IL PROCESSO TRIBUTARIO IN CUI

E' PARTE L'ENTE LOCALE

- **Autonomia impositiva e potestà regolamentare degli Enti locali**
- **Strumenti preventivi e deflativi del contenzioso tributario**
- **Istituiti di carattere generale del processo tributario: la giurisdizione, gli atti impugnabili, il giudice e le parti, le comunicazioni e le notificazioni**
- **Il giudizio di primo grado**
- **Le impugnazioni**
- **Formulario**
- **Problemi e casi pratici**

Aggiornato con le novità introdotte dalla riforma del processo civile (L. 69/09)

Ai miei figli Francesco e Luca

INDICE

Premessa

PARTE PRIMA
IL SISTEMA TRIBUTARIO LOCALE ED I MEZZI PREVENTIVI E DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO

CAPO I
L'autonomia impositiva e la potestà regolamentare degli Enti locali
1 Profili generali
2 Evoluzione del concetto di autonomia impositiva
3 Modifica al titolo V della Costituzione
3.1 Autonomia impositiva delle Regioni
3.2 Autonomia impositiva delle Province e dei Comuni
4 Il potere regolamentare degli Enti locali ed i propri limiti
5 L'impugnazione dei regolamenti e degli atti generali ritenuti illegittimi. Disapplicazione

CAPO II
I principi dello Statuto dei diritti del contribuente e la loro applicazione agli Enti locali
1 Profili generali
2 Principi che vincolano il legislatore
3 Principi direttamente applicabili agli Enti locali
4 Principi che per esplicare la propria efficacia nei confronti dell'Ente locale vanno recepiti in atti regolamentari
5 Il garante del contribuente

CAPO III
Gli strumenti preventivi e deflativi del contenzioso tributario
1 Profili generali
2 Risarcimento conseguente ad atti impositivi illegittimi
3 Responsabilità contabile del dirigente innanzi la Corte del Conti

CAPO IV
L'interpello
1 Profili generali
2 Istanza di interpello inoltrata dall'Ente locale all'Amministrazione finanziaria
3 Istanza di interpello in materia di tributi locali
4 Ulteriori tipologie di interpello

CAPO V
L'autotutela amministrativa
1 Profili generali
2 Presupposti per l'esercizio del potere di autotutela
3 Effetti dell'esercizio del potere di autotutela
4 Iniziativa per l'esercizio del potere di autotutela
5 Autotutela esercitata nel giudizio tributario

6 Le spese processuali in caso di annullamento dell'atto impositivo in autotutela
7 Sostituzione dell'atto impositivo annullato in autotutela
8 Impugnazione del diniego di autotutela
9 Giurisdizione in caso di diniego di autotutela

CAPO VI

L'accertamento con adesione

1 Profili generali
2 Accertamento con adesione in materia di tributi erariali
3 Accertamento con adesione in materia di tributi locali
4 Procedimento. La proposta di accertamento con adesione: iniziativa da parte del contribuente o dell'ufficio
5 Conclusione del procedimento
6 Effetti dell'accertamento con adesione
7 Accertamento con adesione quale strumento di strategia processuale

CAPO VII

La conciliazione giudiziale

1 Profili generali
2 Presupposti per la conciliazione
3 Conciliazione fuori udienza
4 Conciliazione in udienza
4.1 Proposta di conciliazione. Contenuto
4.2 Effetti della conciliazione
5 Perfezionamento della conciliazione

CAPO VIII

Problemi e casi pratici

PARTE SECONDA
GLI ISTIUTI DI CARATTERE GENERALE DEL PROCESSO TRIBUTARIO: GIURISDIZIONE, ATTI IMPUGNABILI, IL GIUDICE TRIBUTARIO E LE PARTI, LE COMUNICAZIONI E LE NOTIFICAZIONI

CAPO I

Il processo tributario: evoluzione storica

1 Profili generali
2 Abrogazione della pregiudiziale amministrativa
3 Il nuovo ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria
4 Natura del processo tributario
5 Le recenti modifiche normative
5.1 Modifiche alla disciplina dell'organizzazione della giustizia tributaria
5.2 Modifiche alla nomina e carriera dei componenti delle commissioni tributarie
5.3 Modifiche all'oggetto della giurisdizione tributaria

5.4 Modifiche ai poteri del giudice tributario
5.5 Modifiche alla rappresentanza in giudizio
5.6 Modifiche concernenti la difesa tecnica
5.7 Modifica alle modalità di notifica e privacy
5.8 Modifica gli atti impugnabili
5.9 Modifiche alla costituzione in giudizio del ricorrente a mezzo posta
5.10 Modifiche alla tutela del credito nella conciliazione giudiziale
5.11 Modifiche alla procedura di appello
6 Novità introdotte da modifiche apportate al codice di procedura civile
6.1 Il D.Lgs. 2 febbraio 2006 n. 40
6.2 La L. 18 giugno 2009 n. 69
7 Novità per il deposito degli atti processuali
8 Applicazione della Legge Pinto (L. n 89/2001) al processo tributario

CAPO II

Processo civile e processo tributario: il rinvio alle norme del codice di procedura civile

1 Differenze rispetto alla normativa previgente
2 Norme del codice di procedura civile espressamente richiamate dal D.Lgs. 546/92
3 Norme del codice di procedura civile espressamente non applicabili al processo tributario in base al D.Lgs. 546/92
4 Rinvio alle norme del codine di procedura civile per effetto dell'art.1, c.2 del D.Lgs.546/92 ed esame della compatibilità

CAPO III

L'oggetto della giurisdizione tributaria

1 Profili generali
2 L'ampliamento della giurisdizione
3 L'ampliamento ad opera dell'art. 12, c. 2, L. 28 dicembre 2001, n. 448
4 L'ampliamento ad opera delle lett. *a*) e *b*) c. 1 dell' art. 3-bis D.L. 30 settembre 2005, n. 203 conventito con L. 2 dicembre 2005, n. 248
5 Le sentenze della Corte costituzionale n. 64 del 14 marzo 2008 e n. 130 del 14 maggio 2008
6 Decorrenza della modifica della giurisdizione
7 Controversie rientranti nella giurisdizione del giudice tributario
7.1 I tributi di ogni genere e specie
7.1.a Canone per l'installazione di mezzi pubblicitari
7.1.b Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani
7.1.c Tariffa di igiene urbana (TIA)
7.1.d Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani
7.1.e Canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, all'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque,
7.1.f Contributi in favore di Consorzi di bonifica
7.1.g Diritto camerale
7.2 Le sovrimposte e le addizionali
7.3 Le sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari
7.4 Gli interessi e ogni accessorio relativi ai tributi, alle sovrimposte e addizionali
7.5 Il fermo di beni mobili registrati e l'ipoteca sugli immobili
8 Controversie escluse dalla giurisdizione del giudice tributario
9 Decisione del giudice tributario in via incidentale

10 Difetto di giurisdizione del giudice tributario
11 Regolamento di giurisdizione
12 Applicazione della *translatio iudicii*

CAPO IV

Gli atti impugnabili

1 Profili generali
2 Impugnazione per vizi propri e omessa notificazione di atti impugnabili
3 Atti non impugnabili
4 Contenuto degli atti impugnabili
5 L'avviso di accertamento del tributo
6 L'avviso di liquidazione
7 Il provvedimento che irroga le sanzioni
8 Il rifiuto tacito o espresso di rimborso
8.1 Ricorso avverso il rifiuto tacito (c.d. silenzio rifiuto)
8.2 Ricorso avverso il rifiuto espresso
9 L'iscrizione a ruolo
10 La cartella di pagamento
11 L'avviso di mora
12 L'ingiunzione fiscale
13 L'atto di iscrizione ipotecaria sugli immobili
14 Il provvedimento di fermo amministrativo dei beni mobili registrati. Impugnabilità del preavviso di fermo
15 Gli atti relativi alle operazioni catastali

CAPO V

La competenza territoriale

1 Giudice competente
1.1 Competenza delle commissioni tributarie provinciali
1.2 Competenza delle commissioni tributarie regionali
2 Giudice incompetente
3 L'eccezione di incompetenza
4 La sentenza che dichiara l'incompetenza. Inapplicabilità del regolamento di competenza
5 Riassunzione del processo davanti al giudice competente

CAPO VI

Incompatibilità, astensione e ricusazione dei componenti delle commissioni tributarie

1 Composizione delle commissioni tributarie e cause di incompatibilità dei componenti delle commissioni tributarie
2 Astensione obbligatoria
3 Astensione facoltativa
4 Provvedimento di sostituzione del giudice astenuto
5 Ricusazione
5.1 Ricorso per ricusazione
5.2 Provvedimenti del Collegio giudicante in merito all'istanza di ricusazione
5.3 Ripresa del processo

CAPO VII

I poteri istruttori del giudice tributario

1 Profili generali

2 Abrogazione del c.3, art.7 D.Lgs. 546/1992
3 Mezzi di prova ammessi
4 Poteri istruttori nel giudizio di appello
5 Mezzi di prova non ammessi
6 Dichiarazioni rese dal contribuente e dichiarazioni rese da terzi
7 Disapplicazione dei regolamenti ed atti generali ritenuti illegittimi. Rinvio
8 Disapplicazione della norma nazionale incompatibile con il diritto comunitario
9 La disapplicazione da parte del giudice tributario delle sanzioni non penali
10 Ultrapetizione
11 Divieto del ricorso all'equità

CAPO VIII

Le parti del processo tributario. Legittimazione ad agire e rappresentanza processuale

1 Profili generali
2 Legittimazione ad agire
3 Legittimazione processuale
4 Legittimazione passiva: Ente locale ed Agente della riscossione
5 Il fallito
6 Il sostituto d'imposta
7 Litisconsorzio ed intervento
8 Litisconsorzio necessario
8.1 Integrazione del contraddittorio
9 Litisconsorzio facoltativo ed intervento

CAPO IX

La rappresentanza in giudizio del contribuente ricorrente e dell'Ente impositore

1 Capacità a stare giudizio del contribuente
2 Capacità a stare in giudizio dell'Amministrazione finanziaria
3 Capacità a stare in giudizio dell'Ente locale
4 Capacità a stare in giudizio dell'Agente della riscossione

CAPO X

L'assistenza tecnica

1 Profili generali
2 Soggetti abilitati all'assistenza tecnica
3 Conferimento dell'incarico
4 Ricorso sottoscritto dal difensore
5 Ricorso sottoscritto personalmente
6 Assistenza tecnica gratuita ai non abbienti
7 Assistenza tecnica dell'Ente locale
8 Rinuncia e revoca dall'incarico
9 Responsabilità del difensore

CAPO XI

Le spese del giudizio

1 Profili generali
2 Spese di giudizio a favore dell'Ufficio del Ministero delle finanze e dell'Ente locale
3 Condanna dell'Ente locale al pagamento delle spese di giudizio
4 Differenze con il processo civile

5 Compensazione delle spese. Le novità introdotte dalla L. 18 giugno 2009, n. 69
6 Spese di giudizio in caso di estinzione del processo per rinuncia al ricorso
7 Spese di giudizio in caso di estinzione del processo per inattività delle parti
8 Spese di giudizio in caso di estinzione del processo per cessazione della materia del contendere
9 Spese di giudizio nel caso di rifiuto della proposta di conciliazione
10 Lite temeraria

CAPO XII

Le comunicazioni e la notificazioni

1 Profili generali
2 La notifica degli atti tributari
3 Le comunicazioni e le notificazioni degli atti processuali
3.1 Le comunicazioni degli atti processuali
3.2 Le notificazioni degli atti processuali
4 Luogo delle comunicazioni e delle notificazioni
5 Modalità delle notificazioni
5.1 Notifica in mani proprie
5.2 Notifica nella residenza, dimora e domicilio
5.3 Irreperibilità o rifiuto di ricevere copia
5.4 Notificazione presso il domiciliatario
5.5 Notifica a persona non residente, né dimorante né domiciliata nel territorio della Repubblica
5.6 Notificazione alle persone giuridiche e alle società non aventi personalità giuridica
6 Notificazione a mezzo del servizio postale
7 Notifica a mezzo ufficiale giudiziario
8 Notifica a mezzo messo comunale o messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria
9 La notifica plurima
10 Momento di perfezionamento del procedimento di notifica
11 Nullità ed inesistenza della notifica. Sanatoria della notificazione nulla

CAPO XIII

I termini processuali

1 Termini perentori ed ordinatori
2 Computo dei termini
3 Sospensione feriale dei termini

CAPO XIII

Problemi e casi pratici

PARTE TERZA
IL GIUDIZIO DI PRIMO GRADO

CAPO I

La proposizione del ricorso

1 Profili generali
2 Requisiti formali del ricorso
3 Contenuto essenziale del ricorso
4 Contenuto eventuale del ricorso
5 Inammissibilità del ricorso
6 Modalità di notifica del ricorso
7 Termine per la proposizione del ricorso
8 Motivi del ricorso
9 Integrazione dei motivi di ricorso

CAPO II

La costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente

1 Modalità di costituzione in giudizio del ricorrente
2 Costituzione in giudizio a mezzo servizio postale
3 Termine per la costituzione in giudizio del ricorrente
4 Dichiarazione di conformità della copia depositata in segreteria
5 Modalità di costituzione in giudizio della parte resistente
6 Contenuto delle controdeduzioni
7 Termine per la costituzione in giudizio della parte resistente
8 Costituzione in giudizio del terzo chiamato

CAPO III

La sospensione cautelare dell'atto impugnato

1 Profili generali
2 Istanza di sospensione cautelare
3 Atti oggetto di sospensione
4 Presupposti
5 Trattazione dell'istanza di sospensione
5.1 Procedimento ordinario
5.2 Procedimento d'urgenza
6 Ordinanza di sospensione
7 Trattazione della controversia
8 Posizione dell'Ufficio
9 Sospensione dell'esecuzione dell'atto di irrogazione sanzioni
10 Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato
10.1 Motivi attinenti all'illegittimità della decisione
10.2 Errore nell'individuazione del soggetto destinatario dell'atto di recupero
10.3 Errore di calcolo
10.4 Pericolo nel ritardo
10.5 Procedimento
10.6 Giudizio in appello
11 Sospensione amministrativa
12 Sospensione o rateazione della cartella di pagamento impugnata giudizialmente ed applicazione dell'art. 48 bis del DPR 602/1973

CAPO IV

L'esame preliminare del ricorso

1 Iscrizione del ricorso nel registro generale e formazione del fascicolo d'ufficio
2 Trasmissione del fascicolo d'ufficio al presidente della commissione tributaria

3 Assegnazione del ricorso ad una delle sezioni
4 Riunione dei ricorsi
5 Esame preliminare del ricorso e dichiarazione di inammissibilità
6 Reclamo avverso il decreto

CAPO V

La trattazione della controversia

1 Nomina del relatore e fissazione della data di trattazione
2 Comunicazione da parte della segreteria dell'avviso di trattazione
3 Trattazione in camera di consiglio
4 Trattazione in pubblica udienza
5 Differimento della pubblica udienza

CAPO VI

Il deposito di documenti e di memorie

1 Profili generali
2 Deposito di documenti
3 Memoria aggiuntiva o integrativa dei motivi del ricorso
4 Memoria illustrativa
5 Brevi repliche scritte
6 Termini
7 Presentazione nel giudizio di appello di documenti, memorie e repliche

CAPO VII

Vicende anomale del processo: sospensione, interruzione ed estinzione

1 Sospensione del processo tributario
1.1 Cause di sospensione ex art. 39 D.Lgs. 546/1992
1.2 Cause di sospensione del processo ex art. 295 c.p.c.
2 Interruzione del processo
3 Ripresa del processo sospeso o interrotto
4 Estinzione del processo
4.1 Estinzione del processo per rinuncia al ricorso
4.2 Estinzione del processo per inattività delle parti
4.3 Estinzione del processo per cessazione della materia del contendere

CAPO VIII

Problemi e casi pratici

PARTE QUARTA
LE IMPUGNAZIONI

CAPO I

Le impugnazioni

1 Profili generali
2 I mezzi di impugnazione
3 Termini per le impugnazioni

CAPO II

Il giudizio di appello

1 Profili generali
2 Contenuto dell'atto di appello
2.1 Motivi dell'appello
3 Inammissibilità dell'appello
4 Riproposizione dell'appello e principio di consumazione dell'impugnazione
5 Modalità di notifica dell'appello
6 Costituzione in giudizio dell'appellante. Deposito dell'appello
6.1 Deposito di copia dell'atto di appello presso la segreteria della CTP che ha emesso la sentenza impugnata
7 Mancata riproposizione in appello di questioni ed eccezioni non accolte
8 Divieto di proporre in appello domande nuove e nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio
9 Divieto di nuove prove in appello
10 Costituzione in giudizio e controdeduzioni dell'appellato
11 Appello incidentale
12 Rimessione della causa alla commissione tributaria provinciale
12.1 Cause di rimessione
12.2 Procedimento
12.3 Deposito di memorie
13 Riunione degli appelli ed appelli cumulativi
14 Deposito di documenti e memorie in appello

CAPO III

Il ricorso per Cassazione

1 Profili generali
2 Proposizione del ricorso
3 Costituzione in giudizio del ricorrente. Deposito del ricorso
4 Controricorso
5 Ricorso incidentale
6 Contenuto del ricorso
7 Motivi di ricorso per Cassazione previsti dall'art. 360 c. p.c.
8 Fattispecie di inammissibilità del ricorso in Cassazione
9 Introduzione del "filtro di ammissibilità" e abolizione del "quesito di diritto previsto dall'art. 366 bis c.p.c."
10 Giudizio di rinvio
11 Riassunzione del giudizio

CAPO IV

Il ricorso per revocazione

1 Profili generali
1.1 Revocatoria ordinaria
1.2 Revocatoria straordinaria
2 Motivi di revocazione
3 Giudice competente
4 Contenuto del ricorso per revocazione
5 Modalità di proposizione del ricorso
6 Termine di proposizione
7 Costituzione in giudizio
8 La decisione

