale ipotesi, il *dictum* è incontrovertibile e, anche se pronunciato da un organo sfornito di giurisdizione, deve comunque essere rispettato costituendo (fra l'altro) titolo esecutivo ai fini dell'eventuale esecuzione forzata.

Altre disposizioni legislative tutelano la giurisdizione delle Commissioni Tributarie qualora questioni loro spettanti vengano, erroneamente, portate all'attenzione di altri giudici. E' il caso dell'art. 37 c.p.c., in forza del quale il giudice ordinario che ravvisa il proprio difetto di giurisdizione nei confronti di un giudice speciale (quale è sicuramente quello tributario) è tenuto a rilevarlo d'ufficio in ogni stato e grado (sempre salvo il limite costituito dal giudicato)

contesto delle facilitazioni dei rapporti fra Comune e contribuente in funzione preventiva rispetto alla stessa instaurazione del contenzioso" (Corte Cass., Sezione V, 12 luglio, n. 14669, in *Documentazione*



*Il processo tributario
Parte I*

pronunciando relativa sentenza “sul processo”; allo stesso modo, l’art. 30 L. 1034/1971 prevede che il T.A.R., qualora rilevi che la questione non rientra nella propria giurisdizione, deve rilevarne anche d’ufficio il difetto, pronunciando sentenza “sul processo”.

Il difetto di giurisdizione, pertanto, viene pronunciato dal giudice tributario con decreto – nei casi di cui all’art. 27 D. Lgs. 546/1992 – ovvero con sentenza.

Nel primo di tali casi contro il decreto (art. 27 c. 3 D. Lgs. 546/1992) è ammesso reclamo immediato innanzi alla Commissione Tributaria la quale, nella solita composizione collegiale, decide della relativa questione:

- con sentenza, qualora ritenga fondato il decreto e, pertanto, carente la giurisdizione;
- con ordinanza, allorché ritenga il decreto non conforme al diritto e rimetta il processo nelle mani del Presidente per gli adempimenti del caso.

Contro la sentenza con cui viene dichiarato il difetto di giurisdizione – esattamente contro quella con cui viene presupposta la giurisdizione e pertanto definito il merito del processo – è ammesso il gravame previsto dalla legge, sia esso il ricorso alla C.T.R. o il ricorso in Cassazione ex art. 360 c. 1 c.p.c..

L’art. 3 c. 2 D. Lgs. 546/1992 estende al processo tributario un istituto proprio del processo civile, il cui scopo è quello di evitare che la perdurante incertezza relativa all’effettiva sussistenza della giurisdizione possa comportare un ritardo della definizione della questione sostanziale: il **REGOLAMENTO PREVENTIVO DI GIURISDIZIONE**.



Il processo tributario
Parte I

L'art. 41 c. 1 c.p.c., infatti, prevede che, **finché la causa non è stata decisa nel merito in primo grado**, ciascuna delle parti possa chiedere, con apposito ricorso, alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione di risolvere la questione di giurisdizione proposta.

Il regolamento preventivo di giurisdizione, pertanto, è proponibile:

- contro la sentenza con cui il giudice tributario (ma anche quello ordinario o amministrativo) riconosce il proprio difetto di giurisdizione, posto che tale decisione non comporta alcuna decisione in punto di merito (ovviamente a condizione che sulla medesima non sia ancora sceso il giudicato)²⁵.

In tale caso la presentazione del ricorso **non è** alternativa al mezzo di gravame “ordinario” previsto dal legislatore – ossia l'appello alla Commissione di grado superiore – posto che, in caso di accoglimento del primo, unica conseguenza sarà la cessazione della materia del contendere del secondo che, pertanto, sarà dichiarato estinto ex art. 46 D. Lgs. 546/1992.

E' utile sottolineare come, in materia di giurisdizione amministrativa (ma il principio può essere traslato senza problemi nel giudizio tributario) la pronuncia da parte del giudice in ordine alla provvisoria sospensione dell'efficacia del provvedimento impugnato non comporta alcuna pronuncia in punto di merito e, pertanto, non rende inammissibile il ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione²⁶.

²⁵ “Il regolamento preventivo di giurisdizione, che è uno strumento volto a prevenire l'impugnazione della sentenza su questioni di giurisdizione, per il tramite di una definitiva statuizione sul punto delle Sezioni Unite, può essere esperito solo finché la causa non sia stata decisa nel merito in primo grado. Sicché esso non è precluso da sentenze rese unicamente su questioni pregiudiziali né da una sentenza di primo grado declinatoria della giurisdizione con riferimento alla quale, seguendo gli insegnamenti maturati sul terreno del processo civile, il regolamento può essere proposto in concorso con l'appello ed entro il relativo termine” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 23).

²⁶ “La pronuncia, da parte del giudice amministrativo, sull'istanza incidentale di sospensione del provvedimento amministrativo impugnato con il giudizio principale, non rende inammissibile il regolamento preventivo di giurisdizione, proposto con riguardo a tale giudizio, ancorché nell'ordinanza che abbia provveduto sull'istanza cautelare sia stata deliberata la questione di giurisdizione” (Corte



Il processo tributario
Parte I

Identico principio è stato ribadito anche per il giudizio ordinario, per il caso dell'emissione di un provvedimento interdittivo nell'ambito di un procedimento possessorio²⁷;

- anche in assenza di una pronuncia anche meramente processuale da parte del giudice, essendo sufficiente il solo fatto che la questione della giurisdizione sia stata fatta oggetto di dubbio a mezzo di presentazione di apposita eccezione²⁸.

L'inderogabilità della competenza territoriale.

La competenza territoriale delle Commissioni Tributarie è (art. 5 c. 1 D. Lgs. 546/1992) inderogabile ma non assoluta, nel senso che può essere rilevata, sia ad istanza di parte sia d'ufficio, **ma solo nel grado cui il vizio si riferisce**²⁹.

Cass., Sezione Unite, 5 luglio 2004, n. 12307, Ist. zooprofilattico sper. Puglia e Basilicata c. Gurrado e altro, *in Giust. civ. Mass. 2004, f. 7*).

²⁷ "L'esperibilità del regolamento preventivo di giurisdizione non è preclusa dalla pronuncia, da parte del giudice adito in esito alla fase sommaria del giudizio possessorio, del provvedimento interdittale di reintegrazione nel possesso, giacché solo la decisione finale del giudizio di primo grado costituisce elemento ostativo alla proponibilità del regolamento preventivo di giurisdizione, mentre l'interdetto, non diversamente dai provvedimenti cautelari, è un provvedimento provvisorio, destinato ad essere assorbito dalla decisione sul merito della tutela possessoria richiesta" (Corte Cass., Sezione Unite, 11 marzo 2004, n. 5055, Comune di Pratola Peligna c. Liberatore e altro, *in Giust. civ. Mass. 2004, f. 3*).

²⁸ "Il regolamento preventivo di giurisdizione è proponibile con riguardo a giudizio di merito che sia pendente, e prima che in esso sia stata emessa una sentenza, anche soltanto sulla giurisdizione; non costituisce pertanto circostanza ostativa alla proponibilità del regolamento, nell'ambito di un giudizio possessorio, il fatto che il giudice abbia provveduto su una richiesta di provvedimento interdittale, atteso che tale provvedimento non costituisce sentenza, pur se, ai fini della relativa adozione, sia stata risolta, in senso affermativo o negativo, una questione attinente alla giurisdizione" (Corte Cass., Sezioni Unite, 19 maggio 2004, n. 9532, Caravita e altro c. Comune Marcanise e altro, *in Giust. civ. Mass. 2004, f. 5*).

In dottrina: "Il regolamento, che si inoltra con ricorso alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, può essere proposto anche dalla parte che non abbia contestato la giurisdizione, e quindi nel nostro processo dal ricorrente, purché esista un effettivo interesse ad eliminare i dubbi manifestatisi sulla giurisdizione, quindi ed in specie allorché la relativa questione sia stata sollevata. Il regolamento non può essere proposto d'ufficio. Ai sensi dell'art. 367 c.p.c., la proposizione del ricorso determina la sospensione del processo, sempre che l'istanza non risulti manifestamente inammissibile o la contestazione della giurisdizione appaia palesemente infondata" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 23).



*Il processo tributario
Parte I*

Da ciò consegue, tanto per fare un esempio, che se il ricorso è erroneamente presentato ad una Commissione Tributaria Provinciale territorialmente incompetente ed il vizio non viene rilevato in tale sede, l'eventuale appello non potrà essere proposto ad altri che alla Commissione Tributaria Regionale nel cui distretto è sito il giudice di primo grado non potendo, invece, essere presentata all'organo di appello che sarebbe realmente competente in funzione dell'atto opposto. Qualora, infatti, l'appello venisse proposto dinanzi tale ultimo giudice, si ravviserebbe una incompetenza funzionale ex art. 4 c. 2 D. Lgs. 546/1992, anch'esso rilevabile sia ad istanza di parte sia d'ufficio ma solo fino al momento della decisione del relativo grado di giudizio.

L'incompetenza, indipendentemente sia rilevata d'ufficio ovvero oggetto di specifica eccezione processuale, **viene dichiarata con una sentenza** (avente ad oggetto, ovviamente, il solo processo e non anche la questione sostanziale sottesa) con la quale l'organo adito:

- individua la Commissione Tributaria competente;
- ed ordina alle parti di riassumere il processo nanti quest'ultima entro il termine perentorio a tali fine espressamente indicato o, in mancanza, entro il termine di 6 mesi dalla data di comunicazione della sentenza (cfr. art. 5 c. 3 e 5 D. Lgs. 546/1992).

L'adempimento da compiere entro tale termine – soggetto a sospensione per ferie processuali - è il deposito presso la Segreteria dell'organo dichiarato competente, ad opera della

²⁹ "Muoviamo dalla segnalata inderogabilità della competenza territoriale degli organi di giustizia tributaria: significa che le parti non possono accordarsi per individuare una commissione tributaria, cui devolvere la cognizione della controversia, diversa da quella territorialmente competente in ossequio all'art. 4; ne discende l'assoluta incompatibilità nel nostro contenzioso dell'art. 28 c.p.c.. Anche l'inderogabilità di cui trattasi postula che: a) l'eventuale adesione della controparte all'eccezione di incompetenza formulata dall'avversario non esime la commissione dall'affrontare la questione e dal pronunciarsi circa la medesima; b) non v'è necessità per la parte che spende tale eccezione di indicare la commissione tributaria competente, in quanto sarà la commissione adita ad indicare l'organo dinanzi al quale la causa deve essere riassunta" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 45).



*Il processo tributario
Parte I*

parte più solerte (che, pertanto, ben potrebbe essere anche l'Amministrazione e che, anzi, sarà senza dubbio questa qualora sia parte appellante) di un atto, tecnicamente denominato COMPARSA DI RIASSUNZIONE.

Non è pertanto sufficiente l'effettuazione, entro il citato termine decadenziale, della sola notifica della comparso di riassunzione alle altre parti costituenti essendo richiesto anche il suo deposito presso la Segreteria della Commissione³⁰.

Il mancato tempestivo deposito determina l'estinzione del processo, dichiarata (ex art. 45 D. Lgs. 546/1992) dal Presidente della sezione con apposito decreto – reclamabile ex art. 28 - ovvero direttamente dalla Commissione con sentenza.

In ogni caso, **la pronuncia rende inefficaci gli atti fino a quel momento compiuti** (e, pertanto, in caso di concessa provvisoria sospensione dell'atto impositivo questo tornerà a spiegare i propri effetti) e le spese processuali restano a carico delle parti che le hanno anticipate, essendo impedito al giudice di operare una diversa ripartizione delle medesime.

L'applicabilità della disciplina del c.p.c. sul regolamento di competenza è espressamente esclusa (art. 5 c. 4 D. Lgs. 546/1992) con la conseguenza che, una volta che il giudice ha dichiarato la propria incompetenza ed indicato la Commissione Tributaria competente, **questa rimane ferma ed incontestabile a condizione che il processo venga riassunto a norma dell'art. 5³¹, con piena**

³⁰ "La riassunzione deve essere eseguita a norma dell'art. 125 disp. att. c.p.c. dinanzi alla Commissione indicata come competente e mediante atto notificato alle altre parti presso la sede o la residenza indicata o il domicilio eletto con riferimento alla fase del giudizio dinanzi alla Commissione Tributaria risultata incompetente *...omissis...* Se la notificazione dell'atto di riassunzione viene effettuata irrualmente, non si determinano tuttavia conseguenze di sorta laddove la parte destinataria si costituisca comunque in giudizio" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffrè 1997, p. 47 e ss.*).
In senso conforme: A. FINOCCHIARO e M. FINOCCHIARO, "Commentario al nuovo contenzioso tributario", *1996, p. 90.*

³¹ "In tema di contenzioso tributario, in virtù del disposto del comma 3 dell'art. 5 del D. Lgs. 546/1992 la sentenza della commissione tributaria, che dichiara la propria incompetenza e indica come competente altra commissione, rende incontestabile tale indicazione di competenza, ove il processo venga



Il processo tributario
Parte I

salvezza degli effetti sostanziali e processuali dell'atto introduttivo del giudizio proposto dinanzi al giudice ritenutosi incompetente³².

La riassunzione, pertanto, determina l'impossibilità di presentare ulteriori eccezioni, nel corso del processo riassunto, in relazione alla competenza territoriale.

Per evitare tale decadenza sarebbe stato forse più opportuno consentire l'applicazione, anche nel processo tributario, del regolamento di competenza, per lo meno nel caso di cui all'art. 43 c.p.c., cosa invece esclusa dall'art. 5 c. 4 D. Lgs. 546/1996.

riassunto, ai sensi del comma 5 del citato articolo di legge, dinanzi al giudice indicato" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 22 dicembre 2000, n. 16081, Ministero delle Finanze c. Soc. Iurino Scavi, *in Giust. civ. Mass. 2000, 2638*).

³² "Se la Commissione Tributaria adita (sia essa provinciale o regionale) si reputa incompetente, essa è tenuta a dichiarare la propria incompetenza con sentenza e ad indicare altresì la commissione competente. A questo punto, si aprono tre distinti scenari: a) il processo viene tempestivamente riassunto di fronte alla commissione tributaria considerata competente dal giudice originariamente investito della lite in conformità al dettato del c. 5 della disposizione in commento; b) la sentenza sulla competenza viene appellata o impugnata con ricorso per cassazione, a seconda della commissione che l'ha pronunciata; c) la sentenza non viene impugnata e, al contempo, non è posta in essere la tempestiva riassunzione ella commissione tributaria indicata come competente. Nel primo caso ...omissis... <il processo continua davanti la nuova commissione> con piena salvezza così degli effetti sostanziali e processuali dell'atto introduttivo del giudizio posto dinanzi al giudice ritenutosi incompetente. Ne consegue che nel giudizio riassunto non sarà più possibile, né per il giudice né per le parti, sollevare questioni di competenza o impugnare la sentenza che verrà resa in esito a detto procedimento invocando la violazione della norma in tema di competenza. Inoltre, dalla disciplina appena passata in rassegna, si ritrae il convincimento che la competenza si atteggia come un requisito di validità dei provvedimenti giurisdizionali e non della domanda giudiziale, com'è comprovato dal fatto che la *translatio iudicii* comporta la prosecuzione del medesimo processo e conserva quindi tutti gli effetti dell'atto che ha dato la stura al processo. In particolare, e per quanto qui direttamente interessa, il ricorso originariamente indirizzato ad una commissione incompetente preclude comunque la definitività dell'atto impugnato e vale in ogni caso come tempestiva domanda di rimborso, purché ovviamente abbia il contenuto prescritto dall'art. 18 e sia stato notificato nei termini sanciti dall'art. 21 ...omissis... Qualora non si proceda né alla riassunzione della lite né all'impugnazione della sentenza, il processo si estingue secondo quanto previsto dall'art. 5 c. 5. Ciò comporta inevitabilmente il venir meno degli effetti propri del ricorso originariamente proposto dinanzi alla commissione tributaria che si è ritenuta incompetente e, dunque, l'irretrattabilità dell'atto impositivo avverso il quale l'atto introduttivo del giudizio dipoi estintosi era diretto, mentre niente vieta che venga nuovamente proposto il ricorso volto a conseguire il rimborso di quanto indebitamente versato dal contribuente, purché ovviamente non sia ancora decorso il termine prescrizione di cui all'art. 21 c. 2 ...omissis... Ove la riassunzione sia tardiva spetta naturalmente alla commissione qualificata come competente sancire l'intervenuta estinzione del giudizio" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffrè 1997, p. 46 e ss.*).



*Il processo tributario
Parte I*

Altresì in configurabile, per le ragioni già sopra dette, è il regolamento di competenza ex art. 45 c.p.c. posto che, come visto, la riassunzione del processo dinanzi la Commissione Tributaria dichiarata competente comporta l'incontestabile radicamento (salva l'eccezione sopra detta) della controversia in tale sede.

L'impossibilità di esperire regolamento necessario di competenza comporta non pochi problemi di coordinamento fra la presentazione di immediato gravame contro la (prima) sentenza declinatoria della competenza e la riassunzione del processo dinanzi al giudice indicato quale competente.

Come noto, infatti, il termine per proporre appello – come quello per il ricorso in Cassazione – è, in caso di mancata notificazione della sentenza gravanda, di un anno (salve le ferie processuali), ed è dunque significativamente più lungo di quello semestrale previsto per la riassunzione.

Particolare è, dunque, il rapporto che viene a sorgere tra questi due istituti, posto che:

- **la mancata tempestiva riassunzione non determina conseguenze di sorta sul diritto** delle parti processuali **di proporre i diversi mezzi di gravame** sopra richiamati che, pertanto, resta impregiudicato;
- la riassunzione del processo dinanzi al giudice indicato quale competente, all'opposto, seppur nel silenzio del legislatore (e nonostante contraria autorevole dottrina³³) determina un tipico caso di acquiescenza processuale con la conseguenza decadenza delle parte riassunte dal potere di interporre mezzi di gravame avverso la sentenza dichiarativa dell'incompetenza.

La ripartizione territoriale della competenza



*Il processo tributario
Parte I*

territoriale del giudice tributario.

Premesso quanto sopra in ordine all'inderogabilità della competenza territoriale delle Commissioni Tributarie, è necessario adesso esaminare come questa sia articolata.

In primo grado, è collegata alla sede dell'ufficio che ha emesso l'atto contro il quale viene presentato ricorso³⁴: l'art. 4 c. 1 D. Lgs. 546/1992 prevede sia competente il giudice nella cui circoscrizione si trova la sede "dell'ufficio delle entrate o del territorio del Ministero delle Finanze ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari per la riscossione".

³³ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 54

³⁴ Particolarissimo, poi, è il caso del ricorso presentato contro la cartella esattoriale (atto proprio del concessionario) e, contemporaneamente, contro l'avviso di accertamento o comunque l'atto impositivo presupposto.

Un tal fatto ricorso dovrebbe, a rigor di logica, essere dichiarato inammissibile per quanto concerne l'impugnativa dispiegata contro l'atto presupposto per il semplice fatto che verrebbe a determinare una riapertura (illegittima) del termine (decadenziale) di 60 giorni per proporre impugnazione contro quest'ultimo. Tale principio, peraltro, non trova applicazione in tutti i casi in cui o non sia ancora decorso il termine di 60 giorni previsto per l'impugnazione dell'atto presupposto (ipotesi di fantascienza, visto che l'iscrizione a ruolo avviene sempre a distanza di almeno un anno, nel migliore dei casi, a far data dal perfezionamento del procedimento amministrativo presupposto) ovvero quest'ultimo non sia mai stato notificato al contribuente.

Ricorrendo tale ultima ipotesi, infatti, il ricorrente viene a conoscenza della pretesa tributaria solo nel momento in cui riceve la cartella esattoriale e costituirebbe sicuramente un *vulnus* del suo diritto di difesa il non consentirgli di dispiegare la propria reazione anche nei confronti dell'atto sulla base del quale è stato formato il ruolo.

Ebbene, in questi casi di impugnazione "congiunta" sorge un problema di non poco conto in relazione alla competenza territoriale delle Commissioni Tributarie posto che, spesso e volentieri, si ha uno iato fra la Commissione competente per l'impugnazione nei confronti dell'atto presupposto e quella competente in ordine alla cartella esattoriale; migliore dottrina risolve la questione riconoscendo la giurisdizione alternativa di entrambe le Commissioni Tributarie, con conseguente possibilità per il contribuente di adire quella ritenuta maggiormente opportuna. Se poi, ovviamente, il ricorso venisse presentato (per ragioni di "sicurezza") dinanzi ad entrambe, la questione della doppia pendenza dovrebbe essere risolta in via preventiva facendo applicazione dell'istituto della connessione oggettiva (cumulo soggettivo) ex art. 33 c.p.c. ovvero, in un momento successivo, con applicazione dell'istituto della cessazione della materia del contendere da parte della Commissione Tributaria che non è riuscita a decidere per prima la questione (cfr. art. 46 D. Lgs. 546/1992).

In tal senso: TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 41 e ss..



*Il processo tributario
Parte I*

A seguito dell'emanazione del D. Lgs. 300/1999 e della creazione delle Agenzie Fiscali, il riferimento operato dalla precitata disposizione agli uffici ministeriali deve intendersi automaticamente traslato in capo agli uffici locali delle predette Agenzie.

In grado di appello, invece, la competenza è in funzione dell'organo che ha deciso in primo grado, nel senso che (art. 4 c. 2 D. Lgs. 546/1992) la Commissione Tributaria Regionale è **competente per le impugnazioni avverso le decisioni delle Commissioni Tributarie Provinciali che hanno sede nella loro circoscrizione.**

LA CAPACITA' DI STARE IN GIUDIZIO ED IL PATROCINIO DINANZI LE COMMISSIONI TRIBUTARIE.

Rappresentanza processuale ed assistenza della parte ricorrente.

Come del resto accade anche per il processo civile, in quello tributario per poter "stare in giudizio" il ricorrente deve:

- da un lato, dimostrare il possesso di un interesse ad agire (*legitimatio ad causam*).

Tale interesse è conseguente alla mera affermazione, in sede di ricorso, di essere titolare di una ben determinata posizione giuridica assunta come lesa da un comportamento *contra ius* dell'ente impositore ovvero del concessionario per la riscossione.

Il sindacato del giudice in ordine alla *legitimatio ad causam* è – e non può essere altrimenti – nella fase di costituzione del rapporto processuale limitata, alla sola risultanza di tale interesse dal contesto del ricorso, non potendo, all'opposto, valutarne la concreta presenza o meno posto che, a tal fine, è necessario operare l'istruzione probatoria della causa.



*Il processo tributario
Parte I*

Si può pertanto condividere l'autorevole dottrina e l'ormai unanime giurisprudenza che rinviene la *legitimatio ad causam* nella mera affermazione di essere titolare di una situazione giuridica affermata come lesa dell'*agere* di un altro soggetto giuridico;

- dall'altro, avere la capacità di agire ex art. 75 c.p.c. posto che, anche qui, i soggetti che ne sono privi possono partecipare al rapporto processuale solo per il tramite ovvero con l'assistenza dei propri tutori o curatori e comunque previa autorizzazione giudiziale, se richiesta.

Nondimeno, il processo tributario non ripete la rigida correlazione prevista dal c.p.c. tra la capacità di agire e la capacità processuale, che può essere ben riassunta nell'impossibilità per la parte di avvalersi di un rappresentante meramente processuale. Nel processo civile, la rappresentanza processuale può essere concessa unicamente a colui il quale sia già investito di un potere di rappresentanza sostanziale in ordine al rapporto dedotto in giudizio³⁵: non può infatti essere oggetto di diversa interpretazione il disposto dell'art. 77 c. 1 c.p.c. in forza del quale "il procuratore generale e quello preposto a determinati affari non possono stare in giudizio per il preponente, quando questo potere non è stato loro conferito espressamente per iscritto" (salva l'eccezione degli atti urgenti e delle misure cautelari").

E' dunque chiara la correlazione operata dal legislatore fra la rappresentanza sostanziale ("procuratore generale e quello preposto a determinati affari") e quella meramente processuale.

Il codice di rito prevede comunque una presunzione *iuris et de iure* di conferimento della rappresentanza processuale a favore del procuratore generale di chi non abbia né residenza né domicilio in Italia ovvero a favore dell'istitutore di un imprenditore, anche se domiciliato o residente in Italia.



*Il processo tributario
Parte I*

Nel processo tributario trova applicazione un sistema simile a quello disciplinato dall'art. 317, in forza del quale “davanti al Giudice di Pace le parti possono farsi rappresentare da persona munita di mandato scritto in calce alla citazione o in atto separato ...*omissis*...”. L'art. 11 c. 1 D. Lgs. 546/1992, infatti, **prevede la possibilità per la parte privata di stare in giudizio per il tramite di un procuratore generale o speciale da nominare con scrittura privata autenticata ovvero con atto pubblico**³⁶; ovviamente, qualora si tratti di procura speciale conferita ad un legale, la sottoscrizione può essere da questi certificata ai sensi dell'art. 83 c. 3 c.p.c..

Disposizione speciale è, invece, quella di cui all'ultimo periodo del citato art. 11 c. 1 in forza della quale la rappresentanza processuale (non importa se generale o speciale) **ma valevole ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica** può essere conferita:

- a) al coniuge;
- b) ad un parente;
- c) ovvero ad un affine entro il quarto grado;

anche con scrittura privata non autenticata.

Volendo trarre le conclusioni da questo articolato panorama legislativo, si può concludere che, per la parte privata il sistema della rappresentanza processuale tributaria sia articolato come segue:

³⁵ Corte Cass., Sezioni Unite, 8 maggio 1998, n. 4666, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.

³⁶ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, *Giuffrè* 1997, p. 114. In senso conforme: C. GLENDI, “Rappresentanza del contribuente”, in *App. Noviss. Dig. It., Torino, 1985, VI, n. 3*.



Il processo tributario
Parte I

ESERCIZIO PERSONALE DELL'AZIONE	Sempre possibile (salvi i casi di incapacità di agire), anche laddove sia stato nominato un rappresentante processuale
PROCURATORE GENERALE	Nomina con atto pubblico o scrittura privata autenticata
PROCURATORE SPECIALE	Nomina con atto pubblico o scrittura privata autenticata. Se la procura è conferita ad un avvocato, la sottoscrizione posta in calce può essere da questi certificata ex art. 83 c. 3 c.p.c.
PROCURATORE GENERALE O SPECIALE AI SOLI FINI DELLA PARTECIPAZIONE ALLA PUBBLICA UDIENZA	Qualora la procura sia diretta a favore del coniuge, di un parente o di un affine entro il quarto grado, è sufficiente la forma scritta senza necessità di autenticazione

Le società stanno in giudizio per il tramite del loro legale rappresentante *pro-tempore* secondo le disposizioni di legge e di statuto (cfr. art. 75 c. 3 c.p.c.); le associazioni ed i comitati, sforniti di personalità giuridica, per mezzo delle persone indicate nell'atto costitutivo ai sensi dell'art. 36 c.c. (cfr. 75 c. 4 c.p.c.); il singolo imprenditore, sta in giudizio personalmente ovvero a mezzo dell'instutore (al quale, come sopra visto, si presume conferita la rappresentanza processuale).

Per quanto riguarda, invece, l'**assistenza tecnica** della parte privata in sede di processo, dalla disciplina dell'art. 12 D. Lgs. 546/1992 risulta che:

- **nelle controversie aventi un valore³⁷ fino ad € 2.582,28**, questa non è necessaria, con la conseguenza che la parte può stare in giudizio anche senza il ministero di un difensore abilitato.

Tale facoltà non è illimitata: è infatti previsto che il Presidente della Commissione o della Sezione adita o il collegio possano ordinare alla parte di munirsi di un difensore fissando a tal

³⁷ Per "valore della causa" s'intende l'importo del solo tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato, a meno che non si tratti di ricorso contro l'atto di irrogazione delle sanzioni, nel qual caso il valore è determinato proprio dall'importo di queste ultime.



Il processo tributario
Parte I

fine un termine perentorio entro il quale, a pena di inammissibilità del ricorso, è tenuta a conferire mandato ad un difensore abilitato³⁸;

- nelle controversie di valore superiore a tale soglia, l'assistenza tecnica è obbligatoria ed il mandato deve essere conferito ad uno dei professionisti indicati nell'elenco di cui all'art. 12 c. 2 D. Lgs. 546/1992, con le forme della procura scritta autenticata ex art. 12 c. 3.

A differenza di quanto previsto per il processo civile, **la procura è richiesta fino dal momento della notifica del ricorso all'ente impositore o al concessionario per la riscossione**, tanto è vero che l'art. 18 c. 3 D. Lgs. 546/1992 dispone che "il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'articolo 12 c. 3, salvo che ...*omissis*... non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto disposto dall'art. 12 c. 5".

La procura rilasciata successivamente alla notifica dell'originale del ricorso ma prima del deposito presso la Segreteria della Commissione Tributaria, dunque, comporta l'emanazione,

³⁸ "Il Presidente della Commissione o della Sezione o il collegio – a seconda della fase del giudizio in cui si ravvisi una simile opportunità – possono ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica., A tal uopo, alla parte viene fissato un termine entro il quale essa è tenuta a conferire l'incarico ad un difensore abilitato: in caso di inottemperanza all'ordine, il ricorso è dichiarato inammissibile. La sanzione di inammissibilità comminata dal legislatore nell'ipotesi di inottemperanza all'ordine giudiziale di munirsi di difensore tecnico-professionale induce ad escludere qualunque possibilità di sanatoria in caso di sua tardiva osservanza ad opera della parte. Al riguardo, è peraltro opportuno precisare che, se è vero che la verifica da parte del giudice circa la tempestiva ottemperanza all'ordine è possibile solo a seguito del deposito presso la commissione del mandato *ad litem* rilasciato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata, ciò che è necessario, a pena di inammissibilità del ricorso, è che il mandato sia conferito entro il termine fissato dal giudice, irrilevante risultando poi che il relativo documento sia depositato presso la commissione in un momento successivo allo scadere del termine in questione. La valutazione circa l'opportunità dell'assistenza tecnica è rimessa ad un apprezzamento insindacabile del giudice, come tale non reclamabile o impugnabile. Il provvedimento peraltro ha effetto solo per il grado di giudizio in cui è stato reso: ben potrà verificarsi, dunque, che il ricorrente, chiamato a munirsi di difensore tecnico nel primo grado di giudizio, si trovi legittimato a difendersi personalmente in grado di appello: il che avverrà qualora continuino a ricorrere i presupposti all'uopo richiesti dalla legge ed il giudice dell'impugnazione non emetta un nuovo ordine analogo a quello di grado precedente" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffrè 1997, p. 127*).



*Il processo tributario
Parte I*

ex art. 27 D. Lgs. 546/1992, da parte del Presidente della Sezione, di un decreto di inammissibilità.

In tal senso era schierata la prevalente giurisprudenza - sia di merito sia di legittimità - fino al 1990, anno nel quale la Corte Costituzionale³⁹ ha pronunciato una sentenza interpretativa dei citati artt. 12 e 18 D. Lgs. 546/1992 in virtù della quale – eliminando di fatto ogni differenza fra le ipotesi di assistenza tecnica obbligatoria e facoltativa – ha statuito che **la sola sottoscrizione personale del ricorso anche nei casi in cui sia obbligatorio il mandato defensoriale comporta il dovere, per il giudice, di invitare la parte a costituirsi nelle forme di legge** – ossia previo conferimento di procura a difensore abilitato – **entro un termine perentorio all’uopo stabilito** scaduto infruttuosamente il quale il ricorso deve essere dichiarato inammissibile.

Nonostante l’intervento della Consulta, però, ancora oggi parte della giurisprudenza è rimasta ancorata al precedente orientamento, concludendo sempre per l’inammissibilità del ricorso notificato e depositato in assenza di valida procura. Tale orientamento trova la propria *ratio* nella considerazione che l’intervento dei giudici costituzionali è consistito, in realtà, in una semplice “sentenza interpretativa di rigetto”, come tale sfornita di valore vincolante per i successivi giudici;

- in ogni caso la parte privata, qualora sia *ex se* abilitata alla difesa ex art. 12 c. 2 D. Lgs. 546/1992, può sempre provvedere “in proprio” alla propria tutela.

Rappresentanza processuale ed assistenza tecnica dell’ente impositore e del concessionario per la riscossione.

³⁹ Corte Costituzionale 189/2000, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.



Il processo tributario
Parte I

Quanto sopra per quanto concerne il ricorrente. In relazione, invece, all'ente impositore ovvero al concessionario per la riscossione resistente, il problema della *legitimatatio ad causam* non investe entrambi gli aspetti già esaminati posto che, infatti, l'interesse ad agire è *in re ipsa* per il solo fatto di essere destinataria dell'atto giudiziario.

Per quanto concerne la rappresentanza in giudizio, gli artt. 10 ed 11 art. 11 D. Lgs. 546/1992 non sono mai stato fatto oggetto di “svecchiamento”, e pertanto non portano indicazione dell'esistenza delle Agenzie Fiscali. Basta esaminare il primo di tali articoli, in virtù del quale “sono parti del processo ...*omissis*... l'ufficio del Ministero delle Finanze ...*omissis*... che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ...*omissis*...”.

In base all'art. 11 c. 2, invece, è previsto che “l'ufficio del Ministero delle Finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della Direzione Regionale o compartimentale sopraordinata”.

All'interprete si pone così il problema di come applicare la disciplina del processo tributario a queste nuove entità giuridiche che non possono essere qualificate uffici decentrati del Ministero dell'Economia e delle Finanze in quanto dotate, *expressis verbis*, di personalità giuridica di diritto pubblico.

Le soluzioni proposte partono dall'esegesi di tre disposizioni del D. Lgs. 546/1992, ossia:

- dell'art. 57, per il quale “per la gestione delle funzioni esercitate dai dipartimenti delle entrate, delle dogane, del territorio e di quelle connesse svolte da altri uffici del Ministero sono istituite l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane, l'Agenzia del Territorio e l'Agenzia del Demanio, di seguito denominate Agenzie Fiscali. Alle Agenzie Fiscali sono trasferiti i rapporti giuridici, poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna agenzia”;



Il processo tributario
Parte I

- dell'art. 68 c. 1, in virtù del quale “il Direttore rappresenta l' Agenzia e la dirige... *omissis*...”;
- dell'art. 72, in forza del quale “le agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del T.U. approvato con R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 e successive modificazioni”.

Partendo dalla terza disposizione sopra richiamata, si evince come le Agenzie Fiscali **non siano ex lege rappresentate dall'Avvocatura dello Stato**, per la fruizione dei servizi della quale occorre la stipula di una apposita convenzione ovvero altro atto, comunque denominato, che abbia per fine quello di attribuire all'Avvocatura la rappresentanza legale generalizzata della singola Agenzia interessata.

Da tale carenza di rappresentanza *ex lege* derivano due conseguenze:

- a) anzitutto, il ricorso non dovrà essere notificato al legale rappresentante della singola Agenzia interessata presso la competente sede dell'Avvocatura dello Stato⁴⁰ ma, al contrario, **direttamente al legale rappresentante presso il singolo ufficio locale - ossia nella sede di tale ufficio - che ha adottato l'atto opposto ovvero non ha adottato un atto entro il termine di legge⁴¹**.

⁴⁰ “L'eccezionale domiciliazione *ex lege* presso la sede dell'Avvocatura Distrettuale dello Stato prevista dal combinato disposto dell'art. 11 T.U. 286/1993 e dell'art. 144 c.p.c. può essere istituzionalmente concepita solo nei confronti delle <Amministrazioni dello Stato> ossia nelle ipotesi in cui *ex lege* debba essere convenuta in giudizio un'Amministrazione dello Stato in senso proprio, e non nei casi in cui Pubbliche Amministrazioni siano, anche *ex lege*, abilitate a potersi avvalere del patrocinio e della difesa dell'Avvocatura” (Corte Cass., Sezione VI, 21 settembre 2005, n. 4909, in *Diritto e Giustizia*, 2005, 41, p. 78 *massimata da Chiappa*).

⁴¹ Circolare Agenzia delle Entrate – Direzione Generale Normativa e Contenzioso n. 71 del 30 luglio 2001; idem: circolare Agenzia del Territorio – Direttore n. 5 del 16 luglio 2002.
In giurisprudenza: C.T.R. Emilia Romagna, 12 settembre 2005, n. 79, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*



Il processo tributario
Parte I

Un problema ancora aperto è quello dell'esatta individuazione del soggetto da indicare quale legale rappresentante in sede di ricorso. A fronte di un indirizzo che richiede sempre e comunque l'indicazione del Direttore Generale della singola Agenzia, si riscontra la presenza di un diverso filone di pronunce per il quale la rappresentanza dovrebbe essere assunta dal dirigente *pro-tempore* cui è affidata la direzione del singolo ufficio locale convenuto in giudizio⁴²;

⁴² Se è vero che, ai sensi dell'art. 68 c. 1 D. Lgs. 300/1999, solo il Direttore Generale ha poteri di rappresentanza esterna dell'Agenzia Fiscale che dirige, è pur vero che gli statuti ed i regolamenti di amministrazione delle quattro Agenzie prevedono tutti che le incombenze correlate alla trattazione del contenzioso siano affidate agli uffici periferici.

Il problema è che tali ultimi atti, anche se soggetti a pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, rimangono pur sempre atti dell'organizzazione interna dell'Agenzia e, di conseguenza, non dispiegano quindi efficacia *erga omnes* e, pertanto, non sono idonei ad incidere su di una materia – come la ripartizione della competenza degli organi amministrativi – assoggettata a rigida riserva di legge ex art. 97 Cost..

Nondimeno, deve pur sempre essere rilevato come l'art. 57 D. Lgs. 300/1999, nella parte in cui testualmente dispone "Alle Agenzie Fiscali sono trasferiti i relativi rapporti giuridici [delle direzioni "fiscali" del Ministero dell'Economia e delle Finanze, *n.d.r.*], poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna Agenzia" *de facto* attribuisce rilevanza esterna *erga omnes* agli atti organizzativi sopra richiamati.

La giurisprudenza ha avuto, nel corso degli anni, un'evoluzione trifasica.

Nella prima fase, immediatamente successiva all'entrata in vigore del D. Lgs. 300/1999, partendo da una esegesi prettamente letterale dell'art. 69 c. 17 di esso, per il quale "il direttore rappresenta l'agenzia", le pronunce erano abbastanza costanti nel ritenere che unico rappresentante *ex lege* dell'Agenzia fosse il suo Direttore Generale, secondo i principi del diritto civile.

Indicative a tal proposito sono le seguenti sentenze:

- C.T.R. Piemonte, Sezione XXVIII, 10 luglio 2002, n. 25, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it, per la quale: "La Commissione deve considerare il problema sollevato con la citata ordinanza, della rappresentanza dell'Agenzia delle Entrate. Invero, in data 1/1/2002, è entrata in funzione, fra le altre, l'Agenzia delle Entrate, ente autonomo, diverso e distinto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che fu parte in giudizio sino al 31/12/2000. Con la conseguenza che, alla originaria parte convenuta Ministero, si è sostituita, ex art. 111 c.p.c., la suddetta Agenzia delle Entrate. Tale ente è dotato di personalità giuridica ai sensi dell'art. 61 c. 1 D. Lgs. 300/1999 e normativamente i poteri di rappresentanza sono conferiti al solo Direttore dell'Agenzia medesima (art. 69 c. 1 D. Lgs. 300/1999), secondo cui il Direttore rappresenta l'Agenzia e ne è il suo legale rappresentante *pro-tempore*. Da ciò consegue, *de plano*, che solo costui, o colui che da questi abbia ricevuto procura generale o speciale, può rappresentare l'Agenzia delle Entrate, al pari di qualsiasi altro legale rappresentante di un qualsiasi ente personificato, che sia di diritto pubblico o privato";
- C.T.R. Emilia Romagna, 24 aprile 2003, n. 23, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it, per la quale: "Trattasi di ente autonomo distinto e diverso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, di talché alla parte originariamente convenuta si è sostituita l'Agenzia delle Entrate, dandosi luogo ad una successione processo ex art. 111 c. 1 c.p.c.. L'unico rappresentante del nuovo ente è il Direttore e, pertanto, secondo le regole generali del diritto civile in materia di



Il processo tributario
Parte I

rappresentanza di persone giuridiche, siano esse di diritto pubblico o di diritto privato, soltanto il predetto può rappresentare l'Agenzia delle Entrate, salvi i casi di procura generale o speciale mediante la quale il Direttore stesso può delegare la propria rappresentanza ad altri ...omissis... Lo statuto approvato con decreto 14/3/2000 prevede che l'Agenzia sia articolata in uffici centrali ed uffici periferici sul modello dell'articolazione del soppresso Dipartimento delle Entrate. Il Regolamento di Amministrazione ha poi stabilito che gli uffici dell'Agenzia corrispondono ai preesistenti Uffici delle Entrate e sempre lo stesso Regolamento attribuisce agli uffici locali varie funzioni operative dell'Agenzia tra cui la trattazione del contenzioso. È di tutta evidenza che il Regolamento di Amministrazione sia un atto di natura meramente organizzativa e, in quanto tale, non reca disposizione alcuna in ordine alla rappresentanza esterna dell'ente: la norma di cui all'art. 4 del citato Regolamento che attribuisce le funzioni operative dell'Agenzia agli uffici locali di livello dirigenziale non può introdurre deroga alcuna al disposto dell'art. 69 D. Lgs. 300/1999. Invero la trattazione del contenzioso che la norma regolamentare attribuisce agli uffici locali di livello dirigenziale è cosa ben diversa dalla rappresentanza: mentre quest'ultima si sostanzia nel potere di svolgere attività giuridica di rilevanza esterna in nome e per conto della persona giuridica e con imputazione diretta ad essa, la trattazione del contenzioso consiste in attività preparatoria ed istruttoria avente rilevanza interna e finalizzata alla migliore gestione dell'imposta nei confronti del contribuente”;

- C.T.R. Piemonte, Sezione XXVIII, 19 gennaio 2004, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*, per la quale: “In data 1/1/2001 è scomparsa l'Amministrazione Finanziaria del Ministero delle Finanze ed è subentrata, fra le altre, l'Agenzia delle Entrate, ente autonomo, diverso e distinto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che fu parte nei giudizi sino al 31/12/2000. dalla medesima data scomparvero altresì i Centri di Servizio, cui succedette la medesima Agenzia delle Entrate. A questo punto, si pone il problema della rappresentanza sostanziale di parte appellata – Agenzia delle Entrate – in secondo grado. Tale ente è dotato di personalità giuridica ai sensi dell'art. 61 c. 1 D. Lgs. 300/1999 e normativamente i poteri di rappresentanza sono conferiti al solo Direttore dell'Agenzia medesima, ai sensi dell'art. 69 c. 1 D. Lgs. 300/1999, secondo cui <il Direttore rappresenta l'Agenzia> e ne è il suo legale rappresentante *pro-tempore*. Da ciò consegue *de plano* che solo costui, o colui che da questi abbia ricevuto una procura generale o speciale, può rappresentare sul piano sostanziale l'Agenzia delle Entrate, al pari di qualsiasi altro legale rappresentante di un qualsiasi ente personificato, che sia di diritto pubblico o di diritto privato (conforme Corte Cass., Sezione Tributaria, 15 novembre 2002, n. 16122, in C.E.D.). Nella specie, l'Agenzia delle Dogane è in persona di un soggetto privo di tale rappresentanza, sia diretta, in quanto non è l'unico legale rappresentante di parte appellata, sia indiretta, privo essendo di qualsiasi procura del Direttore rilasciata o di poteri conferiti dallo statuto ...omissis... Da ciò consegue che il sedicente rappresentante dell'Agenzia delle Entrate, presente in giudizio, non ha la legale rappresentanza ed è patentemente privo della legittimazione sostanziale, pacifico essendo che, in proprio, non ebbe mai alcun rapporto con parte appellata. Contro tale conclusione non varrebbe assumere che l'art. 13 dello Statuto ha stabilito che l'Agenzia è articolata in uffici centrali e periferici e tale articolazione sino all'approvazione del Regolamento di amministrazione corrisponde a quella di cui al precedente Dipartimento delle Entrate, le cui funzioni sono state conferite all'Agenzia delle Entrate; né che il Regolamento di Amministrazione ha stabilito (ex art. 7 c. 3) che gli uffici locali dell'Agenzia corrispondono ai preesistenti uffici delle entrate, né che (art. 5 c. 1) ad essi sono attribuite le funzioni operative dell'agenzia ed in particolare la gestione dei tributi, l'accertamento, la riscossione e la trattazione del contenzioso ...omissis... Lo Statuto ed il Regolamento di Amministrazione approvati dall'Agenzia sono atti organizzativi interni ...omissis... Né ha la minima importanza il fatto che l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della sua autonomia,



Il processo tributario
Parte I

abbia ritenuto di modellare la sua struttura sul preesistente Dipartimento delle Entrate, che si tratta di scelta interna insindacabile. Resta il dato di fatto e giuridico che l'Agenzia delle Entrate è ente autonomo e distinto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e ad essa non possono applicarsi le norme di cui agli artt. 10 e 11, c. 2 e 12, D. Lgs. 546/1992 per la chiara ragione che esse si riferiscono esplicitamente agli uffici del Ministero, oggi non più esistenti”;

- C.T.R. Emilia Romagna, 7 aprile 2004, n. 29, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it, per la quale: “L'unico rappresentante legale del nuovo ente [Agenzia delle Entrate] è il Direttore e, pertanto, secondo le regole generali del diritto civile in materia di rappresentanza di persone giuridiche, siano esse di diritto pubblico o di diritto privato, soltanto il predetto può rappresentare l'Agenzia delle Entrate, slavi i casi di procura generale o speciale mediante la quale il direttore stesso può delegare la propria rappresentanza ad altri”.