CAPO V

La decisione della controversia

1 Profili generali
2 Decisione in camera di consiglio
3 Tempi di emissione della sentenza
4 Contenuto della sentenza
5 Motivi di nullità della sentenza
6 Motivi che non danno luogo a nullità
7 Correzione della sentenza
8 Pubblicazione e comunicazione della sentenza
9 Notifica della sentenza
10 Termine di impugnazione della sentenza
11 Sentenza passata in giudicato
12 Effetti del giudicato nel rapporto tra Ente locale e concessionario
13 Giudicato esterno
14 Esecuzione della sentenza
14.1 Esecuzione della sentenza favorevole all'Ente impositore
14.2 Esecuzione della sentenza favorevole al contribuente

CAPO VI

Il ricorso per ottemperanza

1 Profili generali
2 Proposizione del ricorso
3 Giudice competente
4 Contenuto del ricorso
5 Termine di proposizione
6 Procedimento
7 Impugnazione delle sentenze in materia di ottemperanza
8 Alternatività e complementarietà con la procedura esecutiva

CAPO VII

Problemi e casi pratici

PARTE QUINTA
FORMULARIO

Modulo n. 1	Istanza di interpello
Modulo n. 2	Istanza per annullamento di atti tributari di competenza di Enti locali
Modulo n. 3	Istanza di accertamento con adesione
Modulo n. 4	Ricorso per regolamento di giurisdizione
Modulo n. 5	Riassunzione del giudizio a seguito di sentenza di regolamento di giurisdizione
Modulo n. 6	Eccezione di incompetenza territoriale
Modulo n. 7	Istanza di riassunzione dopo la sentenza che declina la competenza
Modulo n. 8	Ricorso per ricusazione
Modulo n. 9	Costituzione in giudizio dell'Ente locale innanzi la CTP

Modulo n. 10	Conferimento incarico al difensore
Modulo n. 11	Sostituzione del difensore
Modulo n. 12	Richiesta di assistenza tecnica gratuita
Modulo n. 13	Atto di integrazione del contraddittorio. Litisconsorzio necessario
Modulo n. 14	Intervento volontario in giudizio
Modulo n. 15	Atto di chiamata in giudizio ad istanza di parte. Litisconsorzio facoltativo
Modulo n. 16	Comunicazione di variazione di domicilio eletto
Modulo n. 17	Ricorso alla CTP – proposto direttamente dalla parte interessata
Modulo n. 18	Ricorso alla CTP – con difensore
Modulo n. 19	Costituzione in giudizio del ricorrente innanzi la CTP
Modulo n. 20	Fascicolo di parte
Modulo n. 21	Nota di deposito documenti
Modulo n. 22	Richiesta di rinvio della data di trattazione
Modulo n. 23	Memoria di integrazione dei motivi
Modulo n. 24	Reclamo avverso decreto presidenziale (di inammissibilità del ricorso ovvero sospensione/interruzione/estinzione del processo)
Modulo n. 25	Memoria illustrativa
Modulo n. 26	Repliche scritte
Modulo n. 27	Istanza di discussione in pubblica udienza proposta con atto separato
Modulo n. 28	Richieste di copie autentiche di sentenza
Modulo n. 29	Richiesta di interruzione del processo
Modulo n. 30	Richiesta di trattazione del processo interrotto o sospeso
Modulo n. 31	Rinuncia al ricorso
Modulo n. 32	Richiesta di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere
Modulo n. 33	Istanza di sospensione dell'atto impugnato proposta con atto separato
Modulo n. 34	Proposta di conciliazione
Modulo n. 35	Proposta di conciliazione extragiudiziale
Modulo n. 36	Appello alla CTR
Modulo n. 37	Controdeduzioni all'appello
Modulo n. 38	Appello incidentale
Modulo n. 39	Ricorso alla Corte di Cassazione
Modulo n. 40	Ricorso per la correzione della sentenza della Corte di Cassazione
Modulo n. 41	Ricorso per revocazione
Modulo n. 42	Ricorso per giudizio di ottemperanza
Modulo n. 43	Nota delle spese di giudizio

PARTE QUINTA
NORMATIVA

1	D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 545. Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.
2	D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546. Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

Premessa

Il presente lavoro si propone l'obiettivo di esaminare il processo tributario in cui è parte l'Ente locale, alla luce delle recenti modifiche normative nonché dei più recenti orientamenti giurisprudenziali della Corte di Cassazione, in considerazione del ruolo che occupa il giudice di legittimità nel sistema del contenzioso tributario.
Altrettanto interesse viene dato alle pronunce del giudice delle leggi anche in considerazione che le dichiarazioni di illegittimità costituzionale, essendo una conseguenza della invalidità originaria della legge, hanno efficacia retroattiva, nel senso che investono anche situazioni processuali precedenti alla sentenza di abrogazione, salvo l'avvenuta formazione del giudicato e la presenza di preclusioni processuali già verificatesi.

L'esigenza di questo lavoro è sorta per tre ordini di motivi:

I. il mutato quadro normativo conseguente alle modifiche legislative, sia di carattere processuale relative al contenzioso tributario che di carattere sostanziale in materia di tributi locali, introdotte dalle seguenti disposizioni:
   - art. 12, L. 28 dicembre 2001 n. 448 che ha ampliato, con decorrenza dal 1 gennaio 2002, l'oggetto della giurisdizione tributaria a tutte le controversie concernenti "tributi di ogni genere e specie", compresi quelli regionali, provinciali e comunali;
   - art. 3 bis, D.L. 31 marzo 2005 n. 44 recante disposizioni urgenti in materia di Enti locali convertito in L. 31 maggio 2005, n. 88 che ha riconosciuto la rappresentanza in giudizio da parte del dirigente;
   - art. 3-bis, rubricato "Disposizioni in materia di giustizia tributaria" D.L. 30 settembre 2005 n. 203, convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005 n. 248, c.d. Collegato alla Legge Finanziaria 2006, che ha introdotto alcune significative modifiche nel rito tributario, con decorrenza 3 dicembre 2005 apportando modifiche ed integrazioni agli artt. 7 (requisiti dei componenti delle Commissioni tributarie), 11 (durata dell'incarico) e 44 (nomina componenti Commissioni) del D.Lgs. 545/1992 ed agli artt. 2 (estensione giurisdizione), 7 (soppressione della facoltà di richiesta documentazione per il collegio – abrogazione del c. 3 art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992), 12 (assistenza tecnica), 22 (costituzione in giudizio del ricorrente mediante spedizione del fascicolo a mezzo posta) e 53 (procedura di proposizione dell'appello) del D.Lgs. 546/1992;
   - D.L. 4 luglio 2006 n. 223 convertito dalla L. 4 agosto 2006 n. 248 che ha esteso la giurisdizione tributaria all'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed al fermo di beni mobili registrati ed ha innovato le modalità di notificazione degli atti tributari;
   - L. 27 dicembre 2006 n. 296 – Finanziaria 2007 – che contiene una serie di innovazioni relative alle modalità di accertamento, di riscossione e di rimborso dei tributi locali, e di notificazione degli atti relativi a tributi locali;
   - L. 18 giugno 2009, n. 69 relativa alla riforma del processo civile, che contiene disposizioni di immediato riflesso nel contenzioso tributario (*riduzione del termine lungo* per l'impugnazione delle sentenze, la necessità del giudice di istaurare il contraddittorio sulle *questioni rilevabili d'ufficio*, la possibilità di *compensare le spese* qualora ricorrano "gravi ed eccezionali ragioni" e non più in presenza di "giusti motivi", l'introduzione della *translatio judicii* tra diverse giurisdizioni, l'introduzione del *filtro per il giudizio in Cassazione*);

II. la crescente importanza e considerazione che assumono i principi costituzionali di cui agli artt. 3, 24 e 111 della Costituzione, letti in coordinamento con gli articoli del D.Lgs. 546/1992, in quanto tali principi vengono sempre maggiormente richiamati sia dalla Corte di Cassazione nelle proprie pronunce che dal Giudice delle leggi. Quest'ultimo nel pronunciare le sentenze n. 520 del 6 dicembre 2002, n. 274 del 12 luglio 2005 ha riscritto taluni articoli del processo tributario, che risulta essere sempre più un processo connotato dai principi di terzietà ed imparzialità. A ciò si aggiunge l'entrata in vigore dello Statuto dei contribuenti che ha fornito

l'occasione per pronunce della Suprema Corte su questioni di carattere sostanziale e processuale;

III. il consolidarsi del riconoscimento agli Enti locali di una propria autonomia impositiva, alla luce del nuovo ordinamento costituzionale delineatosi a seguito della modifica al titolo V della Costituzione, che ha ridisegnato i limiti del potere regolamentare dell'Ente locale nella disciplina ed istituzione dei tributi, la cui attuazione ha trovato recente impulso nel Ddl sul federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42).

Il testo, articolato in sei sezioni, rappresenta un utile strumento sia per i professionisti che partecipano ai processi in cui è parte l'Ente locale, sia per i funzionari addetti agli uffici tributari degli Enti, ed esamina altresì le differenti posizione che l'Ente può assumere nel giudizio tributario, ossia quella di parte resistente, laddove lo stesso è soggetto attivo del tributo, ovvero di parte ricorrente allorquando si rende necessario tutelare gli interessi dell'Ente nei confronti dell'Erario.

La prima sezione ha ad oggetto "il sistema tributario locale ed i mezzi preventivi e deflativi del contenzioso tributario" in cui vengono delineati i limiti del potere impositivo dell'Ente ed esaminati gli strumenti per evitare il contenzioso, in considerazione della responsabilità amministrativa e contabile che potrebbe maturare in capo ai dirigenti e/o agli amministratori allorquando il processo termina con una decisione sfavorevole all'Ente.

Le successive sezioni seconda, terza e quarta tra loro strettamente correlate, hanno ad oggetto:

- il giudice tributario e le parti del processo (II sezione);
- il giudizio di primo grado (III sezione);
- le impugnazioni (IV sezione).

Ciascuna delle prime quattro sezioni si chiude con un capitolo concernente la risoluzione di problemi e casi pratici.

La quinta e la sesta sezione, chiudono il testo e riguardano rispettivamente:

- un'utile raccolta di modulistica degli atti del processo tributario, in cui ciascun modulo è appuntato con la normativa di riferimento (V sezione);
- la normativa sul contenzioso tributario (VI sezione).

PARTE PRIMA

IL SISTEMA TRIBUTARIO LOCALE ED I MEZZI PREVENTIVI E DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO

Capo I
L'autonomia impositiva e la potestà regolamentare degli Enti locali

1. Profili generali

Il sistema impositivo rappresenta la principale leva dell'autonomia finanziaria degli Enti locali e conseguentemente la principale leva di finanziamento delle funzioni pubbliche, nel sistema delle autonomie delineato dalla L. Cost. 18 ottobre 2001 n. 3. Quest'ultima, ha consolidato nel nostro ordinamento i principi introdotti dalla legge Bassanini (L. 15 marzo 1997, n. 59) di *sussidiarietà*, *differenziazione* ed *adeguatezza*, dando vita ad un sistema equiordinato in cui la Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato, ed in cui in coerenza con il principio di sussidiarietà (verticale), le funzioni amministrative devono essere esercitate a livello locale, salvo per quelle attribuzioni che richiedano una gestione unitaria.

In questo nuovo scenario, che vede ribaltato il tradizionale principio del "trasferimento di funzioni" dallo Stato, alle Regioni ed ai Comuni, basato su una finanza di tipo derivato, si assiste al recupero da parte dei vari livelli di governo della loro autonomia finanziaria sia sotto il profilo della capacità decisionale di erogazione di spesa ed acquisizione di entrate, sia sotto il profilo dell'autonoma applicazione di tributi ed entrate propri.

Quest'ultimo aspetto comporta per gli Enti locali una maggiore responsabilizzazione in merito alla valutazione dei propri programmi di spesa che dipenderanno sempre più dallo sforzo fiscale che si riterrà di applicare e dalla percezione da parte dei contribuenti dei risultati derivanti dall'impiego delle risorse reperite.

Un'ulteriore spinta verso l'attuazione dei principi costituzionali sopra citati è in corso si definizione ad opera della L. 5 maggio 2009, n. 42 con la quale il Parlamento ha delegato il Governo in materia di federalismo fiscale.

2. Evoluzione del concetto di autonomia impositiva

L'esame sulla evoluzione del concetto di autonomia impositiva non può non iniziare dall'esame della riforma fiscale degli anni '70, il cui fine era quello di metter ordine al previgente sistema impositivo degli Enti locali disciplinato dal R.D. 14 settembre 1931, n. 1175 (testo unico per la finanza locale) e dal R.D. 3 marzo 1934, n. 383 (testo unico della legge comunale e Provinciale) ai quali, però, si erano sovrapposti, nel corso degli anni, numerosi interventi legislativi dando vita, così, ad un articolato sistema di sovraimposte ed addizionali, nonché ad una serie di tributi locali minori (ad es. l'imposta di famiglie e quelle di consumo) dagli altissimi costi di gestione.

La riforma tributaria del 1971 - 1973 si caratterizza per un accentuato centralismo la cui conseguenza è stata la deresponsabilizzazione politico-amministrativa degli Enti locali.

Con riferimento alle Regioni, il sistema delineato dalla L. 16 maggio 1970, n. 281, ha tracciato linee rigide alla potestà impositiva individuando i tributi che le stesse avrebbero potuto e dovuto istituire (l'imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile, la tassa sulle concessioni regionali, la tassa regionale di circolazione, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche), mentre con riferimento alle entrate tributarie degli Enti locali da un lato venivano mantenuti in vita alcuni tributi previgenti di maggior gettito aventi natura corrispettiva (come la tassa per la raccolta sui rifiuti solidi urbani), dall'atro nuovi tributi venivano istituiti (come la tassa sulle concessioni comunali e l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni).

Il sistema così delineato, è stato in parte giustificato dal testo allora vigente della Costituzione che all'art. 119 richiamava la necessità di coordinamento tra l'autonomia finanziaria delle Regioni e quella dello Stato, delle Province e dei Comuni. Se da un lato venivano espressamente attribuiti tributi propri alle Regioni, il riconoscimento della potestà tributaria degli altri Enti locali la si faceva discendere indirettamente dall'art. 5 della costituzione. Inoltre, alle Regioni era riconosciuto un potere legislativo attuativo delle leggi statali (artt.115 e 117 Cost.).

Tale lacuna, fu colmata dalla L. 8 giugno 1990, n. 142, con la quale vennero dettati i principi generali della "nuova" finanza locale. L'art. 54 nella originaria formulazione riconosceva a Comuni e Province, nell'ambito della finanza pubblica, autonomia finanziaria fondata su certezze di risorse proprie e trasferite, nonché potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente.
Questa norma evidenziava la tendenza del legislatore a mantenere la c.d. autonomia impositiva degli Enti locali entro schemi ben strutturati dalla legge formale, infatti al primo comma si legge che *"l'ordinamento della finanza locale è riservato alla legge"*.
La riorganizzazione delle autonomie locali disposta con la L. 142/1990 ha dato avvio ad un processo, non sempre razionale e coordinato, teso a ridurre la dipendenza degli Enti locali dai trasferimenti statali, facendo aumentare l'incidenza delle entrate tributarie sul complesso delle entrate degli Enti locali.
Con legge delega 23 ottobre 1992, n. 421 il Parlamento delegava il Governo a razionalizzare nonché revisionare una serie di materie tra le quali la finanza territoriale con l'obiettivo di provvedere al fabbisogno finanziario per mezzo di risorse proprie. In attuazione della delega nonché in aderenza ai principi della L. 142/1990 veniva emanato il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 che ridisegnava l'assetto istituzionale delle autonomie locali, introducendo l'imposta comunale sugli immobili, l'imposta provinciale sull'erogazione del gas e dell'energia elettrica, il tributo provinciale per l'esercizio di tutela, protezione ed igiene ambientale, l'imposta provinciale per l'iscrizione dei veicoli al pubblico registro automobilistico e provvedendo al riassetto dell'imposta comunale sulla pubblicità, i diritti comunali sulle pubbliche affissioni, la tassa comunale e provinciale per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani.
La riforma attuata con il D.Lgs. 504/1992, nel ridisegnare l'assetto istituzionale delle autonomie locali, rendendolo più aderente ai principi di autonomia contenuti nell'art. 128 Cost., ha accentuato la responsabilizzazione degli amministratori locali nel soddisfare i bisogni pubblici compatibilmente con le risorse disponibili, e ciò in linea con i principi enunciati dall'art. 54 del nuovo ordinamento sulle autonomie locali.
Una ulteriore trasformazione, dettata dall'esigenza di uno spiccato decentramento, è avvenuta per mezzo delle deleghe dettate dalla L. 23 dicembre 1996 n. 662 e con i decreti delegati 446 e 449 del 1997, mediante i quali veniva perseguito l'obiettivo di dotare gli Enti di proprie risorse che consentissero un reale esercizio dell'autonomia impositiva, nonché finanziaria. Si attua, quindi, un significativo decentramento del prelievo dallo Stato, alle Regioni e agli Enti locali, dotando questi livelli di governo dell'autonomia finanziaria ed in particolare impositiva necessaria per svolgere un'autonoma e responsabile politica di bilancio.
Tra le novità introdotte si segnalano:

a) l'istituzione dell'addizionale regionale all'IRPEF[1];
b) l'istituzione dell'IRAP[2] con la contestuale abolizione, entro i vincoli dell'invarianza del gettito della spesa, dei seguenti tributi: i contributi per il servizio sanitario nazionale, l'imposta locale

[1] Corte Cost. ord. 3 aprile 2006 n. 148 per la quale "l'addizionale regionale in quanto istituita e disciplinata dall'art. 50 D.Lgs. 446/1997, è da considerarsi tributo statale, rientrante nella competenza legislativa esclusiva dello Stato ai sensi dell'art. 117, c.2 lett. e), Cost., e non tributo «proprio» della Regione, senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle Regioni ed alle Province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dal citato decreto legislativo (sent. n. 2 del 2006, n. 37 e n. 381 del 2004), pertanto non è possibile invocare, quale parametro costituzionale, il c.2 del vigente art. 119 Cost. perché relativo al coordinamento dei tributi «propri» della Regione, cioè dei tributi stabiliti e applicati dalla Regione".

[2] Corte Cost. 22 settembre 2003 n. 296 per la quale "la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo rende palese che l'imposta stessa – nonostante la sua denominazione – non può considerarsi tributo proprio della Regione nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dell'art. 119, c.2 Cost., essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto di coordinamento con il sistema tributario statale". La pronuncia trae origine dal ricorso dello Stato nei confronti della regione Piemonte avverso la legge regionale con la quale si esonerava dal versamento dell'IRAP l'Agenzia per lo svolgimento dei giochi olimpici.

sui redditi (ILOR), l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, la tassa di concessione governativa sulla partita Iva, l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (ICIAP)[3], le tasse sulle concessioni comunali[4];

c) la previsione per le Province di istituire l'imposta provinciale sulle formalità di iscrizione, annotazione e trascrizione dei veicoli al pubblico registro automobilistico. Conseguentemente verrà abolita l'imposta erariale di trascrizione (IET) e la relativa addizionale provinciale (APIET);
d) il riconoscimento ai Comuni ed alle Province di una potestà regolamentare generale in materia tributaria.

A tal proposito l'art. 52 del D.Lgs. 446/1997 stabilisce che Province e Comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo che per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima.

In merito alla nozione di tributi propri delle Regioni, delle Province e degli Enti locali l'art.13, c.3 della L. 27 dicembre 2002 n. 289 definisce tali, quelli la cui titolarità giuridica ed il cui gettito siano integralmente attribuiti ai predetti enti, con esclusione delle compartecipazioni ed addizionali a tributi erariali, nonchè delle mere attribuzioni ad Enti territoriali del gettito, totale o parziale, di tributi erariali.

Il concetto di autonomia impositiva, assume rilevanza a seguito dell'emanazione dei seguenti provvedimenti legislativi:

- L. 3 agosto 1999, n. 265 che ha ampliato il concetto di autonomia contenuto all'art. 3 della L. 142/1990 che era limitato all'aspetto statutario e finanziario, riconoscendo agli Enti locali autonomia statutaria, normativa, organizzativa ed amministrativa, nonché autonomia impositiva e finanziaria nell'ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica;
- D.Lgs. 18 febbraio 2000 n. 56, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'art. 10 della L. 13 maggio 1999, n. 133 che ha soppresso alcune tipologie di trasferimenti statali in favore delle Regioni a statuto ordinario compensandole:
  a) con la compartecipazione regionale all'imposta sui valore aggiunto (IVA);
  b) con l'aumento dell'aliquota dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF);
  c) con l'aumento dell'aliquota di compartecipazione regionale all'accisa sulle benzine;
  d) con l'attribuzione della compartecipazione ai comuni ed alle province del gettito dell'IRAP, per i quali viene prevista la compensazione con trasferimenti erariali.

Inoltre, viene istituito un Fondo perequativo nazionale al fine di consentire che una parte del gettito della compartecipazione all'IVA venga destinata alla realizzazione degli obiettivi di solidarietà interregionale e prevista la partecipazione delle Regioni a statuto ordinario all'attività di accertamento dei tributi erariali analogamente a quanto disposto dall'art. 44 del D.P.R. 29 settembre 1973 per i Comuni in merito alla partecipazione all'accertamento dei redditi delle persone fisiche.

Il sistema impositivo degli Enti locali è stato ricondotto ad organicità dal D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e rispettivamente all'art. 3 e all'art. 149 che disciplinano l'autonomia dei Comuni e delle Province ed i principi generali in materia di finanza propria e derivata, nonchè dalla L. Cost. 18 ottobre 2001 n. 3 che ha costituzionalizzato i principi del TUEL.

3. Modifica al titolo V della Costituzione

[3] Introdotta con L. 24 aprile 1989, n. 144, aveva come presupposto impositivo l'esercizio di imprese e di arti e professioni secondo la normativa IVA, nonché l'esercizio di attività agricola di cui all'art.26 del DPR 917/1986 limitatamente all'attività di commercializzazione di prodotti agricoli e zootecnici svolto al di fuori del fondo in locali aperti al pubblico o esercitata in forma stabile in aree mercatali e attrezzate.

[4] Introdotte con D.L. 10 novembre 1978 n. 702, successivamente all'attribuzione agli Enti locali delle funzioni amministrative di cui al DPR 616/1977. Si applicavano agli atti e ai provvedimenti emessi dai Comuni nell'esercizio delle loro funzioni (licenze per apertura punti vendita, ecc.).

Con gli art. 117 e 119, vengono modificati in modo sostanziale i ruoli e i rapporti di Stato ed Enti locali rispetto alla materia tributaria[5]:

- il c.2 dell'art. 117 definisce le materie di competenza legislativa *esclusiva* dello Stato in materie tassativamente elencate, tra le quali "il sistema tributario e contabile dello Stato" e la "perequazione delle risorse finanziarie" (art.117, c.2 lett.e);
- il c.3 indica le materie in cui si esercita la potestà legislativa *concorrente* delle Regioni, cioè, quella che trova limiti solo in principi fondamentali che devono essere determinati da leggi dello Stato, tra i quali "armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario";
- il c.4 individua la *competenza legislativa c.d. residuale* spettante alle Regioni, che ha carattere primario in quanto non è condizionata dai "principi fondamentali", riguardante tutte le materie che non risultano riservate alla competenza esclusiva dello Stato e, quindi, per quanto attiene la materia tributaria, i tributi regionali e quelli locali;
- l'art. 119 assicura, a Regioni, Province autonome ed Enti Locali l'autonomia di entrata e di spesa (c. 1) e prevede l'applicazione di tributi ed entrate proprie secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (c. 2).

L'attuazione di questo disegno costituzionale richiede però come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed Enti locali[6].

In base ai principi costituzionali, si hanno quindi quattro livelli di autonomia impositiva:

- un primo livello caratterizzato dalla legislazione "esclusiva" dello Stato;
- un secondo livello caratterizzato dalla legislazione "concorrente" tra Stato e Regione;
- un terzo livello caratterizzato dalla legislazione "residuale esclusiva" delle Regioni, in tema di tributi regionali e locali;
- un quarto ed ultimo livello caratterizzato dal riconoscimento a Comuni, Province, Città metropolitane di tributi propri, secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, e quindi nell'ambito dei principi fissati dai primi tre livelli.

3.1. Autonomia impositiva delle Regioni

Le Regioni, alla luce del nuovo testo costituzionale, hanno la possibilità di istituire propri tributi, in piena autonomia definendone tutti gli elementi fondamentali (soggetti passivi, basi imponibili e aliquote) nei limiti:

- dei principi della Costituzione;
- del rispetto del vincolo di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario in quanto oggetto di legislazione concorrente;
- dei vincoli derivanti dall'ordinamento Comunitario e dagli obblighi internazionali, e nel rispetto del vincolo di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario in quanto oggetto di legislazione concorrente.

Pertanto, l'autonomia impositiva regionale incontra limiti nei seguenti casi:

a) il tributo è stato istituito con legge statale ancorché il gettito venga attribuito alle Regioni o la legge statale attribuisca espressamente alla Regione determinazioni in merito al tributo[7];

---

[5] Per quanto riguarda le Regioni a statuto speciale, l'art.116 Cost., così come sostituto dall'art. 2 L.Cost. n.3/2001 riconosce "forme e condizioni particolari di autonomia, secondo i rispettivi statuti speciali adottati con legge costituzionale".

[6] Corte Cost. 26 gennaio 2004 n. 37.

[7] Corte Cost. 4 dicembre 2006 n. 413 per la quale "la disciplina del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi rientra nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., e, di conseguenza, l'esercizio della potestà legislativa delle regioni riguardo a tale tributo è ammesso solo nei limiti consentiti dalla legge statale. Si tratta, infatti, di un tributo che va considerato statale e non già "proprio" della Regione, nel senso di cui al vigente art. 119 Cost., senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle regioni ed alle province,

b) l'istituzione del tributo regionale viola i principi costituzionali o comunitari. Un esempio è rappresentato dalla disposizione della regione Sardegna che ha istituito i seguenti tributi propri:
   - imposte regionale sulle plusvalenze delle seconde case ad uso turistico (art. 2 L.R. n. 4 del 11 maggio 2006, successivamente modificata dalla L.R. 29 maggio 2007, n.2);
   - imposte regionale sulle seconde case ad uso turistico (art. 3 L.R. n. 4 del 11 maggio 2006, successivamente modificata dalla L.R. 29 maggio 2007, n.2);
   - imposte regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto (art. 4 L.R. n. 4 del 11 maggio 2006, successivamente modificata dalla L.R. 29 maggio 2007, n.2);
   - imposta di soggiorno (Legge regionale 29 maggio 2007, n. 2).

   A seguito del ricorso costituzionale presentato dal Consiglio dei ministri, si è espressa la Corte costituzionale, con sentenza n. 102 e l'ordinanza n. 103 del 15 aprile 2008, con le quali:

a) ha dichiarato l'illegittimità costituzionale:
   - del tributo sulle seconde case adibite ad uso turistico;
   - dell'imposta sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case;

b) ha dichiarato infondata la questione relativamente:
   - all'imposta di soggiorno;
   - al tributo sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto. La pronuncia di non fondatezza non ha riguardato né le ipotesi di scalo effettuato da unità da diporto il cui esercizio è svolto a fini di lucro, né le ipotesi di scalo effettuato da aeromobili che svolgono operazioni di "aviazione generale di affari", in quanto la Consulta - relativamente a tali ipotesi particolari - ha sospeso il giudizio di costituzionalità e - con apposita ordinanza (n. 103/2008) - di sua iniziativa ha sottoposto alla Corte di Giustizia CE, ai sensi dell'art. 234 del Trattato, la questione di compatibilità con l'ordinamento comunitario, in particolare rispetto al principio di non discriminazione (art. 49 Trattato) e al divieto di aiuti di Stato (art. 47 Trattato), dei prelievi anzidetti ove gravanti sulle imprese, non residenti nella Regione, esercenti le attività sopra ricordate. L'avvocato generale della Corte di giustizia nella causa C-169/08 nelle conclusioni del 2 luglio 2009 ha evidenziato che:

   1) l'art. 49 CE osta ad una legge di una Regione autonoma in forza della quale viene riscossa un'imposta dettata essenzialmente da motivi di politica ambientale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto dalle sole imprese aventi il proprio domicilio fiscale al di fuori di tale regione, ma non dalle imprese aventi il proprio domicilio fiscale all'interno della medesima;

---

né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dalla citata norma statale". Conforme Corte Cost. 12 ottobre 2005 n. 397 per la quale "deve dichiararsi l'illegittimità costituzionale dell'art. 6, comma secondo, della legge della Regione Molise 13 gennaio 2003, n. 1, modificata con successiva legge regionale promulgata il 31 agosto 2004, recante disposizioni per l'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, di cui alla L. n. 549 del 1995, nella parte in cui prevede un aumento del tributo con decorrenza dal 1 gennaio 2005, per l'illegittimo esercizio da parte della Regione della potestà legislativa consentitale in materia riservata alla competenza esclusiva dello Stato (che prevede la possibilità delle regioni di fissare l'ammontare del tributo con propria legge entro e non oltre il 31 luglio di ogni anno per l'anno successivo e Corte Cost. 27 luglio 2005, n. 335, concernente lo stesso tributo speciale)". Conforme in principio Corte Cost. 29 dicembre 2004 n.431 che con riferimento all'IRAP, nel richiamare le precedenti pronunce n. 311 e n. 296 del 2003, ha affermato che "l'IRAP è un tributo, istituito e disciplinato dal d.lgs. n. 446 del 1997, salve le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dal medesimo decreto legislativo. Conseguentemente la disciplina sostanziale dell'imposta rientra tuttora nella competenza dello Stato. Ne deriva che si deve ritenere spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina di tale tributo". In tal senso Corte Cost. 19 luglio 2004 n. 241 del 2004 e corte Cost. 26 settembre 2003 n 297 che con riferimento alle tasse automobilistiche, hanno precisato che la disciplina sostanziale dell'imposta non è divenuta oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, della Costituzione, ma rientra nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera *e)*. Si vedano anche le sentenze Corte cost. n. 37 e n. 29 del 2004; Corte Cost. 15 ottobre 2003 n. 311 che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale – in relazione agli artt. 3, 117 c.2 e 199 Cost. – dell'art. 24 c.2 della L.R. Campania 26 luglio 2002 n. 15 che stabiliva la proroga al 31 dicembre 2003 del termine originario del 31 dicembre 2002, per il recupero delle tasse automobilistiche dovute per l'anno 1999, rientrando la disciplina delle tasse medesime nell'ambito della competenza esclusiva dello Stato.

2) una legge regionale come quella adottata dalla Regione autonoma della Sardegna, in forza della quale viene riscossa un'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto dalle sole imprese aventi il proprio domicilio fiscale al di fuori di tale regione, costituisce un aiuto ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, a favore di imprese che svolgono la stessa attività e hanno il proprio domicilio fiscale all'interno della medesima.
In ogni caso, la situazione risulta risolta in conseguenza dell'abrogazione di tale disposizione da parte dell'art. 2 della L.R. 14 maggio 2009, n. 1 (legge finanziaria 2009).

3.2. Autonomia impositiva delle Province e dei Comuni

I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno anch'essi riconosciuta l'autonomia finanziaria di entrata e possono applicare tributi propri, utilizzando lo strumento giuridico del regolamento entro la cornice di legge regionale che dovrà rispondere ai principi generali della legge di coordinamento.
L'autonomia impositiva degli Enti locali quali Province e Comuni deve svolgersi in ottemperanza all'art. 23 Cost. in base al quale *"Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"*. Nell'ambito della potestà legislativa regionale e dei principi fondamentali dello Stato, gli Enti locali non potranno mai introdurre nuovi tributi, in quanto dotati solo del potere regolamentare e non anche normativo. La previsione costituzionale (ex art. 119 c.2) secondo la quale *"stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario"* è interpretabile infatti solo nel senso che, fermo il potere esclusivo dello Stato e delle Regioni di introdurre nuove imposte ciascuno nei propri ambiti esercitato attraverso l'organo legislativo, gli Enti locali (Comuni e Province) potranno:

a) decidere in merito all'applicazione o meno di tributi istituiti e disciplinati nei loro caratteri costitutivi dallo Stato o dalle Regioni nonché le modalità applicative degli stessi nel rispetto della legislazione vigente;
b) stabilire ed applicare, ossia disporre e regolamentare i casi accessori al rapporto tributario, che non riguardino quindi le caratteristiche fondanti del rapporto tributario, quali la determinazione del soggetto passivo, della fattispecie imponibile (o presupposto di fatto) e delle esenzioni.

In sintesi, la legge di coordinamento fissa i principi fondamentali per i tributi locali, lasciando ampia libertà di manovra agli Enti locali.
Tale orientamento è evidente anche nella normativa che prevede le sanatorie, tant'è vero che il legislatore si limita a consentire l'introduzione di forme di definizione agevolata, con riferimento ai tributi propri degli Enti locali, lasciando poi gli Enti liberi di decidere i principali tributi interessati dal condono e le varie tipologie di sanatorie[8]. Lo strumento a disposizione degli enti per l'applicazione del condono è rappresentato per le Regioni dalla legge, mentre per i Comuni e le Province dal potere regolamentare di cui all'art. 52 D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446.
L'art. 52 del D.Lgs. 446/1997, in attuazione dei principi e criteri direttivi contenuti nelle lettere a) e b) del c. 149 dell'art. 3 della L. 662/1996, stabilisce che Province e Comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo che per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima. Tale articolo, ricondotto ad organicità nella parte seconda del TUEL, con le norme efferenti l'ordinamento contabile degli Enti locali, si sposa, con il combinato disposto del già citato art. 119 Cost., per il quale gli Enti locali "*hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri*" e del nuovo dettato dell'art. 117 Cost., per il quale gli stessi Enti "*hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite*".

4. Il potere regolamentare degli Enti locali ed i propri limiti

[8] Cfr. art. 13 L. 289/2002. Il condono locale, diversamente da quello statale, non è automatico, poiché non dipende dalla istanza del contribuente ma soprattutto dalle decisioni dell'Ente impositore.

Il potere regolamentare degli Enti locali incontra due ordine di limiti, uno interno e l'altro esterno[9], la cui violazione può determinare:

a) la impugnazione dell'atto regolamentare presso la giurisdizione amministrativa[10];
b) oppure la disapplicazione del regolamento per sua illegittimità da parte del giudice tributario in relazione all'oggetto dedotto in giudizio.

Il primo ordine di limiti (interni) discende dalla formulazione letterale del c.1 dell'art. 52 D.Lgs 446/1997, in base al quale è preclusa la possibilità di modificare, con norma regolamentare, gli elementi essenziali della prestazione impositiva costituiti:

- dal presupposto di applicazione del tributo;
- dalla base imponibile e dai criteri per la sua determinazione;
- dalla soggettività passiva e dalla misura massima di tassazione[11].

Un secondo ordine di limiti (esterni) va ricercato nella Costituzione nonché nei principi generali dell'ordinamento tributario vigente, nel senso che i regolamenti tributari non possono invadere il campo d'azione riservato alle disposizioni costituzionali ed agli atti di normazione primaria (casi di riserva di legge).