In un secondo momento, la giurisprudenza si è evoluta riconoscendo la legittimazione passiva (ed anche attiva in fase d appello) agli uffici periferici – ed ai loro direttori – delle Agenzie Fiscali, e ciò non tanto sulla base delle disposizioni contenute negli Stati e nei Regolamenti di Amministrazione delle singole Agenzie quanto in forza di quanto previsto dall'art. 57 c. 1 D. Lgs. 300/1999. Tale legittimazione, peraltro, **è limitata ai soli giudizi dinanzi le Commissioni Tributarie, posto che per il grado di legittimità unica legittimata è la sede centrale in persona del Direttore pro-tempore.**

Significative in materia sono le seguenti sentenze:

- Corte Cass., 21 giugno 2004, n. 11551, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it, per la quale: “La legge attribuisce la personalità giuridica all'Agenzia Fiscale, ma non anche ai singoli uffici periferici in cui essa risulta articolata. Se, nell'ottica dell'attuazione della migliore organizzazione al fine di ottenere la massima efficienza, dall'art. 66 D. Lgs. 300/1999 è consentito che gli uffici siano articolati tra livello centrale e livello periferico con disposizioni interne, è tuttavia incontrovertibile che i successivi artt. 67 e 68 dello stesso decreto identifichino come organo dotato di rappresentanza legale il solo Direttore dell'Agenzia. È pur vero che l'art. 4 c. 1 del Regolamento di Amministrazione prevede che le <funzioni operative dell'Agenzia sono svolte da uffici locali di livello dirigenziale> i quali, tra l'altro, <curano, in particolare ...omissis... la trattazione del contenzioso>. Tale ultima disposizione non può essere intesa se non nel senso che gli uffici periferici curano la trattazione del contenzioso nei limiti stabiliti dalla legge; e cioè, costituendosi direttamente in giudizio dinanzi alle Commissioni di merito, in virtù degli artt. 10 e 11 D. Lgs. 546/1992, e curando l'istruttoria interna di supporto al giudizio di legittimità. ...omissis... Pertanto, se la *vocatio in ius* degli uffici delle Agenzie dinanzi alle Commissioni Tributarie è consentita dagli artt. 10 e 11 D. Lgs. 546/1992 (e la notifica degli atti deve essere effettuata al legale rappresentante del singolo ufficio), gli stessi uffici non sono legittimati a stare in giudizio dinanzi a questa Corte [di Cassazione], dovendosi al riguardo fare riferimento alla disciplina generale, in forza della quale il ricorso per cassazione deve essere proposto nei confronti del legale rappresentante dell'ente dotato di personalità giuridica, vale a dire del Direttore dell'Agenzia (art. 68 D. Lgs. 300/1999)”;
Con motivazione identica: Corte Cass., 3 settembre 2004, n. 17844, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.
- Corte Cass., Sezione V, 12 agosto 2004, n. 15661, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it, per la quale: “Le Agenzie Fiscali non rappresentano organi identici ai precedenti dipartimenti, e cioè mere ramificazioni centrali del Ministero, ma costituiscono veri e propri enti pubblici, soggetti al controllo ed alla vigilanza del Ministero, i rapporti con il quale sono regolati da apposite convenzioni. Come autonomi soggetti di diritto, enti pubblici non economici, sono munite di autonoma legittimazione a stare in giudizio nelle controversie instaurate successivamente alla loro costituzione ...omissis... Atteso che la personalità giuridica è attribuita



Il processo tributario
Parte I

- b) in secondo luogo, anche qualora le singole Agenzie abbiano deciso, previa apposita convenzione, di affidare la loro difesa all'Avvocatura dello Stato, gli appartenenti a quest'ultima non possono avvalersi della prerogativa di cui all'art. 1 R.D. 1611/1933 e devono pertanto, per poter interloquire in giudizio, munirsi di previa procura scritta.

dalla legge istitutiva alle Agenzie Fiscali, resta in vigore la disciplina generale del processo tributario, come interpretata da questa Corte, secondo la quale, in forza del richiamo alle norme del processo civile ordinario contenuto nell'art. 62 c. 2 D. Lgs. 546/1992 il ricorso per Cassazione resta regolato dall'art. 366 c.p.c., per cui deve essere proposto dall'Amministrazione in persona del suo organo centrale";

- Corte Cass., Sezione V, 12 agosto 2004, n. 15659, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*, per la quale: "In linea pregiudiziale deve dichiararsi l'inammissibilità del ricorso per essere stato proposto nei confronti dell'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate di Siena, al quale è stato notificato, che è soggetto privo di legittimazione nel presente processo ...*omissis*... Come autonomi soggetti di diritto, enti pubblici non economici, le Agenzie sono munite di autonoma legittimazione a stare in giudizio nelle controversie instaurate successivamente alla loro costituzione ...*omissis*... Atteso che la personalità giuridica è attribuita dalla legge istitutiva alle Agenzie Fiscali, resta in vigore la disciplina generale del processo tributario, come interpretata da questa Corte, secondo la quale, in forza del richiamo alle norme del processo civile ordinario contenuto nell'art. 62 c. 2 D. Lgs. 546/1992, il ricorso per Cassazione resta regolato dall'art. 366 c.p.c. per cui deve essere proposto su richiesta dell'Amministrazione dello Stato in persona del suo organo centrale ...omissis... In questa cornice di riferimento restano fermi i principi sopra citati che regolano il processo tributario e, fra questi, quello che esclude la legittimazione nel giudizio di cassazione agli organi periferici nei quali si articolava prima della riforma il Ministero delle Finanze. Il difetto di costituzione del rapporto processuale, conseguente alla mancanza di soggettività e di legittimazione dell'Agenzia periferica determina quale logico corollario l'inammissibilità del suo ricorso, che deve essere dichiarata d'ufficio";
- Corte Cass., Sezione V, 12 agosto 2004, n. 15643, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*, che ha considerato ritualmente instaurato il contraddittorio in appello contro gli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate di Roma ("Ritualmente, quindi, l'appello fu proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate di Roma. E ciò anche in applicazione dell'art. 111 c.p.c., posto che, secondo un principio da tempo recepito da questa Corte, è valida la prosecuzione del processo direttamente nei confronti del successore a titolo particolare del diritto controverso, qualora, come nella fattispecie, la successione avvenga *ex lege* e non sussista interesse contrario del cedente";
- Corte Cass., Sezioni Unite, 14 gennaio 2005, n. 604, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*, per la quale: "La disposizione dell'art. 52 c. 2 D. Lgs. 546/1992 non è applicabile in relazione all'Agenzia delle Entrate, cui il D. Lgs. 300/1999 ha attribuito la gestione della totalità delle funzioni in precedenza esercitate dai Dipartimento e dagli uffici del Ministero delle Finanze, e trasferito i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze, da esercitarsi secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna Agenzia, con la conseguenza che vengono esclusi condizionamenti al diritto delle Agenzie di impugnare in appello le sentenze delle C.T.P. ad esse sfavorevoli".



Il processo tributario
Parte I

Quanto sopra per quanto riguarda la legittimazione ad agire (*rectius*: a resistere). In relazione, invece, all'assistenza tecnica, l'art. 12 D. Lgs. 546/1992, anch'esso mai aggiornato, dispone:

- “le parti, diverse dall'ufficio del Ministero delle Finanze o dall'ente locale nei cui confronti è proposto ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato” (comma 1);
- “l'ufficio del Ministero delle Finanze, nei giudizi di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato” (comma 4)

Dall'interpolazione di tali previsioni con l'art. 11 c. 2 già citato risulta come le singole Agenzie Fiscali **possano essere assistite in giudizio dal proprio personale, anche non abilitato all'esercizio di una delle professioni di cui all'art. 12 c. 2 D. Lgs. 546/1992** senza dover a tal fine rilasciare espressa procura scritta ex art. 12 c. 3, posto che tale adempimento è prescritto unicamente per i difensori delle parti private⁴³.

Per quanto riguarda invece la difesa per il tramite dell'Avvocatura dello Stato, non essendo le Agenzie Fiscali difese *ex lege* da questa, per potersi avvalere dei suoi servizi sarà necessaria non solo la previa sottoscrizione di apposita convenzione (come già sopra visto) ma, altresì, il rilascio di una *procura ad litem* con sottoscrizione certificata nelle forme di legge.

LA DISCIPLINA DELLE NOTIFICAZIONI E DELLE COMUNICAZIONI NEL PROCESSO TRIBUTARIO.

Comunicazioni della Segreteria e notificazioni alle parti processuali.

⁴³ “In tema di contenzioso tributario e con riguardo all'assistenza tecnica degli enti locali, la procura alla lite, rilasciata dal sindaco, è necessaria nel caso di affidamento della difesa ad un professionista esterno, ma non per incaricare di essa uffici interni dell'amministrazione comunale e funzionari dipendenti dal Comune, legati a questo da un organico rapporto di servizio, essendo a tal fine



*Il processo tributario
Parte I*

La materia delle notificazioni e comunicazioni nel processo tributario è oggetto di una specifica disciplina, contenuta negli artt. 16 e 17 D. Lgs. 546/1992.

Per quanto concerne le **COMUNICAZIONI** – ossia gli atti tipici compiuti dalla Segreteria della Commissione diretti a portare a conoscenza le parti del contenuto di un determinato provvedimento (normalmente per estratto o solo in parte motiva) ovvero *sic et simpliciter* di una determinata notizia – è previsto che queste vengano effettuate:

- nei confronti di tutte le parti processuali, mediante consegna a loro mani, che ne rilasciano contestualmente ricevuta, ovvero a mezzo spedizione in piego raccomandato (senza busta) con ricevuta a mezzo del servizio postale dello Stato.

In relazione a tale modalità, è opportuno sottolineare come il “principio della dissociazione temporale” della notificazione a mezzo posta (riconosciuto come principio immanente del nostro ordinamento ad opera della sentenza n. 477/2002 della Corte Costituzionale) era già operante nel processo tributario grazie alla speciale disciplina di cui all’art. 16 c. 5 D. Lgs. 546/1992, per la quale “qualunque comunicazione o notifica a mezzo del servizio postale **si considera fatta nella data della spedizione**; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l’atto è ricevuto”;

- nei confronti del solo ufficio del Ministero delle Finanze ovvero dell’ente locale (e tale disposizione è oggi da intendersi applicabile anche agli uffici delle Agenzie Fiscali), oltre che nel rispetto delle modalità sopra viste, le comunicazioni possono essere effettuate anche mediante trasmissione di un elenco dei documenti in duplice originale uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, viene restituito alla Segreteria della Commissione Tributaria.

sufficiente una delibera della giunta comunale” (Corte Cass., Sezione V, 12 dicembre 2003, n. 19080, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

Per quanto riguarda, invece, le **NOTIFICAZIONI** – ossia gli atti compiuti a richiesta delle parti processuali (ma anche dalla Segreteria della Commissione, la quale può sempre decidere di notificare un atto che potrebbe anche solo comunicare, ex art. 16 c. 1 ultimo periodo D. Lgs. 546/1992) per portare a conoscenza delle controparti un determinato atto al fine di determinare un particolare effetto processuale – è prevista una disciplina particolarmente articolata ed, in parte, difforme da quella del normale processo civile.

Se, infatti, è previsto che **le notifiche debbano essere effettuate nelle forme di cui agli artt. 137 e ss. c.p.c.** – ossia tramite l'U.N.E.P. territorialmente competente – il legislatore ha introdotto alcune varianti il cui scopo è quello di venire incontro alle esigenze dell'utenza, garantendo da un lato la conoscenza dell'atto da parte del destinatario e, dall'altro, la semplificazione delle procedure necessarie.

In particolare, è previsto che:

- **tutte le parti processuali** possono procedere direttamente alla notificazione degli atti mediante spedizione a mezzo del servizio postale dello Stato, in piego raccomandato (senza busta) con avviso di ricevimento;
- **le notificazioni dirette all'ufficio del Ministero delle Finanze (ora anche agli uffici delle Agenzie Fiscali) ovvero all'ente locale** possono essere effettuate mediante consegna diretta dell'atto all'impiegato, il quale appone sulla copia, che resta a mani del notificante, apposito timbro di ricevuta con datario unitamente alla propria sottoscrizione (in mancanza della quale la formalità deve intendersi non idonea a sortire alcun effetto processuale);
- **gli uffici del Ministero delle Finanze (ora Agenzie Fiscali) ovvero gli enti locali** provvedono alle notificazioni direttamente per il tramite dei messi comunali ovvero per il



Il processo tributario
Parte I

tramite di messi autorizzati dall'Amministrazione Finanziaria, i quali dovranno operare nel rispetto delle disposizioni di cui agli artt. 137 e ss. c.p.c.⁴⁴.

A tal proposito deve essere sottolineato come non sembra che le Agenzie Fiscali abbiano possibilità di nominare “messi notificatori” propri e, pertanto, è inconfigurabile, per loro, la possibilità di effettuare *in proprio* le notificazioni se non con l'impiego del servizio postale, come generalmente prevista dall'art. 16 c. 3 D. Lgs. 546/1992. Potranno, all'opposto, avvalersi dell'U.N.E.P. o dei messi comunali ma, in tali casi, ne dovranno sopportare i costi.

Questa precisazione è di particolare importanza posto che la giurisprudenza unanime considera **la notifica operata da un soggetto privo della qualifica di notificatore radicalmente inesistente ed insuscettibile di sanatoria** con la conseguenza che il relativo vizio potrà essere rilevato, sia ad istanza di parte sia d'ufficio, in ogni stato e grado del processo e darà luogo a “nullità derivata” di tutti gli atti che siano ad esso collegati da un vincolo di consequenzialità diretta.

Per quanto riguarda, invece, le notificazioni a richiesta della Segreteria della Commissione Tributaria, il richiamo operato all'art. 17 c. 2 D. Lgs. 546/1992 rende indispensabile il ricorso all'U.N.E.P., con la conseguenza che, in tali casi, non potranno trovare applicazione le disposizioni sopra richiamate.

Il luogo di effettuazione delle comunicazioni e delle notificazioni.

⁴⁴ Il riferimento, operato dall'art. 16 c. 2 D. Lgs. 546/1992, agli artt. 137 e ss. c.p.c. deve essere interpretato (Corte Cass., Sezioni Unite, 7 luglio 1994, n. 6375, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*), alla luce della particolare disciplina contenuta nello stesso D. Lgs. 546/1992, con la conseguenza che non troveranno applicazione, in quanto quivi diversamente disciplinate, in particolare dall'art. 17, le previsioni relative alla notifica a soggetto residente all'estero (art. 142 c.p.c.) ed a soggetto con residenza, dimora e domicilio sconosciuti (art. 143 c.p.c.). Pienamente applicabile, invece, è l'art. 140 c.p.c. disciplinante la notifica in caso di temporanea irreperibilità del destinatario o di rifiuto di ricevere la copia da parte di uno dei soggetti con esso conviventi o addetti al suo servizio ex art. 139 c.p.c..



Il processo tributario
Parte I

Ma le particolarità della disciplina processual-tributaria non si limitano solo al *modus operandi* delle comunicazioni e notificazioni, estendendosi anche all'individuazione del *locus notifiandi*.

Dette formalità, infatti, devono essere adempiute:

- se possibile, a mani proprie del destinatario, ovunque venga reperito, e pertanto anche al di fuori dei luoghi indicati nel punto successivo;
- nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte nell'atto di costituzione in giudizio⁴⁵.

Le modifiche del domicilio eletto, a differenza di quanto accade nel processo civile, non sono immediatamente esecutive: l'art. 17 c. 1 ultimo periodo D. Lgs. 546/1992, infatti, prevede che abbiano efficacia solo **a decorrere dal 10° giorno da quello in cui sono state notificate alla Segreteria della Commissione Tributaria e alle parti costituite.**

Da tale previsione deriva *ictu oculi* che, qualora controparte (e potrà, ovviamente, trattarsi del resistente o di uno dei chiamati in causa) non si sia costituita in giudizio, non occorre procedere, per gli effetti di cui sopra, alla notifica nei suoi confronti dell'atto di variazione del domicilio eletto, con la conseguenza che il *dies a quo* per il decorso del termine sopra visto coincide quello della notifica – a mezzo deposito – alla Segreteria della Commissione Tributaria.

⁴⁵ "Salvo che la notifica avvenga a mani proprie del destinatario, nel qual caso il luogo di effettuazione è irrilevante, la consegna deve essere effettuata nel domicilio eletto ovvero, in mancanza, presso la residenza (o, in caso di persone giuridiche, la sede) dichiarata dalla parte nell'atto introduttivo del giudizio. Sussiste, pertanto, un rapporto di subordinazione tra i luoghi indicati nella norma che deve ritenersi vincolante: talché la notifica non può eseguirsi presso la residenza della parte qualora abbia effettuato elezione di domicilio" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 162).



*Il processo tributario
Parte I*

La disciplina appena sopra subisce una limitazione nei casi in cui la parte processuale abbia eletto domicilio presso lo studio di un avvocato ex art. 170 c. 1 c.p.c., per il quale “dopo la costituzione in giudizio, tutte le notificazioni e le comunicazioni si fanno al procuratore costituito, salvo che la legge disponga altrimenti”.

Non è sostenibile che l’art. 17 c. 1 D. Lgs. 546/1992 costituisca disciplina incompatibile con quella appena vista sulla base del fatto che, mentre la prima è una disciplina generale del processo tributario, la seconda, invece, costituisce disciplina specifica per il particolare caso dell’elezione di domicilio presso un professionista legale e, pertanto, resiste alla *vis* della prima.

La giurisprudenza tributaria ormai ritiene inesistente la notifica effettuata direttamente presso la Segreteria della Commissione nel caso in cui l’avvocato domiciliatario non sia stato reperito presso il domicilio indicato in atti in conseguenza di trasferimento del proprio recapito professionale debitamente segnalato al competente Consiglio dell’Ordine⁴⁶.

Diverso è, invece, il caso dell’avvocato che, trasferendo in altro luogo il proprio studio, non provveda a darne comunicazione nemmeno al Consiglio dell’Ordine: in tal caso, a mio personale avviso, divenendo incerto il luogo di notifica (non si può certo pretendere che l’ufficiale notificatore compia diverse “gite” nella speranza di reperire il destinatario in un luogo piuttosto che in un altro ovvero si apposti all’uscita del locale tribunale nella speranza di incrociarlo), la notifica o la comunicazione potrà essere effettuata presso la Segreteria della Commissione ex art. 17 c. 3 D. Lgs. 546/1992;

- in mancanza di elezione di domicilio o di indicazione della residenza o della sede in Italia ovvero in ogni altro caso in cui, per loro assoluta incertezza, la notificazione o la

⁴⁶ Corte Cass., Sezione Tributaria, 30 luglio 2002, n. 11223, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.



*Il processo tributario
Parte I*

comunicazione siano impossibili, queste dovranno essere effettuate presso la Segreteria della Commissione Tributaria.



*Il processo tributario
Parte I*

II.

IL GIUDIZIO DI PRIMO GRADO

A) L'INSTAURAZIONE DEL PROCESSO: PRESENTAZIONE DEL RICORSO, COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DEL RICORRENTE, FORMULAZIONE DI EVENTUALI MOTIVI AGGIUNTI.

L'atto iniziale del processo: il ricorso. Modalità di presentazione.

L'atto iniziale del processo tributario è il ricorso (at. 18 c. 1 D. Lgs. 546/1992), ossia quel tipico atto contenente l'*editio actionis* – con indicazione di tutti gli elementi dell'azionanda pretesa – ma non anche la *vocatio in ius* di cui all'art. 163 c. 3 n. 7 c.p.c..

Le differenze rispetto all'omologo atto previsto per alcuni tipi di processo civile (nella fattispecie: rito del lavoro, procedimenti speciali, procedimenti relativi allo stato ed alla capacità delle persone, procedimenti di separazione e divorzio ed altri ancora) sono sì di un certo "peso" – specie per quanto riguarda il contenuto dell'atto – ma comunque non tali da consentire di qualificarlo quale *tertium genus* rispetto all'atto di citazione o al ricorso previsti dal c.p.c..

Per quanto concerne, in particolare, il contenuto, il ricorso deve indicare:

1. LA COMMISSIONE TRIBUTARIA CUI È DIRETTO;



Il processo tributario
Parte I

2. IL RICORRENTE ED IL SUO RAPPRESENTANTE, LA RESIDENZA O SEDE LEGALE O DOMICILIO EVENTUALMENTE ELETTO NELLO STATO, NONCHÉ IL CODICE FISCALE⁴⁷.

Per quanto concerne lo specifico caso del ricorso presentato da una persona giuridica, di particolare importanza è il modo per mezzo del quale viene indicato il soggetto dotato della legale rappresentanza della stessa.

La giurisprudenza di merito, infatti, non diversamente da quanto accade in sede processual-civilistica, è venuta enucleando in principio in forza del quale la mancata o erronea indicazione delle sue generalità comporta nullità del ricorso – e pertanto la sua inammissibilità – in tutti i casi in cui non sia individuabile l'identità della persona giuridica nell'interesse della quale lo stesso è stato presentato⁴⁸.

Alla medesima soluzione deve giungersi per il caso in cui la sottoscrizione della procura da parte del legale rappresentante avvenga con modalità tali (per sigla o altro) da non rendere individuabile la sua identità e questa non è determinabile *aliunde* a mezzo dell'esame del contenuto dell'atto⁴⁹.

⁴⁷ “Conformemente a quanto disposto dal d.p.R. 636/1972 a seguito delle modifiche introdotte con la L. 413/1991, il legislatore richiede l'indicazione del codice fiscale del ricorrente o del suo legale rappresentante. Tuttavia, la loro omissione non è causa di inammissibilità del ricorso. Infatti, il ricorso, pur senza indicazione del codice fiscale, contiene i requisiti formali indispensabili al raggiungimento dello scopo, che è appunto quello di dare inizio al processo, portando a conoscenza della controparte, prima, e del giudice, poi, le pretese del ricorrente. L'omessa indicazione del numero di codice fiscale potrà comunque essere sanzionata dagli uffici tributari competenti ai sensi del combinato disposto degli artt. 13 n. 3 e 14 d.P.R. 605/1973 concernenti le norme sull'anagrafe tributaria” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 169).

⁴⁸ “In caso di ricorso proposto da persona giuridica, la mancata o inesatta indicazione delle generalità del legale rappresentante determina la nullità solo quando si traduca in incertezza assoluta della persona giuridica rappresentata. Il giudice, pur dovendo rilevare d'ufficio il difetto processuale delle parti, non è tenuto a svolgere di sua iniziativa alcun accertamento sull'effettiva esistenza della loro legittimazione al processo, quando dagli atti prodotti o anche dalle specifiche deduzioni delle parti non emerga alcun elemento che valga ad escludere tale legittimazione ed il contraddittorio sia stato già accettato senza alcuna tempestiva eccezione nel precedente grado di giudizio” (C.T.R. Lazio, Sezione XXVII, 6 aprile 2005, n. 41, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁴⁹ “In tema di contenzioso tributario e con riguardo alla ipotesi di ricorso proposto da una società, la illeggibilità della sottoscrizione della procura al difensore, conferita ai sensi dell'art. 12 D. Lgs.



*Il processo tributario
Parte I*

3. L'UFFICIO DEL MINISTERO DELLE FINANZE (OGGI L'UFFICIO DELL'AGENZIA FISCALE) O DELL'ENTE LOCALE O DEL CONCESSIONARIO NEI CUI CONFRONTI È PRESENTATO IL RICORSO.

Tale indicazione deve essere quanto più chiara possibile, anche se la giurisprudenza ha riconosciuto che gli eventuali errori di individuazione dell'ufficio resistente non determinano inammissibilità del ricorso in tutti i casi in cui dall'esame dello stesso, ovvero della documentazione allegata, risulti possibile, per la Commissione Tributaria competente, determinare senza particolari difficoltà quale sia quello realmente competente (ovviamente, la previa notifica deve essere stata eseguita in modo corretto)⁵⁰;

4. L'ATTO IMPUGNATO E L'OGGETTO DELLA DOMANDA.

Per quanto concerne l'indicazione dell'atto impugnato, non occorrono formule sacramentali, bastando la sua sufficiente individuazione⁵¹ in modo tale da rendere certo ed incontrovertibile quale sia l'atto o il comportamento contro cui il contribuente richiede tutela.

546/1992, non determina l'invalidità della procura stessa, quando dagli atti - ed in particolar modo nel caso di contestualità tra procura speciale ed atto processuale che la contiene - sia dato comunque desumere che la sottoscrizione è stata apposta da persona della quale, nel contesto dell'atto stesso, è indicato il nome ed il cognome e che è dichiarata essere investita del potere di rappresentanza della società" (Corte Cass., Sezione V, 3 maggio 2005, n. 6350, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁵⁰ "In ordine alla richiesta d'inammissibilità di un ricorso teso ad impugnare una cartella di pagamento in materia d'IRPEF, sollevata, ai sensi dell'art.10 D. Lgs. 546/1992, dall'Amministrazione resistente sotto il profilo che il ricorrente menziona quale ufficio destinatario del ricorso il Centro di servizio, anziché il competente Ufficio delle entrate, bisogna affermare che tale richiesta va respinta, perché il ricorso contiene in modo chiaro (non incerto) l'indicazione prevista dall'art. 18 c. 2 lett. c) D. Lgs. 546/1992, anche se tale indicazione è erronea" (C.T.P. Biella, Sezione II, 10 dicembre 1999, n. 212, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁵¹ "L'art. 18 D. Lgs. 546/1992 non impone l'allegazione dell'atto impugnato, ma solo la sua indicazione prevedendo l'inammissibilità del ricorso soltanto se tale indicazione manchi o sia assolutamente incerta" (C.T.R. Lombardia, Sezione XVI, 17 aprile 2003, n. 28, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

E' ammissibile – nonostante il fatto la disposizione parli di “atto impugnato” – il RICORSO CUMULATIVO⁵², ossia presentato avverso diversi atti o comportamenti, non essendo imposta alcuna corrispondenza biunivoca fra il numero dei ricorsi ed il numero degli atti impugnati e comportamenti contro cui si insorge⁵³.

Per quanto concerne, all'opposto, l'oggetto della domanda – similmente a quanto previsto in relazione all'art. 163 c. 3 n. 3 c.p.c. – bisogna distinguere fra:

- *petitum mediatum*, ossia il bene della vita in relazione al quale il contribuente, agendo in giudizio, spera di ottenere la richiesta tutela;
- *petitum immediatum*, ossia l'“oggetto” della domanda, inteso quale “tipo” di pronuncia la cui emissione viene richiesta.

La corretta formulazione del *petitum* è di particolare importanza in quanto ad esso è vincolata l'attività decisionale: il processo tributario è infatti fondato sul principio della domanda con derivante rigida correlazione del chiesto al pronunciato;

5. I MOTIVI DELLA DOMANDA.

E' la *causa petendi* vera e propria, intesa quale fondamento giuridico sul quale si basa la pretesa del ricorrente e per la quale questi ha richiesto l'intervento dell'autorità giudiziaria.

⁵² TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 171.

⁵³ “Nel processo tributario non esiste alcuna disposizione che, in deroga al principio generale di cui all'art. 104 c.p.c., vieti il ricorso cumulativo contro più atti tributari facenti capo allo stesso soggetto, e ciò anche quando abbiano ad oggetto tributi diversi” (C.T.R. Puglia, Sezione XVI, Per quanto concerne l'indicazione dell'atto impugnato, non occorrono formule 6 luglio 2004, n. 1, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“È ammissibile il ricorso cumulativo proposto contro più provvedimenti del medesimo Ufficio” (C.T.R. Toscana, Sezione XI, 1 marzo 2000, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

A differenza di quanto previsto in sede processual-civilista, laddove (per tutte le cause ruotate fino al 15 marzo 2006) l'art. 183 c.p.c. (nel testo ancora oggi in vigore) prevede la possibilità di una corposa *mutatio et emendatio libelli*, ricorrendo le condizioni ivi previste, nel processo tributario l'atto introduttivo deve contenere l'intero programma difensivo non essendo prevista – salvo il ricorso per motivi aggiunti – possibilità di incidere sul *quod petitum* determinandone un'estensione o una modifica (ma solo una riduzione) rispetto alla pretesa originaria;

6. LA PROCURA AD LITEM.
7. LA SOTTOSCRIZIONE DEL DIFENSORE OVVERO, QUALORA IL RICORRENTE STIA IN GIUDIZIO SENZA ASSISTENZA TECNICA AVVALENDOSI DI UNA DELLE CONDIZIONI DI CUI ALL'ART. 12 C. 5 D. LGS. 546/1992, LA SOTTOSCRIZIONE DELLO STESSO RICORRENTE.

L'assenza di sottoscrizione è causa di inammissibilità del ricorso insanabile nel corso del giudizio (ex art. 18 c. 4 D. Lgs. 546/1992) ed in sua presenza la Commissione Tributaria dovrà limitarsi ad emettere una decisione “sul processo”, dichiarando il ricorso inammissibile o direttamente nella fase presidenziale ex art. 27 D. Lgs. 546/1992 ovvero, successivamente a tale fase, con sentenza.

A rigor di logica, nei casi in cui il ricorso depositato presso la Segreteria sia la copia di quello notificato all'ente impositore o al concessionario per la riscossione nei confronti dei quali viene richiesta tutela, ex art. 22 c. 1 D. Lgs. 546/1992, la mancata sottoscrizione del depositato dovrebbe comportare la radicale inesistenza dell'atto. La giurisprudenza di merito, invece, ha enucleato, nel corso degli anni, una particolare “clausola di salvezza” per casi simili, ritenendo ritualmente instaurato il rapporto processuale qualora sia stato debitamente sottoscritto l'originale notificato alla controparte⁵⁴.

⁵⁴ “La mancata sottoscrizione della copia depositata non comporta di per sé l'inammissibilità, non potendosi parlare di mancanza della stessa, quando gli elementi necessari per la proposizione del



*Il processo tributario
Parte I*

La conclusione sopra riportata – peraltro disattesa da parte da talune sentenze⁵⁵ - seppur comprensibile in considerazione dell'esigenza di venire incontro alle necessità dell'utenza, è radicalmente *contra ius* in quanto l'art. 18 c. 3 secondo periodo D. Lgs. 546/1992 espressamente dispone che “la sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, fatto salvo quanto previsto dall'art. 14 c. 2”. Non vale a contrastare tale conclusione il riferimento fatto dalla giurisprudenza all'art. 22 c. 1 D. Lgs. 546/1992 nella parte in cui si limita a prevedere l'obbligo di deposito “dell'originale del ricorso notificato a norma degli artt. 137 e ss. c.p.c. ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale” posto che, con ovvia logicità, la stessa nozione di “copia del ricorso” implica la rigorosa corrispondenza di questa con l'originale e la conseguente inutilizzabilità (e pertanto inammissibilità) di un atto che sia anche solo parzialmente diverso dall'originale.

La sottoscrizione richiesta è quella del difensore⁵⁶ e non quella della parte (la quale, comunque, se vorrà, potrà sottoscrivere in aggiunta al proprio difensore tecnico⁵⁷), ad eccezione, ovviamente, dei casi in cui questa sia ammessa a stare in giudizio personalmente.

ricorso (ossia l'originale per l'ufficio tributario) risultano sottoscritti” (C.T.R. Lazio, Sezione XXXVIII, 27 gennaio 2005, n. 77, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁵⁵ C.T.R. Toscana, Sezione XXIV, 13 settembre 2002, n. 94, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.

⁵⁶ “Il ricorso sottoscritto soltanto dal procuratore costituito munito di mandato conferito in calce al ricorso e sottoscritto dal legale rappresentante della società non può essere dichiarato inammissibile” (C.T.P. Benevento, Sezione IV, 4 maggio 1999, n. 71, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁵⁷ La giurisprudenza maggioritaria è incline nel ritenere correttamente instaurato il rapporto processuale in caso di ricorso sottoscritto dal solo contribuente anche al di fuori delle ipotesi espressamente previste dall'art. 12 c. 5 D. Lgs. 546/1996 limitando l'applicazione della sanzione dell'inammissibilità al solo caso di inottemperanza, da parte di questi, dell'ordine, rivoltagli dal giudice, di munirsi di un difensore.

“La sottoscrizione del ricorso effettuata dal solo ricorrente e mancante della sottoscrizione del difensore, consente la legittima instaurazione della controversia tributaria” (C.T.R. Sicilia, Sezione XVIII, 20 febbraio 2002, n. 39, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“Il ricorso è inammissibile qualora non venga ottemperato l'ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica entro il termine fissato per la nomina del difensore” (C.T.P. Napoli, 14 ottobre 2003, n. 360, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

E' richiesta *expressis verbis* l'indicazione in atto della procura speciale: ciò, dovrebbe comportare l'impossibilità di rilasciare la procura *ad litem* successivamente alla notifica all'ente impositore o al concessionario per la riscossione dell'originale del ricorso⁵⁸, posto che trova comunque applicazione quanto previsto dagli artt. 125 c. 2 e 3 c.p.c., per il quale: "la procura al difensore dell'attore può essere rilasciata in data posteriore alla notificazione dell'atto, purché anteriormente alla costituzione della parte rappresentata. La disposizione precedente non si applica quando la legge richiede che la citazione sia sottoscritta dal difensore munito di mandato speciale".

Per quanto concerne, invece, la mancata certificazione, da parte del difensore, della sottoscrizione apposta dal cliente, si assiste ad un plateale conflitto fra due opposti filoni giurisprudenziali:

"È ammissibile, ai sensi dell'art. 12 c. 5 D. Lgs. 546/1992, il ricorso introduttivo sottoscritto dalla parte e non anche dal difensore abilitato quando la difesa tecnica è stata eseguita, trattandosi di domanda di importo superiore a lire 5.000.000, senza l'ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica" (C.T.R. Puglia, 14 gennaio 2003, n. 65, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"Il ricorso sottoscritto dal contribuente e non dal difensore abilitato può successivamente essere sottoscritto da quest'ultimo ed è pertanto ammissibile" (C.T.R. Lazio, Sezione XXXV, 15 ottobre 1999, n. 169, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

In senso contrario, ossia in un senso maggiormente conforme alla lettera della disposizione e, soprattutto, più vicino alla giurisprudenza ordinaria, sono alcune pronunce, purtroppo numericamente inferiori a quelle costituenti l'indirizzo precedente.

"La sottoscrizione da parte del difensore, ai sensi dell'art. 18, comma 3, D. Lgs 546/1992, è un requisito essenziale del ricorso, la cui mancanza rende l'atto inidoneo a costituire un valido rapporto giuridico processuale. La nomina del difensore contestuale al deposito della memoria illustrativa non sana la nullità del ricorso, se la rinnovazione dell'atto con efficacia *ex nunc* non avviene nei termini stabiliti per la proposizione del ricorso. Il legale rappresentante di una s.r.l., non potendo stare in giudizio personalmente, non può conferire, ai sensi dell'art. 12 c. 3 D. Lgs 546/1992, l'incarico a contraddittorio già instaurato e con atto diverso dal ricorso" (C.T.P. Genova, Sezione XVI, 20 ottobre 1999, n. 676, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"È inammissibile l'appello non sottoscritto dal difensore" (C.T.R. Toscana, Sezione XXIV, 15 ottobre 1999, n. 223, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁵⁸ In senso contrario, peraltro, si è schierata parte della giurisprudenza tributaria.

"Il principio generale di diritto, sanato dall'art. 125 c. 2 c.p.c., secondo il quale la procura può essere rilasciata in data posteriore alla notificazione dell'atto, purché anteriormente alla costituzione della parte rappresentata, non è derivato dall'art. 18 D. Lgs. 546/1992, il quale non prevede quale causa di inammissibilità del ricorso il difetto della procura nella copia notificata all'Ufficio, sempre che la procura



Il processo tributario
Parte I

- il primo, favorevole ad una applicazione molto lata del generale principio di salvezza delle forme previsto dall'art. 182 c. 1 c.p.c.⁵⁹, propenso ad ammettere la possibilità di sanare tale mancanza sottoscrivendo direttamente in udienza la formula certificativa;
- il secondo, conforme peraltro alla giurisprudenza civilistica sorta in materia⁶⁰, nega invece la possibilità di sanare tale mancanza e propende per l'inammissibilità del ricorso.

Lo stesso dicasi per l'impossibilità assoluta ed oggettiva di determinare l'identità dei conferenti la procura (impossibilità che deve risultare anche dal raffronto fra il testo della procura ed il testo del ricorso, dato che tale identità ben può essere evinta dal corpo dell'atto): a fronte, infatti, di una giurisprudenza che ritiene radicalmente nulla ed insuscettibile di sanatoria la procura, ve ne è un'altra – a mio avviso non meritevole di essere seguita – secondo cui il vizio può essere emendato in sede di deposito delle memorie integrative (art. 32 D. Lgs. 546/1992) mediante conferimento di nuova procura⁶¹.

risulti dall'originale depositato presso la Segreteria della Commissione" (C.T.R. Toscana, Sezione XXVII, 2 maggio 2000, n. 26, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁵⁹ "L'art. 18 c. 4 D. Lgs. 546/1992, nel prevedere l'inammissibilità del ricorso se <non è sottoscritto a norma del comma precedente>, si riferisce alla sottoscrizione, da parte del difensore, del ricorso stesso e non a quella relativa all'autentica della firma di conferimento della procura. La mancanza della quale, nel solo esemplare spedito per posta (ed in presenza sull'altro esemplare depositato) non genera conseguenze di ordine processuale" (C.T.R. Macerata, Sezione I, 18 febbraio 2002, n. 7, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁶⁰ "Se la procura in calce all'atto del ricorso non viene sottoscritta dal ricorrente, detta procura è atto inesistente in quanto non riferibile ad alcuno: di conseguenza il ricorso è inammissibile. Dal combinato disposto dell'art. 12 c. 3 e dell'art. 18 c. 3 D. Lgs. 546/1992, infatti, si ritrae che, salvi i casi in cui il contribuente può stare in giudizio personalmente, il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore e che questi deve essere a ciò autorizzato in virtù di incarico ricevuto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata anche in calce o a margine di un atto del processo. L'art. 18 c. 4 commina l'inammissibilità del ricorso laddove, fra l'altro, il ricorso non risulta sottoscritto ai sensi del terzo comma" (C.T.R. Toscana, Sezione I, 7 maggio 2001, n. 48, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁶¹ "Deve ritenersi invalida la procura *ad litem* qualora dalla lettura della firma apposta o dal corpo dell'atto non sia possibile identificare il nome della persona fisica investita dei poteri di rappresentanza per il conferimento dell'incarico; la originaria invalidità dell'atto può comunque essere sanata con il deposito in giudizio di memoria contenente una corretta procura *ad litem*" (C.T.P. Genova, Sezione X, 8 giugno 1998, n. 147, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

Per quanto concerne il particolare caso del ricorso sottoscritto dal difensore solo in qualità di certificatore della sottoscrizione del proprio assistito, la giurisprudenza ha più volte fatto salvo il rapporto processuale sostenendo che in tali casi, a condizione che la procura sia inequivocabilmente conferita per quel determinato processo, la sottoscrizione di questa da parte del contribuente e la conseguente certificazione della sottoscrizione da parte del difensore sana la mancata sottoscrizione da parte di questi del ricorso⁶².

La notifica preliminare del ricorso.

Prima di essere depositato, il ricorso va notificato:

- all'ente impositore;
- ovvero, qualora con esso vengano eccepiti vizi propri della sola cartella estattoriale, al concessionario per la riscossione;

con l'unica avvertenza che, in caso di spedizione a mezzo del servizio postale, l'atto deve essere inoltrato in piego raccomandato e che, comunque, la notifica si intende ritualmente eseguita al momento della spedizione, ovviamente a condizione che, al momento del deposito del ricorso o anche nel corso degli adempimenti preliminari al giudizio, il ricorrente depositi la prova dell'avvenuta ricezione da parte del destinatario.

A seconda della modalità scelta per la notifica, diverso è il tipo di atto che deve essere fatto oggetto della formalità. Infatti:

⁶² "È inammissibile l'appello del contribuente che manca della sua sottoscrizione e del mandato al difensore, né può ovviare a tale carenza il mandato conferito a quest'ultimo in calce al ricorso di primo grado se lo stesso è formulato in modo generico e non si possa che trarne un'efficacia limitata al primo grado di giudizio" (C.T.R. Sicilia, Sezione XXIII, 8 luglio 2003, n. 138, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).



*Il processo tributario
Parte I*

- in caso di notifica con ufficiale giudiziario, deve essergli consegnato il ricorso in originale ed in copia: quest'ultima sarà consegnata al destinatario, mentre l'originale, munito di relata, verrà restituito al richiedente e successivamente da questi depositato presso la Segretaria della Commissione;
- in caso, invece, di notifica a mezzo del servizio postale o di deposito diretto presso l'ente impositore ex art. 16 c. 3 D. Lgs. 546/1992, ad essere inviato o depositato alla controparte sarà l'originale, mentre la copia, certificata conforme ad opera dello stesso ricorrente (o del suo legale, qualora la sua presenza sia necessaria), munita della prova dell'avvenuta spedizione (e ricezione), dovrà essere depositata in Segreteria.

Quale che sia la modalità prescelta dal ricorrente, il ricorso deve essere proposto entro il termine decadenziale di cui all'art. 21 D. Lgs. 546/1992, ossia **entro**:

- **60 giorni decorrenti dalla notifica dell'atto impugnato**, allorché abbia ad oggetto un provvedimento "espresso";
- **il termine legislativamente previsto per la prescrizione del diritto al rimborso**⁶³, allorché il processo abbia ad oggetto il rifiuto tacito di restituzione di maggiori tributi, sanzioni ed interessi corrisposti ex art. 19 c. 1 lett. g) D. Lgs. 546/1992.

In questo caso, oltre ad un termine massimo entro il quale attivare il procedimento giudiziale, il legislatore ne prevede anche uno minimo prima del quale il meccanismo processuale non può essere attivato a pena di improcedibilità della domanda⁶⁴.

⁶³ "Circa la prescrizione del diritto al rimborso, si ritiene che il termine di prescrizione per chiedere il rimborso delle imposte erroneamente corrisposte (presupposto necessario per il ricorso alle Commissioni Tributarie) è quello decennale ordinario" (BELLAGAMBA, "Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996", *UTET 1996*, p. 118).



*Il processo tributario
Parte I*

Tale termine è stabilito in 90 giorni decorrenti dalla domanda di restituzione la quale, a sua volta, per costituire valida condizione dell'azione, deve essere stata depositata entro i termini e con le modalità previste dalle singole leggi d'imposta ovvero, in mancanza di previsioni espresse, entro il termine di 2 anni⁶⁵ decorrenti dalla data del pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Tale particolare disciplina, peraltro, **riguarda unicamente i versamenti eseguiti dal contribuente in assenza di un provvedimento o a seguito di autoliquidazione** e non anche quelli conseguenti ad un provvedimento affetto da vizi che ne importino l'annullabilità o la nullità (salvo, ovviamente, il caso della radicale inesistenza giuridica), posto che, in tali ultimi casi, il pagamento sarebbe effettuato in conformità ad uno degli atti di cui all'art. 19 c. 1 D. Lgs. 546/1992 e, pertanto, può essere oggetto di rimborso solo previa impugnazione dell'atto relativo⁶⁶, pena, in caso contrario, la violazione dell'art. 19 c. 3 D. Lgs. 546/1992 in forza del quale ciascun atto può essere impugnato unicamente per vizi propri.

E' ovviamente fatta salva l'applicazione delle c.d. "ferie processuali" ex L. 742/1969⁶⁷.

La notifica del ricorso ha peculiari effetti non solo processuali ma anche sostanziali:

- a) anzitutto, avendo implicita natura di atto di diffida, comporta la messa in mora, a termini di legge, della controparte, ovviamente nei casi in cui ciò non sia già avvenuto in precedenza;

⁶⁴ "Sul piano pratico, la concessione adottata dal legislatore porta a ritenere che il ricorso presentato prima della scadenza dei 90 giorni sia solo temporaneamente improcedibile, e quindi può essere deciso nel merito se il termine sia venuto a maturazione nel momento in cui la controversia viene posta in trattazione" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 213). Conforme: P. RUSSO, "Processo tributario", in *Enciclopedia del Diritto, Milano, 1987, XXXVI, p. 754 e ss.*

⁶⁵ Tale termine ha valenza meramente residuale ed opera solo in assenza di disposizioni specifiche.

⁶⁶ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 213.

⁶⁷ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 208; BELLAGAMBA, "Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996", *UTET 1996, p. 125.*



*Il processo tributario
Parte I*

- b) comporta l'interruzione dei termini prescrizionali per l'esercizio dei diritti del contribuente i quali, peraltro, non decorreranno per tutto il corso del giudizio.

Alcuni di tali effetti sono conseguenza immediata e diretta della sola presentazione di un ricorso giudicato ammissibile, indipendentemente dal suo accoglimento nel merito: così, per esempio, la sospensione della decorrenza della prescrizione si ha solo in caso di ricorso giudicato ammissibile mentre non trova applicazione qualora la Commissione Tributaria non lo ritenga tale: in detta ipotesi, pertanto, la sua presentazione comporta solo l'interruzione del termine prescrizionale (a condizione che sia ben specificato il contenuto della domanda, ovviamente), ma nulla di più.

La costituzione del ricorrente: deposito del ricorso e del fascicolo processuale di parte.

La notifica del ricorso non è però sufficiente a costituire il rapporto processuale in quanto è necessario un ulteriore adempimento volto a portare il giudice a conoscenza della lite. Si tratta della **COSTITUZIONE IN GIUDIZIO**, che avviene secondo modalità differenti a seconda riguardi l'attore (ricorrente) o il convenuto (resistente).

Preliminarmente, occorre osservare che, trattandosi di processo da ricorso avente ad oggetto un atto amministrativo, la mancata costituzione in termini del ricorrente non consente in alcun caso la nascita del rapporto processuale: la previsione di cui all'art. 168 c. 1 c.p.c., per la quale l'iscrizione a ruolo può essere effettuata, con effetto sanante, dal convenuto, non è applicabile al processo tributario. L'art. 22 c. 2 D. Lgs. 546/1992, infatti, espressamente dispone che "l'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce" con le modalità per essa previste⁶⁸.

⁶⁸ "Il procedimento tributario non si instaura con la proposizione del ricorso, ma attraverso la costituzione in giudizio del ricorrente che, a pena di inammissibilità, deve avvenire nei tempi e con le modalità



Il processo tributario
Parte I

Per quanto concerne, più nello specifico, la **COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DEL RICORRENTE**, l'art. 22 D. Lgs. 546/1992 prevede che questi depositi, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso (ossia dalla data della notifica e, in caso di pluralità di destinatari, dalla data dell'ultima di queste)⁶⁹, presso la Segreteria della Commissione Tributaria⁷⁰ adita:

- l'originale del ricorso notificato a mezzo dell'U.N.E.P.;
- copia, certificata conforme dallo stesso ricorrente ovvero dal suo difensore, del ricorso spedito a mezzo del servizio postale o depositato direttamente presso l'Amministrazione resistente.

In tale caso, il ricorso dovrebbe essere presentato munito della documentazione sufficiente a dimostrare l'intervenuta notifica, ossia:

previsti dall'art. 22 D. Lgs. 546/92" (C.T.R. Lombardia, 10 febbraio 2003, n. 2, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁶⁹ Come accade per il processo civile, in applicazione del principio di scissione soggettiva del termine di notifica, il *dies a quo* per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dal giorno in cui l'ente impositore o il concessionario per la riscossione, a seconda di cui viene evocato in giudizio, ricevono materialmente il ricorso, ossia dal giorno in cui il procedimento di notifica deve intendersi ritualmente completato.

Ovviamente, il ricorrente potrà depositare a fascicolo la "velina" di notifica e, pertanto, la sua costituzione in giudizio, di fatto, può essere addirittura anteriore al momento in cui controparte ha notizia della pendenza giudiziaria per aver ricevuto la notifica dell'atto introduttivo della stessa.

⁷⁰ "Nell'ambito del nuovo processo, il Segretario assiste la Commissione Tributaria secondo le disposizioni del c.p.c. concernenti il cancelliere. Pertanto, al momento della costituzione in giudizio il segretario ha il potere di verificarne la regolarità in relazione, e limitatamente, alle precipue funzioni certificative che svolge. Per quanto riguarda la formazione del fascicolo, è richiesta l'inserzione sulla copertina delle stesse indicazioni già prescritte per il fascicolo d'ufficio e la compilazione di un indice degli atti e documenti in esso inseriti, che deve essere sottoscritto dal Segretario previo controllo della <regolarità anche fiscale degli atti e dei documenti> (art. 74 c. 4 disp. att. c.p.c.). L'attività di controllo del Segretario si limita comunque alla verifica della corrispondenza fra il contenuto del fascicolo e l'indice, esulando dalla verifica della validità dell'atto o dell'eventuale inosservanza del termine per costituirsi. Argomentando in analogia con il processo civile è dato ritenere che qualora si riscontri una inosservanza delle formalità prescritte, il segretario deve rifiutarsi di ricevere il fascicolo di parte. Contro il rifiuto del segretario si ritiene ammissibile, ai sensi dell'art. 60 n. 1 c.p.c., il ricorso al Presidente della Commissione il quale, qualora ritenga ingiustificato il rifiuto, potrà fissare un termine



*Il processo tributario
Parte I*

- a) nel caso di notificazione a mezzo deposito presso l'ente impositore, del timbro di ricevuta apposto dal funzionario competente;
- b) nel caso di notificazione a mezzo del servizio postale, della ricevuta di ricevimento.

In realtà, retroagendo gli effetti della notifica – per il notificante – al momento della consegna del piego raccomandato all'ufficio postale ovvero all'ufficiale giudiziario (nel caso decida di avvalersi dell'U.N.E.P.), al fine di evitare la declaratoria di inammissibilità è sufficiente allegare la prova dell'avvenuta spedizione del ricorso, non essendo invece necessario allegare fin da subito quella dell'avvenuto ricevimento la quale, comunque, dovrà essere prodotta nelle fasi preliminari del giudizio al fine di dimostrare l'effettivo “arrivo a destinazione” dell'atto e, pertanto, la corretta instaurazione del contraddittorio con il resistente⁷¹.

La **dichiarazione di conformità** apposta sulla copia depositata presso la Segreteria della Commissione Tributaria è richiesta (ex art. 22 c. 3 primo periodo D. Lgs. 546/1992) al fine di consentire il controllo della sua corrispondenza con l'originale notificato⁷².

al segretario entro cui ricevere la costituzione” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 226).

⁷¹ “Il ricorso tributario proposto senza previa notificazione alla controparte, ai sensi dell'art. 16 c. 2. e 3 del D.lgs.546/92, è atto giuridicamente inesistente e, come tale, incapace di produrre alcun effetto” (C.T.R. Lazio, Sezione I, 12 giugno 2000, n. 81, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“Ai fini della procedibilità dell'appello, non è sufficiente la prova della spedizione della raccomandata che lo contiene (requisito questo necessario e sufficiente ai fini della regolare costituzione in giudizio dell'appellante), ma è necessaria anche la prova del perfezionamento della notifica, che si ha solo col deposito dell'avviso di ricevimento” (C.T.R. Veneto, Sezione X, 24 marzo 1999, n. 14, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁷² “In tema di contenzioso tributario, il deposito dell'atto di impugnazione di una decisione della Commissione provinciale presso la Cancelleria della Commissione regionale può avvenire in originale nel solo caso di appello notificato ai sensi delle disposizioni del codice di procedura civile, mentre, nel caso di notifica a mezzo posta o tramite consegna presso l'Ufficio, il deposito stesso deve avvenire in copia, con acclusa, rispettivamente, la ricevuta postale di ricezione ovvero la ricevuta di deposito, essendo, inoltre, l'appellante tenuto, in questi ultimi due casi, ad attestare la conformità dell'atto depositato a quello spedito o consegnato” (Corte Cass., Sezione V, 15 maggio 2002, n. 7033, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

Il resistente, nondimeno, non è tenuto a depositare il ricorso notificatogli (a differenza di quanto previsto per il convenuto in sede di processo civile), potendosi limitare ad eccepirne la difformità rispetto alla copia depositata in Segreteria: in tale ipotesi⁷³, il giudice ordina – se ritiene – l'esibizione degli atti e, riscontrandone la difformità, dichiara l'inammissibilità del ricorso e la conseguente cancellazione della causa dal ruolo⁷⁴;

- il proprio fascicolo processuale (c.d. **FASCICOLO DI PARTE RICORRENTE**), contenente:
 - a) l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, sempre che, ovviamente, il ricorso sia diretto contro un provvedimento e non contro un silenzio dell'ente impositore o del concessionario per la riscossione.

Il mancato deposito di tale atto non comporta alcuna conseguenza a carico del ricorrente ed, in particolare, non determina l'inammissibilità del ricorso. In tali ipotesi, la giurisprudenza consolidata prevede l'obbligo per il giudice di richiederne l'esibizione al resistente – ex art. 7 D. Lgs. 546/1992 - con ciò ritenendo *in toto* sanata la mancata allegazione da parte del ricorrente.

Caso diverso, invece, è quello in cui, a seguito dell'ordine di esibizione, il resistente non provvede al deposito eccependo di non aver mai emesso l'atto impugnato: in tal caso, il ricorso deve essere dichiarato inammissibile e, pertanto, cancellato dal ruolo;

- b) i documenti che ritiene utile produrre, in originale o in fotocopia.

⁷³ "La mancata allegazione di copia dell'atto impugnato al fascicolo di causa non comporta alcuna conseguenza ma sollecita piuttosto l'esercizio, da parte della Commissione, del potere di ordinarne l'esibizione in giudizio (se del caso, dietro richiesta alla controparte) al fine di verificarne la data di avvenuta notifica ed appurarne correlativamente la tempestività" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 225).

⁷⁴ "Il ricorso è inammissibile se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto; a nulla rileva la mancata attestazione della parte dovendo il giudice valutare la concreta e reale conformità della copia



*Il processo tributario
Parte I*

Anche in relazione a questi ultimi il mancato deposito non produce conseguenze di sorta. A parte l'ovvia considerazione che il contribuente potrebbe muovere eccezioni di mero diritto non necessitanti di alcun substrato probatorio, dirette a dimostrare la nullità degli atti impositivi emessi nei suoi confronti, l'art. 32 c. 1 D. Lgs. 546/1992 **fissa il termine ultimo per il deposito dei documenti a venti giorni liberi prima della data di trattazione.**

Al ricorso deve altresì essere unito, ex art. 24 c. 1 D. Lgs. 546/1992, un **ELENCO DOCUMENTI**, ossia una lista contenente l'indicazione di tutti i documenti prodotti e depositati presso la Segreteria della Commissione adita (nel caso in cui la lista sia contenuta nello stesso ricorso, l'elenco è superfluo).

Questo, ad ogni modo, deve essere redatto e depositato:

- in doppio originale sottoscritto dalla parte o dal proprio difensore;
- in un numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti.

La Segreteria della Commissione provvederà a trattenere ed allegare al fascicolo d'ufficio uno degli originali dell'elenco ed a mettere a disposizione delle parti processuali le copie, restituendo il secondo originale, munito di ricevuta di deposito, al ricorrente.

La costituzione in giudizio del ricorrente doveva essere effettuata, stante la previsione originaria dell'art. 22 c. 1 D. Lgs. 546/1992, mediante "deposito" dei documenti sopra citati presso la Segreteria della Commissione Tributaria adita; il termine utilizzato dal legislatore ("deposito") ha

all'originale" (C.T.R. Toscana, Sezione XVI, 17 giugno 1999, n. 43, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).



Il processo tributario
Parte I

fatto ritenere per lungo tempo che tale adempimento dovesse essere operato di persona⁷⁵ da parte del ricorrente o del suo legale, e ciò fino al 2002, quando la Corte Costituzionale, con sentenza interpretativa additiva n. 520/2002, **dispose che nulla vietava il deposito del ricorso per mezzo del servizio postale**, con applicazione, pertanto, degli stessi criteri previsti per la notifica di atti a mezzo del servizio postale di cui all'art. 16 c. 5 primo periodo D. Lgs. 546/1992 (e, pertanto, anche in tali casi, l'adempimento si intende effettuato nel momento in cui gli atti sono consegnati

⁷⁵ "La costituzione in giudizio del ricorrente deve essere effettuata, ai sensi dell'art. 22, c. 1, 2 e 3 D. Lgs. 546/1992, mediante deposito nella Segreteria della Commissione adita dell'originale del ricorso notificato o la copia del ricorso consegnato o spedito per posta. Le stesse modalità devono essere seguite per il ricorso in appello, come disposto dall'art. 53 c. 2 D. Lgs. 546/1992. Non è quindi consentita la costituzione in giudizio con invio alla Segreteria a mezzo posta del ricorso introduttivo o del ricorso in appello. In tal caso, il ricorso risulta inammissibile anche se giunto presso la Segreteria nel termine di trenta giorni dalla proposizione del ricorso stesso" (C.T.R. Toscana, Sezione XXXIV, 12 dicembre 2002, n. 79, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"È inammissibile il ricorso in appello inviato per posta anziché mediante deposito nella Segreteria della Commissione Regionale competente, così come prescrivono gli artt. 53 e 22 D. Lgs. 546/92" (C.T.R. Sicilia, Sezione XXVIII, 11 novembre 2002, n. 158, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"La spedizione a mezzo posta non soddisfa il requisito richiesto per l'atto di appello, giacché la nozione di deposito implica e presuppone un preciso rapporto tra due soggetti, depositante e depositario, entrambi presenti, con l'assunzione dei rispettivi diritti ed obblighi connessi. L'invio a mezzo posta implica invece il semplice trasferimento della disponibilità fisica di un documento. Tale ultima procedura è inammissibile, ai sensi dell'art. 22 c. 2 D. Lgs. 546/92, per mancanza di regolare deposito. Conforme nn. 183 e 184/34/02 depositata il 15/07/02" (C.T.R. Sicilia, Sezione XXXIV, 15 luglio 2002, n. 182, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"Ai sensi di quanto disposto dall'art. 22 D. Lgs. 546/92 si incorre nella sanzione della inammissibilità allorché la costituzione avvenga non solo oltre i 30 giorni dalla proposizione del ricorso, ma anche, in via alternativa e non congiunta, con una modalità diversa dall'atto materiale del deposito, intendendo con questo la consegna diretta *brevi manu* dell'atto nella segreteria del giudice" (C.T.P. Parma, Sezione I, 24 settembre 2001, n. 46, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"Il termine <deposito> usato dal Legislatore nell'art. 22 D. Lgs. 546/92 deve essere inteso nel senso che l'atto deve essere consegnato alla segreteria della Commissione Tributaria adita, non essendo consentita diversa modalità di consegna. In particolare il deposito non può essere surrogato dalla spedizione per mezzo del servizio postale" (C.T.R. Roma, 21 maggio 2001, n. 164, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

In prassi: Ministero delle Finanze, circolare n. 291/E del 18 dicembre 1996.

Va peraltro dato atto del fatto che, anche in precedenza, parte (peraltro minoritaria) della giurisprudenza era propensa ad ammettere l'equipollenza fra il deposito manuale ed il deposito a mezzo del servizio postale.

"Ai fini del deposito del ricorso presso la Commissione tributaria è sufficiente la sua spedizione mediante servizio postale" (C.T.R. Lazio, Sezione VII, 12 aprile 2002, n. 23, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

all'ufficio postale per la spedizione, salvo ovviamente l'effettivo ricevimento da parte del destinatario)⁷⁶.

Di recente, poi, in particolare con l'art. 3-bis c. 6 D.L. 203/2005, il legislatore ha recepito *in toto* l'insegnamento della Corte Costituzionale (e ci sarebbe mancato il contrario!) statuendo in modo esplicito, con apposita integrazione dell'art. 22 c. 1 D. Lgs. 546/1992, come il deposito del ricorso possa essere effettuato mediante trasmissione "in piego raccomandato senza busta con avviso di ricevimento".

La costituzione del resistente: deposito delle controdeduzioni e dei documenti offerti.

Una volta costituitosi il ricorrente, il processo è correttamente instaurato (salva pronuncia di inammissibilità del ricorso, ovviamente). L'ente impositore o il concessionario per la riscossione hanno due possibilità: o restare inerti e non costituirsi – ma in questo caso (e salva una eventuale responsabilità amministrativa in caso di soccombenza) non possono portare all'attenzione del giudice alcuna motivazione a sostegno della propria posizione con la conseguenza che la decisione verrà presa solo sulla base delle prove offerte e delle motivazioni spiegate dal ricorrente⁷⁷ (il che, comunque, non equivale ad automatico accoglimento della sua richiesta, posto che il

⁷⁶ "In tema di contenzioso tributario, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 520 del 2002 (che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale *in parte qua* dell'art. 22, commi primo e secondo, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), è ammissibile l'utilizzazione del servizio postale per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente davanti alle commissioni tributarie" (Corte Cost., 28 ottobre 2004, n. 520, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁷⁷ "Nel processo tributario, come in quello amministrativo, non è disciplinata la contumacia del resistente per cui la sua mancata costituzione risulterebbe una mera assenza di fatto. Si è sostenuto infatti che la contumacia non potrebbe comunque essere pronunciata anteriormente alla pubblica udienza di trattazione; udienza meramente eventuale nella procedura tributaria, essendo il termine normale quello della camera di consiglio, senza la presenza delle parti. Né può dirsi pacifica l'operatività nel contenzioso delle disposizioni del rito civile che disciplinano la contumacia. In particolare, seguendo la giurisprudenza tributaria dominante, non sembra poter trovare applicazione il disposto dell'art. 291 c. 1 c.p.c." (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 226).



*Il processo tributario
Parte I*

giudice, comunque, *iuxta alligata et probata judicare debet*)⁷⁸ – ovvero decidere di difendersi ed “entrare” nel processo per mezzo di un atto, la **COSTITUZIONE DI PARTE RESISTENTE**, costituente l’esatto omologo dell’equivalente atto del ricorrente.

L’ente impositore o il concessionario per la riscossione dispongono di un termine molto ampio per costituirsi: **60 giorni dal momento in cui hanno materialmente ricevuto il ricorso**, indipendentemente dalla modalità di effettuazione della notifica (a mezzo posta, a mezzo di ufficiale giudiziario ovvero a mezzo di deposito diretto). La costituzione avviene mediante deposito del **FASCICOLO DI PARTE RESISTENTE** contenente, ai sensi di quanto prescritto dall’art. 23 D. Lgs. 546/1992, la seguente documentazione:

1. le proprie **CONTRODEDUZIONI**.

Nel processo tributario, l’atto con il quale il resistente si costituisce non si chiama “comparsa di costituzione e risposta”, come nel processo civile, ma controdeduzione.

Al diverso nome non corrisponde una totale difformità di contenuto, posto che anche con la controdeduzione la parte provvede a:

- prendere posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e ad indicare le prove di cui intende valersi.

⁷⁸ “La costituzione in giudizio dell’ufficio, disciplinata dall’art. 23 D. Lgs. 546/1992, non costituisce un obbligo e, in ogni caso, l’inosservanza del termine di 60 giorni previsto dalla legge non comporta, come nel giudizio civile ordinario, la contumacia del resistente o precise preclusioni a suo carico, se non il fatto che chi si costituisce tardivamente, o non si costituisce, non può opporsi agli atti precedenti alla costituzione compiuti dalle alte parti, mentre al limite, la mancata costituzione in giudizio, oltre che trasformarsi in una causa di ritardo o di aggravio del processo, può assumere rilevanza in appello, poiché in tale giudizio non si potranno presentare domande ed eccezioni non proposte in primo grado” (C.T.R. Lazio, Sezione XIX, 22 giugno 2005, n. 107, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

L'indicazione sia delle ragioni di difesa sia delle prove deve essere, per quanto è possibile, specifica e ciò non tanto per la ragione che, in caso contrario, la controdeduzione ne sarebbe viziata (non esiste, infatti, alcuna disposizione in tal senso né nel D. Lgs. 546/1992 né, tantomeno, nel c.p.c.), quanto per il fatto che con contestazioni specifiche e puntuali il resistente può meglio influire sulla valutazione del giudice, riuscendo a catalizzare la sua attenzione sugli aspetti che più ritiene opportuno sottolineare e cercando – per quanto è possibile – di fare passare in secondo piano le argomentazioni più “pericolose” mosse da controparte;

- proporre le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio
- richiedere la chiamata in causa di un terzo al quale ritiene comune il contraddittorio.

2. i documenti offerti in comunicazione.

Anche in questo caso, vale quanto detto già in precedenza in ordine alla possibilità di operare il deposito dei documenti entro il termine di cui all'art. 32 c. 1 D. Lgs. 546/1992.

Il termine *ut supra* visto per la costituzione in giudizio non è perentorio⁷⁹, con la conseguenza che il relativo adempimento potrà avvenire anche in un momento successivo, purché, comunque, **almeno 10 giorni liberi prima dell'udienza di trattazione della causa**, essendo questo il termine ultimo previsto dal legislatore per il deposito di memorie⁸⁰.

⁷⁹ “Il termine previsto dall'art. 23 c. 1 D. Lgs. 546/1992 per la costituzione in giudizio ha natura ordinatoria e non perentoria” (C.T.P. Torino, Sezione V, 2 agosto 2004, n. 29, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁸⁰ “Qualora l'ufficio si costituisca in giudizio oltrepassando i termini di cui all'art. 23 D. Lgs. 546/1992, venendo così a ledere i diritti di difesa del ricorrente disciplinati agli artt. 32 e 33 D. Lgs. 546/1992, le controdeduzioni ed i documenti eventualmente offerti in comunicazione non possono essere presi in considerazione dal collegio” (C.T.P. Piacenza, Sezione II, 3 marzo 1998, n. 6, Gardella c. U.T.E. Piacenza, *in Il Fisco 1998*, 8773).



Il processo tributario
Parte I

In realtà, parte della giurisprudenza àncora il termine di costituzione del resistente a quello prescritto per il deposito dei documenti, ossia 20 giorni liberi prima l'udienza di trattazione⁸¹ (ed, in un caso, addirittura al momento in cui le parti ricevono la comunicazione della data dell'udienza di trattazione in camera di consiglio⁸²), motivando sulla presunta impossibilità, per il ricorrente, di controbattere alle difese del resistente.

Tale indirizzo giurisprudenziale, in realtà, è da disattendere posto che, comunque, l'art. 32 c. 3 D. Lgs. 546/1992 prevede, per il caso di trattazione in camera di consiglio, un ulteriore termine (fino a 5 giorni liberi prima dell'udienza) per il deposito di brevi repliche scritte e, per il caso della discussione orale, la possibilità di fare valere direttamente in udienza le proprie ragioni, con la conseguenza che non si avrebbe il tanto paventato *vulnus* al diritto di difesa delle controparti processuali.

Nondimeno, in caso di costituzione tardiva, l'Amministrazione andrà incontro ad una nutrita serie di decadenze, in quanto:

- decorso il termine di 60 giorni dalla notifica del ricorso ex art. 23 c. 1 D. Lgs. 546/1992, non potrà più richiedere la chiamata in causa di un terzo cui ritenga comune la controversia – salvo

⁸¹ "L'art. 22 D. Lgs. 546/1992 prevede l'inammissibilità per inosservanza del termine soltanto in relazione alla costituzione del ricorrente, ma non quella del resistente (art. 23). L'ufficio può costituirsi in giudizio anche oltre il termine fissato dall'art. 23 citato (sessanta giorni dalla notificazione del ricorso), purché in data anteriore a venti giorni liberi prima dell'udienza fissata per la trattazione, onde non precludere al ricorrente i diritti che gli derivano dagli artt. 32 e 33 del DLG citato. La costituzione in giudizio oltre tale termine è tardiva e le sue controdeduzioni non possono essere prese in considerazione dal collegio giudicante" (C.T.R. Lazio, Sezione VII, 11 novembre 2004, n. 90, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁸² "La costituzione in giudizio dell'appellato è ammissibile fino al momento in cui la segreteria della Commissione, ai sensi dell'art. 31 D. Lgs. 546/92, comunica alle sole parti costituite la data di trattazione, in applicazione analogica di quanto avviene nel processo ordinario, in cui la parte contumace può costituirsi in giudizio solo prima dell'ordinanza con la quale il giudice istruttore rimette le parti avanti al collegio per la decisione della causa" (C.T.R. Veneto, Sezione XIV, 18 gennaio 1999, n. 252, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

il caso dei litisconorti necessari che siano stati pretermessi dal ricorrente⁸³ - né proporre eccezioni processuali o di merito che non siano rilevabili anche *ex officio*⁸⁴;

- trascorso il termine di 20 giorni liberi prima dell'udienza di trattazione ex art. 32 c. 1 D. Lgs. 546/1992, non potrà più depositare alcun tipo di documento (al di fuori della semplice controdeduzione), con la conseguenza che potrà articolare unicamente difese di puro diritto ovvero basate su documentazione già riversata in atti da parte del ricorrente.

Peraltro, tale divieto può essere aggirato nei casi in cui la documentazione che il resistente intende versare sia, in realtà, in possesso di altra Amministrazione pubblica: in tali casi, infatti, il riferimento, in sede di controdeduzioni, all'esistenza di tali atti (magari accompagnato da un'apposita richiesta in tal senso) potrebbe spronare il giudice ad ordinarne l'esibizione coattiva ex art. 7 c. 1 D. Lgs. 546/1992, con conseguente "ingresso" della prova in giudizio *iussum iudicis* e sua utilizzabilità anche da parte dell'Amministrazione costituitasi tardivamente.

⁸³ "Il termine stabilito dall'art. 23 D. Lgs. 546/1992, per la costituzione in giudizio della parte resistente è ordinario e, conseguentemente l'Ufficio può validamente costituirsi in giudizio anche oltre detto termine Tuttavia, alla parte resistente tardivamente costituitasi in giudizio è preclusa la possibilità di proporre eccezioni non rilevabili di ufficio, nonché di chiedere la chiamata di terzi in causa, salvo si tratti di litisconorti necessari pretermessi" (C.T.P. Bari, Sezione XVII, 10 marzo 2003, n. 46, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"A differenza dell'art. 22 D. Lgs. 546/1992, dettato in materia di costituzione in giudizio del ricorrente, il successivo art. 23, relativo alla costituzione in giudizio della parte resistente, non commina alcuna sanzione di inammissibilità, in caso di costituzione senza l'osservanza del termine prescritto, e pertanto l'unica conseguenza negativa sarà rappresentata dalla improponibilità i eccezioni non rilevabili ex officio" (C.T.R. Toscana, Sezione XXII, 5 giugno 2002, n. 63, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁸⁴ "In tema di contenzioso tributario, non è causa di inammissibilità della costituzione in giudizio dell'amministrazione finanziaria, a norma dell'art. 23 D. Lgs. 546/1992, la genericità delle difese svolte e il mancato esercizio, nelle controdeduzioni, delle facoltà indicate nel terzo comma della citata disposizione (proposizione di eccezioni non rilevabili d'ufficio ed istanza per la chiamata di terzi in causa), producendo tale circostanza solo la decadenza della parte resistente dalla possibilità di esercitare successivamente le stesse facoltà" (Corte Cass., Sezione V, 13 maggio 2003, n. 7329, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

Concludendo, per quanto concerne le modalità operative della costituzione in giudizio dell'Amministrazione resistente, anche questa dovrà presentare l' **ELENCO DOCUMENTI** già sopra meglio visto.

L'ulteriore necessità di difesa del ricorrente derivante dalla costituzione dell'Amministrazione resistente o dall'intervento di un terzo: i motivi aggiunti.

A seguito della costituzione in giudizio del resistente o a seguito dell'intervento di un terzo ex art. 14 D. Lgs. 546/1992 (purché litisconsorte del resistente), il ricorrente può trovarsi nella necessità di "aggiustare" le proprie ragioni di doglianza o di formularne di nuove.

Nel processo tributario è previsto un meccanismo molto simile alla *mutatio et emendatio libelli* ex art. 183 c. 4 c.p.c., fondato sulla presentazione di un **RICORSO PER MOTIVI AGGIUNTI**, ossia di un nuovo atto processuale – soggetto alle stesse identiche formalità già previste per il ricorso principale (previa notifica a tutte le parti costituite e deposito presso la Segreteria della Commissione Tributaria adita) – con il quale il ricorrente provvede a meglio articolare la propria strategia "di attacco".

Il ricorso per motivi aggiunti, nondimeno, non consegue alla mera costituzione in giudizio della controparte in quanto, in caso contrario, sarebbe sempre esperibile, cosa questa che il legislatore certo non vuole. Al contrario, è ancorato alla presentazione, da parte del resistente o degli intervenienti ovvero direttamente per ordine del giudice, di documenti in precedenza non conosciuti: solo in tal caso il ricorrente ha titolo a precisare (*emendatio libelli*) o ampliare e/o mutare (*mutatio libelli*)⁸⁵ la propria domanda; in caso contrario, invece, unico strumento a sua

⁸⁵ "Costituisce ampliamento del *petitum* e modifica dell'oggetto della domanda, l'eccezione di avvenuta decadenza della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria, formulata dal contribuente non nel ricorso introduttivo ma con memorie aggiunte. Infatti il 2^a comma dell'art. 24 D. Lgs. 546/92 limita la possibilità di integrazione dei motivi del ricorso all'ipotesi del deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione" (C.T.R. Campania, Sezione XVII, 28 gennaio 2005, n. 4, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

disposizione sono le memorie ex art. 32 c. 2 D. Lgs. 546/1992 e, se richiesta, la discussione in pubblica udienza.

La procedura per la presentazione del ricorso per motivi aggiunti è uguale a quella già esaminata per il ricorso principale, con l'unica differenza che il *dies a quo* per il computo del termine di 60 giorni per la notifica alle parti costituite è stabilito nel momento in cui l'interessato ha avuto notizia del deposito.

Tale notizia può essere appresa anche dopo che la Commissione Tributaria ha già provveduto a comunicare alle parti la data della trattazione in camera di consiglio, posto che detto adempimento deve essere soddisfatto almeno 30 giorni liberi prima tale data (ex art. 31 c. 1 D. Lgs. 546/1992), ed è addirittura possibile che ne venga a conoscenza il giorno stesso della trattazione in camera di consiglio ovvero dell'udienza pubblica.

In tutti questi casi, al fine di garantire comunque il diritto alla difesa della parte (che resterebbe, altrimenti, gravemente conculcato), l'art. 24 c. 3 D. Lgs. 546/1992 dispone che l'interessato possa dichiarare, a pena di inammissibilità, non oltre la trattazione in camera di consiglio o l'udienza di discussione, l'intenzione di proporre ricorso per motivi aggiunti (ovviamente nei casi in cui non lo abbia già notificato e depositato, nel qual caso la dichiarazione diventa superflua dovendo la Commissione Tributaria rinviare d'ufficio l'udienza): a tale dichiarazione consegue il rinvio d'ufficio ad una data che consenta la notifica del ricorso nonché la costituzione del ricorrente e delle altre parti resistenti regolarmente costituite.

Deposito di documenti non conosciuti dalle parti per ordine del giudice: ricorso per motivi aggiunti.

"La domanda è nuova se è diverso il *petitum*, che ne costituisce l'oggetto; non, invece, se differenti siano soltanto gli argomenti giuridici adottati a sostegno della stessa, in relazione ai quali pare corretto ritenersene l'ammissibilità, come "motivi aggiunti", ai sensi dell'art. 24 c. 2 D.Lgs. n. 546/1992" (C.T.R. Lombardia, Sezione XXV, 29 marzo 2004, n. 12, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

Il ricorso per motivi aggiunti è peraltro esperibile – in questo caso da tutte le parti regolarmente costituite e, pertanto, anche da parte dell'Amministrazione finanziaria resiste, nel caso in cui il giudice disponga l'acquisizione di documenti non previamente conosciuti dalle parti.

La procedura, peraltro, è la stessa già esaminata nel paragrafo immediatamente precedente.

B) IL PROCEDIMENTO CAUTELARE INCIDENTALI: DISCIPLINA E FUNZIONI.

Il più tipico degli “incidenti processuali” è quello cautelare, strutturato come procedimento autonomo ma collegato a quello principale (di merito) avente ad oggetto la pretesa sostanziale fatta valere in giudizio.

Fine principale tale “incidente” è la temporanea sospensione dell'atto impugnato in quanto riconosciuto idoneo di produrre un danno grave ed irreparabile al diritto riconosciuto, in via di accertamento meramente sommario, come probabilmente spettante al contribuente.

Principale caratteristica di questo strumento di tutela interinale è il fatto di **non essere esperibile nei confronti di tutti gli atti e comportamenti, elencati nell'art. 19 D. Lgs. 546/1992:** infatti, se per quanto concerne gli atti implicanti riscossione coatta non si ha motivo di dubitare della sua esperibilità, la **mera liquidazione o il mero accertamento dell'imposta** non implicano un interesse immediato e diretto da parte del ricorrente alla sospensione dei relativi atti e ciò in quanto questi sono di per sé idonei ad incidere negativamente sulla sua sfera patrimoniale in quanto necessitano, a tal fine, di una successiva attività amministrativa (l'iscrizione a ruolo).

Il contribuente, pertanto, in tali casi, sarà onerato unicamente della presentazione del ricorso contro l'atto di accertamento o di liquidazione – al fine di evitare che lo stesso diventi inoppugnabile seppur viziato e pertanto risulti impossibile attaccarne la validità in un momento successivo (ex art. 19 c. 3 secondo periodo D. Lgs. 546/1992) – restando impregiudicato il suo



*Il processo tributario
Parte I*

diritto di presentare istanza di sospensione nel caso in cui, nel corso del giudizio, l'ente impositore provveda all'iscrizione a ruolo⁸⁶: in tale ipotesi, oggetto del provvedimento di tutela non è l'atto presupposto (accertamento o liquidazione che sia) ma quello conseguente, ossia l'iscrizione a ruolo e la relativa cartella esattoriale⁸⁷.

Anche per quanto concerne **gli atti a contenuto negativo** (come il diniego di concessione di agevolazioni ovvero il rifiuto del rimborso di tributi, sanzioni ed interessi), la tutela *de qua* non è in alcun modo esperibile.

Come notato dalla dottrina dominante⁸⁸ e prassi amministrativa⁸⁹, in tale ipotesi la temporanea sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato non avrebbe carattere risolutivo ed, in particolare, non impedirebbe l'ingenerarsi del danno lamentato dal ricorrente posto che, a tal fine, è necessaria l'emanazione di uno specifico atto da parte dell'ente impositore⁹⁰; e tale atto, com'è ovvio, non può essere emanato in via sostitutiva da del giudicante, dato che il processo tributario è strutturato quale giudizio di mera legittimità e che, in mancanza di una specifica disposizione in tal senso, il giudice non potrebbe sostituirsi in via interinale all'ente potendo, semmai, provvedere in tal senso solo in sede di ottemperanza.

⁸⁶ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 392.

⁸⁷ In senso contrario C. GLENDI ("Aggiornamenti giurisprudenziali sul nuovo processo tributario cautelare, in Riv. Giur. Trib. 1996, p. 1041 e ss) per il quale una volta che l'amministrazione abbia dato luogo all'iscrizione a ruolo, il contribuente può proporre con ricorso separato ex art. 47 D. Lgs. 546/1992 istanza di sospensione nel giudizio di merito in relazione all'atto di accertamento precedentemente impugnato, la quale propagherà i suoi effetti al dipendente provvedimento di esecuzione coattiva.

⁸⁸ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 393; P. RUSSO, "Manuale di diritto tributario", Milano, 1996, p. 476).

⁸⁹ Circolare del Ministero delle Finanze del 23 aprile 1996, n. 98/E, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*.

⁹⁰ "E' improponibile la domanda di sospensione cautelare, avanzata ai sensi dell'art. 47 del D. Lgs. 546/1992, di un atto di diniego di esenzione (nella specie: esenzione dalle accise prevista dall'art. 1 c. 6 L. 939/1965 sui carburanti da consumare nelle prove necessarie per il completamento della realizzazione di due motonavi), rispetto al quale non sia prevista alcuna attività esecutiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria e, quindi, nessuna possibilità per la commissione tributaria di sospendere l'esecuzione" (C.T.P. Udine, Sezione I, 7 giugno 2005, n. 123, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).



*Il processo tributario
Parte I*

Gli elementi costitutivi dell'incidente per sospensione.

La “sospensione dell’atto impugnato” è novità del nuovo processo tributario⁹¹, strutturata come un provvedimento d’urgenza diretto a garantire il permanere dell’integrità patrimoniale del soggetto istante fino alla decisione nel merito della controversia, data a decorrere dalla quale il provvedimento adottato decade *iuris et de iure* per essere integralmente sostituito dalla decisione in punto di merito.

Proprio tale consequenzialità fra la fase cautelare e quella di merito determina la necessità di una intima correlazione fra le due, di modo che fin dall’inizio – ossia fin dal momento della sua proposizione – la prima si connota per una immediata correlazione alla seconda di tal che quest’ultima appaia spalpata sulla prima in modo da assorbirne tutti i punti di decisione.

Altra caratteristica del procedimento di cui si tratta è la sua **applicabilità solo al processo di primo grado**. Ciò è conseguenza del fatto che oggetto di tutela è il provvedimento amministrativo impugnato; a seguito dell’emissione della sentenza di primo grado, il titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria non è più quest’ultimo – che resta comunque presupposto – ma la decisione emessa dal giudice dotata di provvisoria esecutività nei limiti di cui all’art. 68 D. Lgs. 546/1992.

⁹¹ “Anteriormente alla riforma del processo tributario, al contribuente erano concesse poche difese contro la provvisoria esecutività degli atti impositivi, in quanto il d.P.R. 636/1972 non contemplava alcun rimedio volto ad impedire che dall’attuazione della pretesa fiscale in dipendenza del giudizio di merito potesse derivare a lui un grave pregiudizio, non suscettibile di essere riparato con le future restituzioni in caso di accoglimento del ricorso. In particolare, non era ammessa alcuna forma di tutela cautelare esperibile con le forme e con le garanzie della giurisdizione, in quanto contro l’iscrizione provvisoria a ruolo prevista dalle singole leggi d’imposta non era proponibile né l’istanza di sospensione dell’atto di riscossione dinanzi la commissione tributaria, né la procedura d’urgenza ai sensi dell’art. 700 c.p.c. davanti all’ordinario giudice civile. L’unico rimedio consentito era di natura amministrativa, ed era costituito dalla domanda all’Intendente di Finanza di sospensione dell’efficacia della riscossione; il rifiuto della sospensione era impugnabile di fronte al giudice amministrativo (Corte Cass., Sezioni Unite, 20 luglio 1989, n. 3408, *in Boll. Trib. 1990, p. 379*)” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, pp. 387).



Il processo tributario
Parte I

La tutela provvisoria, pertanto, dovrebbe essere richiesta contro tale ultimo atto, ossia contro la decisione del giudice di prime cure⁹²; la disciplina del processo tributario, però, a differenza di quella “ordinaria” del processo civile, non prevede la possibilità, per la C.T.R., di sospendere l’efficacia provvisoria della sentenza di primo grado⁹³, se non per quanto concerne la parte relativa alle sanzioni pecuniarie ed accessorie⁹⁴.

⁹² “Il procedimento incidentale ai fini della sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato come stabilito dall’art. 47 D. Lgs. 546/1992, ove al ricorrente dell’atto stesso possa derivare un danno grave e irreparabile, non è applicabile al giudizio di appello. Infatti per il combinato disposto di detta norma con il successivo art. 61, tra gli istituti previsti nell’ambito del giudizio di primo grado che risultano non applicabili al giudizio di appello vi è il procedimento incidentale suddetto la cui efficacia è espressamente limitata temporalmente a non oltre la sentenza di primo grado” (C.T.R. Lazio, Sezione XXVII, 16 marzo 2004, n. 4, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“Alla Commissione Tributaria Regionale difetta il potere di sospensione degli atti esecutivi, e tali sono le ordinanze, emessi dalle Commissioni Tributarie Provinciali, ai sensi dell’art. 47 c. 4 D. Lgs. 546/92” (C.T.R. Sicilia, Sezione XXIV, 25 settembre 2001, n. 164, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

E’ peraltro opportuno dare atto della **presenza di una giurisprudenza (di gran lunga minoritaria), specie di merito, diametralmente contraria, tendente ad ammettere, in mancanza di un espresso divieto in tal senso, l’applicabilità dell’istituto della sospensione provvisoria anche nel corso del processo di secondo grado.**

“E’ ammissibile in grado di appello la richiesta di sospensione della esecuzione dell’atto di imposizione impugnato, in quanto non esiste nella vigente legislazione tributaria un esplicito divieto a tale ammissibilità. Il potere di sospensione della esecutorietà dell’atto impugnato, da parte della Commissione di secondo grado, in presenza dei presupposti di legge, trova, altresì, conferma nella disposizione di cui all’art. 61 D. Lgs. 546/1992, che prevede l’applicabilità in grado di appello, tra le altre norme, anche di quella che disciplina in primo grado la particolare tutela cautelare (art. 47 D.lgs. n. 546/1992)” (C.T.R. Puglia, Sezione I, 2 aprile 2003, n. 8, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it)

⁹³ In senso radicalmente contrario: TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI (“Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 397), per il quale “l’istanza può essere avanzata anche in appello; nel caso di rigetto del ricorso di merito di primo grado (naturalmente, il problema non si pone neppure in astratto nell’ipotesi di pronuncia di accoglimento, i quanto gli effetti dell’atto impugnato sono paralizzanti in conseguenza di essa), il contribuente può chiedere, quante volte abbia proposto gravame, al giudice di grado superiore l’emanazione del provvedimento cautelare, vale a dire l’inibitoria dell’efficacia dell’atto impugnato la cui legittimità è ora al vaglio della Commissione Regionale. Pur non ignorando che, in pratica, sarà molto difficile che, in sede di cognizione sommaria circa la fondatezza dell’azione, possa essere superata la valutazione compiuta in primo grado a cognizione piena, non si vedono ragioni per escludere in assoluto l’utilizzabilità di questo mezzo di tutela in quelle (pur rare) fattispecie in cui se ne riscontrino esistenti i presupposti”.