L'art. 119 Cost. nel riconoscere l'autonomia impositiva degli Enti locali ne fissa anche i limiti che sono rappresentati dalla necessità di stabilire ed applicare tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, e che si identificano:

- nella riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., in base alla quale nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere imposta se non in base alla legge. Quindi, la potestà regolamentare pur espandendosi fino al punto di consentire all'Ente locale di non applicare le disposizioni di legge vigenti, non consente tuttavia di contravvenire al principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.[12]. Un'autonoma potestà di istituzione di nuovi tributi da parte degli Enti locali sarebbe stata, infatti, ipotizzabile solo qualora la L. Cost. n.3/2001 avesse abrogato l'art. 23 Cost.. Le argomentazioni finora svolte, trovano ulteriore conferma nel nuovo art. 114 Cost. che definisce gli Enti territoriali quali "*enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione*" e nel nuovo art. 118 c. 2, per il quale gli Enti locali "*sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze*". Nel nuovo contesto costituzionale sono, comunque, da superare quelle interpretazioni dell'art. 23 - si ricordi che la prima parte della Costituzione non ha subito alcun ritocco - che hanno inteso la riserva di legge in materia di prestazioni imposte esclusivamente come riserva di legge statale[13]. Tale riserva, infatti, dovrebbe ora ritenersi estesa anche alla legge della Regione, in considerazione della attribuzione ad essa della legislazione esclusiva in tema di tributi regionali e locali e alla sua formale equiordinazione con la legge statale. Così come sussiste, ai sensi dell'art. 23 Cost., una riserva di

[9] Cfr. Ris. Min. Fin. n. 118/E del 26 maggio 1999.

[10] Cfr. Circ. Min. Fin. n. 241/E del 29 dicembre 2000 - Fiscalità locale -. I regolamenti concernenti le entrate tributarie in materia impositiva sono soggetti al controllo centrale del Ministero delle Finanze, più in particolare, l'ufficio del federalismo fiscale è titolare del potere di impugnativa, entro il termine di 60 giorni dal ricevimento dei regolamenti in questione, unicamente per vizi di legittimità innanzi al TAR competente in relazione alla collocazione territoriale dell'Ente locale.

[11] Cfr. Ris. Min. Fin. n. 5/DPF del 2 aprile 2002, per la quale l'Ente locale non può autonomamente istituire nuovi tributi.

[12] Cfr. Ris. Min. Fin. n. 5/DPF del 2 aprile 2002, ad oggetto "Istituzione dell'imposta comunale di soggiorno o altre imposte equivalenti". Il Ministero delle Finanze in risposta ad un quesito di un Comune, il quale chiedeva se era possibile istituire un'imposta comunale di soggiorno o altra imposta equivalente sulla base dei poteri conferiti ai Comuni dal nuovo art. 119, c. 2, della Costituzione, come modificato dalla L. Cost. n. 3/2001, rilevava che "il nuovo art. 119, c. 2, della Costituzione prevede che i Comuni stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". Detti principi devono però essere inevitabilmente stabiliti dalla legge, in base ad una serie di disposizioni che sono contenute nella stessa Carta costituzionale.

[13] Rassegna Tributaria 2/2002 "Prime osservazioni sul nuovo articolo 119 Cost." di Franco Gallo.

legge statale per le prestazioni patrimoniali imposte[14] tra cui rientrano i tributi statali, deve perciò sussistere, ai sensi dello stesso articolo e dell'art. 117 c. 4, Cost. una riserva di legge regionale per i tributi regionali e per quelli locali[15];

- nel principio di legalità di cui all'art. 25 Cost., recepito nel testo dell'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 che disciplina la materia delle sanzioni tributarie, in base al quale "*nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione*". Per cui l'Ente non può modificare il sistema sanzionatorio recato dai D.Lgs. 18 dicembre 1997 nn. 471, 472, e 473, in quanto modellato sulla base di criteri prettamente penalistici;
- nelle questioni che riguardano temi indisponibili agli Enti locali, quali la riserva di legge in materia giurisdizionale di cui all'art.113 Cost. A tal proposito, l'art. 12 della L. finanziaria 2002 (L. 28 dicembre 2001 n. 448) ha attribuito al giudice tributario la competenza a decidere tutte le controversie riguardanti i "tributi comunali, provinciali e regionali"[16], sgombrando il campo dall'ambigua precedente formulazione dell'art. 2 c. 1 lett. h), del D.Lgs. 546/1992 che prevedeva l'assoggettamento alla giurisdizione di tutti i tributi comunali e locali. Al riguardo, in passato, vi era chi restringeva la previsione ai soli "tributi comunali" e ai "tributi locali minori", con esclusione di alcuni tributi provinciali e regionali (addizionale provinciale sul consumo dell'energia elettrica, controversie in materia di tasse automobilistiche…).

Altri limiti esterni sono fissati da norme di legge e riguardano:

- i criteri direttivi fissati dalla legge cui va uniformato il contenuto dei regolamenti in materia impositiva ed in particolare quelli adottati ai sensi del c. 5 dell'art. 52 D.Lgs. 446/1997, in materia di affidamento a terzi dell'accertamento e/o riscossione dei tributi; quelli adottati ai sensi dell'art.56 dello stesso decreto legislativo, per l'istituzione dell'imposta provinciale di trascrizione; quelli adottati ai sensi del pto l) del c.1 dell'art. 59 del citato decreto legislativo, per la modifica del procedimento di accertamento ICI;

---

[14] Sulla nozione di "prestazione patrimoniale imposta" si veda Corte Cost. 1 giugno 1998 n. 215, per la quale "nell'individuazione delle prestazioni patrimoniali imposte che postulano la garanzia della riserva di legge prevista dall'art. 23 della Costituzione ed i consequenziali limiti alla discrezionalità della pubblica amministrazione, la giurisprudenza costituzionale ha subito un'evoluzione. In un primo tempo, infatti, si era fatto riferimento solo alla natura autoritativa dell'atto che impone la prestazione. Successivamente si è fatto invece riferimento a quel tipo di servizio, che, pur dando luogo ad un rapporto negoziale di diritto privato, in considerazione della sua particolare rilevanza venga riservato alla mano pubblica e l'uso di esso sia da considerare essenziale ai bisogni della vita (sentenza n. 72 del 1969). Nel complesso della giurisprudenza costituzionale, ai fini dell'individuazione delle prestazioni patrimoniali imposte, non costituiscono pertanto profili determinanti né le formali qualificazioni delle prestazioni (sentenza n. 4 del 1957), né la fonte negoziale o meno dell'atto costitutivo (sentenza n. 72 del 1969), né l'inserimento di obbligazioni ex lege in contratti privatistici (sentenza n. 55 del 1963). Va invece riconosciuto un peso decisivo agli aspetti pubblicistici dell'intervento delle autorità ed in particolare alla disciplina della destinazione e dell'uso di beni o servizi, per i quali si verifica che, in considerazione della loro natura giuridica (sentenze n. 122 del 1957 e n. 2 del 1962), della situazione di monopolio pubblico o della essenzialità di alcuni bisogni di vita soddisfatti da quei beni o servizi (sentenze nn. 36 del 1959, 72 del 1969, 127 del 1988), la determinazione della prestazione sia unilateralmente imposta con atti formali autoritativi, che, incidendo sostanzialmente sulla sfera dell'autonomia privata, giustificano la previsione di una riserva di legge". Conforme Corte Cost. 6 giugno 1994 n. 236.

[15] Corte Cost. 23 giugno 1965 n. 64 che, nel dichiarare non fondata la questione, proposta sulla legittimità costituzionale dell'art. 2 della legge regionale siciliana 26 gennaio 1953, n. 2, in riferimento agli artt. 36, 14 e 17 dello Statuto regionale siciliano, nonché agli artt. 3, 53 e 23 della Costituzione, afferma che in materia di prestazioni patrimoniali in base all'art. 23 Cost. esiste un riserva "relativa" di legge statale anche in considerazione che altre norme costituzionali attribuiscono potere normativo in materia alle Regioni. Conforme Corte Cost. 18 luglio 1997 n. 269; Corte Cost. 27 maggio 1996 n. 180; Corte Cost. 7 dicembre 1979 n. 148.

[16] Corte Cost. ord. 20 aprile 1998 n. 144, con la quale è stato affermato che la modifica mediante ampliamento della competenza delle commissioni tributarie non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale, dovendosi interpretare l'art. 102 della Costituzione in combinato con la IV disposizione transitoria (che consente la revisione delle preesistenti giurisdizioni speciali, come quella tributaria) senza che sia precluso al legislatore procedere ad ulteriori interventi di revisione purchè non siano snaturate le materie già attribuite alla giurisdizione speciale.

- le agevolazioni e le esenzioni previste dalle leggi statali, che non possono quindi essere compresse, se non in presenza di una specifica disposizione, come quella contenuta nell'art. 59 D.Lgs. 446/1997 in tema di ICI. La Corte Costituzionale con sent. 22 febbraio 2006 n. 75 in merito ad un procedimento promosso nei confronti della Regione Friuli Venezia Giulia che attribuiva ai comuni del territorio la facoltà di prevedere esenzioni ai fini ICI per determinati soggetti con la finalità di agevolare lo sviluppo imprenditoriale ha dichiarato l'incostituzionalità di detta legge regionale. Ciò in considerazione che l'ICI è un tributo la cui disciplina è di competenza statale, pertanto le Regioni non possono derogare alla legge statale, mentre i Comuni possono disciplinare tale imposta nei limiti di quanto attribuito dal legislatore statale;
- i termini per la richiesta di rimborso delle somme indebitamente pagate, che non possono essere abbreviati;
- i termini di decadenza e prescrizione stabiliti per l'accertamento, la liquidazione e la riscossione dei tributi che non possono essere modificati in senso peggiorativo[17];
- il rispetto e la tutela dei principi generali dell'ordinamento tributario fissati espressamente nel nostro ordinamento con l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, avvenuta con L. 27 luglio 2000, n. 212;
- il rispetto dei principi fissati dal diritto comunitario. Sulla base di tali principi, la tassa sui marmi a favore del comune di Carrara istituita con L. 15 luglio 1911, n. 749 modificata dall'art.55, c.18 della L. 27 dicembre 1997 n. 449 ed applicata e riscossa dal Comune all'uscita dei marmi dai suoi confini è stata definita come una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale all'esportazione18 ai sensi dell'art. 23 del Trattato CE. La stessa sorte è toccata al tributo ambientale imposto dalla Regione Sicilia, che colpisce il gas metano proveniente dall'Algeria previsto dall'art. 6 della legge regionale siciliana 26 marzo 2002, n. 2, recante disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002. Secondo la Corte costituisce tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, incompatibile con la normativa europea sulla libera circolazione delle merci[19]. Infatti, secondo le disposizioni del Trattato CE, la Comunità si fonda su un'unione doganale che comporta il divieto di qualsiasi dazio e tassa di effetto equivalente all'importazione ed all'esportazione fra gli Stati membri e l'adozione di una tariffa doganale comune per gli scambi tra gli Stati membri e i Paesi terzi. Costituisce tassa di effetto equivalente qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, da una autorità pubblica di uno stato membro, indipendentemente dalla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera. Recentemente, l'art. 6 della L. 25 febbraio 2008 n. 34 recante disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (Legge comunitaria 2007) ha riscritto il procedimento di rivalsa da parte dello Stato nei confronti di regioni o altri enti pubblici responsabili di violazioni del diritto comunitario derivanti dalla normativa comunitaria[20], precedentemente disciplinato dai commi da 1213 a 1223 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

---

[17] Corte Cost. 22 settembre 2003 n. 297 che ha accolto il ricorso dello Stato nei confronti delle regioni Piemonte e Veneto che avevano concesso la proroga di un anno per il recupero delle tasse automobilistiche regionali. Tale tributo non è di competenza regionale, ma statale; le Regioni non hanno perciò il potere di introdurre ipotesi di esenzione oltre quanto loro consentito dalla legislazione statale.

[18] Cass. ord. 27 ottobre 2003 n. 5067 che ha rimesso alla Corte di Giustizia la questione della compatibilità dell'articolo unico della legge 15 luglio 1911, n.749 con il Trattato istitutivo della Comunità europea, in particolare con il principio di libera circolazione delle merci, stabiliti agli articoli da 23 a 31. Corte di Giustizia CE, sez. I – sent. 9 dicembre 2004, causa C-72/03.

[19] Sent. del 21 giugno 2007, causa C-173/05 della Corte di Giustizia UE, Sez. II per la quale "per effetto dell'istituzione dì tale tributo, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza degli artt. 23, 25 e 133 CE, nonché dell'art. 9 dell'Accordo di cooperazione tra la Comunità economica europea e la Repubblica democratica popolare di Algeria".

[20] La disposizione in argomento dispone che "1. Al fine di prevenire l'instaurazione delle procedure d'infrazione di cui agli articoli 226 e seguenti del Trattato istitutivo della Comunità europea o per porre termine alle stesse, le regioni, le province autonome di Trento e di Bolzano, gli enti territoriali, gli altri enti pubblici e i soggetti equiparati adottano ogni misura necessaria a porre tempestivamente rimedio alle violazioni, loro imputabili, degli obblighi degli Stati nazionali

La potestà regolamentare riconosciuta agli Enti locali in materia di tributi propri non può, comunque, limitarsi al semplice recepimento della normativa statale, bensì deve rappresentare l'opportunità per introdurre nel sistema normativo locale elementi specifici mutuati dalla realtà locale, al fine di adattare la normativa statale alla realtà locale. Tale opportunità è stata riconosciuta

---

derivanti dalla normativa comunitaria. Essi sono in ogni caso tenuti a dare pronta esecuzione agli obblighi derivanti dalle sentenze rese dalla Corte di giustizia delle Comunità europee, ai sensi dell'articolo 228, paragrafo 1, del citato Trattato.

2. Lo Stato esercita nei confronti dei soggetti di cui al comma 1, che si rendano responsabili della violazione degli obblighi derivanti dalla normativa comunitaria o che non diano tempestiva esecuzione alle sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee, i poteri sostitutivi necessari, secondo i princìpi e le procedure stabiliti dall'articolo 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131, e dall'articolo 11, comma 8, della presente legge.

3. Lo Stato ha diritto di rivalersi nei confronti dei soggetti di cui al comma 1 indicati dalla Commissione europea nelle regolazioni finanziarie operate a carico dell'Italia a valere sulle risorse del Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA), del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR) e degli altri Fondi aventi finalità strutturali.

4. Lo Stato ha diritto di rivalersi sui soggetti responsabili delle violazioni degli obblighi di cui al comma 1 degli oneri finanziari derivanti dalle sentenze di condanna rese dalla Corte di giustizia delle Comunità europee ai sensi dell'articolo 228, paragrafo 2, del Trattato istitutivo della Comunità europea

5. Lo Stato ha altresì diritto di rivalersi sulle regioni, le province autonome di Trento e di Bolzano, gli enti territoriali, gli altri enti pubblici e i soggetti equiparati, i quali si siano resi responsabili di violazioni delle disposizioni della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, resa esecutiva ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, e dei relativi Protocolli addizionali, degli oneri finanziari sostenuti per dare esecuzione alle sentenze di condanna rese dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nei confronti dello Stato in conseguenza delle suddette violazioni.

6. Lo Stato esercita il diritto di rivalsa di cui ai commi 3, 4 e 5:

a) nei modi indicati al comma 7, qualora l'obbligato sia un ente territoriale;

b) mediante prelevamento diretto sulle contabilità speciali obbligatorie istituite presso le sezioni di tesoreria provinciale dello Stato, ai sensi della legge 20 ottobre 1984, n. 720, per tutti gli enti e gli organismi pubblici, diversi da quelli indicati nella lettera a), assoggettati al sistema di tesoreria unica;

c) nelle vie ordinarie, qualora l'obbligato sia un soggetto equiparato ed in ogni altro caso non rientrante nelle previsioni di cui alle lettere a) e b).

7. La misura degli importi dovuti allo Stato a titolo di rivalsa, comunque non superiore complessivamente agli oneri finanziari di cui ai commi 3, 4 e 5, è stabilita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da adottare entro tre mesi dalla notifica, nei confronti degli obbligati, della sentenza esecutiva di condanna della Repubblica italiana. Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati e reca la determinazione dell'entità del credito dello Stato nonché l'indicazione delle modalità e i termini del pagamento, anche rateizzato. In caso di oneri finanziari a carattere pluriennale o non ancora liquidi, possono essere adottati più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze in ragione del progressivo maturare del credito dello Stato.

8. I decreti ministeriali di cui al comma 7, qualora l'obbligato sia un ente territoriale, sono emanati previa intesa sulle modalità di recupero con gli enti obbligati. Il termine per il perfezionamento dell'intesa è di quattro mesi decorrenti dalla data della notifica, nei confronti dell'ente territoriale obbligato, della sentenza esecutiva di condanna della Repubblica italiana. L'intesa ha ad oggetto la determinazione dell'entità del credito dello Stato e l'indicazione delle modalità e dei termini del pagamento, anche rateizzato. Il contenuto dell'intesa è recepito, entro un mese dal perfezionamento, in un provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze che costituisce titolo esecutivo nei confronti degli obbligati. In caso di oneri finanziari a carattere pluriennale o non ancora liquidi, possono essere adottati più provvedimenti del Ministero dell'economia e delle finanze in ragione del progressivo maturare del credito dello Stato, seguendo il procedimento disciplinato nel presente comma.

9. In caso di mancato raggiungimento dell'intesa, all'adozione del provvedimento esecutivo indicato nel comma 8 provvede il Presidente del Consiglio dei ministri, nei successivi quattro mesi, sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281. In caso di oneri finanziari a carattere pluriennale o non ancora liquidi, possono essere adottati più provvedimenti del Presidente del Consiglio dei ministri in ragione del progressivo maturare del credito dello Stato, seguendo il procedimento disciplinato nel presente comma.

10. Le notifiche indicate nei commi 7 e 8 sono effettuate a cura e a spese del Ministero dell'economia e delle finanze.

11. I destinatari degli aiuti di cui all'articolo 87 del Trattato che istituisce la Comunità europea possono avvalersi di tali misure agevolative solo se dichiarano, ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e secondo le modalità stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, di non rientrare fra coloro che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti che sono individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea, e specificati nel decreto di cui al presente comma».

ad esempio in materia di ICI dall'art. 59 D.Lgs. 446/97 che ha consentito ai Comuni, di avvalesi del potere regolamentare al fine di individuare per talune fattispecie, la possibilità di travalicare, entro determinati spazi, i limiti che si pongono al potere regolamentare di cui al c.1 art. 52[21].
Il privilegio per la potestà regolamentare degli Enti locali di cui all'art. 52 del D.Lgs. 446/1997 è riconosciuta nelle pronunce del giudice amministrativo. In particolare con l'ord. 28 agosto 2001, n. 4989 il Consiglio di Stato si è pronunciato in sede di impugnazione dell'ord. 8 giugno 2001, n. 171 con la quale, in sede cautelare il TAR Basilicata aveva dichiarato l'esclusività della riscossione della TARSU a mezzo ruolo (secondo quanto previsto in materia di riscossione della TARSU dall'art. 72 del D.Lgs. 507/1993), concedendo la sospensione della delibera di eliminazione del ruolo. Il giudice di appello ha negato l'esistenza del criterio della esclusiva riscossione della TARSU a mezzo ruolo, affermando che dal sistema delle fonti tale principio non emerge. Il Consiglio di Stato ha sottolineato come, invece, debba essere rammentata la natura generale del principio della potestà regolamentare dei Comuni e delle Province, potere che "trova un limite solo nelle materie costituzionalmente coperte da riserva di legge". La decisione del Consiglio di Stato trova conferma sia nell'art. 36 L. 23 dicembre 2000, n. 388 (Finanziaria per il 2001) in forza del quale i Comuni possono adottare misure che rendano più efficiente la riscossione dei tributi[22] e laddove optino per la riscossione spontanea dei tributi locali possono prevedere la riscossione coattiva a mezzo ruolo affidando lo stesso ai concessionari e sia nella prassi ministeriale. Con riferimento a quest'ultima, si segnala che l'Amministrazione finanziaria dapprima con circolare n. 118/E del 1999, ha precisato che l'ampio potere regolamentare previsto per la disciplina dei tributi propri, è stato attribuito a Comuni e Province, grazie all'art. 52 sopra citato onde giungere "all'adeguamento della legislazione statale alle esigenze socio - economiche ed alle condizioni ambientali locali" e successivamente con la risoluzione del 30 luglio 2002, n. 8/DPF ha ribadito la possibilità per l'Ente locale di procedere alla riscossione diretta per tutti i tributi, incluso la TARSU sulla base delle seguenti considerazioni:

a) le modalità di riscossione previste dalle norme disciplinati i singoli tributi non sono strettamente vincolate ai principi generali inderogabili dell'ordinamento tributario;
b) non vi è nessun ostacolo all'adozione di una modalità di pagamento dei tributi diversa da quella prevista dalla loro legge istitutiva allorquando non vengano posti a carico del contribuente ulteriori adempimenti.

Inoltre, l'art. 2 c.2 del D.L. 262/2006, che ha aggiunto il nuovo c. 6-bis al D.Lgs. 112/1999 in materia di riscossione coattiva delle somme dovute a titolo di tributi ed accessori, ha precisato che nel caso in cui alla Riscossione Spa viene affidata la sola gestione del recupero coattivo delle somme dovute a titolo di tributi locali, il compenso spettante all'esattore sarà aumentato del 25% rispetto a quanto previsto dall'art.17 D.Lgs. 13 aprile 1999, n.112.
La normativa statale prescrive i seguenti adempimenti per l'emanazione da parte degli Enti locali dei regolamenti disciplinati i propri tributi[23]:

1) approvazione del regolamento con apposita deliberazione di Consiglio entro il termine fissato dalla normativa statale per approvare i bilanci di previsione;
2) invio al Ministero delle Finanze (Direzione Centrale per la fiscalità locale) della copia conforme del regolamento e della relativa delibera entro 30 giorni dalla data in cui il regolamento è divenuto esecutivo, unitamente alla richiesta di pubblicazione nella gazzetta ufficiale dell'avviso di adozione.

[21] Circ. Min. Fin. n. 296/E del 31 dicembre 1998.
[22] In base all'art. 36 L. 388/2000 "…Ferma restando l' eventuale utilizzazione di intermediari previste da norme di legge o di regolamento, le Regioni, le Province, i Comuni, e gli altri enti locali possono prevedere la riscossione spontanea dei propri tributi secondo modalità, che velocizzando le fasi di acquisizione delle somme riscosse, assicurino la più ampia diffusione dei canali di pagamento e la sollecita trasmissione all'Ente creditore dei dati del pagamento stesso…".
[23] Cfr. Circ. Min. Fin. n. 101/E del 17 aprile 1998; Circ. Min. Fin. n. 118/E del 26 maggio 1999; Circ. Min. Fin. n.241 del 29 dicembre 2000.

La pubblicazione dell'avviso in gazzetta ha mera funzione notiziale, per cui non assume rilevanza giuridica e, in particolare non è condizione di esistenza o di validità né è requisito di efficacia del regolamento.

I regolamenti degli Enti locali che istituiscono o disciplinano tributi propri possono essere impugnati:

a) dal Ministero dell'Economie e delle finanze innanzi al TAR per vizi di legittimità. L'esercizio di tale potere, attribuito dal c. 4 dell'art. 52 del D.Lgs. 446/1997, non si configura come un controllo bensì è puramente facoltativo;
b) dal contribuente in via principale innanzi al TAR[24] qualora dagli stessi possano derivare effetti immediatamente lesivi della propria sfera giuridica entro il termine di decadenza di 60 giorni e in via incidentale innanzi alle commissioni tributarie a seguito di impugnativa dell'atto tributario. In quest'ultimo caso qualora ritenuti illegittimi possono essere disapplicati dal giudice tributario se gli stessi sono rilevanti ai fini della decisione, così come disposto dall'art.7, c. 5 D.Lgs 546/1992[25], a nulla rilevando che l'atto sia divenuto inoppugnabile per inutile decorso dei termini ai fini della sua impugnazione in sede di giurisdizione amministrativa[26]. La disapplicazione dei regolamenti da parte del giudice tributario è preclusa solo quando la legittimità di un atto amministrativo sia affermata dal giudice amministrativo nel contraddittorio delle parti e con autorità di giudicato. Alla disapplicazione consegue l'annullamento dell'atto impositivo emanato dall'Ente sulla base del regolamento.

5. L'impugnazione dei regolamenti e degli atti generali ritenuti illegittimi. Disapplicazione

[24] Cfr. TAR di Venezia, Sez.I, 8 maggio 2008 n. 1552 in base alla quale "è inammissibile l'impugnazione rivolta alla delibera con la quale il Comune adotta una modificazione delle tariffe del servizio di smaltimento dei rifiuti senza la contestuale impugnazione del regolamento del quale si contestino le modalità di classificazione delle classi di attività di contribuzione al prelievo tributario a titolo di TARSU. La determinazione della nuova tariffa non può considerarsi essa stessa un regolamento, ma solo attività amministrativa che si svolge nell'ambito (e in conformità) della disciplina posta con regolamenti comunali (i quali, a loro volta, debbono essere conformi alle norme di legge e alle altre di rango superiore). Si tratta, in altre parole, di due attività amministrative di diversa natura e contenuto: l'una di carattere normativo, l'altra (la variazione periodica delle tariffe, al fine di adeguarle ai costi) a carattere pur sempre applicativo".

[25] Tale disposizione rafforza la previsione dell'art. 5 della L. 20 marzo 1865, n. 2248 All. E, concernente la disapplicazione degli atti amministrativi illegittimi ai sensi del quale "….., le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi.". Con tale legge avente ad oggetto il contenzioso amministrativo sono stati aboliti i Tribunali speciali investiti della giurisdizione del contenzioso amministrativo, tanto in materia civile, quanto in materia penale e le controversie ad essi attribuite dalle diverse leggi sono state devolute alla giurisdizione ordinaria, od all'autorità amministrativa (art.1). Sono state devolute alla giurisdizione ordinaria tutte le cause per contravvenzioni e tutte le materie relative a qualunque diritto civile o politico, comunque vi possa essere interessata la pubblica amministrazione (art.2), mentre gli affari non compresi nell'articolo precedente sono stati attribuiti alle autorità amministrative, le quali, ammesse le deduzioni e le osservazioni in iscritto delle parti interessate, devono provvedere con decreti motivati, previo parere dei consigli amministrativi che pei diversi casi siano dalla legge stabiliti. Contro tali decreti, che saranno scritti in calce del parere egualmente motivato, è stato ammesso il ricorso in via gerarchica in conformità delle leggi amministrative (art.3). Quando la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'autorità amministrativa, i tribunali si limiteranno a conoscere degli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. L'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei Tribunali in quanto riguarda il caso deciso (art.4).

[26] Cass. Sez. lavoro 29 gennaio 2002, n. 6801; Cass. sez. trib. 15 ottobre 2003 n. 4567; Cass. sez. trib. 20 giugno 2003 n. 16870; Cass. sez. trib. 30 aprile 2004 n. 13848 per la quale in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, "la deliberazione comunale relativa alle tariffe può essere disapplicata da parte del giudice tributario, ma tale disapplicazione può conseguire solo alla dimostrazione della sussistenza di ben precisi vizi di legittimità dell'atto (incompetenza, violazione di legge, eccesso di potere), non essendo sufficiente a tal fine la generica contestazione della validità dei criteri seguiti dal Comune nell'adottare la delibera stessa".

Il giudice tributario non ha alcun potere di invalidazione degli atti autoritativi di presupposto, cioè dei provvedimenti di carattere generale, che in quanto riguardanti interessi legittimi sono impugnabili davanti al giudice amministrativo[27]:

- deliberazioni degli Enti locali che istituiscono o disciplinano tributi di qualsiasi genere;
- deliberazioni di determinazione delle aliquote e tariffe;
- deliberazioni di approvazione dei regolamenti dei tributi;
- regolamenti che disciplinano i singoli tributi, la conciliazione giudiziale, l'accertamento con adesione, le esenzioni e agevolazioni.

L'atto generale costituisce soltanto un presupposto dell'atto impositivo e nell'impugnazione di quest'ultimo dinanzi al giudice tributario, il contribuente ha l'onere di eccepire l'illegittimità di tale atto, in modo che la Commissione accertandone l'illegittimità lo possa disapplicare, limitatamente all'oggetto dedotto in giudizio ed al caso sottoposto al suo esame, ai fini dell'annullamento dell'atto impositivo[28]. La disapplicazione assicura la tutela del contribuente che pur non ottenendo la rimozione dell'atto generale illegittimo può far sì che non produca effetti lesivi nei suoi confronti, per effetto della cognizione incidentale della Commissione, nonché può riguardare anche un atto divenuto inoppugnabile per l'inutile decorso dei termini ai fini della sua impugnazione dinanzi al giudice amministrativo[29]. Gli effetti della pronuncia sono limitati al caso deciso e la valutazione da parte del giudice tributario della legittimità del regolamento non potrà avere effetti di sorta fuori del giudizio.

Pertanto, ove il contribuente deduca l'illegittimità di un atto di accertamento eccependo l'illegittimità della norma regolamentare su cui esso si fonda, il giudice di merito deve valutare *incidenter tantum* (e quindi con effetti limitati all'oggetto dedotto in giudizio e senza che la sua decisione possa assumere efficacia di giudicato) la legittimità delle norma regolamentare che rappresenta l'atto amministrativo presupposto, secondo il condiviso principio per il quale: "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 incidentale, e non aprano, per previsione di legge o per libera iniziativa delle parti, una causa autonoma, di carattere pregiudiziale, su cui si debba statuire con pronuncia atta ad assumere autorità di giudicato"[30]. Inoltre, nei confronti degli atti di carattere generale o normativi non trova applicazione nel diritto tributario l'istituto della acquiescenza, pertanto non può attribuirsi al riconoscimento fatto dal contribuente, di essere tenuto al pagamento di un tributo, l'effetto di precludere ogni contestazione in merito alla legittimità del regolamento[31].

Pertanto, tutte le volte che oggetto della controversia è l'esercizio di un potere discrezionale, come quello in esame, residua la competenza del giudice amministrativo[32], mentre al giudice tributario sono devolute le controversie attinenti dell'esecuzione della pretesa tributaria. Ciò in quanto, ha per oggetto un iter procedimentale che precede il sorgere dell'obbligazione tributaria e che sfocia nell'adozione di un atto amministrativo generale assunto dalla pubblica amministrazione

---

[27] Cons. di Stato Sez. IV 12 dicembre 2000 n. 732; Conforme Cons. di Stato Sez. IV 12 dicembre 2000 n. 735; Cons. di Stato Sez. V 10 febbraio 1998 n. 544.

[28] Cass. SS.UU. 2 marzo 2006 n. 6265 per la quale "non è ravvisabile il difetto di giurisdizione, nell'ipotesi in cui il giudice tributario disapplichi un atto amministrativo di carattere generale" - nello specifico una delibera comunale relativa alla tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) - al fine di decidere un giudizio relativo a uno specifico rapporto tributario.

[29] Cass. sez. trib. 15 ottobre 200 n. 4567.

[30] Cass. SS.UU. 27 febbraio 2003 n. 6631; Cass. SS.UU. 9 novembre 2001 n. 3030.

[31] Cfr. Cass. sez. trib. 1 marzo 2005 n. 16427 per la quale "al contribuente, che non abbia contestato per un anno l'applicazione della TARSU, non è preclusa la possibilità di impugnare in via incidentale il regolamento TARSU".

[32] Cass. sez. trib. 4 novembre 2004 n. 22569 per la quale "in caso di annullamento da parte del giudice amministrativo la pubblica amministrazione può sostituire ora per allora l'atto annullato con un nuovo atto, dal medesimo contenuto sostanziale", nel caso in esame trova applicazione la delibera comunale che ribadisce con efficacia retroattiva le aliquote ICI contenute in una precedente delibera annullata dal TAR per difetto di motivazione ed istruttoria. In tal senso Cons. Stato sez. IV 30 gennaio 2001 n. 1801.

nell'esercizio di un potere d'imperio, avente natura discrezionale[33] e che incide su interessi legittimi.

A tale conclusione si perviene da un esame delle seguenti norme del D.Lgs. 546/1992, che verranno esaminate nei successivi capitoli:

- art. 2 c. 1, che disciplina l'oggetto della giurisdizione tributaria, secondo il quale "il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacita delle persone, diversa dalla capacita di stare in giudizio";
- art. 19, che elenca gli atti impugnabili tipici e nominati innanzi alle Commissioni tributarie, e tra i quali non sono compresi i regolamenti e gli atti amministrativi;
- art. 7 c. 5, che consente la disapplicazione dei regolamenti da parte del giudice tributario, secondo cui "le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento od un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente". Quest'ultima disposizione trae fondamento nell'art. 5 della L. 20 marzo 1865, n. 2248 allegato E in base alla quale "… le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi e i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi" (c.d. pregiudiziale amministrativa).

Tra le molteplici pronunce del giudice amministrativo aventi ad oggetto la legittimità di atti generali emanati dagli Enti locali si segnalano le seguenti:

- Cons. di Stato Sez. V 11 maggio 2007 n. 2341, in base alla quale è legittima ed immune da vizi la deliberazione comunale che, in puntuale esecuzione della particolare previsione agevolativa prevista dall'art. 1, comma 86, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, sulla facoltà di accordare agevolazioni tributarie agli esercizi commerciali e artigianali situati in zone precluse al traffico a causa dello svolgimento di lavori pubblici di durata superiore a sei mesi, abbia escluso dall'esenzione un albergo, trattandosi di attività non riconducibile alle categorie economiche indicate dalla legge. Infatti, la citata disposizione, in quanto diretta all'attribuzione di un beneficio in deroga alla generale norma per la quale chi si avvale di un pubblico servizio è tenuto a pagare il corrispettivo stabilito, deve considerarsi di carattere speciale e, pertanto, di stretta interpretazione e non suscettibile di applicazione estensiva. Ne consegue che, del beneficio che essa consente di elargire, possono fruire solo le categorie di soggetti espressamente individuate (gli "esercizi commerciali ed artigianali") ma non altri, ivi compresi gli esercenti attività alberghiera, che, dovendo essere ricompresa tra le attività industriali, non è parificabile in alcun modo a quelle citate dalla normativa in questione;

[33] TAR Toscana 1 febbraio 2005 n. 315 in merito alla legittimità di una delibera comunale di determinazione della aliquote ICI. In tal senso Cons. Stato Sez. VI 30 settembre 2004 n. 6353 per cui "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 residua la competenza del giudice amministrativo, mentre al giudice tributario sono devolute le controversie attinenti l'esecuzione della pretesa tributaria". Conforme Cass. SS.UU. 25 maggio 2006 n. 20318 per la quale "è devoluta alla giurisdizione del giudice amministrativo l'impugnazione del D.M. con cui il Ministro delle politiche agricole e forestali, in forza della delega contenuta nell'art. 59, c. 1, L. 23 dicembre 1999, n. 488, sostituito dall'art. 123, c. 1, lett. a), L. 23 dicembre 2000, n. 388, forma ed aggiorna l'elenco dei prodotti fitosanitari e dei fertilizzanti di sintesi, il cui fatturato alla vendita costituisce la base imponibile sulla quale dev'essere applicato il prelievo del 2% a titolo di contributo annuale per la sicurezza alimentare". Si tratta infatti di un atto amministrativo generale, posto a monte dell'accertamento e della determinazione in concreto del tributo, ed avente una funzione di integrazione del precetto legislativo, consentita dalla natura non assoluta della riserva di legge in materia tributaria. La controversia esula pertanto dalla giurisdizione delle commissioni tributarie, il cui potere di annullamento riguarda soltanto gli atti indicati dall'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non si estende agli atti amministrativi generali, dei quali l'art. 7 del medesimo D.Lgs. consente soltanto la disapplicazione, ferma restando l'impugnabilità degli stessi dinanzi al giudice amministrativo, non già nei confronti dell'Ente impositore, ma nei confronti del Ministero delle politiche agricole e forestali, al quale, come soggetto estraneo al rapporto tributario, non e' riconosciuta legittimazione processuale nel giudizio tributario.