⁹⁴ “E’ escluso in capo alla Commissione Tributaria Regionale il potere di sospendere la esecuzione della sentenza di secondo grado, ad eccezione della esecuzione delle sanzioni di cui all’art. 19 c. 2 D. Lgs. 472/97” (C.T.R. Puglia, Sezione IX, 16 gennaio 2003, n. 7, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“L’unica sospensione possibile in materia tributaria è quella relativa all’atto impugnato, come disciplinato dall’art. 47 D.Lgs. 546/92 che, prescrivendo le modalità di proposizione della relativa



*Il processo tributario
Parte I*

Tale peculiare disciplina è già passata indenne al vaglio della Corte Costituzionale, la quale ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità coinvolgente gli artt. 47 e 48 D. Lgs. 546/1992 sotto il profilo del loro presunto contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. nella parte in cui non consentirebbero una adeguata garanzia del diritto costituzionalmente garantito alla difesa della parte⁹⁵.

Gli elementi indefettibili della tutela cautelare.

Come già detto, la tutela cautelare non costituisce un diritto soggettivo assoluto del contribuente, ma, bensì, un beneficio concesso allo stesso qualora riesca a dimostrare, seppur in via

istanza alla Commissione Provinciale, rivela l'inequivoco intento legislativo di riferibilità dell'istituto al provvedimento amministrativo contestato ed al giudizio di primo grado. Tale interpretazione è confermata dall'art. 9 del predetto D.Lgs. che ha introdotto, nel grado di appello, la sospensione prevista dall'art. 47, limitatamente alle sanzioni amministrative, confermando la preclusione della sospensione in sede di gravame, per l'imposta principale" (C.T.R. Campania, Sezione XX, 17 settembre 2002, n. 26, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"Nel processo tributario non è applicabile la disposizione dell'art.373 c.p.c. che prevede la possibilità, per il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata, di sospendere l'esecuzione su istanza di parte ed ove possa derivarne grave ed irreparabile danno. Il D.Lgs. 546/1992 prevede, infatti, una compiuta disciplina dell'esecutività delle sentenze, che attribuisce al Giudice Tributario il potere di sospendere l'esecuzione degli atti amministrativi impugnati e non anche delle sentenze" (C.T.R. Marche, Sezione X, 24 febbraio 1997, n. 1, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

⁹⁵ "E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla commissione tributaria regionale di Perugia concernente il presunto contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione degli artt. 47 e 49 D. Lgs. 546/1992 (là dove la tutela cautelare nel processo tributari e' limitata solamente al primo grado di giudizio) dato che innanzitutto la questione, sollevata dal medesimo giudice, è già stata dichiarata non fondata con sentenza n. 165 del 2000 ed, in secondo luogo, non sussistono né la pretesa violazione del principio di eguaglianza (è da escludere l'esistenza di un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo), né l'asserita lesione del diritto di difesa (la tutela cautelare, avendo lo scopo di evitare che la durata del processo vada a danno dell'attore che ha ragione, può ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga con efficacia esecutiva la domanda ovvero la respinga negando la sussistenza del diritto" (Corte Cost., 27 luglio 2001, n. 325, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli articoli 47 e 49 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), sollevata, in riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione" (Corte Cost., ordinanza 19 giugno 2000, n. 217, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

prognostica, la bontà del proprio diritto **ed** il danno grave ed irreparabile che deriverebbe dall'esecuzione della pretesa tributaria, nonché lo stretto collegamento sussistente fra la tutela richiesta e la decisione del processo.

Elementi indefettibili, pena inammissibilità del ricorso cautelare (ovvero della parte di ricorso avente ad oggetto la misura cautelare), sono:

1. **il COLLEGAMENTO CON IL MERITO.**

Come detto, essendo la fase cautelare intimamente connessa e strumentale alla decisione nel merito della causa, fra la prima e la seconda deve sussistere, fin dall'inizio, una intima compenetrazione tale da risultare direttamente dal contenuto dell'atto con cui viene richiesta la tutela cautelare.

Sul punto, la giurisprudenza tributaria – probabilmente a cagione del basso grado di specializzazione processuale dei componenti delle Commissioni Tributarie (più portati a valutare l'aspetto “sostanziale” delle cause portate alla loro attenzione) – non è stata molto feconda di pronunce ma, a mio avviso, tale “pecca” può ben essere sostituita dalla trasposizione delle numerosissime pronunce civili in materia di provvedimenti d'urgenza ex art. 700 c.p.c..

Se tale aspetto può anche essere sottovalutato nel caso in cui l'istanza di tutela provvisoria sia formulata unitamente al ricorso principale, allorché sia presentata con atto a parte è invece necessario valutare attentamente il modo con cui questo è stato redatto, al fine di evitare di cadere in declaratorie di inammissibilità per genericità della domanda o per mancata indicazione della correlazione strumentale fra fase cautelare e fase di merito;

2. **il FUMUS BONIS IURIS.**



Il processo tributario
Parte I

Il ricorrente deve dimostrare, seppur in via esclusivamente prognostica, la bontà della propria pretesa: in sostanza, deve fornire un idoneo substrato probatorio teso a dimostrare non certo l'assoluta correttezza delle sue valutazioni e delle sue conclusioni ma, quantomeno, a determinare nel decidente il forte e fondato sospetto della correttezza delle argomentazioni dedotte in sede di atto nonché della loro sostenibilità giuridica.

La Commissione Tributaria, in particolare, deve operare una sorta di pre-giudizio di merito, ossia effettuare una valutazione di tipo probabilistico sulla fondatezza delle affermazioni e dei motivi svolti dal ricorrente⁹⁶. In tale fase, la cognizione del giudice è connotata da plurimi aspetti di consimiliarità a quella compiuta ai sensi dell'art. 669-sexies c.p.c. ed è pertanto;

3. il PERICULUM IN MORA.

Altra prova che deve fornire il ricorrente, in questa fase, concerne il *periculum in mora*, ossia la dimostrazione del danno grave ed irreparabile⁹⁷ che ad esso deriverebbe dall'azionamento, da parte dell'ente impositore o del concessionario per la riscossione, della pretesa tributaria.

In particolare, non è sufficiente la mera dimostrazione del danno patrimoniale conseguente all'esecuzione, dato che un simile nocumento può sempre essere oggetto di risarcimento da parte del resistente a mezzo di restituzione del *indebiter perceptum* maggiorato secondo le modalità meglio indicate dalle singole disposizioni di legge.

⁹⁶ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 389; C CONSOLO, "Sospensione cautelare e definizione preventiva fra attese coronate e puzzles processuali, in *Il Fisco 1993*, p. 6331.

⁹⁷ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 389; C CONSOLO, "Sospensione cautelare e definizione preventiva fra attese coronate e puzzles processuali, in *Il Fisco 1993*, pp. 6329 e ss.; P. RUSSO, "Manuale di diritto tributario", Milano, 1996, p. 474; L. TOSI, "L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario", in *Boll. Trib. 1993*, pp. 789 e ss.; G. BELLAGAMBA, "Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996", Torino 1996, p. 167; C. BAFILE, "Il nuovo processo tributario", Padova 1994, p. 187).



*Il processo tributario
Parte I*

Per poter aspirare ad ottenere la sospensione, dovrà dimostrare:

- **la particolare gravità del danno, determinata non solo dalla particolare entità della pretesa fatta valere dal resistente ma, altresì, dalla qualità delle conseguenze ulteriori rispetto alla mera esecuzione di questa;**
- **la sua irreparabilità, ossia l'insuscettibilità ad essere rimosso mediante le comuni azioni restitutorie.**

Tale irreparabilità può ben essere determinata dal pericolo di modifiche irreversibili dello *status* giuridico del contribuente (come nel caso in cui la pretesa sia di entità tale da comportare il fallimento) ovvero la perdita delle linee di credito necessarie per la prosecuzione dell'ordinaria attività d'impresa.

Importante dottrina non ha perso occasione di notare come, di per sé, il danno patrimoniale sia sempre riparabile e come, pertanto, al fine di non svuotare di concreto significato il disposto dell'art. 47 D. Lgs. 546/1992, in sede di processo tributario l'irreparabilità debba essere valutata in senso lato, ossia con riferimento alle "concrete situazioni soggettive (per lo più di tipo assoluto) del ricorrente che possono rimanere pregiudicate dall'esecuzione dell'atto impugnati quali, ad esempio, il diritto alla salute e/o all'integrità fisica e morale, allo svolgimento dell'attività professionale; dovrà ritenersi allora esistente il danno grave ed irreparabile quante volte l'esecuzione coattiva della pretesa fiscale incida in modo irreversibile su siffatti diritti personali (fondamentali) del contribuente"⁹⁸.

La tipologia di danno dal verificarsi del quale si richiede la tutela, peraltro, non è specificata dal legislatore, con la conseguenza che il contribuente potrà presentare richiesta di

⁹⁸ Cfr. TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 390; P. RUSSO, "Manuale di diritto tributario", Milano, 1996, p. 4390.



*Il processo tributario
Parte I*

sospensione allegando un qualsiasi tipo di danno di cui lamenti l'accadimento, essendo unicamente richiesta la dimostrazione della gravità e dell'irreparabilità dello stesso

Il procedimento cautelare.

A seguito del deposito del ricorso per tutela sommaria – sia esso presentato in via autonoma (ed in tal caso, deve essere previamente notificato a tutti i soggetti legittimi contraddittori del giudizio di merito e depositato secondo le modalità previste per il ricorso principale)⁹⁹ ovvero unitamente al ricorso principale – il Presidente della Commissione Tributaria¹⁰⁰, prima ancora di assegnare la causa ad una delle Sezioni, assegna la questione alla prima camera di consiglio utile disponendo affinché la Segreteria ne dia comunicazione alle parti **almeno 10 giorni liberi prima di tale data.**

L'assegnazione viene disposta con decreto e, con lo stesso atto, nei casi di **eccezionale urgenza**, il Presidente della Commissione¹⁰¹ può concedere la sospensione interinale, ed *inaudita altera parte*, dell'atto impugnato.

⁹⁹ Il riferimento operato dall'art. 47 c. 1 D. Lgs. 546/1992 all'art. 22 dello stesso decreto chiarisce non solo che l'istanza (separata) di sospensione dell'efficacia dell'atto deve essere notificata alle controparti e depositata con le stesse modalità già previste per il ricorso, ma altresì che quest'ultimo deve essere già stato, a sua volta, notificato. Come riconosciuto dalla maggiore dottrina, pertanto, in sede di processo tributario la tutela sommaria **non potrà mai essere ante causam, per lo meno nel senso proprio del termine, ma, tutt'al più, inaudita altera parte seppur nell'ambito di un procedimento già correttamente instaurato e coltivato.**

In tal senso: TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 394; L. TOSI, "L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario", in *Boll. Trib. 1993*, pp. 792.

"Deve essere dichiarata irricevibile la istanza di sospensione della esecutorietà dell'atto impugnato (nella specie, cartella esattoriale) in mancanza di costituzione in giudizio del ricorrente, atto preliminare a qualsiasi attività processuale; chi resta estraneo al processo non può infatti efficacemente svolgere alcuna attività processuale" (C.T.P. Genova, Sezione I, 11 novembre 1998, n. 217, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it)

¹⁰⁰ Per G. FALSITTA ("Manuale di diritto tributario", Padova, 1995, p. 640) la competenza a fissare la trattazione dell'istanza appartiene al Presidente della Sezione cui è stato assegnato il ricorso principale.

¹⁰¹ Vedi nota precedente.



Il processo tributario
Parte I

In tale particolare ipotesi, l'efficacia temporale del provvedimento di sospensione adottato in assenza di contraddittorio cessa al momento della pronuncia, da parte del collegio sull'istanza cautelare: la decisione di quest'ultimo, infatti, sostituisce *in toto et pleno iure* la pronuncia presidenziale senza necessità di alcuna specifica impugnazione, istanza o opposizione al riguardo.

La decisione finale sull'incidente cautelare, come è facile immaginare dopo aver fatto questa precisazione, spetta sempre e comunque al collegio, nella sua composizione ternaria, il quale decide, in camera di consiglio, dopo aver deliberato il merito della sola questione cautelare, con apposita **ordinanza motivata non impugnabile né altrimenti ricorribile** ma comunque suscettibile di modifica o di revoca in ogni momento ad opera del collegio stesso¹⁰².

Tale possibilità è chiaramente riferita al solo caso di ordinanza di accoglimento e non certo alla diversa ipotesi di rigetto del provvedimento cautelare. In quest'ultimo caso, il contribuente potrà solo presentare una nuova istanza cautelare, ovviamente avendo cura di "calibrarla" sulla base delle motivazioni addotte dalla Commissione Tributaria per motivare il rigetto della precedente.

La cautela viene normalmente concessa senza alcuna "controprestazione" da parte del ricorrente e può essere sia totale sia parziale (ossia coinvolgere solo una parte del provvedimento impugnato); nondimeno, l'art. 47 c. 5 D. Lgs. 546/1996 prevede la possibilità per il collegio decidente di subordinarla (e così normalmente accade allorché l'atto sospeso sia di rilevante valore ovvero di difficile successiva realizzazione) alla presentazione di apposita garanzia sotto forma di deposito cauzionale in numerario ovvero di fideiussoria bancaria o assicurativa.

¹⁰² "Quanto ai presupposti, essi sono rappresentati dal <mutamento delle circostanze>, ossia il ricorrente deve dedurre elementi nuovi e sopravvenuti che possono atterrenere vuoi al *periculum in mora*, vuoi al *fumus boni iuris* anche se, attesa la struttura <concentrata> del processo tributario, quest'ultima evenienza sarà di difficile realizzazione" TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 399).



Il processo tributario
Parte I

La specifica individuazione del tipo di garanzia e del termine per la prestazione è demandata alla collegio decidente il quale dovrà ovviamente operare una previa valutazione degli opposti interessi in gioco, in modo tale da scongiurare il rischio che la garanzia comporti, per il contribuente, oneri maggiori rispetto a quelli che deriverebbero dall'esecuzione del provvedimento erariale.

Il provvedimento sospensivo è *ex se* dotato di efficacia espansiva esterna in quanto coinvolge non solo l'atto che ne è fatto espresso oggetto, ma anche tutti quelli da esso direttamente dipendenti se, ovviamente, già compiuti (in caso contrario, infatti, questi ultimi non potrebbero venire posti in essere pena la loro radicale invalidità ed inefficacia)¹⁰³.

Nel sistema ideato dal legislatore – invero abbastanza onirico – la trattazione del merito dovrebbe intervenire nell'arco di un breve arco di tempo rispetto alla concessione della sospensione dell'efficacia: ex art. 47 c. 6 D. Lgs. 546/1992, “**deve essere fissata non oltre 90 giorni dalla pronuncia**”.

Quali le conseguenze dell'inutile decorso di detto termine? A fronte di una dottrina particolarmente attenta alla lettera della disposizione, per la quale il termine *de quo* deve reputarsi perentorio ed idoneo a determinare, in caso di mancato rispetto, la cessazione dell'efficacia della sospensiva, la migliore dottrina¹⁰⁴ (nonché l'ormai unanime giurisprudenza) propende, in considerazione del fatto che l'art. 47 D. Lgs. 546/1992 non prevede nulla in senso contrario né disciplina alcuna specifica ipotesi di decadenza o perdita dell'efficacia dell'atto, per la natura ordinatoria dello stesso, con la conseguenza che nessuna sanzione processuale di rilievo può conseguire al suo mancato rispetto.

¹⁰³ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 398

¹⁰⁴ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 397; C CONSOLO, “Sospensione cautelare e definizione preventiva fra attese coronate e puzzles processuali, in *Il Fisco 1993*, pp. 6332.



*Il processo tributario
Parte I*

Il legislatore, quindi, ha solo stabilito una di “corsia preferenziale” per la trattazione dei ricorsi nell’ambito dei quali è stata concessa la misura cautelare, senza però voler giungere all’estrema conseguenza di determinare la “morte” del provvedimento cautelare in caso di mancato rispetto del termine per la trattazione, posto che – fra le altre cose – il rispetto di questo non consegue ad un’attività il cui svolgimento è rimesso alle cure delle parti ma, all’opposto, del collegio giudicante: sarebbe stato dunque incongruo fare gravare sul cittadino-contribuente i rischi di un (sicuro) non tempestivo funzionamento della macchina giudiziaria.

L’ordinanza di sospensione è destinata comunque ad avere “vita breve”; ferma restando la già richiamata facoltà del collegio di modificarla o revocarla nel corso del giudizio, **rimane automaticamente caducata ed integralmente sostituita dalla pronuncia di primo grado**, senza necessità di alcuna specifica statuizione in tal senso da parte del decidente.

C) L’ESAME PRELIMINARE DEL RICORSO E LE DECISIONI “SUL PROCESSO”.

La previa valutazione del ricorso: il controllo del Presidente della Commissione e le valutazioni del Presidente della Sezione incaricata.

Una volta depositato, il ricorso viene immediatamente assegnato dal Presidente della Commissione Tributaria ad una delle Sezioni che la compongono affinché provveda alla relativa trattazione¹⁰⁵.

La funzione presidenziale non è limitata al mero “passaggio di carte”: in tale prima fase di *screening*, infatti, potrà essere disposta d’ufficio la riunione dei procedimenti caratterizzati da

¹⁰⁵ “L’adozione del provvedimento in oggetto è rimessa ad una valutazione discrezionale del presidente della Commissione, talché, da un lato, non è impugnabile il provvedimento con cui presidente assegna la causa ad una sezione diversa da quella normalmente designata a tal uopo né tanto meno è motivo di impugnazione il fatto che la decisione conseguentemente emessa possa discostarsi dall’orientamento adottato dalla sezione incaricata di trattare i ricorsi su quello specifico argomento” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 248).



*Il processo tributario
Parte I*

motivi di connessione oggettiva (e pertanto danti luogo a cumulo soggettivo) o da identiche questioni giuridiche di modo che possano essere trattati tutti in un'unica udienza (o serie di udienze) da parte della stessa Sezione.

Una volta assegnato alla Sezione, il processo entra in una sorta di temporaneo "limbo" che perdura fino all'ultimo giorno previsto per la costituzione di parte convenuta, termine decorso il quale viene portato all'attenzione del relativo Presidente affinché provveda ad un suo esame preliminare.

Unico adempimento che può essere *medio tempore* adottato dal Presidente della Sezione è la riunione di distinti procedimenti dinanzi la stessa pendenti ovvero la richiesta, rivolta questa volta al Presidente della Commissione Tributaria, di assegnazione alla propria Sezione di un procedimento pendente dinanzi ad altra Sezione, salvo, in questo caso, il potere di disporre successivamente la riunione allorché il Presidente della Commissione accoglie la richiesta.

Ancora, il Presidente della Sezione può disporre la separazione dei procedimenti connessi *ex iussum* del Presidente della Commissione Tributaria allorché rilevi che la loro trattazione congiunta possa determinare un rallentamento dell'*iter* processuale.

Tutti questi adempimenti hanno un chiaro carattere acceleratorio ed organizzatorio; altri, invece, hanno un carattere marcatamente deflattivo, in quanto consentono l'immediata valutazione – e censura – di taluni fatti che potrebbero dare luogo a fattispecie interruttive o, addirittura, ostative al sorgere del rapporto processuale.

E' così previsto che, in tale sede, il Presidente della Sezione possa dichiarare:

- l'**inammissibilità del ricorso**, qualora questa sia manifesta, ossia risultante *ictu oculi* dal semplice esame degli atti.



Il processo tributario
Parte I

La dichiarazione di inammissibilità, pertanto, non potrà avere luogo, per lo meno in questa fase preliminare, allorché comporti attente analisi e valutazioni di fatti non direttamente desumibili dal contenuto del ricorso ovvero degli adempimenti ad esso propedeutici (la notifica) e conseguenti (il deposito) ma implicanti l'utilizzo di una *scientia* privata del giudice ovvero il ricorso a fonti probatorie, per quanto innominate ed informali.

Possibile oggetto di dichiarazione presidenziale di inammissibilità, pertanto, sono tutti i vizi che comportano l'inammissibilità assoluta del ricorso e, quindi, la sua nullità sostanziale¹⁰⁶, come tali rilevabili *ex officio* in ogni stato e grado del giudizio;

- la sospensione, l'interruzione ovvero l'estinzione del processo.

Le sopra indicate decisioni vengono prese con DECRETO MOTIVATO, comunicato, a cura della Segreteria, alle parti costituite affinché possano, se lo ritengono opportuno, **entro il termine decadenziale di 30 giorni decorrenti dal ricevimento della comunicazione**, proporre RECLAMO al *plenum* della Sezione cui il ricorso è stato assegnato.

Con il decreto di cui sopra il Presidente ordina, nei casi previsti, l'immediata cancellazione della causa dal ruolo; l'efficacia della statuizione resta peraltro **temporaneamente sospesa fino alla scadenza del termine previsto per la presentazione del reclamo e, qualora questo sia effettivamente presentato, fino al momento della sua decisione**, allorché viene o eliminata (qualora la Commissione sovverte la decisione del Presidente) ovvero confermata.

Il reclamo deve essere presentato – a pena di inammissibilità¹⁰⁷ - nelle forme del ricorso ex art. 20 D. Lgs. 546/1992 ed è soggetto alle comuni formalità della notifica e del successivo

¹⁰⁶ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 252.

¹⁰⁷ "Il ricorso contro l'ordinanza Presidenziale, irritualmente proposto senza l'osservanza della prescritta procedura indicata dall'art. 28 D.L.G. 546/92, va dichiarato inammissibile" (C.T.R. Sicilia, Sezione XII, 17 febbraio 1998, n. 5, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

deposito presso la Segreteria. **Entro il termine decadenziale sopra visto deve essere operata la notifica del ricorso**; per quanto riguarda, invece, il deposito, opera la dimidiazione del termine ordinario, e pertanto il relativo adempimento deve essere operato entro 15 giorni dall'ultima notificazione.

Le parti (diverse dal reclamante) dispongono di 15 giorni decorrenti dal ricevimento della notifica per presentare **MEMORIE**; non è espressamente prevista la facoltà di presentare dei documenti ed, a mio personale avviso, il silenzio serbato dal legislatore deve essere inteso nel senso di rendere inammissibile l'eventuale documentazione così presentata; tale conclusione è suffragata dal fatto che oggetto della procedura di reclamo è semplicemente la decisione adottata, allo stato degli atti, dal Presidente della Sezione e sarebbe quantomeno fuori luogo estendere l'oggetto del *thema decidendum* a nuovi documenti non già contenuti nel fascicolo processuale.

Scaduto il termine per la presentazione delle memorie, il *plenum* della Sezione adita¹⁰⁸ decide, in camera di consiglio, senza la presenza delle parti, pronunciando:

- **SENTENZA**, qualora opti per il non accoglimento del reclamo e per la conseguente conferma del decreto presidenziale con cui è stata dichiarata l'inammissibilità ovvero l'estinzione del processo.

Con tale sentenza, la Commissione non si limita a giudicare la bontà della decisione del Presidente, ma dichiara l'inammissibilità del ricorso o l'estinzione del processo previa conferma della cancellazione della causa dal ruolo generale.

¹⁰⁸ Anche se sarebbe sommamente opportuno, specie al fine di rendere la disciplina del processo tributario pienamente conforme ai valori del "giusto processo" di cui all'art. 111 Cost., al *plenum* partecipa – a meno che non debba essere sostituito dal proprio Vice - anche Presidente della Sezione, seppur sia lo stesso soggetto che ha emesso il provvedimento la cui validità è oggetto di contestazione: torna infatti essere applicabile l'art. 178 c. 2 c.p.c. il quale, disciplinando una procedura del tutto simile a quella qui in esame, non prevede alcuna particolare ipotesi di incompatibilità per la



Il processo tributario
Parte I

La conferma del decreto dichiarativo dell'inammissibilità o dell'estinzione, pertanto, diviene oggetto del *dictum* giudiziale con la conseguenza che l'atto presidenziale – seppur confermato nel suo contenuto – viene *in toto* soppiantato dalla decisione del collegio.

Contro quest'ultima, le parti potranno avvalersi di tutti i mezzi di tutela previsti dall'ordinamento e, pertanto, potranno esperire, a seconda dei casi, appello dinanzi la Commissione Tributaria Regionale ovvero, ricorrendone i presupposti, ricorsi in sede di legittimità;

- **ORDINANZA**, allorché:
 - a) ritenga non fondato il decreto presidenziale con cui è stata dichiarata l'inammissibilità del ricorso ovvero dichiarata l'estinzione del processo;
 - b) ovvero comunque decida sulla legittimità del decreto con cui è stata dichiarata l'interruzione o la sospensione del processo.

Anche in questi casi, la pronuncia del collegio si sostituisce integralmente a quella del Presidente, con la conseguenza che, da tale momento, unico atto esistente è l'ordinanza di accoglimento o con la quale viene comunque deciso sul reclamo.

A differenza della sentenza di cui sopra, però, l'ordinanza di accoglimento ha un contenuto ulteriore, un *quid pluris* ovviamente assente nella decisione con cui la Commissione Tributaria rigetta il reclamo.

Infatti:

partecipazione del G.I. al collegio chiamato a decidere del reclamo contro l'ordinanza emessa dallo stesso G.I..



*Il processo tributario
Parte I*

- a) nel caso in cui riconosca l'infondatezza del decreto dichiarativo dell'inammissibilità del ricorso o dell'estinzione del processo ovvero della dichiarazione di sospensione o interruzione, deve ordinare adottare tutti gli opportuni provvedimenti al fine di conseguire l'immediata prosecuzione.

A differenza di quanto accade in sede di processo civile, però il collegio non dovrà ordinare la reinscrizione della causa a ruolo, posto, infatti, che il decreto presidenziale (con cui viene ordinata la cancellazione dal ruolo) non è immediatamente esecutivo in pendenza del reclamo;

- b) allorché, invece, riconosca la fondatezza del decreto presidenziale con cui viene dichiarata l'interruzione o la sospensione del processo, l'ordinanza confermativa del precedente atto – come di palmare evidenza – non porterà alcuna indicazione delle misure necessarie per la prosecuzione del processo.

L'ordinanza *de qua*, ad ogni modo, non è autonomamente impugnabile con la conseguenza che gli eventuali vizi che la inficiano – sia *errores in procedendo* che *in iudicando* – potranno costituire motivo di gravame solo unitamente alla sentenza che definisce il grado processuale nel corso del quale è stata emessa.

La nomina del relatore e l'assegnazione della causa ad udienza.

Se non decide per la dichiarazione di inammissibilità del ricorso o di estinzione del processo, il Presidente della Sezione nomina, fra i magistrati a sua disposizione, il relatore, incaricato:

- di studiare la causa;



*Il processo tributario
Parte I*

- di effettuare la relazione orale in camera di consiglio ovvero in pubblica udienza, a seconda delle modalità decisorie che verranno adottate anche a seguito della formulazione di apposite istanze delle parti;
- dell'estensione della motivazione della sentenza, secondo il principio codificato dall'art. 276 c. 5 c.p.c. (salvi i casi in cui l'incarico di estensore non venga affidato dal Presidente ad un altro magistrato componente il collegio, la qual cosa avviene in tutti i casi in cui, in sede di votazione, il relatore formuli un voto difforme dal Presidente).

Oltre all'identità del relatore, il Presidente della Sezione fissa anche il giorno previsto per la trattazione della controversia e di ciò la Segreteria è tenuta a dare comunicazione alle parti ritualmente costituite¹⁰⁹ (nelle forme di cui agli artt. 22 e ss. D. Lgs. 546/1992 presso il domicilio eletto – salvo il caso di irreperibilità¹¹⁰ - e, per la parte privata che stia in giudizio per il tramite di un professionista abilitato, la comunicazione andrà effettuata in favore di quest'ultimo a pena di

¹⁰⁹ "La comunicazione dell'avviso di trattazione davanti alla commissione tributaria dev'essere effettuata soltanto in favore delle parti ritualmente costituite. Gli scritti difensivi previsti dall'art. 32 D. Lgs. 546/1992 possono tutt'al più avere natura di comparse conclusionali, e non già di memorie di costituzione per resistere al ricorso. Da una lettura sistematica degli artt. 23, 31 e 34 D. Lgs. 546/1992 emerge l'impossibilità di partecipare all'udienza pubblica di discussione per il funzionario dell'amministrazione che non risulti ritualmente costituito" (C.T.P. Lecce, Sezione IX, 9 dicembre 1996, *in Bollettino trib.* 1997, 793 solo in massima).

¹¹⁰ "Alla luce della disciplina di cui all'art. 17 c. 1 D. Lgs. 546/1992, la comunicazione dell'avviso di trattazione della causa, previsto dagli artt. 31 e 61 D. Lgs. 546/1992, deve, nel caso di esistenza di un domicilio eletto, essere effettuata nel domicilio suddetto o, comunque, mediante consegna in mani proprie. In difetto di ciò, la trattazione della causa deve ritenersi svolta in violazione dei principi del contraddittorio e della difesa, e tutti gli atti compiuti da quel momento in poi sono da considerare come del tutto nulli. L'irrituale comunicazione dell'avviso di trattazione della Commissione tributaria regionale (nella specie: perché effettuata, non al domicilio eletto o comunque mediante consegna in mani proprie del legale rappresentante a norma dell'art. 17 c. 1 D. Lgs. 546/1992, ma nella sede effettiva della società in mani di dipendente) comporta che la trattazione della causa in appello si sia svolta in violazione dei principi del contraddittorio e della difesa e che, perciò, tutti gli atti compiuti in detto momento del processo e quelli successivi, quindi anche la sentenza impugnata, debbano essere considerati nulli, per cui la sentenza stessa dev'essere cassata con rinvio della causa, per una rinnovata completa valutazione, dinanzi ad una sezione della Commissione tributaria regionale diversa da quella che ha reso la pronuncia annullata" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 18 novembre 2000, n. 14916, Soc. Angela c. Ministero delle Finanze, *in Giust. civ. Mass.* 2000, 2363).



*Il processo tributario
Parte I*

nullità del processo e di tutti gli atti conseguenti¹¹¹) **almeno 30 giorni liberi prima**. Uguale comunicazione deve essere data in tutti i casi in cui la trattazione sia rinviata ad altra data o venga mutata la persona del magistrato relatore ovvero che questi o una delle parti sia motivatamente impedita a partecipare all'udienza¹¹².

Detta comunicazione – la cui mancanza determina l'insanabile nullità dell'intero processo¹¹³ - è chiaramente finalizzata a garantire che le parti processuali possano esercitare al

"La comunicazione dell'avviso di trattazione in luogo diverso dal domicilio eletto dalla parte determina la nullità del processo tributario e la necessità della sua rinnovazione" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 17 marzo 2000, n. 3112, Soc. Programma Aprilia c. Ministero delle Finanze, *in Giur. it.* 2000, 1756).

¹¹¹ "In tema di contenzioso tributario, la comunicazione alle parti personalmente, anziché al procuratore domiciliatario costituito, della data di trattazione del ricorso di fronte alla commissione tributaria comporta la nullità della sentenza e degli atti tutti del giudizio innanzi alla commissione stessa" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 11 dicembre 2000, n. 15566, Soc. S. Michele e altro c. Ministero delle Finanze, *in Giust. civ. Mass.* 2000, 2574).

¹¹² "In tema di contenzioso tributario, la segreteria deve dare comunicazione alle parti costituite, almeno trenta giorni prima, ai sensi dell'art. 31 D. Lgs. 546/1992, della data stabilita per la trattazione della controversia, anche nell'ipotesi in cui la trattazione della stessa sia stata rinviata a tempo indeterminato per esigenze del servizio - tra le quali deve ricomprendersi anche la necessità ravvisata dall'organo giudicante di acquisire d'ufficio prima della pronuncia documenti ritenuti rilevanti ai fini della decisione della lite. L'omissione di tale comunicazione non determina l'estinzione del processo, ma la nullità dei successivi atti processuali e della sentenza, a norma degli art. 101 e 156 c. 2 c.p.c., essendo detta comunicazione indispensabile per assicurare il contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa delle parti" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 15 giugno 2001, n. 8133, Mariolo e altro c. Ministero delle Finanze, *in Giust. civ. Mass.* 2001, 1200).

¹¹³ "In tema di contenzioso tributario, l'omessa comunicazione alle parti dell'avviso di fissazione dell'udienza di discussione costituisce causa di nullità del procedimento e della decisione della Commissione tributaria, per violazione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 14 luglio 2003, n. 11014, Ministero delle Finanze c. G.M. De Rooy e Zonen international transport Eindhoven B.V., *in Giust. civ. Mass.* 2003, f. 7-8).

"In tema di contenzioso tributario, la Commissione tributaria ha il solo obbligo, ex art. 31 del d.lg. n. 546 del 1992, di comunicare la data di trattazione della causa, la quale avverrà poi in Camera di consiglio, o in pubblica udienza, a seconda che una delle parti presenti - o meno - l'istanza di cui all'art. 33 del d.lg. citato. Ma, anche in tale ultima evenienza, nessun'altra comunicazione sarà di per sé dovuta, in quanto, salva l'ipotesi di un differimento, anche in tal caso l'udienza si terrà nel giorno indicato nell'avviso previsto dall'art. 31 cit." (Corte Cass., Sezione Tributaria, 18 marzo 2002, n. 3936, Soc. Immob. Italia Mengoni e co. c. Comune di Porto Recanati, *in Giust. civ. Mass.* 2002, 479).

"In tema di contenzioso tributario, la violazione dell'art. 31 D. Lgs. 546/1992, derivante dall'omessa comunicazione alle parti, almeno trenta giorni liberi prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione determina la nullità della decisione della commissione tributaria" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 28 agosto 2000, n. 11229, Marazzo c. Ministero delle Finanze, *in D&G - Dir. e Giust.* 2000, f. 35, 57).



Il processo tributario
Parte I

meglio il proprio diritto alla difesa e prepararsi per gli eventuali adempimenti istruttori di cui all'art. 32 D. Lgs. 546/1992, giungendo così preparate all'eventuale discussione in pubblica udienza della causa.

D) L'ISTRUZIONE PROBATORIA.

Processo tributario, principio dispositivo e sue attenuazioni.

Il processo tributario è dominato dal **PRINCIPIO DELLA DOMANDA** – in relazione al *thema decidendum* – e dal **PRINCIPIO DISPOSITIVO** – in relazione al *thema probandum*¹¹⁴.

Quest'ultimo, peraltro, si atteggia in modo particolare, in considerazione del fatto che il ricorrente, attore dal punto di vista formale, in realtà è, dal punto di vista sostanziale, un convenuto;

"L'art. 31 D Lgs. 546/1992, che ha introdotto la nuova disciplina del contenzioso tributario, all'art. 31, dettato per il procedimento di primo grado, ed applicabile nel procedimento d'appello ai sensi dell'art. 61, esige la comunicazione alle parti costituite - a cura della segreteria ed almeno trenta giorni prima - della data stabilita per la trattazione della controversia. La omissione di tale comunicazione non si esaurisce in una mera irregolarità priva di effetti invalidanti, determinando, invece, la nullità dei successivi atti processuali e della sentenza di secondo grado, a norma degli art. 101 e 156 c. 2 c.p.c. (applicabili al processo tributario in virtù del rinvio di cui all'art. 1 c. 2 D. Lgs. 546/1992, essendo detta comunicazione indispensabile per assicurare il contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa nell'indicata fase processuale" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 6 marzo 2000, n. 2509, Volpi c. Ministero delle Finanze, *in Giust. civ. Mass. 2000, 540*).

¹¹⁴ "Il c. 1 dell'art. 7, laddove stabilisce che le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti sono attribuiti alle Commissioni Tributarie <nei limiti dei fatti dedotti dalle parti>, esprime l'accoglimento in via generale del cosiddetto onere di allegazione: spetta a ciascuna delle parti allegare i fatti a sé favorevoli. **Il nuovo processo tributario è informato, in onere all'allegazione del fatto, al principio dispositivo: la parte ha facoltà di affermare la verità di determinati atti, i quali non possono essere conosciuti dal giudice se non in quanto dedotti dal soggetto interessato.** Oggetto della prova e dell'accertamento giudiziale sono esclusivamente i fatti allegati dalle parti, alle quali incombe il compito di introdurre in giudizio gli accertamenti storici idonei a giustificare le loro domande ed eccezioni. E' riservata alle parti la determinazione dell'ambito della questione di fatto, la delimitazione, cioè, del tema della disputa nei suoi aspetti fattuali (iudex iudicare debet iuxta alligata partium). La commissione non può fare leva su elementi di fatto che, pur risultando dalla trattazione ovvero dal fascicolo di causa, non siano stati dedotti nel processo dal ricorrente o dal resistente. Il legislatore ha inequivocabilmente accolto il principio, sostenuto dalla dottrina dominante, favorevole alla negazione di qualsivoglia potere officioso in ordine all'individuazione dei fatti oggetti di prova ed idonei a costituire il fondamento della statuizione finale di merito" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 70 e ss.).



*Il processo tributario
Parte I*

l'onus probandi, pertanto, salvi i casi espressamente previsti di inversione dell'onere della prova ovvero di documento fornito di particolare valore probatorio (ossia le c.d. prove legali fino a querela di falso), è a carico dell'Amministrazione resistente¹¹⁵, con il che si evince che a carico del ricorrente grava il solo onere di prova in relazione alle eccezioni mosse dal soggetto resistente¹¹⁶.

La dispositività probatoria non è contraddetta nemmeno dalle previsioni di cui all'art. 7 c. 1 D. Lgs. 546/1992 in forza della quale “le Commissioni Tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta”.

La disposizione pone a tal proposito in risalto due aspetti:

¹¹⁵ “I poteri istruttori conferiti dall'art. 7 c. 1 e 3 D. Lgs. 546/1992, alle Commissioni Tributarie costituiscono una facoltà discrezionale del giudice che deve essere esercitata qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio determinate prove. Tali poteri non hanno la funzione di sopperire a deficienze probatorie delle parti” (Corte Cass., Sezione Tributario, 9 maggio 2003, n. 7129, Bandini c. Ministero delle Finanze, *in // Fisco 2003, 4137 in nota*).

¹¹⁶ “Se è vero che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, spetta all'Amministrazione Finanziaria - nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova - dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile, è altrettanto vero - però - che il contribuente, il quale intenda contestare la capacità dimostrativa di quei fatti, oppure sostenere l'esistenza di circostanze modificative o estintive dei medesimi, deve a sua volta dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano. Così - a proposito del reddito d'impresa - spetta all'ufficio finanziario provare le componenti attive del maggior imponibile determinato, ma spetta al contribuente - il quale intenda contestare tale determinazione sostenendo, ad esempio, l'esistenza di costi maggiori di quelli considerati - documentare che essi esistono e sono inerenti all'esercizio cui l'accertamento si riferisce. La fattura è documento idoneo a documentare un costo dell'impresa, come si evince chiaramente dall'art. 21 d.P.R. 633/1972 che ne disciplina il contenuto, prescrivendo tra l'altro l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo di ogni operazioni commerciale; pertanto, nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione, che adduce la falsità del documento e, quindi l'esistenza di un maggiore imponibile, provare che l'operazione commerciale, oggetto della fattura, in realtà non è stata mai posta in essere” (Corte Cass., Sezione V, 23 settembre 2005, n. 18710, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

“È onere dell'Ufficio che vanta una pretesa tributaria nei confronti del contribuente fornire, dinanzi alla Commissione tributaria, la prova dell'esistenza dei fatti e degli atti sui quali tale pretesa si fonda” (C.T.P. Como, Sezione X, 16 aprile 2002, n. 28, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).



*Il processo tributario
Parte I*

- anzitutto la finalità prettamente istruttoria del potere esercitato, nel senso che con esso il giudice non può sostituirsi agli organi di amministrazione attiva costituendo, piuttosto, strumento nelle sue mani al fine di sindacare le conclusioni da quest'ultimi raggiunte¹¹⁷;
- la strumentalità di detto potere all'acquisizione di prove ulteriori e diverse. Non si tratta, pertanto, di un mezzo di prova ma piuttosto – per mutuare una distinzione tanto cara alla procedura penale – **di un mezzo di ricerca della prova** la quale, a sua volta, verrà fatta oggetto di valutazione da parte del decidente al fine di determinarne l'incidenza ai fini del suo convincimento;

Prima di essere abrogato ad opera dell'art. 3-bis c. 5 del D.L. 203/2005, l'art. 7 c. 3 D. Lgs. 546/1992 disponeva che “è sempre data alle Commissioni Tributarie la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia”.

Destinatari dell'ordine di deposito potevano essere unicamente le parti processuali e mai i soggetti terzi, a differenza di quanto avviene per le richieste di chiarimenti e gli accessi che, stante la lettera della norma, possono essere dirette nei confronti di quisque de populo, pur nel rispetto di quanto previsto dalle singole leggi d'imposta¹¹⁸.

In questa ipotesi, il potere del giudice di disporre l'integrazione documentale era assolutamente libero, come il precedente svincolato da una previa richiesta di parte in tal senso e, a differenza di quello, non assoggettato alla condicio sine qua non di un'espressa previsione in tal senso contenuta nelle singole leggi d'imposta.

¹¹⁷ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 80.

¹¹⁸ “Destinatari dell'ordine di esibizione non possono essere i terzi, ma soltanto le parti (in modo contrario, invece, l'art. 210 c.p.c.), per cui l'acquisizione di atti o di documenti nella disponibilità di soggetti non partecipi del giudizio può avvenire esclusivamente mediante il ricorso al diverso strumento istruttorio contemplato dall'art. 7 c. 1 e, per altro verso, il potere in questione può essere esercitato <non per qualsiasi documento rilevante, ma soltanto per quelli necessari> ove la <necessarietà sta ad indicare che quel documento è considerato come l'unico mezzo idoneo per la dimostrazione del fatto>”



*Il processo tributario
Parte I*

Il recente intervento del legislatore è chiaramente finalizzato a rafforzare il principio dispositivo in materia di prova che informa il processo tributario; nondimeno, se da un lato tale modifica non determina conseguenze negative per gli enti impositori o per il concessionario per la riscossione, posto che questi possono comunque spronare l'utilizzo dei poteri di cui all'art. 7 c. 1 D. Lgs. 546/1992 con conseguente utilizzo da parte del giudice dei poteri normalmente rimessi agli uffici ai sensi delle diverse leggi d'imposta, non lo stesso può dirsi per il privato il quale, per ottenere l'ostensione documentale da parte della controparte, dovrà necessariamente procedere con le formalità di cui alla L. 241/1990, con tutti gli ovvi rischi derivanti dal vedersi eccepito il diniego (rectius: differimento) di accesso a cagione della contemporanea presenza di una ormai radicata lite giudiziaria in relazione ai fatti cui i documenti richiesti si riferiscono.

La presenza di tali poteri istruttori fa propendere importante dottrina¹¹⁹ per la ricostruzione in termini di inquisitorialità del processo tributario; per altra parte della dottrina, invece, posto che anche nel processo civile esistono disposizioni – come gli artt. 115 c. 1 (“Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal P.M.”), 210 c. 1 (“Negli stessi limiti entro i quali può ordinare l’ispezione di cose in possesso di una parte o di un terzo, il G.I., su istanza di parte, può ordinare all’altra parte o ad un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l’acquisizione al processo”) e

(TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 83).

¹¹⁹ “Il legislatore ha attribuito al giudice poteri istruttori piuttosto ampi i quali, peraltro, debbono essere esercitati <nei limiti dei fatti dedotti dalle parti>; le commissioni possono, quindi, supplire alle omissioni delle parti in ordine alla formalizzazione delle istanze istruttorie, ma non possono porre ad oggetto dell'accertamento fatti non allegati dai soggetti interessati. Il processo tributario è governato dal principio dispositivo in punto di allegazione dei fatti rilevanti, ma è informato al principio inquisitorio in ordine alla prova degli stessi. La natura inquisitoria, in materia di iniziativa istruttoria, del giudice tributario è da sempre riconosciuta dalla dottrina; essa è riaffermata dalla normativa sul contenzioso ora abrogata nonché, ed in ciò che più importa ai fini del presente discorso, dalla vigente legge processuale” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 73).

In senso conforme: E. ALLORIO, “Diritto processuale tributario”, Torino, 1969, p. 334 e ss.; G.A. MICHELI, “Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario”, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1940, I, p. 200; C. GLENDI, “L’istruttoria nel nuovo processo tributario”, in *Dir. Prat. Trib.* 1996, I, p. 1117 e ss..



*Il processo tributario
Parte I*

213 c.p.c. (“Il giudice può chiedere d’ufficio alla P.A. le informazioni scritte relative ad atti e documenti dell’Amministrazione stessa che è necessario acquisire al processo”) – dirette ad estendere i poteri cognitori del giudice, non si ha alcuna apprezzabile sostanziale deviazione dal modello dispositivo.

Unica differenza fra la disciplina del processo tributario e quella processual-civilistica è data dalla possibilità, nella prima, di acquisire *ex officio* la documentazione in possesso delle parti (che, nel processo civile, è invece subordinata ad istanza di parte), mentre non è prevista *ex se* la possibilità di chiedere un omologo deposito ai soggetti terzi, a meno che ciò non sia previsto nelle singole leggi d’imposta cui la Commissione Tributaria può fare ricorso ai sensi dell’art. 7 c. 1 D. Lgs. 546/1992¹²⁰.

I (pochi) maggiori poteri istruttori concessi al giudice tributario, ad ogni modo, non possono essere considerati di entità tale da scardinare l’assetto dispositivo del processo, anche se è innegabile che siano stati previsti al precipuo fine di pareggiare, per quanto possibile, la posizione “sostanziale” (e non solo processuale) delle parti in conflitto¹²¹.

¹²⁰ “Nel processo tributario, in forza dell’art. 35 d.P.R. 636/1972, per il vecchio rito, e dell’art. 7 D. Lgs. 546/1992, alle commissioni tributarie è attribuito il potere di richiedere dati, informazioni, chiarimenti e produzione di documenti, al fine di conoscere meglio i fatti rilevanti per la decisione, senza che ciò costituisca violazione del diritto di difesa costituzionalmente garantito o limitazione dei poteri conferiti agli uffici finanziari, in quanto non può escludersi che, una volta che un siffatto potere sia stato esercitato e che, in conseguenza dello stesso, siano stati acquisiti al processo documenti in precedenza non prodotti, tutte le parti possano difendersi ed eventualmente contestare la loro rilevanza o validità” (Corte Cass., Sezione V, 8 agosto 2003, n. 11981, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹²¹ “Il potere di acquisizione di documenti necessari per la decisione, attribuito alle commissioni tributarie dall’art. 7 c. 3 D. Lgs. 546/1992, va usato prudentemente e discrezionalmente; esso non ha la funzione di sopperire al mancato assolvimento dell’onere probatorio delle parti. Tuttavia, quando la situazione probatoria è tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l’acquisizione d’ufficio di informazioni e documenti, la Commissione è tenuta a procedere a tale acquisizione” (Corte Cass., Sezione V, 30 maggio 2005, n. 11485, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“Nel processo tributario, l’esercizio dei poteri di acquisizione d’ufficio, attribuiti, dall’art. 7 D. Lgs. 546/1992, alle Commissioni Tributarie, costituisce una facoltà discrezionale del giudice, ma tali poteri istruttori - anche alla luce della riforma dell’art. 111 della Costituzione - non hanno la funzione di sopperire al mancato assolvimento dell’onere probatorio delle parti, le quali, fra l’altro, non possono dolersi dell’uso che di essi il giudice abbia fatto, quanto quella di garantire la parte che si trova



Il processo tributario
Parte I

La C.T.U. come strumento a sostegno della *potestas iudicandi*.

L'art. 7 c. 2 D. Lgs. 546/1992 prevede che il giudice tributario possa, allorché sia necessario acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità:

- richiedere apposite relazioni agli organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici ovvero della Guardia di Finanza;
- in alternativa, licenziare apposita C.T.U..

In tale caso, la disciplina applicabile sarà – stante la mancanza di specifiche indicazioni in senso contrario nel D. Lgs. 546/1992, quella del c.p.c., con la conseguenza che il relativo procedimento sarà articolato nelle seguenti sotto-fasi:

a) ammissione della C.T.U.

nell'impossibilità di esibire documenti risolutivi in possesso dell'altra parte" (Corte Cass., Sezione V, 4 maggio 2004, n. 8439, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"Il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove, così sostituendosi al soggetto onerato, ma può esercitare la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia quando l'onere probatorio sia impossibile o sommamente difficile da assolversi e non possa pronunciarsi una sentenza ragionevolmente motivata" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 28 ottobre 2003, n. 16161, Soc. Tico e altro c. Ministero delle Finanze e altro, in *Foro it. 2004, I, 87*).

"Nel processo tributario, l'esercizio dei poteri di acquisizione d'ufficio attribuiti dall'art. 7 c. 1 e 3 D. Lgs. 546/1992, alle commissioni tributarie costituisce una facoltà discrezionale del giudice, della quale va fatto un uso prudente. Tali poteri istruttori non hanno la funzione di sopperire a deficienze probatorie delle parti – le quali non possono dolersi dell'uso che di essi il giudice abbia fatto -, ma qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio determinate prove, è illegittimo il rifiuto del giudice tributario di utilizzare i detti poteri" (Corte Cass., Sezione V, 9 maggio 2003, n. 7129, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"I poteri conferiti al giudice tributario dall'art. 7 c. 3 D.Lgs. 546/92 costituiscono una mera facoltà che non influiscono sui principi della prova, del potere dispositivo delle parti e del dovere del giudice di decidere sulla base di quanto allegato e provato" (C.T.R. Lazio, Sezione XXIII, 5 febbraio 2003, n. 144, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

La C.T.U. può essere disposta – esattamente come nel processo civile – o direttamente per volontà del giudice, il quale si accorge della propria carenza di preparazione per la valutazione di una determinata materia “tecnica” (intendendosi per tale una materia per la cui comprensione è richiesto il possesso di un bagaglio di conoscenze non giuridiche, posto che, infatti, assolutamente inammissibile deve ritenersi una C.T.U. avente ad oggetto l’applicabilità o meno di una determinata norma giuridica ovvero la sussunzione o meno di una situazione nell’ambito di un determinato istituto giuridico, applicandosi – fino a prova del contrario – il brocardo *iura novit Curia*);

b) nomina del C.T.U. e conferimento dell’incarico.

Adempimento successivo all’ammissione è la nomina del consulente che, non essendo disposto nulla di diverso dal D. Lgs. 546/1992, deve essere scelto, ai sensi dell’art. 61 c. 2 c.p.c., “normalmente” fra soggetti iscritti negli albi speciali di cui all’art. 13 disp. att. C.p.c. istituiti presso ciascuna circoscrizione di Tribunale (per quanto riguarda la materia qui in esame, il riferimento dovrebbe essere operato, a mio avviso, al Tribunale avente sede nella città in cui si trova la Commissione Tributaria procedente).

Il richiamo fatto dal legislatore alla “normalità” rende chiaro come il giudice possa nominare anche un soggetto iscritto in un albo istituito presso un diverso Tribunale (nel senso sopra visto) ovvero, addirittura, un soggetto non iscritto ad alcun albo speciale, purché, ovviamente, si tratti di persona esperta – iscritta, se richiesto, all’albo professionale – che dia garanzie di adempiere bene e fedelmente il proprio incarico.

La nomina viene effettuata con ORDINANZA – di solito la stessa con la quale viene ammesso lo strumento istruttorio – notificata al consulente dalla Segreteria, unitamente all’invito a comparire in udienza dinanzi alla Commissione Tributaria (cfr. art. 192 c. 1 c.p.c.).



*Il processo tributario
Parte I*

Nei tre giorni successivi alla notifica:

- il consulente può rinunciare all'incarico, motivando adeguatamente in relazione alle ragioni per le quali non intende o non può (in caso di incompatibilità) assumere la relativa funzione;
- le parti possono presentare domanda di ricusazione, formulando espressamente uno dei motivi di cui all'artt. 51 e 52 c.p.c..

Sulle domande eventualmente formulate, la Commissione Tributaria decide con ordinanza non impugnabile, con cui verrà disposta o la revoca dell'ordinanza istruttoria ovvero la sostituzione del consulente nominato.

c) giuramento e formulazione del quesito.

Qualora il consulente non abbia rinunciato all'incarico e le parti non lo abbiano ricusato, all'udienza come sopra fissata per la sua comparizione personale, presterà giuramento con la formula di rito ed, a seguito di tale adempimento, il Presidente della Sezione provvederà a formulare il quesito.

A seguito di ciò, alle parti viene indicata la possibilità di nominare un proprio consulente tecnico di parte (C.T.P.) ed a tale adempimento potranno provvedere o direttamente in udienza ovvero riservarsene la nomina fino all'inizio delle operazioni peritali, dandone comunicazione – anche il giorno stesso dell'inizio di tali attività mediante presentazione diretta sul luogo dell'esame – al C.T.U.;

d) espletamento della consulenza ed udienza di audizione.



*Il processo tributario
Parte I*

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 62 e 194 c.p.c., il C.T.U. svolge tutti gli accertamenti e le indagini che gli siano state commesse dal giudice ed, a tal fine, può essere autorizzato a:

- domandare chiarimenti alle parti;
- assumere informazioni da terzi;
- eseguire piante, calchi e rilievi.

Proprio sui poteri di indagine del C.T.U. si scontrano due grosse scuole di pensiero (e di giurisprudenza): da un lato, infatti, si trova chi, accorgendosi degli indubbi poteri inquisitori rimessi a tale ausiliare giudiziale, teme che, per mezzo del loro esercizio (e soprattutto della possibilità di fare entrare in processo documenti e, per quanto più propriamente riguarda il processo tributario, anche deposizioni testimoniali¹²², rigorosamente vietate a mente dell'art. 7 c. 4 D. Lgs. 546/1992) si possano aggirare il principio dispositivo ed i termini prefissi per il deposito di documenti; dall'altro, invece, chi perora la tesi secondo i quali l'estensione dei poteri del C.T.U. consente sì al giudice di operare uno "strappo" ai principi che sottendono l'acquisizione probatoria, pur trattandosi, comunque, di uno "strappo" consentito proprio dalla particolare natura dello strumento, diretto non a fornire qualcosa al giudice, ma a consentirgli di leggere con maggiore chiarezza ciò che già si trova a sua disposizione.

¹²² "L'art. 7 c. 4 D. Lgs. 546/1992 fissa il divieto della prova testimoniale nel processo tributario. Le dichiarazioni rese da terzi, in forma scritto od orale, fuori del processo non possono essere quindi considerate tecnicamente come testimonianze, appunto perché queste ultime sono le prove che <si costituiscono in giudizio>. Le dichiarazioni raccolte e verbalizzate nel corso dell'indagine, proprio perché non aventi la valenza propria della prova testimoniale, possono, al di là del buon uso che può averne fatto l'ufficio, essere utilizzate in sede processuale come informazioni destinate, assieme alle altre risultanze ispettive, all'apprezzamento di fatti fiscalmente notevoli con prudente discernimento del giudice (C.T.R. Lazio, Sezione XXXIII, 13 ottobre 2004, n. 12, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).



*Il processo tributario
Parte I*

Per quanto riguarda, invece, le modalità concrete di espletamento della C.T.U., il consulente – qualora non possa operare direttamente in udienza – chiede un termine ed indica il giorno ed il luogo in cui avranno inizio le operazioni peritali (art. 90 c. 1 disp. att. c.p.c.) e fino a tale a tale momento, le parti processuali – a meno che non vi abbiano rinunciato – possono nominare i propri C.T.P. (cfr. art. 201 c.p.c.) i quali potranno presentare osservazioni ed istanze, scritte o orali, al C.T.U. il quale dovrà farne menzione nella propria perizia.

Dopo l'espletamento delle operazioni peritali, il C.T.U. deposita presso la Segreteria della Commissione la propria relazione; alla successiva udienza di trattazione (c.d. UDIENZA DI CHIARIMENTI), le parti processuali di depositare la propria contro-perizia e/o di presentare comunque osservazioni sul documento a firma del C.T.U. affinché questo possa rispondere e fornire i chiarimenti necessari (cfr. artt. 62 e 195 c. 2 c.p.c.).

Quanto sopra nella normalità dei casi. In sede civile, infatti, sta prendendo piede l'uso – che a mio avviso potrebbe essere esteso anche al procedimento tributario – di ridurre il contraddittorio sulla C.T.U. ad una sotto-fase della stessa, nel senso di autorizzare il C.T.U. a rispondere alle osservazioni a lui presentate dalle parti (per il tramite dei rispettivi C.T.P.) direttamente nell'ambito della relazione peritale, senza necessità di una specifica udienza di chiarimenti.

Tale *modus procedendi*, sebbene non ortodosso stante la chiara lettera dell'art. 195 c.p.c., consente un notevole risparmio temporale garantendo comunque il diritto alla difesa delle parti.

In entrambi i casi, si tratta – dal punto di vista strettamente tecnico – non di prove, ma di ausili che il giudice richiede al fine di poter meglio valutare le prove fornite dalle parti (o acquisite *ex officio*, laddove l'uso del relativo potere sia legittimo) ovvero la situazione dei fatti oggetti del processo.



*Il processo tributario
Parte I*

Sebbene le risultanze della C.T.U. abbiano rilevanza fondamentale ai fini della formazione del convincimento del giudice – tanto è vero che una decisione il cui esito sia basato su di esse non richiede, sullo specifico punto, una apposita motivazione (nei casi in cui non venga disatteso l'esito peritale, ovviamente) posto che si presume che il giudice abbia fatto riferimento alle conclusioni del C.T.U. facendole proprie – **non incidono sulla libertà di questi di ritenerle non rilevanti, non risolutive o comunque non attendibili** (in tal caso motivando ampiamente sulle ragioni che lo spingono a ciò), con possibilità o di trascenderne completamente ovvero di licenziare una nuova consulenza in sostituzione ovvero in aggiunta alla precedente.

Le prove vietate: testimonianze e prove legali.

Rigorosamente vietate nel processo tributario, invece, sono le:

- prove costituenti ad efficacia legale, ma solo limitatamente al giuramento. Per quanto riguarda la confessione, invece, nel silenzio del legislatore, deve concludersi che nulla osta a che in sede processuale sia ammissibile la richiesta di interrogatorio formale per provocare la confessione della controparte¹²³.

Diversa è, invece, la questione relativa alla confessione stragiudiziale, posto che, qualora questa sia recepita in un atto scritto, non si pone alcun tipo di problema in quanto la stessa è acquisibile agli atti sotto forma di produzione documentazione.

Non così, invece, qualora la confessione sia stata resa *ad horas* direttamente alla controparte o ad un terzo (tranne il caso della confessione resa nell'ambito di un diverso procedimento

¹²³ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 87. Per il BELLAGAMBA ("Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996", *UTET 1996, p. 70*) nel processo tributario la confessione è pienamente ammissibile, ma è sfornita del valore di prova legale, posto che la vigente disciplina esclude ogni tipo di prova avente efficacia vincolante per la decisione del giudice.



*Il processo tributario
Parte I*

giudiziario e come tale riversata in verbale d'udienza ovvero in atti della P.G. successivamente confluiti nel fascicolo dibattimentale¹²⁴): in tale caso, il divieto di deposizione testimoniale di cui al successivo paragrafo comporta un notevole scoglio all'ammissibilità della relativa prova, anche se, bisogna dirlo, tale ostacolo può essere, nei modi che vedremo aggirato;

- prove costituende testimoniali.

Ad essere radicalmente esclusa è unicamente la testimonianza intesa quale prova costituenda, ossia mezzo istruttorio a formazione endo-processuale.

Sulla legittimità costituzionale di tale esclusione più di un giudice ha avuto qualche perplessità, peraltro fugata da un intervento chiarificatore della Corte Costituzionale (sentenza n. 18/2000) che ha così statuito: “Il divieto della prova testimoniale trova una sua non irragionevole giustificazione da un lato nella spiccata specificità del processo tributario, rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, dall'altro nella circostanza che il processo in questione è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale. La stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente – del resto - mal si concilia con la prova testimoniale. La limitazione probatoria stabilita dall'art. 7 c. 4, inoltre, non comporta, infine, l'inutilizzabilità in sede processuale delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, atteso che le

¹²⁴ “Nel quadro del principio espresso dall'art. 116 c.p.c., il giudice tributario ben può apprezzare discrezionalmente gli elementi probatori acquisiti dalla confessione resa in sede penale dall'imputato, ricorrente avverso l'atto impositivo, e ciò al fine di trarne non solo semplici indizi ma anche valore di prova esclusiva” (Corte Cass., Sezione V, 11 giugno 2003, n. 9320, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).



Il processo tributario
Parte I

dichiarazioni di cui si tratta, rese al di fuori e prima del processo, sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale ed hanno un valore probatorio proprio degli elementi indiziari”¹²⁵.

Non vige, all’opposto, alcun divieto a riconoscere la validità di una testimonianza ormai riversata in:

- a) un documento scritto diretto alla parte ovvero al suo rappresentante sostanziale o meramente processuale¹²⁶;
- b) un processo verbale di constatazione redatto dalla Polizia Tributaria¹²⁷ ovvero negli atti relativi alla “fase amministrativa” dell’applicazione del tributo¹²⁸.

¹²⁵ In dottrina si legge che “poiché il processo tributario è preceduto, di regola, da un procedimento amministrativo nel quale è stata compiuta un’istruttoria (primaria), l’istruzione giurisdizionale (secondaria) è essenzialmente diretta a verificare se l’accertamento fiscale è assistito da prova adeguata, a controllare, cioè, l’attività svolta in sede amministrativa. Per questa ragione l’accertamento del fatto del processo è su base soprattutto documentale, sembra anzi essere quasi assente una vera fase giurisdizionale dedicata all’accertamento delle prove costituende; il legislatore ha pensato il giudizio tributario come un processo su documenti, destinato ad essere avviato immediatamente alla decisione, senza che vi sia spazio, in linea di principio, per un’autonoma fase di assunzione dei mezzi istruttori. Le parti si limitano, per lo più, a produrre in giudizio prove formate al di fuori di esso; l’istruzione si risolve nell’esibizione o nella produzione di documenti precostituiti prima del processo ovvero nell’applicazione di presunzioni di vario genere, delle quali la legislazione (sostanziale) fiscale a largo uso” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 79).

¹²⁶ “In tema di accertamento delle imposte sui redditi, legittimamente l’amministrazione finanziaria, nel procedere alla ricostruzione del reddito del contribuente, utilizza dati derivanti da movimenti bancari relativi a conti intestati a terzi (senza necessità di contestare tali dati al contribuente o al terzo), purché fornisca in giudizio la prova, anche presuntiva, che detti movimenti bancari, formalmente intestati al terzo, siano in realtà attribuibili al contribuente. D’altra parte, va riconosciuta la possibilità per quest’ultimo, in un sistema processuale fondato sulla parità delle parti, di introdurre in giudizio eventuali dichiarazioni extraprocessuali del terzo a suo favore, ancorché rilasciate al contribuente stesso o a chi lo assiste” (Corte Cass., Sezione V, 26 marzo 2003, n. 4423, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“Il giudice può utilizzare come principio di prova, sul quale fondare la propria decisione in concorso con altri elementi presuntivi, la dichiarazione di un terzo prodotta in giudizio dal contribuente” (C.T.P. Arezzo, Sezione III, 9 novembre 2000, n. 18, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹²⁷ “In tema di contenzioso tributario, le dichiarazioni di terzi raccolte dalla Polizia tributaria ed inserite nel processo verbale di constatazione non hanno natura di testimonianza (quand’anche siano state, come nella specie, già rese in seno a procedimento penale), bensi di mere informazioni acquisite nell’ambito di indagini amministrative, sfornite, pertanto, *ex se*, di efficacia probatoria, con la conseguenza che esse risultano del tutto inidonee, di per sé, a fondare un’affermazione di responsabilità del



*Il processo tributario
Parte I*

A tal proposito non è inutile sottolineare come, pur essendo trasfusa all'interno di un verbale come tale dotato di pubblica fede fino a querela di falso, questa non coprirà il contenuto delle dichiarazioni rese dai terzi, ma solo il fatto storico che queste siano state rese con quel determinato contenuto.

contribuente in termine di imposta, potendo soltanto (come nella specie) fornire un ulteriore riscontro a quanto già accertato e provato *aliunde* in sede di procedimento tributario" (Corte Cass., Sezione V, 11 marzo 2002, n. 3526, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

In senso conforme, in dottrina si può leggere "In primo luogo, si può negare efficacia probatoria a tali atti [le dichiarazioni di scienza rese a terzi nel corso dell'attività amministrativa degli uffici finanziari] efficacia probatoria, escludendo che essi siano in grado di giustificare il provvedimento impositivo e degradando il ruolo di essi a mere fonti di informazioni per la P.A., sulla base delle quali questa può orientare la propria ricerca: le dichiarazioni in esame sono, in tale ottica, non utilizzabili in sede giurisdizionale, non possono essere poste a fondamento della decisione della commissione. In secondo luogo, si può sostenere che tali dichiarazioni assumano valore probatorio nel processo amministrativo e che con tale veste possano entrare nel processo: il giudice può apprezzarle liberamente come prove sufficienti dei fatti posti dall'ufficio a base dell'accertamento, risultando così esse pienamente spendibili in sede contenziosa. Orbene, entrambe le ricostruzioni risultano non esser appaganti: non lo è la prima, perché, alla luce di essa, si comprimono le potestà dell'Amministrazione Finanziaria nella fase di accertamento, condizionando fortemente, in taluni settori, la sua capacità operativa; non lo è, però, nemmeno la seconda, perché risorgono con prepotenza i dubbi di legittimità costituzionale rispetto all'art. 24 Cost., in quanto la decisione della Commissione finisce con il basarsi su informazioni assunte fuori del giudizio e senza le garanzie minime del contraddittorio" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 86)

128

"Il divieto di ammissione della prova testimoniale nel giudizio davanti alle commissioni tributarie, sancito dall'art. 7 c. 4 D. Lgs. 546/1992, si riferisce alla prova testimoniale da assumere nel processo - che è necessariamente orale, di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi, e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio -, e non implica, pertanto, l'inutilizzabilità, ai fini della decisione, delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale e rese da <terzi>, e cioè da soggetti terzi rispetto al rapporto tra il contribuente - parte e l'Erario. Tali informazioni testimoniali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, e devono pertanto essere necessariamente supportate da riscontri oggettivi" (Corte Cass., Sezione V, 25 gennaio 2002, n. 903, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"Il divieto di ammissione della <prova> testimoniale nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie, sancito dall'art. 7 c. 4 D. Lgs. 546/1992 (che riproduce la disposizione analoga contenuta nell'art. 35 c. 4 d.P.R. 636/1972) si riferisce alla prova testimoniale quale prova da assumere nel processo con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'Amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento anche sul conto di un determinato contribuente (art. 32 c. 1 d.P.R. 600/1973; art. 51 d.P.R. 633/1972). Tali dichiarazioni, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali semplici elementi <indiziari>, il cui valore può essere sempre



*Il processo tributario
Parte I*

La parte, pertanto, potrà sempre contestarne la validità e fornire la prova contraria anche senza l'esperimento della particolare procedura della querela di falso;

- c) un verbale di udienza relativo ad un diverso procedimento (penale o amministrativo, posto che se fosse tributario la deposizione sarebbe comunque inutilizzabile);
- d) o – come già visto in precedenza – all'interno della relazione stilata dal C.T.U. a conclusione del proprio incarico, all'ovvia condizione che questi sia stato autorizzato ex artt. 62 e 194 c.p.c., a chiedere informazioni ai terzi.

E) LA DECISIONE DELLA CONTROVERSIA E LA SUA PARZIALE IMMEDIATA ESECUTIVITA'.

Le due forme di decisione: camera di consiglio ed udienza pubblica.

Esattamente come il processo civile – che conosce le forme della decisione previo scambio di comparse conclusionali e memorie di replica ovvero previo scambio delle sole comparse conclusionali ovvero di queste seguite dalla discussione orale (questa procedura è seguita per le sole cause rimesse alle attribuzioni del Tribunale in composizione collegiale, posto che per quelle attribuite al giudice unico – istituto che non ha omologhi nell'ambito del procedimento tributario – si segue la diversa procedura meglio descritta negli artt. 281-quinquies e 281-sexies c.p.c.) – anche quello tributario conosce due distinte forme decisionali:

1. la prima, che potremmo definire “ordinaria”, consiste nella **TRATTAZIONE IN CAMERA DI CONSIGLIO.**

contestato dal contribuente nell'esercizio del suo diritto di difesa” (Corte Cass., Sezione V, 15 novembre 2000, n. 14774, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

Con questa procedura, la causa viene discussa nel segreto della camera di consiglio con la partecipazione dei soli giudici e senza la presenza delle parti, dei loro difensori e del pubblico.

Prima del giorno dell'udienza, comunque, le parti sono ammesse ad una attività per così dire "integrativa" delle loro difese, in quanto, come del resto in precedenza già visto, ai sensi dell'art. 32 D. Lgs. 546/1992:

- **fino a 20 giorni liberi prima della data della trattazione**, possono depositare **documenti** in precedenza non prodotti.

Nel processo tributario, pertanto, il limite temporale che nel processo civile è costituito dall'udienza art. 184 c.p.c. e dalle successive memorie (in prova ed in controprova), è qui costituito da un termine calcolato a ritroso rispetto alla data prevista per la trattazione.

Ciò implica, ovviamente, come del resto negli altri due casi che adesso verranno esaminati, che il Presidente della Sezione abbia già fissato alla fissazione della data dell'udienza e che questa sia stata debitamente comunicata, nelle forme di cui all'art. 31 D. Lgs. 546/1992, alle parti costituite.

La documentazione *de qua* può essere presentata in unico originale, senza previa formazione di fascicoletti separati per le controparti processuali, anche se per cortesia professionale, vengono depositate tante copie quante sono le controparti e messe a loro disposizione mediante inserimento nelle rispettive cartelline-scambio.

In ogni caso, il richiamo all'art. 24 c. 1 D. Lgs. 546/1992 comporta che il deposito, se non contestuale alla costituzione in giudizio, debba essere accompagnato dal deposito di una nota in doppio originale contenente indicazione della documentazione prodotta; uno



*Il processo tributario
Parte I*

di tali originali, vidimato dalla Segreteria della Commissione, viene immediatamente restituito al depositante.

Il termine previsto per il deposito è –come gli altri termini di cui all’art. 32 D. Lgs. 546/1992 – da considerarsi perentorio con la conseguenza che i documenti prodotti oltre tale termine, magari direttamente in udienza, devono essere considerati improducibili e, se ammessi, non devono comunque formare oggetto di valutazione da parte del collegio¹²⁹.

Parte della giurisprudenza si è peraltro espressa in senso contrario, ammettendole allorché controparte non abbia richiesto il differimento della discussione ovvero abbia eccepito la tardività della presentazione¹³⁰;

- **fino a 10 giorni liberi prima della data della trattazione**, possono produrre **memorie illustrative**¹³¹.

Con tali atti – che possiamo equiparare in parte alle memorie in controprova ex art. 184 c.p.c. ed, in parte, alle memorie “libere ed autorizzate” ex art. 170 c. 4 c.p.c. e che

¹²⁹ “L’art. 32 c. 1 D. Lgs. 546/1992, pone come scadenza del termine ultimo per depositare documenti 20 giorni liberi prima della data di trattazione per un’esigenza di garanzia del diritto di difesa della controparte. Pertanto, l’avviso di accertamento depositato dall’ufficio in primo grado dieci giorni prima è irrituale, con la conseguenza che il giudice non poteva utilizzarlo per la sua decisione” (C.T.R. Lazio, Sezione I, 5 maggio 2005, n. 94, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹³⁰ “I termini prescritti dall’art. 32 D. Lgs. 546/1992 per il deposito di documenti e memorie illustrative sono perentori e, conseguentemente, la produzione di documenti oltre il termine prescritto ne preclude l’esame da parte della Commissione Tributaria” (C.T.P. Foggia, Sezione I, 30 giugno 2003, n. 160, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹³¹ Comm. Trib. Centrale, 29 ottobre 1992, n. 4935, in *Foro It. 1992, III, 570*; Comm. Trib. Centrale, 18 gennaio 1986, n. 371, in *Comm. Trib. Centr., 1986, I, 42*

¹³¹ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 286.



Il processo tributario
Parte I

devono essere depositate in un originale e tante copie quante sono le parti processuali¹³²
– queste hanno possibilità:

- a) non solo di aggiustare il tiro delle loro richieste (anche se unicamente in riduzione, visto che non possono, introdurre un *thema decidendum* nuovo o più esteso, visto che per tale incombente unico strumento disponibile è il ricorso per motivi aggiunti¹³³);
- b) ma altresì contestare l'ammissibilità della documentazione di controparte o confutarne il contenuto o, in generale, le argomentazioni giuridiche dell'avversario ovvero riportare l'attenzione del giudice sulle proprie presunte ragioni.

Le eccezioni svolte per confutare la tesi di controparte non possono ovviamente essere difformi o nuove rispetto a quelle già proposte in sede di costituzione in giudizio o di presentazione di motivi aggiunti: in sostanza, non potranno essere sollevate, con le memorie illustrative, nuove eccezioni (in senso proprio)¹³⁴ – in quanto dirette o aventi comunque per effetto l'ampliamento del *thema decidendum* - o dedotti fatti impeditivi, modificativi o estintivi del diritto fatto valere, in

¹³² "L'art. 32 D. Lgs. 546/1992 prescrive che le memorie devono essere depositate almeno 10 giorni liberi prima dell'udienza unitamente alle copie per le altre parti, per consentire a queste ultime di predisporre in un congruo termine le eventuali repliche. Da ciò consegue che anche nel caso in cui le memorie vengano trasmesse via fax, il momento rilevante, ai fini della determinazione della tempestività o meno della presentazione, non è quello in cui viene effettuato in fax ma quello successivo in cui viene effettuato il deposito delle copie inviate alle altre parti, che devono avere, assieme al giudice, la garanzia di 10 giorni liberi" (Corte Cass., Sezione Tribunale, 4 ottobre 2000, n. 13172, Tranquilli Leali c. Ministero delle Finanze, in *Tributi 2000*, 1499).

¹³³ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 87. Per il BELLAGAMBA ("Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996", *UTET 1996*, p. 70) nel processo tributario la confessione è pienamente ammissibile, ma è sfornita del valore di prova legale, posto che la vigente disciplina esclude ogni tipo di prova avente efficacia vincolante per la decisione del giudice.

¹³⁴ Corte Cass., 21 giugno 1989, n. 2945, in *Arch. Locaz. 1991*, p. 99; Corte Cass., 12 marzo 1988, n. 2413, in *Mass. Giust. Civ. 1988*; Corte Cass., 22 ottobre 1985, n. 5176, in *Mass. Giust. Civ. 1985*; Corte Cass., 14 dicembre 1982, n. 6875, in *Prev. Soc. 1983*, p. 330; Corte Cass., 27 novembre 1982, n. 6454, in *Mass. Giust. Civ. 1982*.



Il processo tributario
Parte I

precedenza non allegati, a meno che non si tratti di eccezioni o fatti rilevabili anche d'ufficio¹³⁵.

Non è, all'opposto, possibile depositare nuova documentazione (per ovvi motivi), salvo – anche se non si tratta di “documentazione” *strictu sensu*, ma solo di una cortesia nei confronti dell'organo giudicante – i testi di sentenze o disposizioni legislative richiamate o comunque ritenute applicabili, la cui conoscenza dovrebbe, del resto, già rientrare nel patrimonio di conoscenze del giudice in virtù del principio *iura novit Curia*¹³⁶;

- **fino a 5 giorni liberi prima della data della trattazione**, possono presentare brevi **repliche scritte** con le quali, più che riconfermare per l'ennesima volta le proprie ragioni, dovrebbero mirare a demolire le ragioni fatte valere da controparte o comunque insistere nelle eccezioni di non ammissibilità delle fonti di prova da questa addotte.

I termini sopra visti sono tutti di natura assolutamente perentoria, come del resto riconosciuto dall'unanime giurisprudenza¹³⁷;

¹³⁵ A. FINOCCHIARO e M. FINOCCHIARO, “Commentario al nuovo contenzioso tributario”, Milano, 1996, p. 548.
¹³⁶ “Sotto l'aspetto processuale, le pronunce giurisdizionali offerte dalle parti del giudizio esulano dal novero dei documenti in senso stretto, poiché pertengono alla trattazione in diritto della causa e come tali non sono soggette al rispetto di alcun termine per il deposito, potendo quindi essere prodotte anche unitamente alla memoria illustrativa di cui all'art. 32 D. Lgs. 546/1992, mentre vanno invece esclusi dall'esame della Commissione tributaria eventuali atti di natura diversa prodotti con la suddetta memoria illustrativa oltre il termine previsto per il deposito di documenti dal citato art. 32 D. Lgs. 546/1992” (C.T.R. Torino, Sezione XII, 26 giugno 2001, n. 26, in *Bollettino trib.* 2002, 72).

¹³⁷ “In tema di contenzioso tributario, il termine previsto dall'art. 32 D. Lgs. 546/1992, per il deposito di memorie e documenti (applicabile anche al giudizio di appello in virtù dell'art. 58 c. 2 D. Lgs. 546/1992) deve ritenersi perentorio, pur non essendo dichiarato tale dalla legge, in quanto diretto a tutelare il diritto di difesa della controparte ed a realizzare il necessario contraddittorio tra le parti e tra queste ed il giudice. Ne consegue che la mancata osservanza del detto termine comporta la preclusione di ogni ulteriore attività processuale, senza che assuma rilievo in contrario la circostanza che la controparte si sia costituita in giudizio senza nulla eccepire al riguardo. La possibilità di sanatoria a seguito di acquiescenza è ammessa, infatti, soltanto con riferimento alla forma degli atti processuali e non anche relativamente all'inosservanza dei termini perentori, come previsto dall'art. 153 del codice di rito” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 30 gennaio 2003, n. 1771, in *D&G - Dir. e Giust.* 2004, f. 15, 108).



Il processo tributario
Parte I

2. la seconda, che si può tranquillamente definire “eccezionale”, è la **TRATTAZIONE IN PUBBLICA UDIENZA**.

L’eccezionalità di tale procedura deriva dal fatto di essere subordinata alla presentazione **a cura di almeno una delle parti processuali** di un’apposita istanza¹³⁸, **da depositare, a pena di decadenza, almeno 10 giorni liberi prima della data stabilita per l’udienza**.

Prima dello scadere di detto termine, la richiesta può essere depositata in qualunque momento e la giurisprudenza ha correttamente statuito possa addirittura essere contenuta nel testo del ricorso, ma non nelle controdeduzioni del resistente, a meno che non vengano notificate al ricorrente nelle forme previste¹³⁹.

¹³⁸ “In tema di contenzioso tributario, la circostanza che la trattazione della controversia sia tenuta nella forma della discussione in pubblica udienza, con l'intervento del difensore della parte privata, in assenza della apposita istanza del contribuente, prescritta dall'art. 33 D. Lgs. 546/1992, determina non una mera irregolarità del procedimento, bensì una vera e propria lesione del diritto di difesa dell'ufficio finanziario, garantito dall'art. 24 cost., con conseguente nullità dell'udienza di discussione - tenuta senza la rituale partecipazione dell'ufficio - nonché della sentenza emessa all'esito della stessa e di ogni altro atto conseguente” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 3 novembre 2003, n. 16432, Ministero delle Finanze c. Mirra, *in Giust. civ. Mass. 2003, f. 11*).

¹³⁹ “L' art. 33 c. 1 D. Lgs. 546/1992, si limita ad indicare gli incombenti minimi cui bisogna adempiere per discutere pubblicamente la controversia onde <l'apposita istanza> non deve essere intesa come un autonomo atto, ma come esplicita richiesta che può essere perciò contenuta anche nel ricorso introduttivo o nelle controdeduzioni del resistente, che in questo caso deve però notificarle. Conseguentemente, ove l'appellante abbia inserito detta istanza nell'atto di appello, il rifiuto di consentire la discussione orale della controversia comporta la nullità di tutti gli atti successivi, ivi compresa la sentenza” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 25 luglio 2001, n. 10099, Ministero delle Finanze c. Soc. Agesco, *in Giur. imp. 2001, 1240*).

“La richiesta di discussione in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33 c. 1 D. Lgs. 546/1992, può essere legittimamente formulata in qualsivoglia atto del processo, quindi, anche nell'atto di appello incidentale” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 4 maggio 2001, n. 6249, P.N. c. Uff. imp. dir. Sanremo, *in GT Riv. giur. trib. 2002, 365 in nota di Ficarelli*)

“Ai fini della richiesta di trattazione in pubblica udienza della controversia tributaria, ai sensi dell'art. 33 c. 2 D. Lgs. 546/1992, non è necessario che l'apposita istanza sia contenuta in un atto separato. Per il principio della libertà delle forme degli atti processuali, infatti, è sufficiente che detta istanza risulti da un atto il quale, pur avendo ulteriori contenuti processuali, rispetti la duplice condizione di essere notificato alle altre parti e di essere depositato presso la segreteria della commissione adita nel termine prescritto dalla norma citata” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 23 aprile 2001, n. 5986, Novella c. Ministero delle Finanze, *in Il Fisco 2001, 1013A*).

“Nel nuovo contenzioso tributario la richiesta di trattazione della causa in pubblica udienza può essere formulata dalle parti non solo con atto separato, destinato a tale scopo, ma anche mediante un'esplicita richiesta contenuta nel ricorso introduttivo del processo, nel ricorso in appello o in altri atti



Il processo tributario
Parte I

La presentazione della richiesta ha una serie di conseguenze immediate:

- a) anzitutto, **non consente la presentazione delle “brevi repliche” di cui all’art. 32 c. 3 c.p.c.**, previste per il solo caso della trattazione in camera di consiglio, ed il cui deposito può avvenire, come già detto, fino a 5 giorni liberi prima della data di questa¹⁴⁰;
- b) inoltre, la decisione può essere presa solo a seguito di una vera e propria udienza alla quale intervengono *in primis* il relatore – chiamato ad effettuare l’esposizione orale dei fatti e delle questioni giuridiche oggetto di controversia – e, successivamente, le parti

processuali a condizione che risultino notificati alle altre parti costituite e siano depositati presso la segreteria della commissione nel termine di cui all’art. 33 c. 1 D. Lgs. 546/1992. Ove la commissione, nonostante l’esistenza di un’istanza in tale senso, abbia trattato e deciso la controversia in camera di consiglio, si realizza una violazione del contraddittorio, con conseguente nullità del procedimento e della sentenza pronunciata” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 17 aprile 2001, n. 5643, Ferrari c. Ministero delle Finanze, *in Giust. civ. 2001, I, 2092*).

“L’art. 33 c. 1 D. Lgs. 546/1992, che, nel subordinare la trattazione con difesa orale in pubblica udienza del processo tributario all’istanza di almeno una delle parti, fissa il termine di dieci giorni liberi prima della data della trattazione come momento entro il quale depositare l’istanza, non contrasta con l’art. 24 c. 2 cost., sia perché le parti possono provvedere ad assolvere l’onere sin dal primo scritto difensivo e comunque durante il non breve periodo intercorrente fra la fissazione dell’udienza e la data di scadenza, sia perché la previsione consente alle parti un identico diritto difensivo ed agli uffici il rispetto di esigenze conoscitive ed organizzative” (Corte Cost., 23 aprile 1998, n. 141, *in Il Fisco 1998, 7336*).

140

“Se si esclude l’assenza delle parti, e quindi la mancanza di discussione orale, anche il procedimento in camera di consiglio, che è stato palesemente introdotto per ridurre i tempi della trattazione, si svolge con modalità analoghe a quelle dell’udienza pubblica. In camera di consiglio, il relatore espone al collegio i fatti e le questioni di diritto della controversia, dopodiché si passa immediatamente alla decisione. La norma, integrata dall’art. 35 c. 1, il quale prevede che il collegio giudicante <subito dopo l’esposizione del relatore delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio> non si presta ad equivoci, nel senso che la deliberazione della commissione è immediatamente seguente alla relazione, senza alcuna possibilità delle parti o dei loro rappresentanti o difensori di intervenire. Pertanto, quando la trattazione avviene in camera di consiglio, non soltanto non sono ammesse le parti, né di persona né mediante il legale rappresentante o il procuratore speciale, ma neppure è ammessa la presenza dei difensori, siano essi meri assistenti tecnici oppure difensori muniti di procura speciale alle liti secondo la previsione dell’art. 82 c.p.c., cioè difensori e rappresentanti delle parti. La possibilità di depositare brevi repliche scritte prima della discussione consente, infatti, alle parti di svolgere compiutamente per iscritto le proprie difese, senza necessità della discussione orale, e consente quindi di escludere la presenza del difensore nel momento precedente la deliberazione” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, Giuffrè 1997, p. 294).



*Il processo tributario
Parte I*

presenti alla discussione (non è pertanto necessario, ai fini della validità dell'udienza, che le parti siano entrambe presenti né che entrambe siano ritualmente costituite).

E' peraltro necessaria la presenza fisica di almeno una delle parti, anche per il tramite del solo rappresentante processuale. La dottrina unanime¹⁴¹ e giurisprudenza maggioritaria¹⁴² (anche se risalente), infatti, ritengono che il rito si tramuti automaticamente in camerale allorché entrambe le parti non si presentino senza giustificato motivo: in tale ultimo caso, infatti, il giudice potrebbe semplicemente limitarsi a concedere un rinvio dell'udienza.

Il rinvio può altresì essere concesso, a richiesta di ciascuna delle parti processuali, **nei casi in cui la difesa sia resa particolarmente difficile** in conseguenza delle memorie illustrative prodotte da controparte entro il termine di 10 giorni liberi prima di tale data¹⁴³. In tale ipotesi, l'accoglimento della richiesta di rinvio è atto discrezionale del collegio giudicante e pertanto il suo mancato accoglimento – nonostante qualche dissenso in dottrina¹⁴⁴ – non è deducibile quale motivo di gravame o di ricorso per Cassazione¹⁴⁵.

Resta salva la possibilità per le parti, giustificando adeguatamente in relazione al proprio impedimento, di ottenere il rinvio ai sensi dell'art. 31 D. Lgs. 546/1992 con la particolarità che – come del resto il caso precedente – se questo non viene disposto

¹⁴¹ A. FINOCCHIARO e M. FINOCCHIARO, "Commentario al nuovo contenzioso tributario", Milano, 1996, p. 558; TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 301; BELLAGAMBA, "Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996", UTET 1996, p. 139 e ss..

¹⁴² Comm. Trib. Centrale, 20 maggio 1982, n. 2645, in *Comm. Trib. Centrale*, 1982, I, 376).

¹⁴³ "In seguito alla fissazione dell'udienza di trattazione della controversia ogni provvedimento di carattere decisorio o ordinatorio non è più di competenza del Presidente ma del collegio, cui sono stati devoluti i poteri giurisdizionali sulla decisione del processo. Sicché anche la pronuncia sull'istanza di differimento dell'udienza deve essere adottata dalla Commissione e non dal suo Presidente" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 303).

¹⁴⁴ A. FINOCCHIARO e M. FINOCCHIARO, "Commentario al nuovo contenzioso tributario", Milano, 1996, p. 561.



*Il processo tributario
Parte I*

direttamente nel corso dell'udienza, la Segreteria dovrà comunicare nuovamente la data della trattazione e le parti potranno presentare nuove memorie fino a 10 giorni liberi prima dell'udienza di rinvio.

La sentenza decisoria: contenuto, pronuncia sulle spese, pubblicazione e notifica.

Il contenuto della sentenza è stabilito dall'art. 36 c. 2 D. Lgs. 546/1992 (quasi letteralmente conforme all'art. 132 c.p.c.), per il quale è necessario che indichi:

1. la composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori, se presenti.