- TAR Toscana 20 marzo 2008 n. 411, in base alla quale la disciplina del procedimento amministrativo consente, alla luce delle disposizioni in materia di determinazione della quota di compartecipazione dei Comuni all'addizionale IRPEF, la ratifica (anteriormente all'annullamento giurisdizionale) dell'atto viziato per incompetenza (delibera adottata dalla Giunta Comunale in luogo del Consiglio) per il tramite dell'emissione di un nuovo provvedimento che consegue efficacia sanante ex tunc. Infatti, ricorda il giudice amministrativo, che gli atti viziati da incompetenza dell'organo emanante possono essere legittimamente convalidati con efficacia retroattiva in sede di autotutela dall'organo competente, anche se avverso di essi penda impugnativa, fino a quando non ne sia intervenuto l'annullamento. Il provvedimento adottato ai sensi della norma citata costituisce un provvedimento di ratifica - o di convalida secondo la terminologia adottata dal legislatore - il quale si sostituisce all'atto viziato con effetto "*ex tunc*".

Tra le molteplici pronunce in tema di disapplicazione di regolamenti oppure atti generali degli Enti locali si segnalano le seguenti:

- Cass. sez. trib. 6 maggio 2005 n. 9415, che ha esaminato la controversia relativa all'impugnazione di una cartella esattoriale da parte di un campeggio che sosteneva l'intassabilità, ai fini Tarsu, di talune aree e l'inadeguatezza dell'imposizione in considerazione del fatto che l'attività non era stata svolta nell'intero anno. La Suprema Corte ha statuito che una volta accertate le circostanze che il criterio di tassazione, fissato dal regolamento comunale disattendeva le disposizione dell'art. 62 del D.Lgs. n. 507/1993, e che, d'altronde, la domanda della parte era sottesa all'annullamento della cartella, previa disapplicazione del regolamento comunale in quanto illegittimo, i Giudici di merito, avrebbero dovuto limitarsi, in ossequio a quanto disposto dall'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 e dall'art. 112 c.p.c., alla disapplicazione della disposizione regolamentare, ed all'esame e valutazione della legittimità o meno dell'atto impugnato alla stregua della normativa vigente ed applicabile. Diversamente statuendo, e quindi ove si pronunci sul merito della imposta determinandone l'ammontare in base a parametri diversi rispetto a quelli indicati dall'Ente impositore ritiene il collegio, che la Commissione regionale, sia incorsa nel vizio di violazione dell'art. 7, c. 5, D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 112 c.p.c., in quanto non ha facoltà di fissare nuovi e diversi parametri;
- Cass.SS.UU. 2 marzo 2006 n. 6265, che ha disapplicato la delibera tariffaria in materia di TARSU da applicare nei confronti di esercizi alberghieri, in considerazione della notevole differenza esistente con la tariffazione delle civili abitazioni;
- Cass. sez. trib. 4 febbraio 2005 n. 10308, in materia di imposta di pubblicità e pubbliche affissioni, che hanno interpretato l'art.4 del D.Lgs. 507/1993, indicando che l'Ente locale può individuare a propria discrezione e con apposito regolamento le zone "speciali" in cui l'imposta sulla pubblicità sia più costosa;
- Cass. SS.UU. 9 novembre 2001 n. 3030, in materia di TARSU, per la quale laddove la contestazione investa direttamente i cosiddetti atti autoritativi presupposti, e cioè i provvedimenti di carattere generale (regolamento e tariffa), la competenza giurisdizionale spetta al giudice amministrativo, mentre sono devolute alla cognizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti i tributi comunali e locali 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, del D.Lgs. 546/1992).

CAPO II
I principi dello Statuto dei diritti del contribuente e la loro applicazione agli Enti locali.

1. Profili generali

La L. 27 luglio 2000, n. 212 recante "Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente", fissa i principi base relativi ai diritti del contribuente e regola i rapporti tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria[34]. Tali principi sono applicabili in virtù del disposto di cui all'art.1 anche agli Enti locali, per i quali viene previsto un termine di 6 mesi dalla entrata in vigore della legge, entro il quale gli stessi devono provvedere ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi ai principi dettati da tale legge. Per quanto riguarda le Regioni viene disposto che le Regioni a Statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla L. 212/2000 in attuazione delle disposizioni in essa contenute, mentre le Regioni a Statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge[35] (art.1).
L'importanza della norma in argomento è sottolineata dalla valenza giuridica "rinforzata" delle disposizioni recate dallo Statuto che possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali[36]. Inoltre, secondo un filone ormai diffuso all'interno della suprema Corte di Cassazione, lo Statuto avrebbe un valore interpretativo di portata decisiva nei rapportati tra cittadini – contribuenti ed Ente impositore, pertanto il dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla L. 212/2000, deve essere risolto dall'interprete nel senso più favorevole ai principi statutari.[37]
I principi affermati dallo Statuto, si possono raggruppare in tre categorie:
a) principi che stabiliscono vincoli per il legislatore e quindi non sono applicabili agli Enti locali;
b) principi direttamente applicabili agli Enti locali, la cui violazione si riflette sulla legittimità degli atti impositivi posti in essere e laddove non recepiti in atti regolamentari può esser causa di nomina di un commissario ad acta al fine di dare attuazione alla previsione normativa;
c) principi che per esplicare la propria efficacia nei confronti degli Enti locali vanno recepiti in atti regolamentari ed adattati al sistema locale, in quanto sono indirizzati all'Amministrazione Finanziaria. Qualora recepiti, la violazione degli stessi, configura profili di illegittimità nel procedimento impositivo.

Per parte della giurisprudenza[38], il mancato rispetto delle formalità procedimentali non determina l'illegittimità dell'atto di accertamento in quanto la legge non prevede sanzioni per l'inosservanza di questi adempimenti.

2. Principi che vincolano il legislatore

Il potere legislativo in materia tributaria è vincolato dai seguenti principi della L. 212/2000:
- la possibilità di adottare norme interpretative in materia tributaria soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica[39];
- il divieto per le leggi che non hanno un oggetto tributario di contenere disposizioni di carattere tributario, a meno che non siano attinenti all'oggetto della legge stessa (art.2, c.2);

[34] Corte Cost. ord. 5 luglio 2004 n. 216 per la quale i principi dello Statuto sono criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria, anche antecedente.
[35] Le disposizioni della presente legge si applicano anche nei confronti degli Agenti della riscossione (già concessionari) e degli organi indiretti dell'Amministrazione Finanziaria, ivi compresi i soggetti che esercitano l'attività di accertamento, liquidazione e riscossione di tributi di qualunque natura.
[36] Cass. sez. trib. 6 novembre 2003 n. 7080.
[37] Cass. sez. trib. 12 febbraio 2002 n. 17576.
[38] CTR Puglia 17 gennaio 2006 n. 150, per la quale non è illegittimo l'accesso presso i locali del contribuente, per rilevare la superficie imponibile, in mancanza dell'autorizzazione del sindaco e del preavviso di almeno cinque giorni, in quanto la legge non prevede sanzione per l'inosservanza di questi adempimenti.
[39] Corte Cost. 13 luglio 1995 n. 376; Corte Cost. 15 novembre 2000 n. 525 per la quale è possibile l'emanazione di disposizioni di interpretazione autentica anche in presenza di un diverso indirizzo omogeneo della Cassazione. Inoltre, per l'emanazione di disposizioni di interpretazione autentica, è sufficiente che l'interpretazione accolta rientri tra le possibili varianti interpretative del testo originale. Per la Cass. SS.UU. 28 settembre 2006 n. 25506 "l'emanazione di norme interpretative che incidono su procedimenti in corso, nei quali l'Amministrazione finanziaria è parte in causa, può essere in contrasto con l'art.111 della Costituzione".

- l'improrogabilità dei termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta (art.3). Con riferimento alle proroghe dei termini previsti dalle leggi finanziarie, la giurisprudenza ha ritenuto che le stesse non siano leggi speciali, bensì leggi generali che si occupano di tutto e che possono pertanto disporre legittimamente la proroga di termini[40]. Il legislatore con l'art. 1 c. 162 della L. 27 dicembre 2006, n. 296 – Finanziaria 2007- ha disposto di fatto la proroga dei termini per l'esercizio del potere di accertamento in materia di tributi locali, ancorché la norma incida sull'unificazione dei termini per l'esercizio del potere di accertamento. In merito, alle proroghe dei termini di prescrizione e decadenza da parte dell'Amministrazione qualora venga constatato un evento di carattere eccezionale che impedisca il regolare rispetto dei termini (art.1 l. 592/1985) la Corte costituzionale con sentenza 27 febbraio 2009 n. 56 ne ha ribadito la legittimità[41];
- il divieto di disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi o la previsione dell'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti (art. 4).

3. Principi direttamente applicabili agli Enti locali

Rientrano nella seconda categoria, i seguenti principi direttamente applicabili agli Enti locali:

- chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie (art.2);
- conoscenza delle disposizioni vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti (art.5);
- informazione al contribuente in ordine ai fatti che lo interessano (art.6), la cui comunicazione va effettuata nel luogo di effettivo domicilio, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico. Inoltre, prima di procedere a iscrizioni a ruolo o di negare un rimborso, se sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione, a pena di nullità, deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o i documenti mancanti concedendo allo stesso almeno 30 giorni (art.6, c.5). Viene ribadito l'obbligo dell'indicazione negli atti, compresi quelli degli Agenti della riscossione, delle autorità a cui ricorrere, dei termini e modalità del ricorso, dell'organo competente a riesaminare l'atto in sede di autotutela (organo che peraltro si identifica, come è noto, con lo stesso ufficio che ha emesso l'atto);
- la necessità di assicurare al contribuente residente all'estero le informazioni sulle modalità di applicazione delle imposte e la utilizzazione di moduli semplificati (art.14);
- l'irretroattività delle disposizioni tributarie (art.3), con esclusione di quelle favorevoli al contribuente[42]. A tal proposito si intendono abrogate eventuali normative di settore disciplinanti i

[40] CTR Perugia 17 aprile 2003 n. 24.

[41] La Corte Costituzionale gia con sentenza n. 177 del 1992 ed ordinanza n. 459 del 1992 ha affermato i seguenti principi: a) «la circostanza che al riscontro del presupposto di fatto da cui discende la proroga dei termini sia preposta una delle parti del rapporto tributario (e cioè l'amministrazione finanziaria) non vulnera il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione sia perché si tratta di attività accertativa, sia perché l'interesse dell'Amministrazione al regolare accertamento e riscossione delle imposte ha carattere di specialità e natura di valore primario, in quanto connesso al generale dovere di solidarietà dei singoli di concorrere alle spese pubbliche (art. 53 della Costituzione)»; b) la previsione di un tale potere di proroga «non determina uno sbilanciamento della norma in favore dell'amministrazione finanziaria, atteso che la proroga riguarda non solo i termini afferenti all'azione di accertamento o di riscossione dell'Amministrazione medesima, ma anche i termini di adempimento delle obbligazioni tributarie dei contribuenti e di altre prescrizioni a carattere formale poste a carico degli stessi»; c) qualora l'amministrazione finanziaria facesse, comunque, cattivo esercizio del potere di cui agli artt. 1 e 3 del decreto-legge n. 498 del 1961, il decreto emesso sarebbe «affetto da vizio di eccesso di potere per sviamento dalla causa» e, perciò, incidentalmente sindacabile dal giudice ordinario o tributario, con possibile disapplicazione dell'atto medesimo. Contra Cass. sez. trib. 2 luglio 2009 n. 15528 che interpretando restrittivamente la nozione di "eventi eccezionali", ha ritenuto illegittima la proroga disposta dall'Amministrazione finanziaria, ritenendo la stessa conseguenza di inerzia o negligenza dell'Amministrazione.

[42] Cass. sez. trib. 20 dicembre 2000 n. 5931; Cass. sez. trib. 14 aprile 2004 n. 7080 per la quale "in caso di possibilità di fornire due interpretazioni alternative della disposizione deve essere preferita quella che non comporti la retroattività della misura fiscale più sfavorevole, in considerazione del principio generale dell'ordinamento tributario posto dall'art. 3

singoli tributi che prevedono la possibilità di emanare ruoli speciali in materia di tributi, un esempio per tutte è rappresentato dall' art. 33, del D.Lgs 30 dicembre 1992 n. 504, che autorizza gli Enti locali, anche nel corso dell'anno, non oltre il 30 novembre, a rideterminare in aumento le tariffe con effetto, dall'anno in corso per la tassa di smaltimento rifiuti solidi, nel caso in cui si evidenzi uno squilibrio nel rapporto tra spese impegnate ed entrate accertate. A tal proposito tale disposizione deve ritenersi tacitamente abrogata alla luce del divieto di retroattività delle norme in materia tributaria posto dall'art. 3 della legge 212/2000, per cui non è più possibile stabilire un tributo annuale in epoca successiva al 31 dicembre dell'anno precedente quello di riferimento, salvo che una norma successiva espressamente lo preveda e nei limiti temporali dalla medesima stabiliti per l'esercizio di tale potestà[43]. Inoltre, in materia di ICI deve ritenersi che la fissazione con delibera del valore delle aree fabbricabili avvalendosi della potestà regolamentare ai sensi dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997 non possa farsi retroattivamente[44]. Per gli Enti locali il termine ultimo per la deliberazione delle aliquote e delle misure dei tributi, nonché delle tariffe locali è fissato, dall'art.27, c. 8 della L 28 dicembre 2001, n.448, alla data prevista da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione;

- il divieto di stabilire adempimenti a carico del contribuente la cui scadenza risulti fissata prima che siano trascorsi 60 giorni dalla data in cui sia divenuta efficace la relativa deliberazione (art.3);
- l'applicazione delle modifiche introdotte ai tributi periodici solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle leggi che le prevedono. Tale principio va comunque coordinato con l'art.27, c. 8 della L. 448/2001 sopra citato il quale dispone che il termine per deliberare le aliquote e le tariffe dei tributi locali, compresa l'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF e le tariffe dei servizi pubblici locali, nonché per approvare i regolamenti relativi alle entrate degli Enti locali, è stabilito entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. I regolamenti sulle entrate, anche se approvati successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine di cui sopra, hanno effetto dal 1 gennaio dell'anno di riferimento. Tale principio è stato confermato dall'l'art. 1 c. 169 della L. n. 296 del 27 dicembre 2006 - Finanziaria 2007-. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno;
- l'obbligo di motivare i provvedimenti amministrativi come d'altronde prescritto dall'art. 7 della L. 241/1990[45] (art.7, c.1), il cui fine è quello di consentire al cittadino la ricostruzione dell'iter logico-giuridico della pretesa erariale, onde consentirgli di espletare il proprio diritto di difesa. Pertanto l'atto impositivo soddisfa l'obbligo di motivazione quando, attraverso l'indicazione degli elementi costitutivi della pretesa pone il ricorrente nella condizione di potersi difendere"[46],

---

dello Statuto del contribuente, di cui alla L. n. 212 del 2000"; Corte Cost. ord. 6 dicembre 2006 n. 428 che con riferimento all'art. 3 comma 1 della l. 212/2000 ha precisato che il divieto di retroattività non ha rango costituzionale, pertanto sono ammesse disposizioni retroattive, a condizione che ci sia un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori costituzionalmente tutelati. Conforme Corte Cost. 9 ottobre 2000 n. 419; Corte Cost. 7 giugno 1999 n. 229; Corte Cost. 13 luglio 2005 n. 376; Corte Cost. 7 luglio 1994 n. 315.

[43] Ris. Min. Interno n.1352/05 del 6 maggio 2005 che ribadisce il divieto di rideterminare in aumento la TARSU in corso d'anno.

[44] In senso contrario CTR Venezia, sez. XXI, sezione staccata di Verona, 10 maggio 2004, n.23.

[45] Cass. sez. trib. 26 ottobre 2005 n. 1236; Cass. sez. trib. 30 gennaio 2007 n. 1905, la quale seppur ha esaminato una vicenda fattuale che si riferisce ad una fase anteriore alle modifiche apportate dallo Statuto dei diritti del contribuente e dal successivo D.Lgs. n. 32/2001, ha ritenuto applicabile la normativa sul procedimento amministrativo di cui alla L. n. 241/90 anche all'accertamento tributario.