L'indicazione della composizione del collegio deve essere analitica e nominativa, nel senso che devono essere indicati il cognome ed il nome di ciascun componente, unitamente all'incarico da esso rivestito all'interno del consesso decidente¹⁴⁶.

Questa precisazione è da considerare necessaria poiché anche nel processo tributario trova applicazione la previsione di cui all'art. 276 c. 1 c.p.c. in virtù della quale alla decisione possono prendere parte solo ed unicamente i giudici che hanno partecipato alla discussione,

¹⁴⁵ Comm. Trib. Centrale, 25 novembre 1985, n. 9998, in *Comm. Trib. Centrale, 1985, I, 855*; Comm. Trib. Centrale, 14 giugno 1985, n. 5744, in *Comm. Trib. Centrale, 1985, I, 512*; Comm. Trib. Centrale, 9 maggio 1981, n. 4994, in *Comm. Trib. Centrale, 1981, I, 540*.

¹⁴⁶ "Il principio, desumibile dalla disciplina del processo civile, secondo il quale la sentenza di un giudice collegiale e' nulla allorquando la partecipazione del terzo giudice, oltre al presidente e al relatore, non sia desumibile in alcun modo dalla sentenza stessa e dal verbale di udienza, è applicabile anche al nuovo processo tributario, con la conseguenza che la impossibilità di individuare dal contenuto della sentenza della commissione tributaria e dal processo verbale di udienza il terzo componente del collegio giudicante, determina, ove ritualmente dedotta come motivo di impugnazione, la nullità insanabile della sentenza medesima per vizio di costituzione del giudice" (Corte Cass., Sezione V, 27 agosto 2001, n. 11269, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).



*Il processo tributario
Parte I*

ossia alla fase terminale consistente – nel processo tributario – nella discussione in pubblica udienza o nella trattazione in camera di consiglio¹⁴⁷.

E' comunque da rilevare come parte della giurisprudenza (Corte Cass., Sezione V, 10 marzo 1995, n. 2815, *in Il Fisco, 1995, p. 3870*) concluda per la validità della sentenza qualora il difetto di indicazione dei giudici componenti il collegio possa ritenersi emendato dalla corretta indicazione dell'identità degli stessi in sede di processo verbale dell'udienza di discussione, tale che dalla lettura di quest'ultimo risulti come, effettivamente, i giudici che hanno adottato la decisione siano gli stessi che hanno assistito alla discussione orale in pubblica udienza (ovvero alla sola esposizione operata, nel corso della camera di consiglio, da parte del relatore).

Ovviamente, essendo il verbale dell'udienza atto pubblico suscettibile di fare fede fino a querela di falso, la proposizione di questa è indispensabile ai fini della dimostrazione che del collegio giudicante hanno fatto parte magistrati diversi rispetto a quelli che hanno assistito all'esposizione delle ragioni delle parti in udienza (Corte Cass., Sezione V, 7 aprile 1981, n. 1971, *in Mass. Giust. Civ., 1981*).

Nel particolare caso in cui la discussione si protragga per più udienze, è stato ritenuto sufficiente che il collegio decidente sia lo stesso che ha partecipato all'ultima delle udienze nelle quali si è articolata l'esposizione delle ragioni delle parti¹⁴⁸.

¹⁴⁷ "La sentenza emessa da un magistrato diverso da quello che, a seguito della precisazione delle conclusioni, ha trattenuto la causa in decisione, deve ritenersi nulla, perché deliberata da un soggetto che è rimasto estraneo alla trattazione della causa. Qualora si renda necessario procedere alla sostituzione del magistrato che ha già trattenuto la causa in decisione, non sarà sufficiente un decreto del capo dell'ufficio che dispone la sostituzione, ma il nuovo giudice nominato dovrà convocare le parti dinanzi a sé perché precisino nuovamente le conclusioni" (Corte Cass., Sezione III, 24 marzo 2004, n. 5854, *Dima c. Soc. Assitalia, in Giust. civ. Mass. 2004, f. 3*).

"Il principio della immutabilità del giudice deve intendersi nel senso che è necessaria, ai fini della validità della sentenza, l'identità tra il giudice dinanzi al quale si è svolta la discussione e quello che ha pronunciato la sentenza, rimanendo ininfluente la modifica del collegio giudicante per la decisione sull'inibitoria e in quella per la decisione del merito, attesa la netta diversità dell'oggetto della decisione nei due casi" (Corte Cass., Sezione Lavoro, 8 gennaio 2003, 82, *Soc. Sipro c. Tiberi, in Giust. civ. Mass. 2003, 23*).

In dottrina: TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 306.

¹⁴⁸ "Anche nel processo tributario il principio dell'immutabilità del giudice, volto ad assicurare che i giudici che pronunciano la sentenza siano gli stessi che hanno assistito alla discussione della causa, è rispettato quando il collegio, dopo una prima udienza di discussione, partecipi, in diversa



Il processo tributario
Parte I

Per quanto riguarda, invece, l'indicazione dei difensori, la giurisprudenza di merito ha avuto modo di osservare come, in assenza di una specifica causa di nullità, la mancanza di sufficienti indicazioni (purché ovviamente siano rispettate le altre formalità della sentenza, non determina alcun vizio processuale)¹⁴⁹.

2. la concisa esposizione dello svolgimento del processo.
3. le richieste delle parti.

L'indicazione delle richieste formulate dalle parti – dovendosi intendere per tali non solo quelle formulate nel ricorso e nell'atto di controdeduzione, ma anche quelle avanzate in corso di giudizio (per intervenuta parziale rinuncia agli atti *et similia*) – assume fondamentale importanza nella fase di “controllo” della pronuncia, nel senso che consente di verificare se effettivamente il giudice si sia attenuto al *thema decidendum* (salve ovviamente le questioni rilevabili *ex officio*), esaurendolo completamente (e, pertanto, pronunciando con esatta corrispondenza fra il chiesto ed il pronunciato ex art. 112 c.p.c.), o abbia “debordato” rispetto a questo incorrendo nel vizio di *extrapetitum* o di *ultrapetitum*.

E' peraltro da considerare legittimo il comportamento del giudice che, posto di fronte ad una serie di eccezioni di nullità dell'atto tributario impugnato, arresti il proprio giudizio al primo

composizione, ad una nuova discussione, assumendo definitivamente la causa in decisione” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 5 dicembre 2001, n. 15374, Soc. Alcione e altro c. Ministero delle Finanze, *in Giust. civ. Mass. 2001, 2094*).

¹⁴⁹ “L'art. 36 D. Lgs. 546/1992 stabilisce che la sentenza deve contenere, tra l'altro, l'indicazione dei difensori delle parti, se vi sono, ma non essendo accompagnato da una specifica comminatoria di nullità, soccorre l'art. 156 c.p.c. per escluderla, essendo stato raggiunto lo scopo dell'atto con la definizione della controversia” (C.T.R. Lazio, Sezione VII, 20 luglio 2004, n. 53, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“In tema di contenzioso tributario, qualora non vi sia stata una reale violazione del principio del contraddittorio e del diritto di difesa, l'omessa indicazione nell'epigrafe della sentenza della commissione tributaria del nome del difensore del contribuente non costituisce motivo di nullità della



*Il processo tributario
Parte I*

vizio di cui riscontri l'effettiva presenza assorbendo conseguentemente gli altri: non dobbiamo infatti dimenticare che, seppur concernente questioni diritto soggettivo, oggetto del processo è comunque un atto amministrativo, la cui validità è subordinata all'assenza di ogni sorta di vizio invalidante (eceptito), con la conseguenza che anche la presenza di uno solo di questi è, di per sé, idoneo a travolgere l'intera impalcatura provvedimento ed a legittimare la pronuncia demolitoria;

4. la succinta esposizione dei motivi di fatto e di diritto.

Il giudice è tenuto a ricostruire, seppur in forma breve (anche se nel nostro ordinamento non è mai stato accolto il principio della "motivazione breve e sufficiente" proprio dell'ordinamento francese), le motivazioni di fatto e di diritto che hanno portato alla sua decisione¹⁵⁰.

In particolare, in sede motivazione la Commissione Tributaria deve:

- indicare le ragioni per le quali ha ritenuto attendibile ed esaustiva¹⁵¹ l'espletata attività istruttoria e, in caso di prove contrastanti le une con le altre, le ragioni per cui ha

sentenza stessa" (Corte Cass., Sezione V, 27 giugno 2001, n. 8782, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

¹⁵⁰ "Si deve ritenere che il difetto di motivazione sussiste ogni volta che la motivazione si risolve in un'affermazione apodittica che non consenta la ricostruzione dell'iter logico seguito dal giudice né l'individuazione delle ragioni poste a base della decisione, così da non rispondere all'esigenza di rendere possibile la comprensione, sia pure sulla base di un'esposizione sintetica, delle ragioni che hanno indotto la commissione ad adottare la decisione" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 319)..

¹⁵¹ "Sebbene la consulenza tecnica non sia un mezzo istruttorio, ma l'espressione di un potere del giudice al quale è demandata la facoltà di valutarne la necessità o l'opportunità, tuttavia lo stesso giudice, nel caso in cui abbia ritenuto di non doverla disporre, deve dimostrare, con adeguata motivazione, di aver potuto risolvere, sulla base di corretti criteri ermeneutici, tutti i problemi tecnici connessi alla valutazione degli elementi rilevanti ai fini della decisione" (Corte Cass., Sezione I, 26 luglio 2002, n. 11034, Fall. soc. Antonella 78 immob. c. Marini, in *Giust. civ. Mass. 2002, 1360*).

"La consulenza tecnica è un mezzo istruttorio (e non una prova vera e propria) sottratto alla disponibilità delle parti e affidato al prudente apprezzamento del giudice del merito, rientrando nei poteri discrezionali di quest'ultimo la valutazione di disporre la nomina del consulente tecnico d'ufficio ovvero indagini tecniche suppletive o integrative di quelle già espletate, sentire a chiarimenti il consulente tecnico d'ufficio ovvero di rinnovare le indagini peritali; la motivazione del diniego della



Il processo tributario
Parte I

considerato di queste maggiormente idonee, rispetto ad altre, a fondare il suo convincimento.

Tale principio soffre alcune eccezioni – *rectius*, semplificazioni – nei casi in cui sia stata licenziata la C.T.U. ovvero richiesta la relazione tecnica ex art. 7 c. 2 D. Lgs. 546/1992: la giurisprudenza (per lo meno quella civilistica in materia di C.T.U.¹⁵², a mio avviso

nomina del consulente tecnico d'ufficio può peraltro anche essere implicitamente desumibile dal contesto generale delle argomentazioni svolte e dalla valutazione del quadro probatorio unitariamente considerato effettuata dal giudice del merito" (Corte Cass., Sezione II, 6 maggio 2002, n. 6479, Moschella c. Forani, *in Giust. civ. Mass. 2002, 769*).

"Il giudice di merito, nell'esercizio del proprio potere discrezionale di accoglimento (o di rigetto), anche implicito, di una istanza di consulenza tecnica avanzata da una delle parti del processo, è tenuto unicamente ad evidenziare, in sede di motivazione della propria decisione, la esaustività delle altre prove, acquisite o prodotte nel corso dell'istruttoria, ai fini della pronuncia definitiva sulla controversia" (Corte Cass., Sezione III, 2 agosto 2001, n. 10589, Soc. coop. Cons. autotrasportatori Piacenza c. Rizzi, *in Giust. civ. Mass. 2001, 1530*).

152

"Il giudice di merito, nella motivazione della sentenza, non è tenuto ad esaminare analiticamente i rilievi mossi da una delle parti alla relazione del C.T.U., ma può limitarsi a richiamare quest'ultima, se in essa i suddetti rilievi trovano adeguata ed idonea confutazione" (Corte Cass., Sezione Lavoro, 14 maggio 2003, n. 7485, Monte Paschi Siena c. D'Agnone, *in D&G - Dir. e Giust. 2003, f. 22, 14 in nota di Turco*).

"Quando il giudice di merito ritenga di aderire alle conclusioni del consulente tecnico d'ufficio, non è tenuto ad una particolareggiata motivazione, ben potendo il relativo obbligo ritenersi assolto con l'indicazione, come fonte del proprio convincimento, della relazione di consulenza, anche nel caso in cui le valutazioni contenute in una prima relazione peritale siano state oggetto di esame critico in una successiva consulenza tecnica d'ufficio, alle cui conclusioni il giudice di merito ritenga di aderire. Anche in questo caso, infatti, è sufficiente la ragionata accettazione dei risultati della nuova consulenza per ritenere implicitamente disattesi, senza necessità di specifica ed analitica confutazione, le argomentazioni e i conclusivi rilievi esposti nella precedente consulenza" (Corte Cass., Sezione Lavoro, 9 gennaio 2003, n. 125, Tondinelli c. Inail, *in Giust. civ. Mass. 2003, 34*).

"Il giudice del merito, quando aderisce alle conclusioni del consulente tecnico che nella relazione abbia tenuto conto, replicandovi, dei rilievi dei consulenti di parte, esaurisce l'obbligo della motivazione con l'indicazione delle fonti del suo convincimento" (Corte Cass., Sezione I, 3 aprile 2002, n. 4763, Comune di Aprilia c. Lezziero, *in Foro it. 2003, I, 153*).

E' peraltro necessario dare atto della presenza di un opposto indirizzo giurisprudenziale, peraltro nettamente minoritario, per il quale il giudice avrebbe sempre e comunque il dovere di motivare compiutamente le ragioni per le quali ritiene convincente le conclusioni raggiunte dal C.T.U..

"È viziata, per insufficienza della motivazione, la sentenza con la quale il giudice di merito (nel caso di specie, al fine di determinare l'importo dovuto a titolo di indennità di esproprio) si sia limitato ad aderire alle conclusioni del consulente tecnico, assumendo che la consulenza era stata elaborata adottando un convincente metodo sintetico - comparativo, in quanto la correttezza del metodo utilizzato dall'ausiliario non esime il giudice dal dovere di indicare i dati obiettivi sui quali ha ritenuto di fondare la propria valutazione, ai fini di consentire un controllo sulla congruità della motivazione"



Il processo tributario
Parte I

trasponibile *in toto* in sede processual-tributaria) infatti è costante nel sostenere che, in tutti in casi in cui il decidente di fatto accoglie le motivazioni addotte dal C.T.U. a sostegno della relazione peritale, non è necessaria una compiuta motivazione sul punto, essendo sufficiente il mero richiamo alla relazione peritale; viceversa, qualora il giudice (come è, del resto, suo potere, essendo *peritus peritorum*) non condivida le conclusioni del C.T.U. ovvero abbia a sua disposizione diverse C.T.U.¹⁵³ – situazione che normalmente accade in tutti i casi in cui il giudice, rimasto insoddisfatto dal contenuto della prima perizia, ne abbia ordinata una seconda ad un diverso consulente – dovrà compiutamente motivare sulle ragioni della propria decisione ed, in particolare, indicare i motivi per i quali non ritiene attendibile la relazione ovvero per i quali ne ritiene maggiormente attendibile una rispetto all'altra¹⁵⁴;

(Corte Cass., Sezione I, 21 marzo 2003, n. 4140, Cons. per il nucleo c. Guetti, *in Giust. civ. Mass. 2003, 567*).

Un terzo indirizzo interpretativo, invece, è propenso a formulare il compiuto obbligo motivazionale per il giudice nel solo caso in cui la C.T.U. venga criticata dalle parti costituite in giudizio.

“Il giudice del merito non è tenuto a giustificare diffusamente le ragioni della propria adesione alle conclusioni del consulente tecnico d'ufficio, ove manchino contrarie argomentazioni delle parti o esse non siano specifiche, potendo, in tal caso, limitarsi a riconoscere quelle conclusioni come giustificate dalle indagini svolte dall'esperto e dalle spiegazioni contenute nella relativa relazione; non può, invece, esimersi da una più puntuale motivazione, allorquando le critiche mosse alla consulenza siano specifiche e tali, se fondate, da condurre ad una decisione diversa da quella adottata” (Corte Cass., Sezione III, 11 marzo 2002, n. 3492, Steuckmann c. Osp. reg. Bolzano, Unità sanitaria Centro Sud, *in Giust. civ. Mass. 2002, 435*).

“Quando i rilievi contenuti nella consulenza tecnica di parte siano precisi e circostanziati, tali da portare a conclusioni diverse da quelle contenute nella consulenza tecnica d'ufficio ed adottate in sentenza, ove il giudice trascuri di esaminarli analiticamente, ricorre il vizio di insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia” (Corte Cass., Sezione Lavoro, 16 giugno 2001, n. 8165, Brunetti c. Ferrovie dello Stato, *in Zacchia 2002, 119 solo massimata*).

153

“Qualora il giudice di appello, esaminando i risultati di due successive consulenze tecniche di ufficio disposte in primo grado e fra loro contrastanti aderisca al parere del secondo consulente respingendo quello del primo, la motivazione della sentenza è sufficiente anche se tale adesione non sia specificamente giustificata ove il parere cui è prestata adesione fornisca gli elementi che consentano, su un piano positivo, di delineare il percorso logico seguito e, su un piano negativo, di escludere la rilevanza di elementi di segno contrario, siano essi esposti nella seconda relazione o deducibili *aliunde*. La suddetta specifica giustificazione è, invece, necessaria nella diversa ipotesi di adesione alle conclusioni della prima di due divergenti consulenze tecniche disposte dallo stesso giudice” (Corte Cass., Sezione Lavoro, 13 luglio 2001, n. 9567, Anaclerio c. Inail, *in Riv. it. medicina legale 2002, 206 solo massimata*).

154

“Il giudice, il quale disattenda il parere espresso dal consulente tecnico d'ufficio, ha l'onere di dare di ciò adeguata motivazione, autonomamente e direttamente penetrando nella questione tecnica e di



Il processo tributario
Parte I

- indicare quali conclusioni abbia potuto logicamente dedurre dall'attività istruttoria svolta.

Oggetto di motivazione, pertanto, è non solo la valutazione delle prove, ma anche l'insieme delle conseguenze che da esse il giudice ha potuto trarre.

La motivazione delle conclusioni dovrà essere compatibile con quella il dispositivo, nel senso che fra l'una e gli altri non dovrà potersi riscontrare alcuna soluzione di continuità: una eventuale contraddittorietà motivazionale interna, esattamente come una difformità fra motivazione (complessivamente intesa) e parte dispositiva, costituisce segnale dell'errore in cui è – o potrebbe – essere caduto il giudicante e costituisce, in particolare, tipico *error in procedimento* ricorribile per Cassazione ex art. 360 c. 1 n. 5 c.p.c.;

5. il dispositivo, ossia il *quod decisum*..

La decisione, come detto, non può contraddire la motivazione e, soprattutto, deve esaurire – salvo assorbimento – i motivi di doglianza esposti dal ricorrente. In particolare, la pronuncia può:

- a) riguardare unicamente il processo in quanto tale, ossia contenere una mera declaratoria di illegittimità dell'esercizio dell'azione.

questa giungendo a dare propria, diversa e motivata soluzione. Tuttavia, nel caso in cui il giudice, dopo avere espletato un'indagine tecnica d'ufficio e dopo avere disposto, a seguito delle critiche a questa formulate dalle parti, altra indagine, ritrovi nei fatti nuovamente accertati una conferma del primo parere, può, contestualmente avvalendosi delle due consulenze, non accogliere il secondo parere nella sua interezza, bensì nella misura del riscontro, che del precedente parere egli esige; in tale caso, la giustificazione della decisione è costituita anche dal primo parere" (Corte Cass., Sezione Lavoro, 9 luglio 2003, n. 10816, Inps c. Bottini, *in Giust. civ. Mass. 2003, f. 7-8*).



*Il processo tributario
Parte I*

La declaratoria può investire tanto la carenza di giurisdizione o di competenza quanto l'improcedibilità dell'azione per mancanza di un presupposto processuale o per sopravvenuta carenza dell'interesse ad agire o, ancora, per rinuncia agli atti di causa;

- b) ovvero, investire la questione di diritto sottesa, definendo la controversia anche in punto di merito.

Suscettibili di passare in giudicato – e pertanto di acquisire l'incontrovertibilità che è propria di tale *status* – **sono unicamente le sentenze “di merito”** posto che, per quelle meramente procedurali, non si ha alcun ostacolo alla riproposizione della medesima domanda, seppur, in taluni casi, con alcuni accorgimenti al fine di evitare l'eccezione del *ne bis in idem*.

In ogni caso, la Commissione Tributaria pronuncia anche sulle spese (cfr. art. 15 D. Lgs. 546/1992) secondo il principio della soccombenza, ossia addebitandole alla parte che è risultata soccombente o la cui domanda, comunque, sia stata rigettata¹⁵⁵.

Questa regola può peraltro essere sovvertita dall'applicazione dell'istituto della compensazione di cui all'art. 92 c.p.c. ed anche in questo caso, come del resto avviene in sede processual-civilistica, la relativa decisione non deve essere assistita da una valutazione estremamente puntuale posto che, per la maggioritaria giurisprudenza, in tale materia del giudice gode di una ampia discrezionalità, salvo l'unico limite – che richiede una espressa e puntuale motivazione – dell'addebito totale a carico di parte integralmente vincitrice¹⁵⁶.

¹⁵⁵ “Per non incorrere nel vizio di motivazione il giudice che si discosta dal parere espresso dal c.t.u. su un punto decisivo della controversia deve giustificare il proprio dissenso in modo adeguato” (Corte Cass., Sezione Lavoro, 10 dicembre 2001, n. 15590, Sanzone c. Inail, *in Giust. civ. Mass. 2001, 2119*).

Presupposto essenziale richiesto, seppur tacitamente, dal legislatore per la condanna di una delle parti al ristoro delle spese processuali è che la controparte le abbia effettivamente sostenute. Pertanto, non potrà aversi una pronuncia in tal senso tutte le volte in cui la parte vincitrice (o, comunque, non condannata alle spese neppure in via di compensazione) si sia difesa da sola (a meno che, ovviamente, non si tratti dell'Amministrazione Finanziaria o dell'ente impositore, posto che in tale caso trova applicazione quanto previsto dall'art. 15 c. 2-bis D. Lgs. 546/1992). In tal senso, vedi A. FINOCCHIARO e M. FINOCCHIARO, “Commentario al nuovo contenzioso tributario”, 1996, p. 153.

¹⁵⁶ Corte Cass., 6 febbraio 1982, n. 716, *in Mass. Giust. Civ. 1990*.



*Il processo tributario
Parte I*

Per quanto riguarda, più propriamente, le spese defensoriali, è previsto che, qualora l'Ufficio del Ministero delle Finanze (ora l'Agenzia Fiscale) stia in giudizio per il tramite dei propri funzionari, queste rientrano nell'ambito delle spese legali in una misura pari all'80% degli onorari di avvocato previsti dalla vigente tariffa (nulla è previsto in relazione ai diritti procuratori, con la conseguenza che questi ultimi potranno essere "caricati" in misura intera; *idem* per quanto concerne la maggiorazione forfetaria del 12,5% che, pertanto, potrà essere indicata per intero nella nota spese. Non potranno, all'opposto, essere ovviamente "caricati" gli importi normalmente dovuti a titolo di C.P.A. e di I.V.A.) e siano rimosse mediante iscrizione a ruolo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

La condanna alle spese è obbligatoria e deve essere contenuta, unitamente alla conseguente liquidazione ed indipendentemente da una specifica richiesta in tal senso, nella sentenza o, comunque, nel provvedimento giudiziale con il quale viene concluso un determinato grado di giudizio.

Da tale obbligatorietà discende che, in sua mancanza, la pronuncia sarà viziata, e pertanto suscettibile di gravame, proprio (solo o anche) nella parte in cui non dispone nulla al riguardo. A meno che, ovviamente, non vi sia stata una previa rinuncia delle parti alla liquidazione delle spese processuali¹⁵⁷: in tal caso, infatti, si avrebbe una rinuncia espressa a parte del *thema decidendum* con la conseguenza di bloccare in radice ogni possibilità per il giudice di pronunciare alcunché al riguardo, pena la violazione del divieto di ultrapetizione o extrapetizione.

Preliminare ad ogni altra indicazione è, comunque, l'intestazione "REPUBBLICA ITALIANA – IN NOME DEL POPOLO ITALIANO" (art. 36 c. 1 D. Lgs. 546/1992), dato che, per canone costituzionale (art. 101 c. 1 Cost.), esattamente come una volta la giustizia veniva amministrata in nome del Re-Imperatore, oggi viene amministrata in nome del popolo.

A differenza di quanto avviene nel processo civile – laddove il solo dispositivo viene sottoscritto dal Presidente del collegio¹⁵⁸ mentre la motivazione è stesa e sottoscritta dal relatore

¹⁵⁷ Corte Cass., 21 aprile 1990, n. 3346, *in Mass. Giust. Civ. 1990*.

¹⁵⁸ "La diversità del Presidente sottoscrittore della sentenza rispetto a quello che ha presieduto il Collegio giudicante, richiamato l'art. 59 c. 1 D. Lgs. 546/1992, equivale a mancanza di sottoscrizione e quindi a nullità della sentenza medesima a mente del combinato disposto degli artt. 36 c. 3 D. Lgs. 546/1992 e



Il processo tributario
Parte I

(cfr. art. 276 c. 5 c.p.c.) – in quello tributario **l'intera sentenza** (e pertanto l'intero documento comprensivo di motivazione e dispositivo) **deve essere sottoscritta dal Presidente della Sezione e dal relatore-estensore**, a meno che, ovviamente, il primo non decida di provvedere esso stesso alla materiale redazione ovvero di affidare l'incarico ad altro giudice del collegio (la qual cosa accade nei casi in cui il relatore abbia espresso, in sede di decisione, un voto difforme rispetto a quello del Presidente)¹⁵⁹: di tale decisione, come del sopravvenuto impedimento del relatore-estensore già nominato, deve risultare traccia all'interno della sentenza. **La mancata sottoscrizione costituisce causa di inesistenza della pronuncia, insuscettibile di sanatoria e di correzione** mediante l'apposita procedura di cui agli artt. 287 e ss. c.p.c., **ed ovviamente inidonea a consentire il passaggio in giudicato**¹⁶⁰.

161 c. 2 c.p.c." (C.T.R. Toscana, Sezione VIII, 4 aprile 2000, n. 193, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

"*La mancata sottoscrizione della sentenza di primo grado da parte del relatore/redattore comporta la nullità della stessa* ed il rinvio alla Commissione di primo grado per il giudizio" (C.T.R. Sicilia, Sezione XVIII, 15 ottobre 1999, n. 139, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

¹⁵⁹ "La presunzione di coincidenza delle figure del relatore e dell'estensore della sentenza - posta dall'art. 276 c.p.c. e ribadita dall'art. 119 c. 2 disp. att. c.p.c. - può essere vinta solo dalla dimostrazione, in base alla documentale formulazione della stessa sentenza, dell'intervenuta sostituzione, nella posizione di estensore, del giudice autore della relazione con il presidente, o con altro giudice" (Corte Cass., Sezione Lavoro, 5 agosto 2003, n. 11831, Soc. Stargas Holding c. Inps, in *Giust. civ. Mass. 2003, f. 7-8*).

"Dall'ipotesi in cui la sentenza risulti firmata soltanto dal presidente, senza altra specificazione a questi relativa, e nella intestazione della stessa sia apposta l'indicazione di estensore accanto al nome di uno degli altri componenti del collegio giudicante, possono ricavarsi due soluzioni alternative: che estensore del provvedimento sia stato il giudice indicato come estensore, ed in tal caso la sentenza è nulla perché manca la menzione del presidente relativa all'impedimento dell'estensore a sottoscrivere, come richiesto dagli art. 132 c.p.c. e 119 disp. att. c.p.c.; che estensore sia stato lo stesso presidente, ed anche in tale caso la sentenza è nulla, in quanto alla sottoscrizione del presidente non è aggiunta la qualifica di estensore, la quale soltanto può far vincere la presunzione di coincidenza delle figure di relatore ed estensore posta dall'art. 276 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c." (Corte Cass., Sezione Lavoro, 8 maggio 2003, n. 7045, Ministero dell'Interno c. Mastantuono, in *Giust. civ. Mass. 2003, f. 5*).

¹⁶⁰ "*L'omessa sottoscrizione della sentenza da parte del Presidente del collegio ne determina la nullità assoluta ed insanabile per mancanza di un requisito formale essenziale, equiparabile all'inesistenza del provvedimento*, che pertanto, anche se l'omissione è involontaria, non è emendabile con la procedura di correzione degli errori materiali" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 13 maggio 2004, n. 9113, Ministero delle Finanze c. Soc. Duegi, in *Giust. civ. Mass. 2004, f. 5*).

"Deve essere dichiarata inesistente la decisione non sottoscritta dal Presidente della Commissione Tributaria di I grado e gli atti vanno rimessi alla stessa per il nuovo giudizio" (C.T.R. Sicilia, Sezione XXII, 10 marzo 2001, n. 312, in *Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).



*Il processo tributario
Parte I*

Una volta pronunciata, la sentenza viene resa pubblica mediante deposito, nel suo testo integrale, presso la Segreteria della Commissione, adempimento, questo, che dovrebbe intervenire entro il termine (ordinatorio¹⁶¹) di 30 giorni dalla deliberazione; una volta depositata, **il dispositivo viene comunicato alle parti, nei successivi 10 giorni, ad opera della Segreteria della Commissione Tributaria, in versione integrale presso i domicili eletti e comunque con il rispetto delle forme di cui agli artt. 16 e 17 D. Lgs. 546/1992.**

La comunicazione ad opera della Segreteria è un adempimento di fondamentale importanza al fine di portare le parti a conoscenza dell'avvenuta pronuncia, ma non determina conseguenze in ordine alla decorrenza del termine "lungo" per l'impugnazione¹⁶²: il richiamo operato dall'art. 38 c. 3 D. Lgs. 546/1992 all'art. 327 c. 1 c.p.c. determina che **il termine annuale (al quale si applica comunque la sospensione feriale) inizi a decorrere dalla data di pubblicazione (ossia di deposito) della sentenza**, a nulla valendo una eventuale mancata comunicazione della stessa¹⁶³.

¹⁶¹ Comm. Trib. Centrale, 12 dicembre 1979, n. 13200, in *Boll. Trib. 1980, p. 942*; Comm. Trib. Centrale, 11 ottobre 1979, n. 9738, in *Comm. Trib. Centrale 1979, I, 513*; Comm. Trib. Centrale, 1 settembre 1988, n. 6087, in *Comm. Trib. Centrale 1988, I, 665*; Comm. Trib. Centrale, 9 aprile 1987, n. 3089, in *Comm. Trib. Centrale 1987, I, 195*; Comm. Trib. Centrale, 27 ottobre 1984, n. 9174, in *Comm. Trib. Centrale 1984, I, 710*; Comm. Trib. Centrale, 10 maggio 1983, in *Giur. Imp. 1983, 860*; Comm. Trib. Centrale, 16 ottobre 1978, n. 16346, in *Comm. Trib. Centrale 1978, I, 559*.

¹⁶² "In materia di contenzioso tributario, il termine breve per l'impugnazione decorre per effetto non già della comunicazione del dispositivo della sentenza da parte della segreteria della commissione bensì soltanto della notificazione della sentenza eseguita a richiesta di parte; in difetto di detta notificazione trova quindi applicazione il termine annuale di decadenza dall'impugnazione di cui all'art. 327 c.p.c., richiamato dall'art. 38 c. 3 D. Lgs. 546/1992" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 26 marzo 2002, n. 4333, Brusaferrero c. Ministero delle Finanze, in *Giust. civ. Mass. 2002, 527*).

¹⁶³ "Nel processo tributario regolato dal d.P.R. 636/1972, trova applicazione il termine annuale di decadenza dall'impugnazione, decorrente dalla pubblicazione della sentenza, fissato dall'art. 327 c.p.c., anche in difetto di espliciti richiami alla disposizione del codice - come quello, operato dall'art. 38 c. 3 D. Lgs. 546/1992, recante la nuova disciplina del contenzioso tributario - in quanto espressione del generale principio di certezza, in base al quale occorre consentire entro termini ragionevoli l'impugnabilità delle decisioni" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 9 dicembre 2002, n. 17498, Bettolla e altro c. Ministero delle Finanze, in *Giust. civ. Mass. 2002, 2148*).

"Il termine per l'impugnazione di una sentenza, quando questa non sia stata notificata, è di un anno dalla sua pubblicazione ed il termine di un anno scade con lo spirare del giorno corrispondente a quello in cui è stata pubblicata la sentenza (art. 327 c. 1 c.p.c.), anche se non sia stata effettuata la comunicazione prevista dall'art. 37 D. Lgs. 546/1992. Tuttavia, per effetto della sospensione feriale (art. 1 L. 742/1969), il termine annuale risulta implicitamente portato ad un anno e quarantasei giorni



Il processo tributario
Parte I

Tale principio soffre un'eccezione nei confronti di parte resistente contumace a causa della nullità della notifica del ricorso introduttivo o dell'avviso di fissazione di udienza: in tali casi, le eventuali impugnazioni possono essere proposte – previa dimostrazione dell'intervenuta nullità – anche oltre il termine “lungo” come sopra previsto.

Le parti possono comunque sostituire al termine “lungo” di cui sopra **il più breve termine di 60 giorni** di cui all'art. 51 c. 1 c.p.c. **decorrente dalla notifica a controparte del testo integrale della sentenza**¹⁶⁴. Per ottenere tale risultato, la parte interessata deve chiedere alla

per la neutralizzazione del periodo dal primo agosto al 15 settembre e prolungato di un ulteriore analogo periodo quando l'ultimo giorno venga a cadere dopo l'inizio del nuovo periodo feriale” (C.T.R. Toscana, Sezione II, 19 gennaio 2002, n. 132, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹⁶⁴ “In tema di contenzioso tributario, l'omessa indicazione, nella relazione di notificazione della sentenza della commissione tributaria, della persona, ad istanza della quale ne è stata effettuata la consegna all'ufficiale giudiziario, deve ritenersi irrilevante ai fini della validità della notificazione della stessa” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 12 ottobre 2001, n. 12454, Ministero delle Finanze c. Cottarelli, *in Giust. civ. Mass. 2001, 1736*).

“Nell'attuale disciplina del processo tributario, ai fini della decorrenza del termine <breve> per impugnare la sentenza della commissione tributaria, di cui all'art. 51 c. 1 D. Lgs. 546/1992, occorre procedere secondo lo schema prefigurato dall'art. 38 c. 2 D. Lgs. 546/1992 del medesimo decreto, ossia è necessaria la notificazione della sentenza <ad istanza di parte> (e cioè, della parte personalmente o del suo procuratore in giudizio) <a norma degli art. 137 ss. c.p.c.>, vale a dire eseguita dall'ufficiale giudiziario (<le notificazioni, quando non è disposto diversamente, sono eseguite dall'ufficiale giudiziario>: art. 137, comma 1, c.p.c.). La formulazione dell'art. 38 c. 2 consente di escludere immediatamente la possibilità di ricorrere, per la notificazione della sentenza, alle forme previste nel precedente art. 16 c. 3 e 4, proprio perché esse costituiscono eccezioni alla regola generale di cui al comma 2 dello stesso articolo, riprodotta tal quale nell'art. 38” (Corte Cass., Sezione Tributaria, 2 maggio 2001, n. 6166, Ministero delle Finanze c. Scarpa, *in Giust. civ. Mass. 2001, 914*).

“In tema di notificazione ad istanza di parte, anche alla specifica fattispecie della notificazione della sentenza della Commissione Tributaria, al fine della decorrenza del termine d'impugnazione, sono applicabili i principi del processo ordinario, secondo cui l'attività d'impulso del procedimento di notificazione - la quale consiste essenzialmente nella consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario - può essere delegata anche verbalmente dal soggetto legittimato (e cioè, dalla parte personalmente o dal suo procuratore in giudizio) ad altro soggetto; sicché, in tal caso, l'omessa indicazione, nella relazione di notificazione, della persona che ha eseguito materialmente la predetta attività, ovvero della sua qualità di incaricato del soggetto legittimato, è irrilevante ai fini della validità della notificazione, se, alla stregua dell'atto da notificare, risulti ugualmente la parte ad istanza della quale essa deve ritenersi effettuata (e tanto si verifica, in ogni caso, per l'atto di citazione, per il ricorso per cassazione e, in genere, per gli atti di parte destinati alla notificazione), con la conseguenza che le predette omissioni non determinano inesistenza o nullità della notificazione. Infatti - posto che la sentenza della commissione tributaria deve contenere <l'indicazione.. delle parti e dei loro difensori se vi sono> (art. 36 c. 2 n. 1 D. Lgs. 546/1992; cfr. anche art. 132, c. 2 n. 2 c.p.c.) - l'omessa



Il processo tributario
Parte I

Segreteria della Commissione tante copie autenticate della pronuncia quante sono le parti processuali cui la notificazione deve essere effettuata; dette copie, che devono essere rilasciate entro 5 giorni dalla richiesta, devono essere notificate ad istanza della parte¹⁶⁵, nelle forme di cui agli artt. 137 e ss. c.p.c. (e, pertanto, tramite U.N.E.P.¹⁶⁶), con successivo deposito della prova dell'avvenuta

indicazione, nella relazione di notificazione della sentenza, della persona, ad istanza della quale ne è stata effettuata la consegna all'ufficiale giudiziario, deve ritenersi irrilevante ai fini della validità della notificazione della stessa, posto che, nelle ipotesi in cui le due parti del processo (contribuente ed ufficio tributario) ed i loro eventuali difensori debbono essere indicati, *ex lege*, nell'atto da notificare (copia autentica della sentenza, appunto), l'iniziativa del procedimento della sua notificazione non può che imputarsi, quale che sia la formula < sintetica > utilizzata dall'ufficiale giudiziario (ad es., < richiesto come in atti >. o formule analoghe), sulla base dell'atto stesso da notificare, all'altra < parte > rispetto al soggetto destinatario dell'atto medesimo" (Corte Cass., Sezione Tributario, 17 aprile 2001, n. 5648, Ministero delle Finanze c. Soc. Finterm, *in Giust. civ. Mass. 2001, 806*).

¹⁶⁵ **A decorrere dal 1° gennaio 2000**, giorno di entrata in funzione delle Agenzie Fiscali, le notifiche dirette a queste ultime devono essere effettuate presso l'ufficio dotato di legittimazione passiva nel processo eventualmente instaurando, ovverosia lo stesso ufficio locale (in persona del direttore *pro-tempore*) che ha emesso l'atto già impugnato in primo grado ovvero, qualora oggetto di notifica sia una sentenza emessa da una Commissione Tributaria Regionale, l'ufficio centrale, in persona del direttore generale *pro-tempore*, presso la sua sede legale.

In ogni caso, non essendo dotata l'Avvocatura dello Stato dal potere di rappresentanza processuale *ex lege* delle Agenzie Fiscali, la notifica della sentenza operata presso gli uffici dell'Avvocatura Distrettuale o Centrale anziché presso le competenti sedi dell'Agenzia interessata è affetta dalla più radicale nullità. "La notifica della sentenza di secondo grado, ai fini della decorrenza del termine breve per ricorrere per cassazione, va distinta dalla notifica del ricorso. Infatti, mentre la prima notifica attiene ancora alla fase del giudizio di merito (per cui la sentenza va notificata a che e' stato parte in quel giudizio) la seconda notifica, dalla quale si verifica la pendenza del ricorso, deve essere effettuata al soggetto legittimato a stare nel giudizio di cassazione. Pertanto, e' inammissibile il ricorso per cassazione notificato all'Avvocatura dello Stato anziché all'Agenzia delle entrate, poiché quest'ultima - non obbligata ad avvalersi del patrocinio dell'avvocatura - ha acquistato la titolarità dei rapporti, poteri e competenze di natura tributaria prima esercitati dal Ministero delle finanze e dai suoi uffici" (Corte Cass., Sezione V, 6 ottobre 2004, n. 19970, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*)

"Il termine di decadenza della legge per la notifica del ricorso per cassazione decorre dalla notifica della sentenza della Cassazione tributaria regionale all'ufficio territoriale dell'Agenzia delle entrate anziché all'Avvocatura distrettuale dello Stato competente per territorio" (Corte Cass., Sezione V, 1 luglio 2004, n. 12075, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

¹⁶⁶ "In tema di contenzioso tributario, l'art. 38 c. 2 D. Lgs. 546/1992, non ripetendo, in ordine alle modalità di notificazione delle sentenze delle commissioni tributarie, la integrale formulazione di cui al precedente art. 16 - il quale consente, in via generale, anche le notifiche a mezzo posta, - legittima soltanto la notificazione della sentenza secondo il dettato di cui ai richiamati artt. 137 e ss. c.p.c., con la conseguenza che la notificazione eseguita a mezzo del servizio postale non è idonea a far decorrere il termine breve per l'impugnazione stabilito dall'art. 51 D. Lgs. 546/1992" (Corte Cass., Sezione V, 9 settembre 2004, n. 18149, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

"In tema di contenzioso tributario, è valida la notificazione della sentenza della Commissione tributaria regionale eseguita all'ufficio finanziario (nella specie ufficio I.V.A.) a mezzo posta dall'ufficiale giudiziario addetto all'ufficio notificazioni presso tribunale ubicato nella stessa circoscrizione della Commissione regionale, ma diverso da quello ubicato nella stessa sede della Commissione regionale,



*Il processo tributario
Parte I*

notificazione, nei 30 giorni seguenti, sempre presso la Segreteria della Commissione decidente, la quale provvederà ad inserirla nel fascicolo d'ufficio.

L'esecuzione delle sentenze di primo grado.

Le sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie Provinciali sono immediatamente esecutive anche in pendenza del termine per proporre appello, seppur con i limiti e secondo le modalità previste dall'art. 68 D. Lgs. 546/1992.

Tale disciplina distingue le ipotesi di sentenza favorevole all'ente impositore o al concessionario per la riscossione rispetto a quelle di pronuncia favorevole al contribuente.

Nel primo caso, ossia quando la sentenza sancisce il diritto, anche parziale, di procedere alla riscossione delle somme già fatte oggetto di atti tributari, l'ente impositore potrà provvedere a riscuotere, a seguito del deposito della sentenza (senza, pertanto, necessità di provvedere alla previa notifica della medesima):

- una somma pari a 2/3 di quanto dovuto a titolo di tributo ed interessi corrispettivi/moratori (calcolati secondo quanto previsto dalle singole leggi d'imposta), nei casi in cui le singole leggi d'imposta prevedano la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio;
- negli altri casi, l'intero importo dovuto a titolo di tributo ed interessi.

Per quanto concerne la **SANZIONE PECUNIARIA**, in virtù del richiamo operato dall'art. 19 c. 1 D. Lgs. 546/1992 trova applicazione la stessa disciplina di cui sopra, con l'unica particolarità

atteso che, non esistendo un ufficiale giudiziario addetto alla Commissione regionale, non ricorre nel caso una ipotesi di incompetenza territoriale, e che l'art. 38 D. Lgs. 546/1992, che disciplina il nuovo contenzioso tributario, sancisce in via generale che gli atti processuali possono notificarsi pure direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta



*Il processo tributario
Parte I*

che l'ente impositore può sospendere l'esecuzione a seguito di una propria valutazione discrezionale sulla bontà della sua pretesa e sull'affidabilità del soggetto debitore.

In caso, invece, di sentenza favorevole al contribuente, la sua esecutività non è tanto collegata al deposito quanto alla notificazione all'ente impositore o al concessionario per la riscossione: l'art. 68 c. 2 D. Lgs. 546/1992, infatti, prevede che questi debbano provvedere al rimborso del tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla Commissione (e tale ipotesi può ben verificarsi anche in caso di ricorso contro la sola cartella esattoriale, allorché questa venga comunque portata ad esecuzione nelle more dell'istruttoria processuale) **entro il termine di 90 giorni decorrenti dal ricevimento della notifica.**

L'inutile decorso di tale termine non autorizza, per contro, il contribuente ad esperire il particolare rimedio del ricorso per ottemperanza, posto che questo è dato unicamente nei confronti delle sentenze ormai passate in giudicato. Peraltro, nulla vieta al contribuente di utilizzare la sentenza di prime cure emessa dal giudice tributario, come sopra visto provvisoriamente esecutiva, quale titolo fondante una procedura esecutiva di stampo civilistico, ovviamente nei casi in cui ciò sia possibile (vedi oltre).

Detta procedura è – come *ictu oculi* evidente – applicabile alle sole sentenze che comportano il sorgere di una obbligazione restitutoria, totale o parziale, a carico dell'ente impositore o del concessionario per la riscossione. Viceversa, laddove ad esse non consegua tale obbligazione (perché, ad esempio, il provvedimento di accertamento o la cartella esattoriale non sono mai stati portati concretamente ad esecuzione), **l'efficacia è immediata** e pertanto l'ente impositore o il concessionario si trovano nella materiale impossibilità di perseguire la pretesa tributaria, potendo solo ricorrere in sede di gravame contro la sentenza di prime cure.

F) LE VICENDE ANOMALE DEL PROCESSO TRIBUTARIO: SOSPENSIONE, INTERRUZIONE ED ESTINZIONE.

raccomandato con avviso di ricevimento, senza ricorso all'ufficiale giudiziario" (Corte Cass., Sezione I, 28 aprile 1999, n. 4276, Ministero delle Finanze c. Soc. Saba, *in Giust. civ. Mass. 1999, 968*).



Il processo tributario
Parte I

La sospensione dell'iter processuale (art. 39 D. Lgs. 546/1992).

Come già detto, la giurisdizione del giudice tributario è tendenzialmente piena, nel senso che si estende ad ogni aspetto della controversia portata alla sua attenzione, con possibilità di decidere autonomamente tutte le necessarie questioni pregiudiziali¹⁶⁷, indipendentemente dal fatto che involgano un diritto soggettivo o un interesse legittimo.

A tale disciplina, il legislatore fa una espressa eccezione per i casi in cui:

- sia stata presentata querela di falso contro un documento depositato agli atti;
- ovvero sia necessario decidere in via pregiudiziale di una questione concernente lo stato o la capacità delle persone, purché non si tratti della capacità di stare in giudizio.

La particolare disciplina sopra richiamata, peraltro, trova applicazione solo in ordine alla regolamentazione dei rapporti fra il processo tributario e quello civile. Come infatti riconosciuto dalla ormai univoca giurisprudenza¹⁶⁸, quelli fra processi tributari trovano regolamentazione

¹⁶⁷ "Ai sensi dell'art. 39 D. Lgs. 546/92 la possibilità di sospensione del processo tributario per pregiudizialità è ammessa solo in presenza di querela di falso o di questione sullo stato o la capacità delle persone. Di conseguenza, in tutti gli altri casi, spetta al giudice tributario, qualora non sia intervenuto alcun giudicato esterno, la prerogativa di risolvere le questioni pregiudiziali in base ai poteri istruttori suoi propri" (C.T.P. Salerno, Sezione XV, 12 gennaio 2004, n. 332, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹⁶⁸ "In tema di contenzioso tributario, l'art. 39 D. Lgs. 546/1992 - secondo il quale il processo è sospeso soltanto <quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio> - regola unicamente i rapporti esterni, ovverosia i rapporti tra processo tributario e processi non tributari, mentre, in ordine ai rapporti tra processi tributari, trova applicazione, in virtù del disposto dell'art. 1 del citato D.Lgs. 546/1992, la disciplina dettata dall'art. 295 c.p.c." (Corte Cass., Sezione V, 6 settembre 2004, n. 17937, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"Anche nel processo tributario, intanto si può parlare di <questione incidentale pregiudiziale>, in quanto la questione <pregiudiziale> pendente dinanzi ad altro giudice tributario abbia il carattere della <incidentalità> necessaria nell'ambito del giudizio principale. Se invece la <questione> è oggetto diretto del *petitum* nell'ambito di entrambi i due diversi procedimenti, allora la fattispecie si risolve, a seconda dei casi, in un'ipotesi di <litispendenza> o di <continenza>, e come tale deve essere disciplinata. Più in particolare, quando poi, vertendosi in ipotesi di <continenza>, non si renda



Il processo tributario
Parte I

unicamente nella disciplina di cui all'art. 295 e ss. c.p.c. che, pertanto, è, per tale ipotesi, *in toto* applicabile. Il giudice dovrà pertanto sospendere il processo in tutti i casi in cui dinanzi a sé stesso ovvero ad altro giudice (sempre tributario) penda una causa "presupposta", ossia una controversia alla cui definizione è ontologicamente collegata – sì da non poter essere decisa in modo indipendente – quella di cui si tratta.

possibile l'applicazione dello strumento della *reductio ad unum* dei due procedimenti previa riunione degli stessi, per il fatto che essi risultino pendenti in gradi diversi, allora la incidentalità della causa <contenuta> diviene presupposto per l'applicazione in via estensiva dell'art. 295 c.p.c.. Ad un tal riguardo, ad una tale applicazione dell'art. 295 c.p.c. nel processo tributario non si pone di ostacolo la formulazione limitativa di cui art. 39 D.Lgs. 546/1992" (Corte Cass., Sezione V, 18 luglio 2002, n. 10509, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"La sospensione necessaria del processo tributario è ammissibile anche al di fuori dei casi contenuti nella previsione limitativa dell'art. 39 D. Lgs 546/1992, che indica le ipotesi tipiche di sospensione necessaria del processo tributario, poiché tale disposizione, pur nell'interpretazione restrittiva datane dalla giurisprudenza della corte costituzionale, espressa nelle sentenze n. 31/1998 e nelle ordinanze n. 8, 136 e 330 del 1999 con le quali si è escluso che essa contenga norme in contrasto con la costituzione, non esclude l'applicazione della norma generale del codice di rito" (Corte Cass., Sezione V, 22 novembre 2001, n. 14788, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"La norma di cui all'art. 39 D. Lgs. 546/1992 (a mente della quale <il giudizio tributario è sospeso quando sia presentata querela di falso, o debba essere, in via pregiudiziale, decisa una questione sullo stato o la capacità delle persone diversa dalla capacità di stare in giudizio>), imponendo la collocazione del processo tributario in fase di quiescenza fino a quando le indicate questioni pregiudiziali non si traducano in giudizio pregiudiziale di pertinenza del giudice ordinario e comunque fino a quando tale giudizio non sia definito, costituisce, in realtà, una deroga - in ipotesi predeterminate - al criterio secondo cui le questioni pregiudiziali sono risolte, *incidenter tantum*, dal giudice munito di giurisdizione sulla domanda, ed attiene, pertanto, ai rapporti tra giurisdizione tributaria ed altra giurisdizione, senza ostare, per l'effetto, all'operatività, anche nel rito tributario, dell'art. 295 c.p.c., giusta rinvio alle norme del codice di rito di cui all'art. 1, c. 2, del citato D. Lgs. 546/92, come stabilito dalla Corte costituzionale 26 febbraio 1998, n. 31 e 21 gennaio 1999, n.8)" (Corte Cass., Sezione V, 22 giugno 2001, n. 8567, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"Anche nel processo tributario, intanto si può parlare di <questione incidentale pregiudiziale>, in quanto la questione <pregiudiziale> pendente dinanzi ad altro giudice tributario abbia il carattere della <incidentalità> necessaria nell'ambito del giudizio principale. Se invece la <questione> è oggetto diretto del *petitum* nell'ambito di entrambi i due diversi procedimenti, allora la fattispecie si risolve, a seconda dei casi, in un'ipotesi di <litispendenza> o di <continenza>, e come tale deve essere disciplinata. Più in particolare, quando poi, vertendosi in ipotesi di <continenza>, non si renda possibile l'applicazione dello strumento della *reductio ad unum* dei due procedimenti previa riunione degli stessi, per il fatto che essi risultino pendenti in gradi diversi, allora la incidentalità della causa <contenuta> diviene presupposto per l'applicazione in via estensiva dell'art. 295 c.p.c.. Ad un tal riguardo, ad una tale applicazione dell'art. 295 c.p.c. nel processo tributario non si pone di ostacolo la formulazione limitativa di cui art. 39 D. Lgs. 546/1992" (Corte Cass., Sezione V, 30 ottobre 2000, n. 14281, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

Ad ogni modo, quanto diversa possa essere la disciplina “sostanziale” della sospensione, quella procedurale è unica e trova integrale regolamentazione negli artt. 42 e 43 D. Lgs. 546/1992 secondo i quali viene dichiarata con DECRETO se pronunciata direttamente dal Presidente ovvero con ORDINANZA se pronunciata dal *plenum* della Sezione adita e determina un vero e proprio “blocco” dell’attività processuale, tanto è vero che **non può essere compiuto alcun atto “del processo”**.

La giurisprudenza è ormai costantemente schierata nel ritenere affetti dalla più radicale nullità tutti gli atti compiuti in violazione di tale “blocco”. Nondimeno, il riferimento fatto agli atti “del processo” rende chiaro come, pur nel corso della sospensione, le parti restino comunque libere di porre in essere atti di diritto sostanziale (e così, ad esempio, l’ente impositore potrà, qualora non sia stata concessa la provvisoria sospensione, portare ad esecuzione la propria pretesa tributaria mediante iscrizione a ruolo della controparte) nonché di depositare memorie e documenti presso la Segretaria della Commissione, pur sapendo, in tale ultimo caso, che non potranno essere oggetto di alcun provvedimento fino al momento della ripresa del processo.

Il “blocco” comporta anche l’**interruzione del decorso di ogni termine, non solo processuale ma anche sostanziale**, ex art 42 c. 2 D. Lgs. 546/1992; tale effetto si protrae fino al momento della presentazione dell’istanza di riassunzione che, ai sensi di quanto disposto dal successivo art. 43, rivolta al Presidente della Sezione dinanzi la quale pende il procedimento, deve essere depositata direttamente presso la Segreteria della Commissione Tributaria (senza previa notifica a controparte) **entro il termine perentorio di 6 mesi decorrenti dal giorno in cui è venuta a cessare la causa che ha determinato la sospensione**, ossia (generalmente) dal momento del passaggio in giudicato della sentenza che definisce il diverso procedimento in attesa dell’esito del quale era stata disposta la sospensione.

A seguito del deposito dell’istanza di riassunzione, il Presidente provvede agli adempimenti di cui all’art. 30 D. Lgs. 546/1992, ossia:

- fissa l’udienza di trattazione;



Il processo tributario
Parte I

- nomina il relatore;
- ordinando alla Segreteria di darne comunicare alle parti secondo quanto previsto dall'art. 31.

L'istanza di riassunzione può anche contenere – in assenza di specifici divieti in tal senso – la richiesta di fissazione della trattazione in pubblica udienza: in tale ipotesi, l'istanza dovrà essere previamente notificata alle controparti costituite ai sensi dell'art. 33 c. 1 D. Lgs. 546/1992 e successivamente depositata presso la Segreteria della Commissione Tributaria.

Ovviamente, ai fini della riassunzione, **l'adempimento da compiere entro il termine semestrale di cui al richiamato art. 43 c. 1 D. Lgs. 546/1992 è il deposito** non essendo a tal fine sufficiente la sola notificazione a controparte (posto che tale adempimento non è previsto per l'istanza di riassunzione ma per la sola richiesta di trattazione in pubblica udienza).

Per quanto riguarda le modalità per mezzo delle quali viene rilevata l'ormai intervenuta estinzione del processo, non viene ripetuta la curiosa disposizione di cui all'art. 307 c. 4 c.p.c. per la quale, pur trattandosi di questione rilevabile *ex officio*, la parte interessata resta comunque soggetta all'onere di farla rilevare **prima di ogni altra difesa**, con la conseguente impossibilità per il decidente di rilevare *iussum iudicis* la relativa questione.

L'art. 45 c. 4 D. Lgs. 546/1992, infatti, testualmente dispone che l'estinzione del processo “per inattività delle parti è **rilevata anche d'ufficio** solo nel grado in cui si verifica” senza prevedere nulla in ordine ad un eventuale onere di allegazione a carico delle parti.

L'interpretazione letterale di tale disposizione porterebbe a concludere che sia operante il principio della libera rilevabilità da parte del giudice, pur in presenza dell'imprescindibile limite temporale costituito dal “grado processuale” in cui si è verificata la causa estintiva. In realtà, la



Il processo tributario
Parte I

migliore dottrina¹⁶⁹, confortata (purtroppo) dalla maggiore giurisprudenza¹⁷⁰, interpretano l'art. 45 D. Lgs. 546/1992 alla luce di quanto previsto dall'art. 307 c. 4 c.p.c. e, pertanto, nel senso di

¹⁶⁹ "La disposizione suscita non pochi dubbi interpretativi quanto alla sua portata precettiva, dovendosi in particolare chiedere se la stessa, nel riconoscere al giudice la possibilità di rilevare la fattispecie estintiva entro il limite temporale del grado di giudizio in cui la fattispecie stessa si è verificata, implicitamente non vada intesa come volta ad attribuire la possibilità di sollevare l'eccezione di estinzione per la prima volta anche nei successivi gradi di giudizio. In proposito, di estrema utilità ai fini chiarificatori si rivela il raffronto con la corrispondente disciplina processual-civilistica. ...*omissis*... La soluzione adottata dal legislatore tributario è destinata a sollevare non poche perplessità e riserve quanto alla sua intima *ratio*. Ancora una volta, illuminante si rivela la comparazione con il processo civile. Com'è noto, il radicale mutamento di disciplina introdotto nell'art. 307 c.p.c. con la novella del 1950 risponde ad una ben precisa esigenza di economicità processuale. Al riguardo, occorre tenere presente che, da un lato, l'art. 310 c. 1 c.p.c. dispone che l'estinzione opera sul giudizio ma non sull'azione; e che, dall'altro, l'art. 2945 c. 3 c.c. prevede che, in caso di estinzione del giudizio, la domanda originaria mantiene il suo effetto interruttivo (ma non già quello sospensivo) della prescrizione del diritto fatto valere: dunque, quando il giudizio si estingue, il termine di prescrizione del diritto sottostante ha da computarsi partendo dal giorno di proposizione della domanda introduttiva del giudizio estinto. Tutto ciò comporta che l'estinzione del giudizio non impedisce la riproposizione dell'azione tutte le volte in cui, nel corso del giudizio dichiarato estinto, non si sia maturato un nuovo termine prescrizionale di esercizio del diritto di contestazione. Preso atto di ciò, il legislatore processual-civilistico, per evitare un inutile moltiplicarsi di processi, ha rimesso al convenuto la valutazione in ordine all'effettiva utilità di sollevare l'eccezione di estinzione del recesso: è evidente, infatti, che solo costui avrà un qualche interesse alla spendita dell'eccezione solo qualora l'estinzione del giudizio precluda altresì alla controparte la possibilità di riproporre l'azione per intervenuta maturata prescrizione del relativo diritto. Dunque, in sede civile, la rilevanza processuale della fattispecie estintiva del giudizio è rimessa totalmente all'eccezione di parte, giacché la stessa è l'unica che ha interesse (ed è in grado di) valutare la convenienza a sollevare un'eccezione che, pur estinguendo il giudizio, può non impedire all'avversario la riproposizione dell'azione, laddove non se ne siano già maturati i termini prescrizionali. Quando si abbia presente ciò, la scelta del legislatore tributario si rivela in tutta la sua bizzarria. Malgrado, infatti, l'attribuzione del potere di rilevazione della fattispecie estintiva anche alla commissione ex officio possa apparire giustificata dalla circostanza che, in ambito tributario, all'estinzione del giudizio si accompagna di regola anche l'estinzione dell'azione per sopravvenuta maturazione dei termini decadenziali di impugnazione dell'atto amministrativo, ciò non è vero in assoluto: in particolare, dovendosi escludere nel settore delle azioni di rimborso soggette, com'è noto, al termine prescrizionale di esperimento. Di talché, in questo campo, potrà verificarsi il caso che anche alla declaratoria ex officio di estinzione del giudizio sul credito da rimborso fatto valere dal contribuente si accompagni la riproposizione dell'azione da parte del contribuente stesso, poiché il termine di prescrizione del diritto fatto valere è ancora in corso di maturazione" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 377 e ss.).

¹⁷⁰ "Anche nel nuovo processo tributario, essendo l'istituto della interruzione del processo regolato secondo le linee del codice di rito civile, è applicabile il principio, formatosi sulla disciplina corrispondente per il processo civile ordinario, secondo cui le norme che disciplinano l'interruzione del processo sono preordinate a tutela della parte colpita dal relativo evento, con la conseguenza che difetta d'interesse l'altra parte a dolersi dell'irrituale continuazione del processo (Corte Cass., Sezione V, 28 maggio 2001, n. 7216, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

onerare la parte che ha interesse all'estinzione a presentare apposita eccezione, ritenendo così non suscettibile di rilievo *ex officio* la questione.

Indipendentemente dalle modalità per mezzo delle quali la questione viene rilevata, in ogni caso l'estinzione è pronunciata:

- dal Presidente della Sezione con apposito decreto.

Vista la dinamica del processo tributario, che la pronuncia presidenziale potrà riscontrarsi nel solo caso in cui la questione venga affrontata in sede di esame preliminare ex art. 27 c. 2 D. Lgs. 546/1992 o, comunque, in un momento in cui non è ancora stata stabilita la data dell'udienza di discussione.

Il decreto (cfr. art. 28 e 45 c. 4 D. Lgs. 546/1992) non è appellabile ma è, come visto, suscettibile di reclamo al collegio il quale decide con sentenza o ordinanza a seconda dei casi;

- ovvero, direttamente dalla Commissione Tributaria adita, questa volta con sentenza.

Per quanto riguarda **le spese del giudizio estinto, al giudice è preclusa l'effettuazione del c.d. "giudizio prognostico di soccombenza virtuale"** basata sulla valutazione della bontà della pretesa originariamente azionata, con la conseguenza che resteranno integralmente compensate fra le parti.

La sospensione volontaria (art. 296 c.pc.).

"Anche nel nuovo processo tributario, essendo l'istituto della interruzione del processo regolato secondo le linee del codice di rito civile, è applicabile il principio, formatosi sulla disciplina corrispondente per il processo civile ordinario, secondo cui le norme che disciplinano l'interruzione del processo sono preordinate a tutela della parte colpita dal relativo evento, con la conseguenza che



*Il processo tributario
Parte I*

Un dubbio permane in ordine all'applicabilità dell'art. 296 c.p.c. il quale dà facoltà alle parti di richiedere, con istanza congiunta, la **SOSPENSIONE FACOLTATIVA DEL PROCESSO** per un periodo complessivamente non superiore a 4 mesi.

Nel processo civile, questa facoltà è spesso usata allorché fra le parti pendano trattative per la definizione bonaria della controversia, la qual cosa, di per sé, al di fuori delle ipotesi di conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 D. Lgs. 546/1992 dovrebbe essere, a puro rigor di logica, inconfigurabile nell'ambito del processo tributario.

Nondimeno, tutti sappiamo come, spesso, la pretesa tributaria sia oggetto di serrate trattative fra il contribuente e l'ente impositore: in mancanza di recise prese di posizione in senso contrario, non vedo personalmente alcuna particolare ragione per negare l'applicazione dell'art. 296 c.p.c. anche al processo tributario, con l'unico accorgimento che, ovviamente, l'istanza di riassunzione di cui 43 D. Lgs. 546/1992 dovrà essere presentata secondo le modalità di cui all'art. 297 c. 2 c.p.c., ossia **almeno 10 giorni prima la scadenza del termine di sospensione volontaria indicato dalle parti.**

L'interruzione (art. 40 D. Lgs. 546/1992).

Diversa dalla sospensione è l'interruzione, disciplinata, per quanto riguarda il processo tributario, dall'art. 40 D. Lgs. 546/1992 in modo quasi del tutto coincidente con la previsione di cui all'art. 299 e ss. c.p.c..

In particolare, il processo si interrompe a seguito:

difetta d'interesse l'altra parte a dolersi dell'irrituale continuazione del processo" (Corte Cass., Sezione V, 23 maggio 2001, n. 7007).



*Il processo tributario
Parte I*

- del venir meno, per morte o altra causa, ovvero della perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti¹⁷¹, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante ovvero la cessazione di tale rappresentanza.

In tali ipotesi, l'interruzione avviene automaticamente, per il solo fatto dell'evento, in tutti i casi in cui la parte (necessariamente diversa dall'ufficio tributario, dato che nei confronti di questo non può verificarsi un evento interruttivo ma, semmai, una successione a titolo particolare nel processo, come accaduto a seguito dell'istituzione delle Agenzie Fiscali) sta in giudizio personalmente, conformemente alla previsione generale di cui all'art. 300 c. 3 c.p.c.¹⁷²; qualora, invece, la presenza in giudizio sia mediata dalla presenza del difensore abilitato, la causa interruttiva, per avere effetto ai fini processuali, deve essere da questi dichiarata direttamente in udienza o con apposita memoria depositata presso la Segreteria.

E' da sottolineare come l'art. 40 c. 2 D. Lgs. 546/1992 non richieda, in caso di comunicazione per iscritto dell'interruzione, la previa notifica alle controparti costituite, essendo sufficiente il semplice deposito.

Nel caso in cui la parte sia rappresentata in giudizio da un difensore tecnico, la dichiarazione di interruzione deve essere fatta da questi, non essendo sufficiente, ai fini di cui si tratta, al

¹⁷¹ "La dichiarazione di fallimento integra l'ipotesi di cui al c. 2 dell'art.40 D. Lgs. 546/92 (perdita della capacità processuale) con la conseguenza che il processo deve essere interrotto ai sensi dell'art. 41 del D. Lgs. 546/92" (C.T.R. Lazio, Sezione XXIX, ordinanza 15 febbraio 2001, n. 1, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it)

¹⁷² "In caso di decesso del ricorrente nelle more del giudizio di primo grado, prima dell'udienza di discussione, tale circostanza impone l'automatica interruzione del processo ex art. 40 c. 2 D. Lgs. 546/1992. Di conseguenza, la sentenza è improduttiva di effetto nei confronti degli eredi e deve ritenersi nulla. La violazione delle norme previste per la partecipazione degli eredi al giudizio di primo grado ha pregiudicato il diritto ad una regolare costituzione del contraddittorio. Legittima quindi è la rimessione della causa alla C.T.P." (C.T.R. Toscana, Sezione VIII, 26 giugno 2000, n. 28, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

comunicazione operata da una delle altre parti processuali o del suo difensore¹⁷³ ovvero, ancora, la privata scienza del giudice;

- della morte, della radiazione o della sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 12 D. Lgs. 546/1992.

Qualora l'evento colpisca la persona del difensore, l'interruzione ha luogo automaticamente senza necessità di espressa comunicazione in udienza ovvero in forma scritta mediante deposito presso la Segreteria della Commissione.

Non si ha invece alcuna interruzione nel caso in cui la parte privata risulti essere assistita da una pluralità di difensori tecnici (che risultino, ovviamente, abilitati all'esercizio dell'attività in ragione dello specifico *petitum* processuale) posto che, in tal caso, non si ha alcuna ragione per ritenere compresso il diritto di difesa.

Le cause interruttive spiegano effetto solo intervengono (cfr. art. 40 c. 3 D. Lgs. 546/1992, del resto conforme la principio dettato in via generale dall'art. 300 c. 5 c.p.c.):

- prima dell'ultimo giorno utile per il deposito delle memorie, ossia almeno 10 giorni liberi prima dell'udienza di trattazione, allorché questa si svolga in camera di consiglio;
- ovvero, in caso di trattazione in pubblica udienza, dopo la discussione.

¹⁷³ "Anche nel nuovo processo tributario, essendo l'istituto della interruzione del processo regolato secondo le linee del codice di rito civile, è applicabile il principio, formatosi sulla disciplina corrispondente per il processo civile ordinario, secondo cui le norme che disciplinano l'interruzione del processo sono preordinate a tutela della parte colpita dal relativo evento, con la conseguenza che difetta d'interesse l'altra parte a dolersi dell'irrituale continuazione del processo" (Corte Cass., Sezione V, 28 maggio 2001, n. 7216, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it; assolutamente conforme in tal senso, Corte Cass., Sezione V, 23 maggio 2001, n. 7007, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

Il perché è evidente: in tali ipotesi, infatti, non si ha alcun *vulnus* del diritto alla difesa costituzionalmente riconosciuto ai singoli cittadini posto che per essi sarebbe comunque impossibile tentare di incidere ulteriormente sulla libertà valutativa del giudice.

E sempre per la stessa ragione è previsto che le cause interruttive *de quibus* tornino ad avere efficacia nei casi in cui, a seguito della discussione o della camera di consiglio, la Commissione Tributaria decida, per le ragioni le più diverse, di rimettere la causa in istruttoria senza, pertanto, pronunciare sentenza.

Come la sospensione, anche l'interruzione comporta il blocco di ogni attività processuale, con conseguente nullità degli atti compiuti in violazione di esso e l'ovvia interruzione di ogni termine, sia sostanziale sia processuale, fino al momento della presentazione dell'istanza di riassunzione che, come già visto, deve essere depositata **entro il termine perentorio di 6 mesi decorrenti dal giorno in cui è venuta a cessare la causa che ha determinato l'interruzione.**

Particolare è il caso in cui una delle sopra citate cause interruttive intervenga **nel corso del termine** per la proposizione del ricorso.

Premesso che gli unici ad aver rilievo, in questo caso, sono gli eventi relativi alla persona della parte processuale o del suo rappresentante sostanziale (ovviamente del solo contribuente e mai dell'ufficio tributario), restando del tutto indifferenti quelli relativi alla persona del suo difensore tecnico, l'art. 40 c. 4 D. Lgs. 546/1992 dispone **l'automatica proroga del termine previsto per la presentazione del ricorso per un periodo di 6 mesi a decorrere dalla data dell'evento.**

La rinuncia agli atti del ricorso (art. 44 D. Lgs. 546/1992).

A differenza delle due ipotesi precedenti, che comportano solo una temporanea sospensione dell'iter processuale, anche se idonea a diventare definitiva allorché il processo non



Il processo tributario
Parte I

venga riassunto nel termine stabilito, efficacia immediatamente estintiva ha la rinuncia agli atti del ricorso.

Tale rinuncia – che, per ovvie ragioni, può essere operata **solo dal ricorrente ed ha valenza solo processuale e non anche sostanziale**¹⁷⁴ - per spiegare effetto estintivo deve:

1. essere univoca e dunque non soggetta ad interpretazioni plurivoche;
2. incondizionata o soggetta ad una condizione già verificatasi;
3. avere forma scritta *ad substantiam*, a meno che, ovviamente, non sia resa in udienza direttamente dalla parte o dal suo rappresentante, non importa se legale o processuale, munito di sufficienti poteri in tal senso (ossia munito di procura speciale).

Se resa fuori udienza, infatti, l'art. 44 c. 4 D. Lgs. 546/1992 prevede che la dichiarazione sia:

- sottoscritta dalle parti personalmente ovvero da un loro procuratore speciale e, se vi sono, dai rispettivi difensori;
- depositata presso la Segreteria della Commissione Tributaria adita.

A tale regola fa eccezione la rinuncia agli atti proveniente dal funzionario presente in rappresentanza dell'Amministrazione Finanziaria: in tale ipotesi, infatti, la giurisprudenza ormai maggioritaria ritiene non necessario il rilascio di una espressa ulteriore procura in tal

¹⁷⁴ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 367; R. VACCARELLA, "Rinuncia agli atti", in *Enc. Dir., Milano, XL, pp. 967 e ss.*
Nondimeno, occorre sottolineare come, nel processo tributario, caratterizzato, come quello amministrativo, dalla presenza di termini decadenziali molto brevi per l'impugnazione dell'atto, la rinuncia al ricorso – seppur di effetto diretto limitato alla sola fattispecie processuale – di fatto abbia quasi sempre una ripercussione in ambito sostanziale nel senso di non rendere più possibile la presentazione di una doglianza ovvero la vicenda sottesa al processo.



*Il processo tributario
Parte I*

senso ritenendo, all'opposto, il relativo potere direttamente contenuto nella "nomina" a meno che, ovviamente, dalla stessa non risulti il contrario¹⁷⁵.

A differenza dell'estinzione determinata dalla mancata riassunzione nei termini (ossia per inattività delle parti ex art. 45 D. Lgs. 546/1992), quella conseguente alla rinuncia agli atti ingenera una conseguenza alquanto "spiacevole" per il rinunciante in quanto, in mancanza di uno specifico accordo in senso contrario intervenuto tra le parti e portato a conoscenza del giudice, **comporta l'obbligo di rimborso alla controparte di tutte le spese fino a quel momento incontrate**, come determinate dal Presidente della Sezione o dalla Commissione Tributaria con apposita ordinanza non impugnabile avente valore di titolo esecutivo e, come tale, suscettibile di esecuzione forzata.

Meritevole di particolare attenzione è il problema dell'**estinzione conseguente ad annullamento in autotutela dell'atto dell'ente impositore o del concessionario per la riscossione contro il quale viene presentato ricorso**.

¹⁷⁵ "Il Funzionario Tributario, avente la VIII q.f., autorizzato in via generale <a rappresentare l'Amministrazione Finanziaria presso la Commissione Tributaria Regionale>, senza alcuna specificazione limitativa o restrittiva di poteri, ha la facoltà di rinunciare all'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria" (Corte Cass., Sezione V, 14 aprile 2004, n. 7082, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"La dichiarazione di rinuncia al ricorso resa in pubblica udienza del rappresentante dell'amministrazione finanziaria, ancorché non espressamente dotato del relativo potere nell'atto di delega, ha efficacia estintiva del giudizio" (Corte Cass., Sezione V, 25 marzo 2004, n. 6039, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"In tema di contenzioso tributario, premesso che, in sede di pubblica udienza, non è in linea di principio vietato alle parti di rendere dichiarazioni di rinuncia in ordine alla materia del contendere nella forma della dichiarazione a verbale, al funzionario rappresentante dell'amministrazione finanziaria deve essere riconosciuto il potere di rinunciare, in detta sede, al ricorso in appello proposto dall'ufficio, anche in assenza di delega specifica al riguardo - con conseguente legittimità, in caso di accettazione della rinuncia da parte del contribuente, della dichiarazione di estinzione del processo ex art. 44 D. Lgs. 546/1992 - atteso il rilievo esterno da attribuire all'attività del funzionario rispetto alle parti con cui entra in relazione, anche in considerazione dei principi di collaborazione e buona fede tra contribuente e fisco sanciti dall'art. 10 L. 212/2000" (Corte Cass., Sezione V, 15 marzo 2004, n. 5270, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

Fino a pochi mesi or sono, infatti, la giurisprudenza era quasi unanimemente orientata nel ricondurre tale fattispecie non all'istituto della rinuncia agli atti ma, al contrario, a quello della cessazione della materia del contendere ex art. 46 D. Lgs. 546/1992; a ciò conseguiva la compensazione integrale delle spese le quali, pertanto, restavano a carico della parte che le ha anticipate¹⁷⁶, senza alcuna possibilità per il decidente di valutare la correttezza dell'operato dell'ente o del concessionario¹⁷⁷.

¹⁷⁶ "L'esercizio del potere di auto annullamento dell'atto illegittimo da parte dell'amministrazione finanziaria, con conseguente cessazione della materia del contendere alla stregua dell'art. 46 D. Lgs. 546/1992, non trova alcun limite di ordine normativo, non essendo dato desumere da detta disposizione, in particolare, che il provvedimento debba intervenire nelle more del giudizio di primo grado e non quando esso si sia concluso, atteso che la normativa è ispirata proprio al favore per la deflazione del contenzioso, tanto da stabilire in via generale all'art. 46, comma terzo - con una previsione ritenuta dalla Corte costituzionale non contrastante con gli artt. 3, 24 e 97 Cost. - che le spese del giudizio restano a carico della parte che le ha anticipate" (Corte Cass., Sezione V, 4 febbraio 2005, n. 2305, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"In tema di contenzioso tributario, l'annullamento nel corso del processo, da parte dell'ufficio erariale, dell'atto impugnato, in via di autotutela, non costituisce rinuncia al processo stesso, bensì integra la specifica - ed ontologicamente diversa - fattispecie della cessazione della materia del contendere, caratterizzata dal venir meno del contrasto tra le parti e, quindi, dell'interesse delle stesse alla pronuncia del giudice. Ne consegue che, ai sensi dell'art. 46 D. Lgs. 546/1992, l'estinzione del giudizio per cessazione del contendere comporta che non si faccia luogo a liquidazione di spese a favore di una parte o dell'altra, ma che si disponga la compensazione delle spese" (Corte Cass., Sezione V, 1 dicembre 2004, n. 19695, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"L'avvenuta definizione in via amministrativa del rapporto tributario contestato in sede giurisdizionale fa venir meno la materia del contendere che il giudice deve dichiarare ai sensi dell'art. 46 D. Lgs. 546/92" (C.T.R. Lazio, Sezione XIV, 2 febbraio 2004, n. 74, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"La cessazione della materia del contendere, per venir meno dell'oggetto del giudizio, nelle ipotesi di sopravvenuto annullamento d'ufficio dell'atto impugnato, in via di autotutela, durante il processo pendente dinanzi al Giudice Tributario, comporta l'estinzione del giudizio e l'applicazione del sistema normativo processualtributario, in particolare dell'art. 46 D. Lgs. 546/1992, con conseguente compensazione delle spese di giudizio" (C.T.P. Macerata, Sezione II, 13 novembre 2003, n. 114, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"In tema di contenzioso tributario, l'annullamento nel corso del processo, da parte dell'ufficio erariale, dell'atto impugnato, in via di autotutela, non costituisce rinuncia al processo stesso, bensì integra la specifica - ed ontologicamente diversa - fattispecie della cessazione della materia del contendere, caratterizzata dal venir meno del contrasto tra le parti e, quindi, dell'interesse delle stesse alla pronuncia del giudice. Ne consegue, ai sensi dell'art. 46 D. Lgs. 546/1992, l'estinzione del giudizio e l'applicazione, in ordine al regime delle spese del giudizio estinto, della regola (c. 3 del medesimo art. 46) secondo cui le stesse <restano a carico della parte che le ha anticipate> - nel senso che le spese anticipate da ciascuna parte non sono ripetibili dalla controparte, - senza che tale disciplina possa dar luogo a dubbi di legittimità costituzionale" (Corte Cass., Sezione V, 12 novembre 2003, n. 16987, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



*Il processo tributario
Parte I*

Più di recente, è – fortunatamente – emerso un filone giurisprudenziale di opposto tenore – destinato a scardinare l’interpretazione, ormai invalsa, per la quale l’istituto della rinuncia al ricorso è applicabile solo in esito ad un comportamento o ad una attività del solo ricorrente – **che riconduce le conseguenze dell’annullamento in autotutela all’art. 44 D. Lgs. 546/1992, con tutte le ovvie conseguenze in tal senso, specie in punto di liquidazione delle spese.**

I sostenitori di tale nuovo filone, sicuramente più “pericoloso” per gli enti impositori ed i concessionari per la riscossione, giungono alla soluzione sopra prospettata facendo perno sui seguenti passaggi logici¹⁷⁸:

- non vi è alcun riferimento normativo che porti ad escludere, dal campo di applicazione dell’art. 44 D. Lgs. 546/1992, la rinuncia agli atti determinata dal venir meno della pretesa tributaria in conseguenza di un comportamento dell’ente o del concessionario.

E’ pur vero il primo periodo del c. 2 di detto articolo testualmente prevede che “il ricorrente che rinuncia” debba rimborsare le spese alle altre parti, salvo sempre il diverso accordo fra queste intervenuto; nondimeno, il riferimento letterale deve essere inteso in senso atecnico ed,

“Non può invocarsi il principio della soccombenza virtuale per gravare delle spese di lite l’Amministrazione Finanziaria la quale, esercitando il suo potere di autotutela, ha revocato l’accertamento tributario ed ha richiesto l’estinzione del processo per cessata materia del contendere. Le spese di lite restano a carico della parte che le ha anticipate, in applicazione del disposto dell’art. 46 c. 3 D. Lgs. 546/1992, di cui la Corte Costituzionale ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale con sentenza n. 53, del 09.12.1998” (C.T.R. Toscana, Sezione VIII, 17 luglio 2002, n. 71, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“Nei giudizi estinti per cessazione della materia del contendere, le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate” (C.T.R. Sicilia, Sezione XVIII, 18 marzo 2002, n. 83, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹⁷⁷ “L’art. 46 D. Lgs. 546/1992 priva il giudice del potere di decidere in merito al comportamento ingiustificato di una delle parti che ha dato stura ad un processo da evitare” (C.T.R. Lombardia, Sezione XXIII, 25 febbraio 2003, n. 35, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹⁷⁸ “Se l’Ufficio a seguito di ricorso per ottemperanza spontaneamente provvede all’esecuzione, provocando la cessata materia del contendere, le spese del giudizio di ottemperanza vanno liquidate in base al principio della soccombenza virtuale, non essendo applicabile nel caso la previsione di cui all’art. 46 D. Lgs. 546/92 che prevede che esse rimangano a carico della parte che le ha anticipate” (C.T.P. Bologna, Sezione XVI, 29 gennaio 2005, n. 48, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

in particolare, considerarsi correlato alla qualità di parte e non alla specifica posizione (di ricorrente o resistente) assunta nel corso del processo;

- l'art. 46 D. Lgs. 546/1992 trova applicazione nei soli casi di cessazione della materia del contendere non conseguente ad un comportamento volontario di una delle parti¹⁷⁹.

In un caso come quello in esame, caratterizzato da una cessazione di *petitum* conseguente al comportamento della controparte (che così facendo implicitamente ammette l'erroneità del proprio operato), non è possibile parlare di mancanza di collegamento fra la vicenda estinta e la precisa volontà in tal senso di una delle parti, con conseguente inapplicabilità dell'art. 46 D. Lgs. 546/1996 e derivata riconducibilità della questione nell'unica disposizione che, *expressis verbis*, disciplina l'estinzione conseguente alla specifica volontà di parte: ossia l'art. 44 D. Lgs. 546/1996.

Questo nuovo filone giurisprudenziale sembra, peraltro, perdere parte del proprio *appeal* a seguito **dell'intervento demolitorio operato dalla Corte Costituzionale sull'art. 46 D. Lgs. 546/1992, dichiarato parzialmente illegittimo, sotto il profilo della legittimità costituzionale, nella parte in cui non prevede**, in fase di declaratoria dell'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere, **di operare un giudizio sulla bontà della pretesa fatta valere dall'ente impositore o dal concessionario per la riscossione ai fini della pronuncia alle spese previa prospettazione del giudizio di soccombenza virtuale**¹⁸⁰.

¹⁷⁹ "L' art. 46 D. Lgs. 546/1992, che dispone l'automatica compensazione delle spese di giudizio, non si applica in caso di rinuncia dell'Amministrazione finanziaria agli atti del processo, poiché detta disposizione riguarda le sole ipotesi di cessazione della materia del contendere per fatti non imputabili alla volontà delle parti, trovando invece applicazione l'art. 44 D. Lgs. 546/1992, che comporta l'obbligo di rifondere le spese alla controparte, salvo la diversa volontà delle parti" (C.T.R. Campania, Sezione XXII, 10 febbraio 2003, n. 87, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹⁸⁰ "È costituzionalmente illegittimo l'art. 46 c. 3 D. Lgs. 546/1992 nella parte in cui preclude ai giudici tributari, nella declaratoria di estinzione della controversia per cessazione della materia del contendere, di condannare l'Amministrazione virtualmente soccombente al pagamento delle spese, perché lede il principio di ragionevolezza ex art. 3" (Corte Cost., 12 luglio 2005, n. 274, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

E' chiaro che laddove al giudice venga riconosciuta la possibilità di sindacare le ragioni per le quali l'ente o il concessionario rinunciano alla propria pretesa - con conseguente possibilità di condannare gli stessi alle spese in caso di *mala gestio* - viene meno anche una delle (se non la) ragioni di giustizia sostanziale¹⁸¹ che hanno portato parte della giurisprudenza a scardinare il precedente orientamento volto a riconoscere l'applicabilità *sine limes* dell'art. 46 D. Lgs. 546/1992 all'estinzione conseguente ad annullamento in autotutela; ovviamente, pienamente valide restano le altre considerazioni sopra richiamate, con la conseguenza che, in oggi, non è ancora possibile dire se il citato *revirement* sia destinato a consolarsi ovvero, al contrario, a tornare nell'oblio e, pertanto, non è al momento chiaro se l'esercizio dell'autotutela determini l'estinzione per rinuncia agli atti ex art. 44 D. Lgs. 546/1992 o per cessazione della materia del contendere (come sembrerebbe più logico) ex art. 46 D. Lgs. 546/1992 come modificato a seguito dell'intervento integrativo della Corte Costituzionale.

¹⁸¹ "Occorre prima di tutto, sostengono i giudici costituzionali, considerare che il processo tributario è ispirato, non diversamente da quello civile o amministrativo, al principio di responsabilità per le spese di giudizio, così come dimostrano l'art. 15 D. Lgs. 546/1992, secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese, salvo il potere di compensare del giudice tributario, e l'art. 44 del medesimo D. Lgs., secondo cui in caso di rinuncia al ricorso il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo. La compensazione *ope legis*, nel caso di cessazione della materia del contendere, rende inoperante il principio di cui sopra e finisce quindi per tradursi in un privilegio, non giustificato, per la parte che pone in essere un comportamento (ritiro dell'atto da parte dell'amministrazione o acquiescenza della pretesa tributaria nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento delle altrui ragioni, con conseguente ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata obbligata ad avvalersi del nuovo rito tributario dell'assistenza tecnica del difensore. Del resto l'intrinseca ragionevolezza della norma in questione più volte richiamata, emerge ancor di più, secondo i giudici di legittimità, anche dal raffronto con la disciplina prevista per l'ipotesi di annullamento o riforma dell'atto, in via di autotutela, nel corso del processo amministrativo che ha caratteristiche sostanzialmente identiche a quello tributario avente anch'esso analoga natura impugnatoria. Ebbene, l'art. 23 L. 1034/1971 dispone, in fattispecie identiche a quella di cui trattasi, che <il T.A.R. da atto della cessata materia del contendere e provvede sulle spese> anche, naturalmente, dichiarandone la compensazione laddove ne ricorrano i presupposti. Ne consegue quindi, rilevano infine i giudici costituzionali, che la norma in questione risulta lesiva proprio del principio di ragionevolezza riconducibile all'articolo 3 della Costituzione e ne va quindi dichiarata l'illegittimità costituzionale nella parte in cui si riferisce all'ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge dovendo la commissione tributarie, in queste residue ipotesi, pronunciarsi sulle spese di giustizia ex art. 15 c. 1 D. Lgs. 546/1992" (Gianluca Gambogi, "Soccombenza virtuale: arriva la svolta. Spese, case l'obbligo di compensazione", in *Diritto & Giustizia*, n. 32/2005, p. 21 e ss.).



*Il processo tributario
Parte I*



*Il processo tributario
Parte I*

GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA ALLE DECISIONI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

La conformazione dell'ente impositore alle decisioni dei giudici tributari è - o dovrebbe essere, stante il principio di legalità dell'azione amministrativa - spontanea. Nondimeno, talvolta, tale adeguamento non interviene con la conseguenza che il contribuente si trova nella necessità di ottenere tutela dalla prepotenza (o ignavia, a seconda dei punti di vista) della propria ex controparte processuale.

Per garantire la posizione del cittadino-contribuente, il legislatore ha mutuato un istituto tipico del processo amministrativo: il **GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA**.

Questo altro non è se non una “parentesi di merito nell'attività giurisdizionale esecutiva”¹⁸², posto che si tratta di un procedimento appartenente alla giurisdizione esclusiva nel quale il giudice dispone di un potere di indagine particolarmente penetrante che coinvolge il *modus operandi* dell'ente impositore e la conseguente attività spiegata, con possibilità di esercitare pregnanti poteri sostitutivi, in via diretta ovvero mediante nomina di commissario *ad acta*¹⁸³.