[46] Conforme Cons. di Stato Sez. IV 4 dicembre 2001 n. 2281; Cass. sez. trib. 3 dicembre 2004 n. 22764 che stabilisce che "un avviso di accertamento TARSU, in caso di evasione totale del tributo è da ritenersi congruamente motivato con l'indicazione delle superfici accertate senza che occorra alcuna ulteriore indicazione di atti o che sia necessario attivare le procedure di cui all'art.73 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507". Conforme Cass. sez. I 29 ottobre 1999 n. 1209; Cass. sez. trib. 13 luglio 2000 n. 15050.

consentendo di contestare l'*an* ed il *quantum debeatur*[47]. Tutti gli atti di accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi devono essere motivati. La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato, se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto e non ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. Ciò è previsto espressamente dall'art.6 c. 1 del D.Lgs. 32/2001 e dalla normativa di settore disciplinante i seguenti tributi locali: liquidazione ed accertamento dell'ICI (art. 11 del D.Lgs. 504/1992), rettifica ed accertamento dell'imposta comunale sulla pubblicità (art. 10, c. 1 del D.Lgs. 507/1993), accertamento e rimborso della TOSAP (art. 51, c. 2-bis, del D.Lgs. 507/1993)[48], accertamento della TARSU (art. 71, c. 2-bis, del D.Lgs. 507/1993). Si ritiene che detta prescrizione non trova applicazione laddove l'atto richiamato è una delibera comunale di giunta o di consiglio, in quanto essendo soggetta a pubblicità legale, si presume la conoscibilità della stessa da parte del contribuente[49]. L'atto è nullo se non sono osservate queste disposizioni[50]. L'obbligo di motivazione assume rilevanza, oltre che con riferimento ai singoli atti impositivi, anche con riferimento ai regolamenti ed agli atti generali (fissazione di tariffe ed aliquote) relativi ai tributi locali deliberati dall'Ente locale. Ad esempio la delibera di determinazione delle tariffe relative alla TARSU deve indicare le ragioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe[51]; così come per quanto riguarda la TIA analoga necessità di motivazione si pone con riferimento agli indici quali-quantitativi di produzione dei rifiuti e per quanto riguarda l'ICI, con riferimento alla

[47] Cass. sez. trib. 2 maggio 2002 n. 15525.

[48] Cass. sez. trib. 18 ottobre 2004 n. 20381 per la quale "l'art. 50, c. 2, D.Lgs. n. 507/1993 stabilisce che l'obbligo della denuncia di occupazione permanente di suolo pubblico non sussiste per gli anni successivi a quelli di prima applicazione della tassa, sempreché non si verifichino variazioni nella occupazione che determinino un maggiore ammontare del tributo. In tali casi - in cui il contribuente non ha un obbligo di denuncia di variazione - l'Ente territoriale non è tenuto ad emettere avvisi di accertamento - d'ufficio o in rettifica - ma, all'esito del controllo delle denunce e dei versamenti, provvede alla correzione di eventuali errori materiali o di calcolo, dandone comunicazione al contribuente. L'eventuale integrazione della somma già versata a titolo di tassa, accettata dal contribuente, è effettuata dal contribuente medesimo, mediante apposito versamento. Ora, stante tale contesto normativo - che prevede espressamente l'accettazione del contribuente - è evidente che nel caso (come il presente) di mancata accettazione da parte del contribuente della richiesta di integrazione della tassa, l'Ente territoriale (nella specie, Provincia) titolare del relativo potere impositivo (art. 39 D.Lgs. n. 507/1993), può iscrivere a ruolo il tributo ed emettere la relativa cartella di pagamento per la riscossione coattiva della tassa, senza notificare un previo avviso di accertamento. Tuttavia tale cartella, proprio perché consegue ad una non accettazione, da parte del contribuente, della integrazione della tassa richiesta dall'Ente deve necessariamente esplicitare, direttamente o per relationem, le ragioni di tale maggior pretesa tributaria".

[49] Cass. sez. trib. 10 novembre 2004 n. 3551 per la quale "in tema di TARSU, le delibere comunali relative all'applicazione di un tributo ed alla determinazione delle relative tariffe non rientrano tra i documenti che debbono essere allegati agli avvisi di accertamento, atteso che si tratta di atti amministrativi di carattere generale che sono a disposizione del pubblico e vengono pubblicati con affissione all'albo pretorio; Cass. sez. trib. 25 febbraio 2005, n. 5755 per la quale l'obbligo di allegazione imposto dall'art. 7 dello Statuto del contribuente riguarda necessariamente, come precisato dal D.Lgs. 32/2001, un atto non conosciuto e non altrimenti conoscibile dal contribuente, mentre atti generali come le delibere consiliari sono comunque soggette a pubblicità legale e, quindi, la loro conoscibilità è presunta". Peraltro, secondo la giurisprudenza della Corte Cass. sez. trib. 12 ottobre 2004, n. 21571, "l'obbligo motivazionale degli accertamenti ICI deve ritenersi adempiuto, conformemente a quanto accade nelle altre attività accertative in campo tributario, ogniqualvolta il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali per potersi adeguatamente difendere". Contra Cass. sez. trib. 7 febbraio 2005 n. 6201 che in ordine ad un avviso di accertamento emesso ai fini ICI, e relativo alla tassazione di un'area fabbricabile, ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento tributario allorquando lo stesso venga motivato per relationem. (Nella fattispecie esaminata l'avviso di accertamento ICI relativo ad un'area fabbricabile richiamava la delibera comunale che conteneva il tipo di zona ed i relativi valori al metro quadrato).

[50] Ad esempio sono affetti da nullità insanabile: a) l'avviso di accertamento in cui sono omessi l'indicazione dei criteri in base ai quali l'Amministrazione abbia rettificato i valori dichiarati dal contribuente; b) gli avvisi di classamento non adeguatamente motivati.

[51] Contra Cons. di Stato Sez. V 20 maggio 2003 n. 4117 per cui "l'art. 3 L. 8 agosto 1990 n. 241 al c. 2 dispone che la motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale, pertanto il Comune non ha l'obbligo di motivare la quantificazione della misura di imposta all'interno dell'ambito stabilito".

misura dell'aliquota ICI deliberata dall'Ente in relazione al fabbisogno di bilancio. L'Amministrazione Finanziaria con la circolare 150/E del 1 agosto 2000 del Dipartimento delle Entrate – Direzione centrale accertamento e programmazione - ha invitato gli uffici ad allegare agli atti di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, copia degli atti richiamati nelle motivazioni ancorché gli stessi fossero gia stati comunicati o notificati al contribuente. Il principio in argomento prescritto dall'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, trova applicazione anche alla cartella di pagamento, tanto più quando tale cartella non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento. Pertanto anche nella cartella di pagamento l'Ente impositore ha "l'obbligo di chiarire, sia pure succintamente, le ragioni - intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria - dell'iscrizione nel ruolo dell'importo dovuto, in modo tale da consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso esercizio del diritto di difesa[52];

- l'obbligo di indicare tassativamente negli atti (art. 7 c. 2 lett. a , lett b): a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato[53] e il responsabile del procedimento[54]; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- l'obbligo di indicare negli atti (art. 7 c. 2 lett. c): le modalità, il termine e l'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, al fine di garantire l'esercizio del diritto di difesa da parte del contribuente[55]. Per la giurisprudenza prevalente, la mancata osservanza della norma citata è da

[52] Cass. sez. trib. 16 maggio 2007 n. 11251.

[53] I giudici di legittimità si sono più volte espressi in ordine all'omessa indicazione degli altri elementi richiesti dall'articolo 7, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, diversi dall'indicazione del responsabile del procedimento, concludendo per la mera irregolarità degli atti di natura tributaria. Cfr. Cass. sez. trib. 13 dicembre 2007 n. 26116 per la quale "il principio secondo cui dalla erronea indicazione - da parte dell'autorità amministrativa - dei termini per ricorrere nonché dell'autorità giudiziaria da adire ai fini dell'impugnazione dell'atto amministrativo possa discendere errore scusabile vale a rimettere in termini il destinatario dell'atto, deve essere temperato con l'evidente e concorrente onere di autodiligenza per il contribuente"; Cass. sez. trib. 15 maggio 2003 n. 7558 per la quale "la mancanza, nell'atto di accertamento, della commissione competente a decidere sull'eventuale ricorso non determina alcun vizio dell'accertamento e, conseguentemente, alcuna nullità dell'atto, potendo, al più, risultare ostativa alla decorrenza del termine per impugnare".

[54] L'articolo 36, comma 4-ter, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, recante "Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria", convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, dispone che: "La cartella di pagamento di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse". Per effetto di tale disposizione, le cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati dal 1° giugno 2008 devono contenere, a pena di nullità, l'indicazione dei responsabili dei procedimenti di iscrizione a ruolo (ente creditore) nonché di emissione e notificazione della medesima cartella di pagamento (agente della riscossione).

[55] Cass. SS.UU. 29 aprile 2004 n. 10952 per la quale "non assume rilievo l'erronea indicazione, contenuta nell'ingiunzione di pagamento emessa dal Comune, in materia di ICI, dell'organo giurisdizionale davanti al quale proporre l'impugnativa, potendo tale errore tutt'al più incidere sulla decorrenza del termine per impugnare, senza alcuna influenza sulla giurisdizione, identificabile sulla base di regole inderogabili"; Cass. 1 aprile 2004 n. 12070 per la quale "l' obbligo di indicare nell'atto tributario la Commissione tributaria competente per territorio…comporta che l'autore dell'atto impositivo deve individuare in concreto la specifica Commissione tributaria competente per territorio, non essendo sufficiente una indicazione generica e ripetitiva della formula usata dal legislatore; tuttavia l'omessa od incompleta indicazione della Commissione non comporta una nullità dell'atto sia perché una tale conseguenza non è prevista dal legislatore, e sia perché si tratta di una semplice irregolarità del tutto irrilevante, poiché scopo della norma è soltanto quello di agevolare il compito del contribuente che voglia impugnare l'atto". Cass. sez. trib. 29 settembre 2003 n. 14482 per la quale "per delineare quello che è stato definito *il contenuto minimo dell'avviso di accertamento* si e' fatto riferimento al suo carattere di *provocatio ad opponendum*, affermandosi che esso soddisfa la sua funzione ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi (ricognitivi e logico-deduttivi) essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur* attraverso una motivata e tempestiva impugnazione". Cass. sez. trib. 19 dicembre 2002 n. 7558; Cass. sez. trib. 6 dicembre 2001 n. 3865 per la quale "la mancata indicazione del termine e dell'organo giurisdizionale

ritenersi una mera irregolarità, rendendo per lo più rilevante sul piano processuale l'eventuale scusabilità dell'errore in cui sia incorso il ricorrente[56] qualora derivi una giustificata incertezza sugli strumenti di tutela;

- il diritto all'integrità patrimoniale. Quando si accerta in modo definitivo che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore di quella accertata, il fisco è tenuto a rimborsare il costo della fideiussione che il contribuente ha dovuto chiedere per ottenere la sospensione del pagamento, la rateizzazione o il rimborso (art.8, c.4);
- la possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria per compensazione (art.8). Con riferimento ai tributi locali, l'art. 1 c. 167 L. 27 dicembre 2006, n. 296 - Finanziaria 2007- ha stabilito che gli Enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al Comune a titolo di tributi locali;
- la tutela dell'affidamento[57] e buona fede del contribuente, che tra l'altro ha interessato le disposizioni relative al sistema sanzionatorio previste dai decreti 471, 472 e 473 del 1997. Pertanto, non sono irrogate sanzioni al contribuente che ha seguito le indicazioni dell'amministrazione o in relazione a comportamenti derivati da ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione (art.10, c.1 e 2), così come non sono punibili gli errori formali che non rechino ostacolo all'accertamento e le violazioni dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (art.10 c.3). Ad esempio in materia di aree edificabili ai fini ICI, sono intervenute in via interpretativa[58] dapprima le disposizioni di cui all'art.11-quaterdecies c. 16 della legge di conversione del D.L. 203/2005 e successivamente le disposizioni di cui all'art. 36 c. 2 D.L. 226/2006, convertito in L. 248/06, di conseguenza qualora un contribuente si sia adeguato a tale disposizione regolarizzando i versamenti ICI non si ritiene applicabile la relativa sanzione da parte dell'Ente. Con la prima delle sopra citate disposizioni il legislatore ha stabilito che ai fini ICI si configura l'edificabilità

---

davanti al quale proporre l'impugnativa non determina alcun vizio comportante l'annullamento dell'avviso di accertamento, in considerazione che la legge non commina espressamente alcuna nullità, salvo che ne derivi una giustificata incertezza sugli strumenti di tutela attivabili dal ricorrente".

[56] Cons. di Stato sez V 4 giugno 2002 n. 501; Cass. SS.UU. 16 dicembre 1999 n. 362.

[57] Cfr. Cass. sez. trib. 13 maggio 2009 n. 10982 per la quale " il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dallo Statuto dei diritti del contribuente, trovando origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., espressamente richiamati dall'art. 1, medesimo statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa. La previsione dell'art. 10 dello statuto - a differenza di altre che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente - è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima della legge, sicchè essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore, sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'amministrazione finanziaria dello Stato, sia ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni e interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal detto art. 10, comma 2 riguardano situazioni meramente esemplificative, legate a ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti". In tal senso Cass. sez. trib. 22 giugno 2006 n. 21513 e Cass 10 dicembre 2002 n. 17576.

[58] In merito alla efficacia di tali norme di natura interpretativa si richiamano i principi affermati dalla Corte Costituzionale con ordinanza n. 41 del 27 febbraio 2008 in base alla quale "l'interpretazione fornita dal legislatore tributario, per il tramite dell' art. 36, comma 2, del decreto-legge n. 223 del 2006, risulta compatibile con la formulazione letterale dell'art. 2, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 504/1992 ed annoverabile fra le soluzioni ermeneutiche ammesse dalla citata disposizione". Conseguentemente, la Corte ha rigettato la questione di legittimità costituzionale sottopostale in quanto l'art. 2 della L. 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui «L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica», non osta all'adozione di disposizioni di interpretazione autentica in quanto nella gerarchia delle fonti lo statuto non ha valore superiore a quello della legge ordinaria ed in considerazione che la potenzialità edificatoria dell'area, ancorché accordata da strumenti urbanistici il cui *iter* non sia stato perfezionato costituisce elemento suscettibile di attribuire un incremento del valore venale all'immobile.

dell'area con la semplice previsione nello strumento urbanistico generale[59]. Con la seconda, invece, il legislatore ha precisato che l'art. 2, c. 1, lett. b), del D.Lgs. n. 504/92 va interpretato nel senso che, ai fini dell'applicazione dell'ICI, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo[60]. Per entrambe le disposizioni la Corte costituzionale ha respinto le eccezioni di incostituzionalità. Pertanto, con riferimento ad una siffatta area, l'ICI deve essere dichiarata e liquidata sulla base del valore venale in comune commercio, tenendo peraltro conto anche di quanto sia effettiva e prossima la utilizzabilità a scopo edificatorio del suolo, e di quanto possano incidere gli ulteriori eventuali oneri di urbanizzazione[61];

- l'introduzione dell'istituto dell'interpello[62] del contribuente, già previsto dall'art. 21 della L. n. 413/1991 (art.11). Quest'ultima disposizione stabilisce che, se vi sono "obiettive condizioni di incertezza" nella normativa, il contribuente può rivolgere un quesito all'Amministrazione

---

[59] Cass. sez. trib. 11 maggio 2004 n. 16751 che in merito all'applicazione della lett. b) c. 1 dell'art. 2 D.Lgs. 504/1992, ha ritenuto le sanzioni non applicabili in base all'art. 10, c. 3 L. 212/2000 in quanto detta norma in un unico contesto si riferiva sia a strumenti urbanistici generali, sia particolari e sia al concetto di "possibilità effettive di edificazione". Pertanto, ai fini della applicazione dell'Ici deve essere considerata come edificabile l'area tale qualificata da un piano regolatore generale senza che occorrano piani regolatori già attuabili o particolareggiati, dell'assenza di un piano attuativo dello strumento generale si deve però tenere conto nella individuazione della base imponibile, ai sensi dell'art. 5, n. 5, D.Lgs. n. 504 del 1992. Deve essere esclusa la applicazione delle sanzioni per omessa denuncia di un cespite imponibile ai fini Ici, quando in relazione ad un periodo di tempo in cui la tassabilità del cespite stesso era incerta; nel caso di specie non essendo ancora stata definita dalla risoluzione dell'Amministrazione finanziaria del 17 ottobre 1997, n. 209/E la nozione di area edificabile e non avendo ancora il Comune dato attuazione alla norma che lo facoltizza definire il valore delle aree edificabili.

[60] In merito alla edificabilità dei suoli in presenza di uno strumento urbanistico generale, anche se non definitivamente approvato e privo degli strumenti attuativi si veda anche Cass. Sez. trib. 2 luglio 2009 n. 15558; Cass. Sez. trib. 28 gennaio 2008 n. 1861; Cass. Sez. trib. 3 dicembre 2007 n. 25166; Cass. Sez. Trib. 27 luglio 2007 n. 16712; Cass. SS.UU. 30 novembre 2006 n. 25506. Contra Cass. Sez. trib. 3 febbraio 2006 n. 2387. Circolare Agenzia delle entrate n. 28/E/06. Cass. Sez. trib. 24 ottobre 2008 n. 25672 in base alla quale "laddove il piano regolatore generale del Comune abbia destinato una determinata area a verde pubblico attrezzato, tale prescrizione urbanistica sottrae al privato la facoltà di trasformazione edificatoria del bene in quanto rivolto alla fruizione pubblica dello spazio con conseguente esclusione della natura edificabile dell'area medesima". In tal senso Cass. sez. I 14 giugno 2007 n. 13917 con la quale è stato ribadito "il principio ripetutamente enunciato" secondo cui "ove la zona sia stata concretamente vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico (verde pubblico; attrezzature pubbliche; ecc.), la classificazione apporta un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle forme di trasformazione del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione". Cass. Sez. trib. 23 settembre 2004 n. 19161 che ha precisato che "qualora, la zona sia stata concretamente e particolareggiatamente vincolata a un utilizzo meramente pubblicistico, che non ne tollera la realizzazione ad iniziativa privata neppure attraverso strumenti di convenzionamento, la classificazione apporta un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle forme di trasformazione del suolo riconducibili alla nozione tecnica di edificazione come tali soggette al regime autorizzatolo previsto dalla vigente legislazione edilizia, con la conseguenza che l'area va qualificata come non edificabile; qualora, invece, il vincolo posto dalla classificazione introduca una destinazione realizzabile non solo mediante interventi (o successive espropriazioni) di natura pubblica ma anche ad iniziativa privata (non importa se direttamente ovvero in seguito ad accordi di natura complessa), o promiscua pubblico - privata, detto vincolo non è idoneo ad escludere la vocazione edificatoria del suolo (così Cass. n. 11729/2003, proprio in fattispecie avente a oggetto area compresa in zona F/1; vedi, altresì, Cass. Sez. Un. nn. 172/2001 e 173/2001 nonché Cass. nn. 3298/2000, 8028/2000, 9669/2000, 2641/2003)". Nel caso esaminato è stato ritenuto che la destinazione attribuita all'area dalla classificazione in zona F/1 comporta l'attribuzione alla stessa di una vocazione edificatoria, sia pure specifica, essendo consentito ai privati proprietari di realizzare le opere previste e, quindi, di sfruttare economicamente il loro diritto dominicale.