¹⁸² “Il giudizio di ottemperanza va inteso come una specie del più vasto genere dei giudizi di esecuzione. La giurisdizione del giudice tributario in sede di ottemperanza va intesa come giurisdizione esclusiva di merito. Esclusiva, perché la competenza viene data al solo giudice fiscale, in presenza beninteso dei presupposti, l'esistenza cioè di un giudicato e di una inottemperanza. E' una giurisdizione di merito in quanto l'indagine del giudice si fa particolarmente pregnante, fino a coinvolgere l'esame dell'intera attività amministrativa e fino a consentire l'esercizio di poteri sostitutivi” (C.T.R. Emilia Romagna, Sezione IV, 4 luglio 2002, n. 107, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

I punti di contatto e le differenze fra l'ottemperanza amministrativa e l'ottemperanza tributaria.

Giova precisare che l'istituto *de quo* è previsto ad esclusiva tutela del contribuente dato che l'ente impositore, per portare ad esecuzione una sentenza ormai passata in giudicato o una sentenza ancora *in disputandum* (in questo caso, però, nei limiti di cui all'art. 68 D. Lgs. 546/1992), può procedere direttamente con le forme dell'esecuzione esattoriale, ossia mediante iscrizione a ruolo e successiva notifica della cartella esattoriale¹⁸⁴.

Altra caratteristica particolare del giudizio di ottemperanza è che – similmente a quanto previsto per quello di cui agli artt. 37 L. 1034/1971 e 90 e ss. R.D. 642/1907¹⁸⁵ – **è previsto solo per le sentenze ormai passate in giudicato** e, pertanto, il contribuente non può ricorrervi in caso di sentenza non ancora consolidata o, ancor peggio, impugnata.

¹⁸³ C.T.R. Emilia Romagna, Sezione IV, 4 luglio 2002, n. 107, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.

¹⁸⁴ A seguito dell'approvazione del D.L. 203/2005, dall'1 ottobre 2006 gli odierni concessionari per la riscossione cesseranno di esercitare le loro funzioni, le quali saranno assorbite da una società inizialmente *in toto* in mano pubblica, la Riscossioni S.p.A., la quale potrà operare o direttamente mediante propri uffici e funzionari ovvero rilevando quote di partecipazione maggioritaria (ovvero interi rami d'azienda, se la relativa attività è esercitata da istituti bancari) delle odierne società concessionarie.

¹⁸⁵ "Il giudizio di ottemperanza è istituito che si è sviluppato sul terreno della giustizia amministrativa e del processo svolgentesi davanti ai T.A.R. ed al Consiglio di Stato, talché è naturale che ad esso il legislatore tributario si sia ispirato nell'operarne il trapianto nel nostro processo. E tuttavia non si possono nascondere le profonde differenze intercorrenti fra l'uno e l'altro giudizio. Invero, alla stregua dell'opinione prevalente, il giudizio di ottemperanza esperibile davanti ai giudici amministrativi ha natura e funzioni del tutto peculiari, dal momento che esso assomma in sé i caratteri del processo di cognizione e di uno speciale processo di esecuzione; ciò in quanto in questa sede detti giudici, al fine di dare compiuta tutela alle situazioni giuridiche soggettive lese dall'atto amministrativo illegittimo, intervengono in sostituzione dell'amministrazione inadempiente, per porre in essere in sua vece gli atti all'uopo indispensabili, in modo da assicurare l'esecuzione del *dictum* contenuto nella sentenza. Diversamente, nel processo tributario si tratta solo di dare vita all'attività meramente esecutiva avente ad oggetto la restituzione delle somme indebitamente percepite e, dunque, quivi non si rinvencono aspetti cognitivi bensì soltanto aspetti esecutivi, collocandosi il giudizio di ottemperanza in un rapporto di pura e semplice alternativa con l'esecuzione della sentenza di condanna per il tramite dell'ordinario processo di esecuzione disciplinato dal c.p.c." (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffrè 1997*, p. 602).



Il processo tributario
Parte I

Ricorrendo una simile eventualità, infatti, il contribuente non avrebbe altro mezzo se non quello di insorgere contro la pretesa dell'ente impositore attivando un processo tutt'affatto nuovo, anche se *ex implicito* collegato a quello che lo ha visto (in modo non ancora definitivo) vittorioso, che dovrebbe concludersi, indipendentemente dall'esito del processo "madre", con la soccombenza dell'ente per mancanza del titolo, non potendo, al contrario, essere sospeso in attesa della definizione del primo.

A tale principio fa peraltro eccezione il caso in cui la sentenza, benché non ancora *in toto* divenuta incontrovertibile, sia passata in giudicato limitatamente ad alcuni punti a cagione di mancata specifica impugnazione in sede di appello o di ricorso per Cassazione (c.d. giudicato parziale): **il giudizio di ottemperanza è ammissibile per la parte ormai coperta da giudicato**¹⁸⁶.

L'inadempimento "qualificato" quale condizione di procedibilità del giudizio di ottemperanza.

Premesso quanto sopra, occorre sottolineare come non ogni inadempimento dell'ente impositore sia *ex se* ricorribile in ottemperanza.

L'art. 70 c. 2 D. Lgs. 546/1992, infatti, dispone che tale strumento sia utilizzabile solo qualora risulti integrata una ben determinata condizione di procedibilità, ossia:

¹⁸⁶ "L'art. 70 D. Lgs. 546/1992, il quale detta la disciplina del giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie passate in giudicato, non limita l'iniziativa delle parti alla sola ipotesi di pronuncia definitiva esaustiva dell'intera controversia, bensì consente l'attuazione coattiva anche di singole parti o capi autonomi della sentenza, rispetto ai quali si sia formato il giudicato interno, l'esistenza del quale va accertata dal giudice dell'ottemperanza - nell'ambito dei suoi poteri di verifica dei presupposti processuali della domanda - anche in assenza della relativa certificazione di cancelleria o segreteria. Inoltre, nel caso di sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, deve ritenersi che l'esecuzione forzata ordinaria, secondo le norme del codice di procedura civile, e l'esecuzione in sede tributaria, mediante il giudizio di ottemperanza disciplinato dalla norma sopra citata, costituiscano mezzi di tutela concorrenti e cumulabili, esperibili, quindi, anche contestualmente, affinché la pretesa creditoria espressa nel giudicato sia puntualmente



Il processo tributario
Parte I

- **LA SCADENZA DEL TERMINE CONCESSO DALLA LEGGE PER LO SPONTANEO ADEGUAMENTO DA PARTE DELL'ENTE IMPOSITORE ALL'OBBLIGO POSTO A SUO CARICO DALLA SENTENZA¹⁸⁷.**

E' necessaria, per il venire in essere di tale condizione, la presenza di una specifica disposizione "di legge" per la conformazione spontanea dell'ente impositore al *dictum* del giudice.

Il collegamento fra tale previsione e la L. 241/1990 (ed in particolare l'art. 2 c. 3 di questa, dedicato proprio alla disciplina del termine di adozione del provvedimento finale) è *ictu oculi* evidente: e proprio in funzione di tale collegamento ritengo che, alla luce delle modifiche subite, in oltre quindici anni di vita, dalla L. 241/1990, il riferimento fatto alla "legge" dall'art. 70 c. 2 D. Lgs. 546/1992 sia da intendere in senso atecnico, con la conseguenza che la condizione di procedibilità può dirsi integrata anche nei casi in cui l'ente impositore non addivenga allo spontaneo adeguamento entro il termine prescritto con disposizione di secondo grado (poco importa se costituita da un D.M., come prevedeva la L. 241/1990 nel testo anteriore alla L. 15/2005, o da un d.P.R., come prevede il testo oggi in vigore);

- **IN MANCANZA DI TALE TERMINE, IL DECORSO DI 30 GIORNI DALLA DATA DI MESSA IN MORA DELL'ENTE IMPOSITORE STESSA A MEZZO DI UFFICIALE GIUDIZIARIO.**

attuata in via coattiva" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 14 gennaio 2004, n. 358, Assoc. culturale Minerva c. Comune di Milano, *in Giust. civ. Mass. 2004, f. 1*).

¹⁸⁷ "Passata in giudicato la decisione emessa dalla Commissione Tributaria Centrale, il ricorrente, in ragione del silenzio dell'ufficio adito, può proporre ricorso per l'ottemperanza solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento, da parte dell'ufficio finanziario o dell'ente locale, dell'obbligo posto a carico della sentenza. Mancando tale termine, solo dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo ufficiale giudiziario. Mancando in sentenza l'indicazione di un termine, non essendosi preventivamente provveduto alla costituzione in mora a mezzo ufficiale giudiziario dell'ufficio contro cui e' stata emessa la decisione, il ricorso presentato è inammissibile" (C.T.R. Emilia Romagna, Sezione I, 30 aprile 1999, n. 124, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

Si tratta, nella mente del legislatore, di una ipotesi residuale anche se, nella pratica, è quella che maggiormente si riscontra, per lo meno dall'esame dei repertori delle Commissioni Tributarie.

Il termine *de quo* inizia a decorrere dal momento in cui l'ente impositore riceve l'atto di messa in mora che, per essere valido a tali fini, deve essere notificato a mezzo di ufficiale giudiziario.

Trattasi di adempimento prescritto a pena di improcedibilità del giudizio di ottemperanza e, secondo dottrina e giurisprudenza assolutamente costanti, non è suscettibile di equipollenti: non potrà pertanto essere ritenuto sufficiente l'invio da parte del contribuente, anche se in piego raccomandato, dell'atto di messa in mora ovvero la sua consegna diretta all'ufficio interessato. *Mutatis mutandis*, non viene ritenuto idoneo il c.d. ATTO DI SIGNIFICAZIONE E DIFFIDA STRAGIUDIZIALE che, spesso e volentieri, i legali (invero poco esperti) inviano, quasi che si trattasse di una normale messa in mora ex art. 1218 c.c.¹⁸⁸.

Per quanto concerne il *dies a quo* dal quale decorre il detto termine di 30 giorni, trova applicazione il disposto di cui all'ultimo periodo dell'art. 16 c. 5 D. Lgs. 546/1992: dovendo l'atto notificato diventare conoscibile, da parte del destinatario, al fine di spiegare gli effetti voluti dal legislatore (ossia che l'adempimento spontaneo degli obblighi), **il termine non potrà che decorrere dal momento in cui la diffida è stata effettivamente e ritualmente notificata all'ente impositore** non potendo invece ritenersi soddisfatto il presupposto allorché lo *spatium* temporale risulti essere trascorso solo in relazione al momento della consegna all'ufficiale giudiziario.

Diverso è il problema del giudizio di ottemperanza attivato mediante deposito agli atti della sola "velina" attestante la consegna all'ufficiale giudiziario: in tale ipotesi, come accade nel processo civile la cui disciplina è applicabile in via sussidiaria, nulla osta a che il giudice



Il processo tributario
Parte I

ordini al ricorrente il deposito dell'attestazione di avvenuta notifica dichiarando rituale l'azione solo qualora accerti che, al momento dell'instaurazione del contraddittorio, erano già trascorsi i 30 giorni dal ricevimento della diffida o, altrimenti, dichiarando l'improcedibilità della domanda.

In ogni caso, la possibilità di agire in ottemperanza è esclusa qualora l'obbligo di adeguamento dell'ente impositore sia ormai estinto per prescrizione ovvero per altre ragioni. Classico caso è il rimborso di indebiti tributari¹⁸⁹: ai sensi di quanto prescritto dall'art. 2953 c.c., la

¹⁸⁸ C.T.R. Lazio, Sezione XXV, 12 luglio 2004, n. 2, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.

¹⁸⁹ Per giurisprudenza maggioritaria, **il ricorso per ottemperanza non è esperibile nei casi in cui l'Amministrazione Finanziaria sia stata condannata unicamente al pagamento di una somma in denaro e l'adempimento di tale obbligo non comporti valutazioni discrezionali o di merito**, essendo possibile, in tali casi, solo il rimedio dell'esecuzione forzata – basata sul titolo costituito dalla sentenza – di cui agli artt. 474 e ss. c.p.c..

“E' improponibile il ricorso per il giudizio di ottemperanza per l'adempimento, da parte dell'ufficio del Ministero delle Finanze o dell'ente locale impositore, degli obblighi sanciti da sentenza passata in giudicato che condanna l'A.F. al pagamento di una somma di denaro. L'inciso <salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per le sentenze di condanna> del primo comma dell'art. 70 D. Lgs. 546/1992, fa ritenere che non sussista infatti l'alternativa tra quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza costituente titolo esecutivo per il pagamento ed il ricorso al giudizio di ottemperanza per le prestazioni di pagamento, per il quale dovrà farsi ricorso all'art. 480 e ss. c.p.c. L'ottemperanza potrà invece essere richiesta per prestazioni diverse dal mero pagamento” (C.T.R. Toscana, Sezione XXX, 2 dicembre 2002, n. 79, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“Nel caso in cui vi e' una sentenza di condanna al pagamento di una somma da parte dell'Amministrazione finanziaria o c'e' l'obbligo di rimborso di somme indebitamente percepite da parte di quest'ultima il contribuente creditore non può fare ricorso al giudizio di ottemperanza” (C.T.P. Foggia, Sezione X, 6 marzo 2001, n. 121, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

In dottrina: BELLAGAMBA, “Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996”, *Torino 1996*, p. 212; BELLÉ, “Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1994, I, 245 (“Il nuovo processo tributario ha voluto individuare rimedi diversi per situazioni differenti, ammettendo il ricorso all'istituto dell'esecuzione forzata, regolata dal c.p.c., per le condanne definitive al pagamento di somme di denaro – art. 69 – ed il giudizio di ottemperanza, regolato dall'art. 70, per l'adempimento di altri obblighi di fare scaturenti da sentenze tributarie passate in giudicato. Non sarebbe pertanto ipotizzabile giudizio di ottemperanza per ottenere l'esecuzione di una sentenza di condanna al pagamento di somme”); MERCATALI, “La nuova normativa sul contenzioso tributario: riflessioni a caldo sulle linee guida del nuovo processo e sulla problematica emergente”, in *riv. Dir. Trib.* 1993, I, 233.

In senso diametralmente contrario si stagliano alcune sentenze per le quali **la scelta tra il rimedio del giudizio di opposizione e l'esecuzione forzata è rimessa** – ovviamente nei soli casi in cui ciò sia materialmente possibile – **al contribuente**.

“Per quanto attiene alla questione se il giudizio di ottemperanza ex art. 70 D. Lgs. 546/1992 debba essere preceduto o no da un'azione esecutiva, si afferma che il giudizio di ottemperanza e' un giudizio a carattere generale, che può essere facoltativamente scelto dal contribuente senza pregiudizialità e

preclusione alcuna e senza che abbisogni delle formalità proprie del giudizio di esecuzione (richiedendosi soltanto i presupposti di cui al citato art. 70" (C.T.R. Lombardia, Sezione I, 9 novembre 2001, n. 462, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

Tale filone trova forte addentellato in altrettanto forte dottrina: TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffrè 1997*, p. 602 ("Non si possono nascondere le profonde differenze intercorrenti fra il [giudizio di ottemperanza in sede amministrativa ed in sede tributaria]. Invero, alla stregua dell'opinione prevalente, il giudizio di ottemperanza esperibile davanti ai giudici amministrativi ha natura e funzioni del tutto peculiari, dal momento che esso assomma in sé i caratteri del processo di cognizione e di uno speciale processo di esecuzione; ciò in quanto in questa sede detti giudici, al fine di dare compiuta tutela alle situazioni giuridiche soggettive lese dall'atto amministrativo illegittimo, intervengono in sostituzione dell'amministrazione inadempiente, per porre in essere in sua vece gli atti all'uopo indispensabili, in modo da assicurare l'esecuzione del *dictum* contenuto nella sentenza. Diversamente, nel processo tributario si tate solo di dare vita all'attività meramente esecutiva avente ad oggetto la restituzione delle somme indebitamente percepite e, dunque, quivi non si rinvergono aspetti cognitivi bensì soltanto aspetti esecutivi, collocandosi il giudizio di ottemperanza in un rapporto di pura e semplice alternativa con l'esecuzione della sentenza di condanna per il tramite dell'ordinario processo di esecuzione disciplinato dal c.p.c.").

Un terzo filone giurisprudenziale, non meno importante dei precedenti, **subordina l'esperimento del ricorso per ottemperanza alla prova dell'infruttuosità dell'esercizio dell'esecuzione forzata.**

"E' inammissibile il ricorso diretto ad ottenere il giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 D. Lgs. 546/92 quando non sia stata preventivamente esperita, con esito negativo, l'esecuzione ordinaria nei confronti della Pubblica Amministrazione inadempiente" (C.T.R. Lazio, Sezione XXVII, 28 marzo 2000, n. 98, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

Questa ricostruzione è particolarmente seguita in dottrina: GLENDI, "Commentario delle leggi sul contenzioso tributario", *Milano 1990*, p. 392; MAFFEZZONI, "Nota sull'ottemperanza alle sentenze tributarie", in *Boll. Trib. 1988*, p. 325; MUSCARÀ, "In tema di giudizio di ottemperanza per rimborso di imposte", in *Rass. Trib. 1985*, II, p. 179; PERRUCCI, "L'esecutorietà delle decisioni delle C.T. e gli atti amministrativi impugnati", in *Corr. Tib. 1986*, p. 2478.

Pregnante è, a tal proposito, la ricostruzione di TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI ("Il nuovo processo tributario", *Giuffrè 1997*, p. 605 e ss.) per i quali "l'art. 70 c. 1 individua il soggetto legittimato al giudizio di ottemperanza nella <parte che vi ha interesse>; si tratta quindi di stabilire che <interesse abbia all'ottemperanza> chi già, secondo le regole del processo civile, può rivolgersi al giudice dell'esecuzione, avendo una sentenza di condanna al pagamento di somme individuate nel loro ammontare. Come da altri già evidenziato, la soluzione a questo interrogativo dipende, in buona sostanza, dall'individuazione di elementi di specificità nel giudizio di ottemperanza rispetto alla procedura esecutiva del c.p.c., che giustificano la sussistenza dell'interesse ad esperire la procedura di ottemperanza. Il problema non è di poco conto, sia sotto il profilo ricostruttivo sia sotto il profilo pratico, dal momento che la mancanza di interesse ad agire comporta l'inammissibilità del ricorso in ottemperanza. Solo dall'inutile esperimento dei mezzi ordinari di esecuzione della sentenza emerge l'interesse ad agire con giudizio di ottemperanza, poiché, a questo punto, l'insoddisfazione del contribuente evidenzia gli elementi di specificità di questa procedura rispetto all'ordinaria, elementi in cui si sostanzia l'interesse ad agire. Questa soluzione appare congrua rispetto al fine di limitare il ricorso al giudizio di ottemperanza ai soli casi in cui sia veramente indispensabile il ricorso a questa procedura. Inoltre, tale interpretazione ha il pregio di rendere effettivo nella pratica il disposto di cui all'art. 30 lett. l) L. 413/1991, relativo alla previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a carico dell'amministrazione soccombente> con riferimento alle sentenze di condanna al rimborso. Infatti, negare l'esperibilità del giudizio di ottemperanza in tali ipotesi, ammettendo solo il ricorso



*Il processo tributario
Parte I*

prescrizione dei diritti derivanti da sentenze, indipendentemente dal fatto che diritto fatto valere sia, *rationae materiae*, assoggettato ad un termine diverso, è quella ordinaria decennale, ed a tale regola certo non si sottraggono i crediti tributari che possono derivare, a seconda dei casi, dall'erroneo pagamento di tributi o di sanzioni.

IL PROCEDIMENTO DI OTTEMPERANZA.

a) La costituzione delle parti processuali.

A differenza del “normale” ricorso tributario, quello per ottemperanza **non deve essere previamente notificato** all'ente impositore. L'art. 70 c. 3 D. Lgs. 546/1992 dispone che questo, indirizzato al Presidente della Commissione Tributaria¹⁹⁰, sia depositato **in doppio originale** presso la Segreteria della stessa corredato, a pena di inammissibilità, della “precisa indicazione”:

- della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza;
- dell'atto di messa in mora (ovviamente, nei soli casi in cui questo sia richiesto quale condizione di procedibilità) e della relata di notifica.

Tali atti, si noti, **non devono essere allegati a pena di inammissibilità al ricorso**, essendo previsto che siano oggetto di produzione solo se ritenuto necessario da parte della Commissione. Nel silenzio del legislatore, l'integrazione della documentazione può avere ad oggetto anche gli altri atti che il decidente ritiene comunque necessario assumere, a scopo

all'esecuzione forzata, significherebbe vanificare il principio affermato dal legislatore delegante, stante la pratica impignorabilità dei beni dello Stato e degli enti locali”).

¹⁹⁰ “Altre divergenze rispetto ai normali ricorsi si riscontrano, come del resto per il giudizio amministrativo, quanto alle forme ed al rito, cui il ricorso in ottemperanza deve adeguarsi a pena di inammissibilità. Così esso non va diretto alla Commissione, ma al suo Presidente” (TINDARI VAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, *Giuffé 1997*, p. 609).



Il processo tributario
Parte I

probatorio, al fine di determinare il mancato tempestivo adempimento del *dictum* ormai passato in cosa giudicata¹⁹¹.

In atto, ovviamente, devono essere puntualmente indicati i **motivi di ricorso** ed, in particolare, le obbligazioni delle quali si assume l'inadempimento¹⁹².

Tale indicazione è di fondamentale importanza per una ragione ben precisa: a parte il fatto che una lamentela aspecifica avrebbe ben poche possibilità di essere accolta dalla Commissione Tributaria per carenza dei requisiti di cui all'art. 18 c. 2 lett. d) ed e) – ossia indicazione del *petitum* e della *causa pretendi* – e darebbe quindi luogo ad una pronuncia “sul processo”, dottrina¹⁹³ e giurisprudenza unanimi hanno sempre sottolineato come l'ottemperanza sia possibile nei soli limiti in cui l'obbligazione è giuridicamente dovuta in base al testo della sentenza emessa (cfr. art. 70 c. 7 D. Lgs. 546/1992)¹⁹⁴.

Solo una puntuale indicazione del *quid* richiesto all'ente impositore, pertanto, consente di stabilire se la pretesa del ricorrente abbia un effettivo collegamento con la decisione del giudice

¹⁹¹ BELLAGAMBA, “Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996”, *Torino 1996*, p. 213.

¹⁹² “In sede di giudizio di ottemperanza, il giudice può solo provvedere in ordine all'esecuzione del giudicato e non anche in relazione a profili cognitivi estranei all'individuazione del contenuto e della portata del giudicato; pertanto, è precluso a detto giudice disporre un'eventuale compensazione in sede fallimentare tra credito emerso dal giudicato con debiti fiscali sopravvenuti, potendo detta compensazione avvenire solo su precisa domanda del contribuente rivolta all'ufficio” (Corte Cass., Sezione V, 24 giugno 2005, n. 13681, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹⁹³ “Il ricorrente deve limitarsi a chiedere al giudice di provvedere in ordine all'esecuzione della sentenza ignorata, in tutto o in parte, dall'Amministrazione, mentre non può avanzare domande o far valere pretese che non derivino direttamente dal giudicato, né può sollevare nuove questioni di legittimità (ad eccezione del giudizio di costituzionalità, ritenuto ammissibile anche in questa fase) o dedurre motivi miranti ad una modifica del giudicato, né censurare gli eventuali provvedimenti emanati dall'Amministrazione in adempimento dell'obbligo. Egli, inoltre, non è tenuto a precisare i modi dell'esecuzione, poiché spetta al giudice tributario stabilirli. Il contenuto del ricorso, infine, deve essere conforme a quanto intimato all'Amministrazione con la diffida” (TINDARI VAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, *Giuffé 1997*, p. 609).

¹⁹⁴ “Con la sentenza di ottemperanza che stabilisce la corresponsione degli interessi nella misura fissata per quelli legali a decorrere dalla data di messa in mora; ogni pretesa diretta ad ottenere ulteriori interessi va respinta per essere chiusa la procedura di ottemperanza con la sentenza suddetta ex art. 70 c. 7 e 8 D. Lgs. 546/1992” (C.T.R. Lazio, Sezione XXXII, 30 gennaio 2004, n. 2, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il processo tributario
Parte I

tributario e se, soprattutto, il comportamento tenuto dalla controparte possa considerarsi elusivo di quest'ultima.

La competenza della Commissione Tributaria si determina, ai sensi di quanto prescritto dall'art. 70 c. 1 D. Lgs. 546/1992, sulla base dell'atto al quale si richiede ottemperanza, nel senso che:

- allorché sia riferita ad una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, dovrà essere adito il medesimo organo¹⁹⁵;
- in ogni altro caso (ad eccezione dell'ipotesi in cui la sentenza di primo grado sia stata confermata in appello¹⁹⁶ ed eventualmente anche in sede di legittimità), il ricorso dovrà essere presentato alla Commissione Tributaria Regionale.

¹⁹⁵ "La competenza per i giudizi di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie e' attribuita dall'art. 70 D. Lgs. 546/1992, alla commissione provinciale esclusivamente nel caso in cui sia passata in giudicato una sentenza da essa pronunciata, il che può verificarsi o per la mancata impugnazione della decisione di primo grado, o nelle ipotesi in cui questa sia impugnata ma resti ferma, senza essere sostituita da quella di appello - che in tal caso costituisce giudicato formale e non sostanziale - quando il giudizio di secondo grado si concluda nel rito con una dichiarazione di inammissibilità, di improcedibilità o di estinzione dell'appello medesimo, con l'eccezione, per siffatte sentenze d'appello, del capo contenente la condanna alle spese, che può assumere il valore di giudicato sostanziale e costituire un titolo esecutivo autonomo, e va perciò fatto valere in sede di ottemperanza, esso solo, dinanzi alla commissione regionale. In tutti gli altri casi, per il giudizio di ottemperanza la competenza appartiene alla commissione regionale, poiché la sentenza emessa in un grado superiore si sostituisce a quella emessa in primo grado, superata per effetto delle valutazioni operate da altro giudice, esplicitate nella necessaria motivazione" (Corte Cass., Sezione V, 10 settembre 2004, n. 18266, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹⁹⁶ "L'ottemperanza agli obblighi derivanti da sentenza passata in giudicato della C.T.R., di conferma del giudicato della C.T.P., deve essere proposta avanti a quest'ultima, ai sensi dell'art. 70 D. Lgs. 546/1992" (C.T.R. Campania, Sezione I, 20 gennaio 2003, n. 1813, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"La competenza a giudicare sulla domanda di ottemperanza relativa ad una sentenza adottata dalla C.T.P., confermata pedissequamente dalla C.T.R., spetta alla C.T.P." (C.T.R. Lombardia, 21 ottobre 1999, n. 394, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

In dottrina: TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffé* 1997, p. 607.

Ne deriva pertanto che, *de facto*, il giudizio di ottemperanza si svolgerà dinanzi la C.T.R. solo allorché la sentenza di quest'ultima abbia modificato la pronuncia del giudice di primo grado. Ma la competenza del giudice regionale si avrà anche nei casi in cui la sua pronuncia sia stata sovvertita in



Il processo tributario
Parte I

Una volta depositato, la Segreteria della Commissione provvederà a comunicarlo all'ente tenuto a provvedere.

Facendo per un attimo un *flash back*, risulta evidente che il giudizio si considera instaurato (salva valutazione della sua ritualità, che può portare anche ad una decisione “sul processo”) **nel momento del deposito del ricorso, in doppio originale, presso la Segreteria della Commissione**; è pertanto questo l'adempimento da ottemperare prima del decorso del termine decennale di prescrizione.

Con il deposito, il ricorrente è automaticamente costituito in giudizio; non così l'ente impositore il quale, una volta ricevuta la prescritta comunicazione da parte della Segreteria della Commissione, **può costituirsi**, mediante deposito del proprio fascicolo, **entro il termine (ordinatorio) di 20 giorni**.

Il fascicolo di parte deve contenere:

- le “osservazioni scritte”, ossia, in sostanza, una vera e propria comparsa di risposta con cui prende posizione sui motivi di ricorso presentati eccependo puntualmente eventuali ragioni di decadenza dagli stessi e spiegando le proprie difese;
- i documenti che offre in comunicazione.

Con riguardo a questi ultimi, avendo il processo ad oggetto il presunto mancato adempimento di una decisione giudiziale, i documenti prodotti potranno riferirsi unicamente all'eventuale adempimento intervenuto *medio tempore*.

grado di legittimità, posto che, secondo quanto previsto dall'art. 70 c. 1 D. Lgs. 546/1992, la competenza delle C.T.R. è residuale rispetto a quella (puntuale) delle C.T.P..



Il processo tributario
Parte I

Tale specificazione, contenuta nell'art. 70 c. 5 D. Lgs. 546/1992, consente a maggior ragione, qualora ve ne fosse bisogno, di escludere la possibilità di configurare il processo *de quo* quale giudizio di *revisio prioris instantiae*: l'ente impositore, in tale sede non potrà avanzare nuove giustificazioni a sostegno della legittimità della propria precedente attività già sanzionata dal giudice e cristallizzata in una sentenza passata in giudicato.

b) La fase decisoria.

Scaduto il termine (che, come abbiamo visto, è meramente ordinatorio) previsto per la costituzione dell'ente impositore, il Presidente della Commissione Tributaria **assegna il ricorso alla medesima sezione che ha pronunciato la sentenza di cui viene richiesto il rispetto**¹⁹⁷.

A sua volta, il Presidente di quest'ultima, una volta ricevuto l'incartamento, fissa, **non oltre il 90° giorno successivo al deposito** (ma anche qui si tratta di termine ordinatorio), il giorno della trattazione in camera di consiglio curando che la Segretaria ne dia notizia alle parti costituite **almeno 10 giorni liberi prima**.

All'udienza, le parti possono, se presenti, intervenire ed esporre anche oralmente le proprie ragioni. L'istruzione è, tendenzialmente, molto semplice e si articola sull'acquisizione della documentazione già depositata dalle parti con i rispettivi atti di costituzione; nondimeno, la possibilità concessa al collegio di "acquisire la documentazione necessaria" (art. 70 c. 7 D. Lgs. 546/1992) chiarisce come questo disponga sempre della facoltà di ampliare il *thema probandum* disponendo l'acquisizione di prove ritenute all'uopo idonee.

¹⁹⁷ Il legislatore non ha disciplinato l'ipotesi per la quale, *medio tempore*, tale sezione sia stata sciolta. In una simile ipotesi, la prassi ha registrato l'applicazione di due distinte soluzioni, entrambe pienamente legittime: secondo la prima, il Presidente della Commissione assegna la causa ad ad una Sezione di propria scelta determinata talvolta secondo criteri di pura casualità e, tal'altra, secondo criteri di rotazione delle assegnazioni; l'altra soluzione, invece, è imperniata sull'assegnazione della controversia alla Sezione che, ordinariamente, gestisce il contenzioso più consimile per oggetto.



Il processo tributario
Parte I

Tale facoltà è ovviamente ristretta al solo *thema probandum* e non coinvolge anche il *thema decidendum* dato che si tratta un giudizio presidiato dal principio dell'iniziativa di parte.

La citata previsione è comunque di grande importanza, visto che l'ottemperanza si caratterizza per il fatto di essere (anche) un giudizio di merito e come tale consente al giudice di sostituirsi, o direttamente o per il tramite di un commissario *ad acta*, all'ente impositore: per fare in modo che ciò avvenga con maggiore soddisfazione dei diritti del contribuente, dunque, è fondamentale che il giudice disponga di un campo di indagine tendenzialmente più vasto rispetto a quello conseguente alla mera puntuale applicazione del principio per il quale *iudex secundum alligata et probata iudicare debet*, tipico del processo civile.

Ad ogni modo, terminata l'istruzione, il collegio definisce la causa con sentenza che può essere:

- 1) meramente processuale, allorché l'esame si sia arrestato all'*an* del processo - ossia alla sua stessa esistenza - senza scendere alla *quaestio iuris* che ne è oggetto¹⁹⁸.

A differenza del processo di merito (art. 27 D. Lgs. 546/1992), quello di ottemperanza non ha una "fase presidenziale" per il preventivo esame della ritualità del ricorso: pertanto, tutte le questioni relative la sua ammissibilità e procedibilità sono decise direttamente dal collegio, in camera di consiglio ex art. 70 c. 7 D. Lgs. 546/1992, in via preliminare rispetto ad ogni altra valutazione¹⁹⁹.

¹⁹⁸ "L'art. 70 D. Lgs. 546/1992 prevede quale provvedimento terminativo del giudizio soltanto la sentenza in caso di accoglimento del ricorso, nulla disponendo per l'ipotesi di rigetto. La pronuncia di rigetto è <allo stato>, nulla impedendo alla parte creditrice di iniziare altro giudizio di ottemperanza al verificarsi delle condizioni di legge. Di conseguenza, giusta il canone di cui all'art. 131 c. 2 c.p.c., la forma propria del provvedimento di rigetto non è quella della sentenza, ma quella della ordinanza, come tale non suscettibile di passaggio in giudicato neppure formale" (C.T.R. Piemonte, Sezione XXVIII, 20 maggio 2003, n. 5, G.M. c. Agenzia delle Entrate, *in GT Riv. giur. trib. 2003*, 981 *in nota di Glendi*).



*Il processo tributario
Parte I*

In tal sede, qualora il collegio ritenga il ricorso:

- presentato in carenza di una condizione di procedibilità (quale può essere, ad esempio, la preventiva messa in mora dell'ente impositore), lo dichiara improcedibile, condannando alle spese il ricorrente;
- generico per mancata specificazione dei motivi dello stesso ex art. 18 c. 2 lett. d) ed e), lo dichiara inammissibile per genericità del *petitum*, condannando, anche in questo caso, il ricorrente alle spese;
- ormai non più attuale in quanto, successivamente alla sua presentazione, l'ente impositore ha ottemperato al disposto della sentenza passata in giudicato, lo dichiara estinto per cessazione della materia del contendere.

In tale ipotesi, come già detto in precedenza, a fronte di un filone giurisprudenziale ormai consolidato che, interpretando alla lettera l'art. 46 D. Lgs. 546/1992, propugna l'integrale compensazione delle spese, sta prendendo piede un altro filone per il quale i casi di cessazione della materia del contendere caratterizzati dal tardivo adempimento da parte dell'ente impositore non possono essere sussunti nell'ambito del citato art. 46 D. Lgs. 546/1992 costituendo, all'opposto, sintomatica figura di rinuncia agli atti ex art. 44 D. Lgs. 546/1992 con conseguente condanna alla spese della parte che a tale rinuncia ha dato luogo seppure *per facta concludentia* ossia, nel caso di specie, con condanna dell'ente.

Di recente, il già citato intervento della Corte Costituzionale (sentenza n. 274/2005) ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 46 D. Lgs. 546/1992 nella parte in cui non consente al giudice, in sede di dichiarazione dell'estinzione del processo per cessazione

¹⁹⁹ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 612.



*Il processo tributario
Parte I*

della materia del contendere, di operare il c.d. “giudizio di soccombenza virtuale” al fine della ripartizione delle spese.

E' *ictu oculi* evidente come tale novellata lettura dell'art. 46 D. Lgs. 546/1992 consentirebbe da un lato di ricondurre a tale figura (invero, la sua propria) il tardivo adempimento dell'ente impositore perseguendo, dall'altro, i giusti obiettivi di equità e di rispetto delle regole fondamentali del nostro diritto in tutti i casi di conclamata e gravemente colposa “sordità” dell'Erario;

- 2) di merito, quando l'esame del giudice si estende anche al *quid* della questione sottesa e, pertanto, definisce interamente la controversia.

Come già anticipato, l'ottemperanza, si estende anche al merito ed al giudice è data la possibilità di sostituirsi all'ente nell'emanazione – ovvero nella rimozione – dei provvedimenti necessari all'attuazione del giudicato.

Con la sentenza, pertanto, la Commissione Tributaria deve:

- a) in caso di accoglimento, stabilire quali interventi “sostitutivi” porre in essere per conseguire la completa ottemperanza. A tal fine potrà agire in tre differenti modi:
 - provvedere direttamente, non limitandosi ad emettere un ordine generico di adempimento ma addirittura individuando ed emanando essa stessa l'atto ritenuto necessario²⁰⁰;

²⁰⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e del Contenzioso n. 5 del 4 febbraio 2003



*Il processo tributario
Parte I*

- nominare un proprio componente affinché provveda agli adempimenti più strettamente operativi necessari per ottenere l'integrale soddisfacimento della posizione del ricorrente²⁰¹;
- nominare un commissario *ad acta* il quale, nell'esercizio delle proprie funzioni, agirà – similmente all'omologo organo del giudizio di ottemperanza amministrativa – non quale organo dell'ente sostituito ma, bensì, quale ausiliario del giudice²⁰².

In tale caso, la Commissione, con lo stesso atto di nomina, stabilisce il termine entro il quale il commissario deve portare a termine il suo incarico nonché il compenso ad esso spettante, nel rispetto di quanto previsto dalla L. 319/1980.

E' comunque utile sottolineare come tale compenso sia dovuto non per il fatto in sé della nomina ma solo per il concreto svolgimento dell'attività: ne consegue che qualora la Commissione abbia sì provveduto alla nomina ma, contestualmente, concesso all'ente un ulteriore termine per adempiere (la qual cosa, peraltro, è meramente eventuale non esistendo alcun obbligo in tal senso) che questa abbia rispettato, nessun compenso potrà essere corrisposto al commissario *ad acta*²⁰³.

²⁰¹ BELLAGAMBA, "Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996", *Torino 1996*, p. 213.

²⁰² I dubbi, peraltro frutto di una interpretazione del dato normativo palesemente avulsa dalla realtà, in ordine all'impossibilità, per le nuove Agenzie Fiscali, di dare attuazione ai provvedimenti emessi dai commissari *ad acta* sono venuti meno a seguito dell'emanazione della circolare dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e del Contenzioso n. 5 del 4 febbraio 2003.

"Gli atti del commissario, in quanto riconducibili all'ufficio giudiziario, hanno natura giurisdizionale (e non amministrativa) e la loro verifica spetta solo al giudice dell'ottemperanza che lo ha nominato, il quale deve controllare, anche su impulso della stesa amministrazione, che la corrispondenza dell'operato del commissario a quanto disposto dalla sentenza passata in giudicato" (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffrè 1997*, p. 612).

²⁰³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e del Contenzioso n. 5 del 4 febbraio 2003



Il processo tributario
Parte I

Indipendentemente dal *modus operandi* adottato dalla Commissione, in sede di sentenza **dovrà comunque pronunciarsi sulle spese**, in particolare condannando l'ente a tenere indenne il contribuente dai costi del giudizio; per quanto concerne, invece, il risarcimento dei danni da questo *medio tempore* subiti, il giudice può condannarlo unicamente alla corresponsione degli interessi sui singoli cespiti tributari così come previsti dalle diverse disposizioni di legge non potendo, al contrario, condannare al risarcimento ex art. 2043 c.c..

Per ottenere anche tale ulteriore tutela, pertanto, il contribuente, una volta terminato il giudizio, dovrà adire direttamente il giudice ordinario.

Ma la sentenza di accoglimento non è – a differenza dei “normali” processi tributari – **l'ultimo atto del giudizio**: l'art. 70 c. 8 D. Lgs. 546/1992, infatti, dispone che la Commissione Tributaria:

- dopo aver riscontrato l'effettiva esecuzione dei provvedimenti direttamente disposti per l'adeguamento dell'ente impositore;
- ovvero dopo aver preso atto dei provvedimenti a tal fine emanati dal componente delegato o dal commissario *ad acta*;

ne dichiara la chiusura con apposita ORDINANZA, contro la quale non è prevista, *expressis verbis*, alcuna forma di impugnazione o reclamo anche se, in realtà, la giurisprudenza, facendo applicazione dell'art. 111 Cost., ritiene comunque esperibile il ricorso per Cassazione nei casi in cui abbia contenuto decisorio²⁰⁴;

- b) in caso di rigetto, riconoscere il già intervenuto adeguamento dell'ente impositore e condannare il ricorrente alle spese processuali.



*Il processo tributario
Parte I*

c) La ricorribilità della sentenza di ottemperanza.

Le sentenze emesse a seguito di giudizio di ottemperanza non possono, ovviamente, formare oggetto di una nuova valutazione di merito in sede di appello anche se, in applicazione del principio generale di cui agli artt. 111 Cost., l'art. 70 c. 10 D. Lgs. 546/1992 ne prevede la ricorribilità in Cassazione **per inosservanza delle norme sul procedimento**.

Un'interpretazione letterale di tale disposizione, peraltro, consentirebbe il ricorso al Supremo Collegio in tutti i casi di cui all'art. 360 c.p.c. ad eccezione della violazione o falsa applicazione di una norma di diritto sostanziale (art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c.).

In realtà, la giurisprudenza è costante nel fornire una interpretazione estensiva, ammettendo il ricorso in sede di legittimità **in ogni caso di violazione di legge** e, pertanto, anche per il caso di violazione di una disciplina sostanziale la cui applicazione è comunque fatta oggetto di decisione da parte del giudice dell'ottemperanza²⁰⁴.

²⁰⁴ Corte Cass., Sezione V, 21 febbraio 2005, n. 3435, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.

²⁰⁵ "L'art. 70 u.c. D. Lgs. 546/1992, va interpretato nel senso che il ricorso per cassazione contro le sentenze emesse in sede di ottemperanza non è ammesso solo nel caso di <inosservanza delle norme sul procedimento> ma, conformemente al dettato dell'art. 111 Cost., è esteso a qualunque violazione di legge" (Corte Cass., Sezione V, 3 aprile 2005, n. 4596, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"L'art. 70, comma decimo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nello stabilire che contro la sentenza conclusiva del giudizio di ottemperanza davanti alle Commissioni Tributarie <è ammesso soltanto ricorso per Cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento>, va inteso, come le altre espresse previsioni normative che avverso provvedimenti giurisdizionali aventi carattere decisorio non ammettono altro mezzo di impugnazione che il ricorso per Cassazione, nel senso che quest'ultimo, a sensi dell'art. 111 Cost., è sempre consentito per violazione di legge, con riferimento tanto alla legge regolatrice del rapporto sostanziale controverso che a quella regolatrice del processo" (Corte Cass., Sezione V, 5 agosto 2005, n. 15084, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

"Contro le sentenze pronunciate dalle commissioni tributarie nel giudizio di ottemperanza al giudicato e' proponibile ricorso per cassazione, oltre che per inosservanza delle norme di quel procedimento (art. 70 D. Lgs. 546/1992), per violazione di legge, in applicazione dell'art. 111 Cost., e quindi anche per la radicale mancanza di motivazione, la quale costituisce un requisito essenziale della sentenza prescritto anche per le decisioni di ottemperanza al giudicato tributario" (Corte Cass., Sezione V, 23 aprile 2004, n. 7801, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it)."



*Il processo tributario
Parte I*

“In tema di giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie passate in giudicato, l'art. 70 u.c. D. Lgs. 546/1992, secondo cui il ricorso per cassazione contro le sentenze di ottemperanza e' ammesso <per inosservanza delle norme sul procedimento>, va interpretato - anche nel rispetto del dettato costituzionale relativo al diritto di difesa - nel senso che la denuncia di violazione di norme procedurali necessariamente e preliminarmente include il controllo della sussistenza delle condizioni e dei presupposti dell'azione. Ad un tal riguardo, deve ritenersi che il ricorso per ottemperanza e' ammissibile ogni qual volta debba farsi valere l'inerzia della p.a. rispetto al giudicato, ovvero la difformità specifica dell'atto da essa posto in essere rispetto all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire, al fine non di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nel giudicato (come avviene nel complementare giudizio esecutivo civile), ma di rendere effettivo quel comando, con la conseguenza che il rimedio è ammissibile anche - e tanto più - quando la decisione contenga un comando privo dei caratteri della puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo (rientrando nella discrezionalità del giudice dell'ottemperanza l'individuazione dei mezzi idonei ad assicurare l'esecuzione del giudicato)” (Corte Cass., Sezione V, 1 marzo 2004, n. 4126, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).