[61] Cass. SS.UU. 28 settembre 2006 n. 25506. Tale interpretazione – che risolve un contrasto insorto nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Cassazione tra l'indirizzo "sostanzialistico", accolto dalle Sezioni unite, e quello "formale-legalistico" secondo il quale la qualifica di area edificabile presupporrebbe, anche ai fini fiscali, che le procedure per l'approvazione degli strumenti urbanistici siano perfezionate – trova conferma nel D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248 – intervenuto dopo che le stesse Sezioni Unite erano state investite del riferito contrasto - , che, all'art. 36, c. 2, fornisce una chiave interpretativa da utilizzare, per espressa volontà del legislatore, nell'applicazione delle disposizioni relative, oltre che all'ICI, anche all'IVA, al TUIR ed all'imposta di registro.

[62] Per l'applicazione dell'istituto dell'interpello agli Enti locali si veda Parte I, Capo V.

Finanziaria, che deve rispondere entro 120 giorni. Se la risposta non arriva entro questo termine si intende che l'Amministrazione concordi con l'interpretazione prospettata dal contribuente (si applica, cioè, il c.d. "silenzio-assenso"). E' nullo qualunque atto emanato in difformità dalla risposta o dall'interpretazione desunta in base al silenzio-assenso (art.11). La procedura di interpello nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria è regolata da un apposito regolamento del 26 aprile 2001 (D.M. n. 209).

4. Principi che per esplicare la propria efficacia nei confronti dell'Ente locale vanno recepiti in atti regolamentari

Rientrano nella terza, ed ultima categoria i seguenti principi che ai fini dell'applicazione agli Enti locali necessitano di un recepimento ed adattamento da parte degli stessi con propria attività regolamentare:

- diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art.12). Tale disposizione è rivolta al personale del Ministero delle Finanze e della Guardia di Finanza in occasione dell'attività di verifica. Le verifiche esterne devono essere svolte "sulla base di esigenze effettive", in modo da recare il minimo intralcio possibile alle attività del contribuente, e non devono durare, di regola, più di 30 giorni, eventualmente prorogabili per altri 30 in casi di particolare complessità. Con riferimento ai tributi locali, infatti, le situazioni in cui si manifesta la necessità di accedere ai locali in cui sono svolte attività economiche o in quelli costituenti domicilio per effettuare controlli sul luogo sono ben rari. Un caso è rappresentato dal disposto degli artt. 71 e 73, D.Lgs. 507/1993 relativi all'accesso per effettuare rilevazioni sulla superficie tassabile ai fini TARSU. L'art. 73 prevede a garanzia dei diritti del contribuente che coloro che procedono all'accesso devono essere muniti di autorizzazione del sindaco e devono darne comunicazioni all'interessato almeno 5 giorni prima[63]. L'Ente con atto regolamentare può estendere tale disposizione agli altri tributi nonché può riconoscere al contribuente i diritti previsti dall'art. 12 della L.212/2001, ossia il dovere da parte del soggetto incaricato dell'accesso di informare il contribuente delle ragioni che l'hanno determinato e dei diritti e obblighi che lo riguardano; il contribuente ha diritto di farsi assistere da un difensore abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria; l'accesso deve durare il tempo necessario per eseguire le indagini sul luogo;
- emanazione un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche tributarie (art. 15). A tal fine è proponibile un codice di comportamento del personale addetto agli accertamenti dei tributi locali.

5. Il garante del contribuente

[63] Cass. sez. trib. 15 giugno 2006 n. 18836 per la quale "la mancata comunicazione al contribuente della data di accesso all'immobile da parte dei funzionari comunali, per la verifica delle superfici ai fini dell'applicazione della Tarsu (art. 73 D.Lgs n. 507/1993), non inficia la validità delle misurazioni effettuate che possono essere poste a base di un avviso di accertamento, poiché l'attività di accertamento tributario non è retta dal principio del contraddittorio". Nell'ipotesi di rifiuto all'accesso da parte della società ricorrente nei confronti dei funzionari comunali, l'Ente locale avrebbe potuto procedere a mezzo di presunzioni, così come previsto dal comma 3 dell'articolo 73, a mente del quale "In caso di mancata collaborazione del contribuente od altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può essere effettuato in base a presunzioni semplici aventi i caratteri previsti dall'articolo 2729 del codice civile". In senso conforme Cass. sez. trib. 25 novembre 2005 n. 28764; Cass. sez. trib. 24 novembre 2005 n. 2948; Cass. sez. trib. 24 gennaio 2005 n. 5093; Cass. sez. trib. 8 novembre 2002 n. 6232. Contra Cass. sez. trib. 17229 del 2006 resa in materia di studi di settore che propende per un indirizzo formalistico che ha stabilito che "in tema di accertamenti tributari, gli studi di settore, di cui all'art. 62-bis del D.L. n. 331 del 1993, convertito nella L. n. 427 del 1993, costituiscono atti amministrativi generali di organizzazione che non sono sufficienti a realizzare l'accertamento di un rapporto giuridico tributario. Infatti, perché si pervenga a tale risultato occorre il completamento dell'attività istruttoria amministrativa, nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, consentendo al contribuente, che voglia vincere la presunzione posta dagli studi di settore, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di adire il giudice tributario".

La figura del Garante è prevista dall'art. 13 della L. 212/2000, lo stesso interviene su sollecitazione di un contribuente o di un qualsiasi interessato che "lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria", inoltre rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti; attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente; rivolge raccomandazioni agli uffici per migliorarne i servizi.
Proprio il riferimento alla "Amministrazione Finanziaria" ed agli uffici con i quali lo stesso deve intrattenere rapporti quali il Ministro delle Finanze, la Direzione regionale, il Comando di zona della Guardia di finanza e con i relativi titolari delle funzioni esercitate da tali uffici, lascia intendere che le sue attribuzioni sono circoscritte al campo dei tributi erariali.
Pertanto lo stesso non ha competenze in materia di tributi locali, atteso che la norma non fa riferimento ai rapporti fra il Garante, le Regioni, le Province e i Comuni ed in considerazione dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali, riconosciuta dagli articoli 5 e 119 della Costituzione.
Pertanto i poteri del Garante del contribuente riguardano atti, prassi e comportamenti dell'Amministrazione Finanziaria, per tali dovendosi chiaramente intendere l'Amministrazione finanziaria statale, secondo quanto è dato arguire dall'art. 13, c. 6 della L. 212/2000[64].
A livello locale, gli Enti potrebbero riconoscere nell'ambito della propria autonomia impositiva che le attività del Garante siano svolte dal difensore civico, che per il ruolo di terzietà rispetto all'Amministrazione è l'organo più idoneo allo svolgimento. Infatti il Garante svolge un potere meramente sollecitatorio, cui non consegue per l'ufficio il dovere di annullare o ridurre la pretesa tributaria[65]. Non a caso, infatti, il generale potere di autotutela delle Regioni e degli Enti locali è previsto dall'art. 27, c. 1-ter, L. 18 febbraio 1999, n. 28, che sancisce per detti Enti, la previsione nei loro ordinamenti di appositi organi deputati all'esercizio del potere di revoca, annullamento e sospensione di atti concernenti i tributi di loro competenza.

CAPO III
Gli strumenti preventivi e deflativi del contenzioso tributario.

1. Profili generali
Nei capitoli seguenti verranno esaminati gli strumenti preventivi e deflativi del contenzioso, in quanto rappresentano i mezzi attraverso i quali la pubblica amministrazione può perseguire principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 Cost e prevenire o porre rimedio all'esercizio della propria attività sul piano sostanziale svolta in violazione alla legge al fine di rafforzare il rapporto di fiducia con il contribuente e diminuire i costi del contenzioso.
Verranno esaminati i seguenti strumenti preventivi e deflativi del contenzioso, focalizzando i presupposti per l'esercizio degli stessi:
- l'atto d'interpello (art. 11 della L. 212/2000);
- l'autotutela (D.M. 11 febbraio 1997 n.37);
- l'accertamento con adesione (art.6 e art.12 del D.Lgs. 19 giugno 1997 n.218);
- la conciliazione giudiziale, che estingue la lite (art.14 del D.Lgs. 19 giugno 1997 n.218).

Prima della predisposizione delle controdeduzioni, va valutato il grado di sostenibilità della pretesa, tenendo conto dei motivi di ricorso, al fine di verificare l'eventuale esistenza dei presupposti per l'esercizio dell'autotutela oppure della conciliazione giudiziale. Qualora, invece, sia stato inutilmente instaurato il contraddittorio con il contribuente l'opportunità di addivenire

[64] TAR Puglia 25 novembre 2004 n. 5477, che ha annullato la deliberazione del Garante del contribuente per la Puglia con la quale si avviava un procedimento in autotutela relativamente agli avvisi di accertamento in materia di canone per occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP) emanati da un Comune della Regione.
[65] Cfr. Circ. Min. Fin. n. 59/E del 18 giugno 2001.

alla conciliazione giudiziale va valutata con riguardo soprattutto ai fatti nuovi o alle circostanze prima non rappresentate adeguatamente[66].

2. Risarcimento conseguente ad atti impositivi illegittimi

L'omesso esercizio del potere di autotutela o la mancata conciliazione di una controversia potrebbe configurare una responsabilità amministrativo-contabile. Infatti, la pubblica amministrazione deve esercitare la propria attività entro i limiti posti non solo dalla legge, ma anche dalla norma primaria del *neminem laedere*[67], e pertanto alla stessa è applicabile l'art. 2043 c.c.. Per la sussistenza della responsabilità, è necessario provare:

- il danno subito;
- l'elemento soggettivo consistente nel comportamento doloso o colposo del funzionario;
- il nesso di causalità tra la condotta del danneggiato ed il danno.

Il giudice può valutare la corretta applicazione dei principi della correttezza, della imparzialità e buona amministrazione in quanto limiti esterni alla discrezionalità amministrativa[68]. In altri termini, operando una netta inversione rispetto ai passati orientamenti, la risarcibilità è stata estesa anche agli interessi legittimi.

La materia è regolata dall'art. 1, c. 1, L. 14 gennaio 1994 n. 20 in base alla quale le responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali…". In merito alla responsabilità patrimoniale dei dipendenti dell'Amministrazione finanziaria l'art. 2 *septies* L. 30 novembre 1994 n. 656 dispone che: "Nell'attività di interpretazione delle disposizioni tributarie e, comunque, nell'applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 2-*bis*, 2-*quater* e 2-*sexies* i dipendenti dell'Amministrazione finanziaria che svolgono le relative funzioni rispondono patrimonialmente solo in caso di danno cagionato per dolo o colpa grave".

I presupposti per esercitare l'azione di risarcimento sono i seguenti:

a) accertamento della sussistenza dell'evento dannoso;
b) verifica dell'ingiustizia del danno, da ricollegare, come già accennato, ad un "interesse rilevante per l'ordinamento che può essere indifferentemente un interesse tutelato nelle forme del diritto soggettivo (assoluto o relativo), ovvero nelle forme dell'interesse legittimo (quando, cioè, questo risulti funzionale alla protezione di un determinato bene che rileva ai fini in esame), o altro interesse ancora (non elevato ad oggetto di immediata tutela, ma) giuridicamente rilevante (in quanto preso in considerazione dall'ordinamento a fini diversi da quelli risarcitori, e quindi non riconducibile a mero interesse di fatto)";
c) presa d'atto della connessione di causa-effetto fra evento dannoso e condotta (positiva, cioè commissiva; oppure negativa, cioè omissiva) dei funzionari pubblici;
d) accertamento dell'imputabilità della responsabilità dell'evento in capo alla Pubblica Amministrazione, cioè riconduzione a dolo o a colpa di essa. Per dolo si intende "un comportamento caratterizzato dalla volontarietà ed intenzionalità dell'evento", mentre la colpa grave si configura come "una straordinaria negligenza e come una assoluta indifferenza rispetto alle norme, alle regole tecniche e di comportamento; ricomprende gli errori tecnici e quelli non scusabili per la loro grossolanità o per l'ignoranza incompatibile con il grado di preparazione o

[66] Circ. n. 24/E del 15 maggio 2009 Agenzia delle entrate – Dir. normativa e contenzioso Prevenzione e contrasto all'evasione – Anno 2009 – Indirizzi operativi in materia di contenzioso tributario.

[67] Cass. SS.UU. 29 aprile 1999 n. 722; Cass. sez. III 24 ottobre 2002 n.1191 per la quale "è consentito al giudice ordinario accertare se vi sia stato, da parte della p.a., un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. Infatti, stanti i principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione, dettati dall'art. 97 cost., la p.a. è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., atteso che tali principi si pongono come limiti esterni alla sua attività discrezionale, ancorché il sindacato di questa rimanga precluso al giudice ordinario".

[68] Cass. SS.UU. 26 marzo 1999 n. 500.

addestramento, per la temerarietà sperimentale e per qualsivoglia forma di imprudenza che danno luogo a superficialità ed interesse"

L'azione per il risarcimento del danno subito dal contribuente può essere promossa dal momento in cui i danni stessi si sono realizzati e da tale giorno inizia il decorso della prescrizione quinquennale[69].

3. Responsabilità contabile del dirigente innanzi la Corte del Conti

Il funzionario dell'Ente risponde del danno erariale quando quest'ultimo è conseguenza di una sua azione od omissione dovuta a dolo o colpa grave.

Si ha dolo quando l'evento dannoso, che è il risultato dell'azione od omissione, è dall'agente previsto e voluto come conseguenza della propria azione od omissione. Ad esempio allorquando il funzionario:

- nell'esercizio dell'autotutela annulla un atto legittimo essendo cosciente di tale legittimità o comunque accettando il rischio di annullare un atto legittimo (dolo eventuale);
- consente il prodursi degli effetti dell'interpello per effetto del decorso del termine entro il quale rispondere al contribuente;
- ricorre alla conciliazione giudiziale in presenza di palese fondatezza della pretesa tributaria.

In questi casi non è necessario che dall'annullamento il funzionario tragga (o speri di trarne) un qualche profitto (ipotesi quest'ultima che si configurerebbe, per altro verso, come reato).

Si ha colpa grave quando l'evento, anche se previsto, non è voluto dall'agente, e si verifica a causa di grave negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per grave inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline. In proposito, l'indirizzo di coordinamento 19 ottobre 1996, n. I.C./6, della Corte dei Conti, ha precisato che per aversi colpa grave deve innanzitutto ricorrere un errore professionale non scusabile. Secondo la Corte, l'inescusabilità dell'errore si concreta quando la scelta sia frutto di una operazione arbitraria. L'arbitrarietà può sussistere in tre vicende tipiche:

- in quanto si sia avuta una erronea percezione della realtà di diritto o di fatto che in base ai dati obiettivi risulti che non poteva essere così intesa per carenza di elementi di dubbio;
- in quanto la percezione stessa sia frutto di una scelta che abbia dato prevalenza all'erroneo proprio opinamento, senza tener conto di istruzioni, indirizzi, prassi e pronunce esistenti (...);
- il comportamento ora indicato sia conseguenza della mancata acquisizione di queste istruzioni, indirizzi, prassi e pronunce, pur esistenti o dell'equivalente evenienza di una ricerca e considerazione tra le stesse del solo documento conforme a scelta già effettuata.

A titolo esemplificativo, si forniscono di seguito alcuni casi di comportamenti, che potrebbero essere sintomatici della sussistenza della colpa grave:

- errori tecnici e quelli non scusabili per la loro grossolanità o per l'ignoranza incompatibile con il grado di preparazione o addestramento, per la temerarietà sperimentale e per qualsivoglia forma di imprudenza che danno luogo a superficialità ed interesse;
- condanna dell'Ente alle spese di giudizio in base al disposto dell'art.15 del D.Lgs. 546/92;
- il non aver esercitato il diritto di autotutela in presenza di un atto palesemente illegittimo[70];
- l'aver concluso un accertamento di adesione con il contribuente in presenza di una pretesa erariale certa, in relazione alla quale non sussistono né incertezze in relazione allo stato della giurisprudenza nè oggettive difficoltà esegetiche[71];
- annullamento di un atto per motivi sui quali non si riscontrano difformità interpretative in prassi e/o giurisprudenza;

[69] Cass. sez. III 5 agosto 2005 n. 16589.

[70] Cfr. Circ. Min. n. 198/S del 5 agosto 1998.

[71] C. Conti, sez. Sicilia, 16 marzo 2005 n. 512 in base alla quale "la normativa pur privilegiando la forma concordataria dell'accertamento non attribuisce all'amministrazione finanziaria alcun margine di discrezionalità ma al contrario la legge attribuisce solo una discrezionalità tecnica nel senso di individuare e definire, con l'assenso del contribuente, quelle fattispecie che si prestano ad opinabili valutazioni in ordine alla loro effettiva sussistenza".

- annullamento di un atto, quando in precedenza è intervenuto un giudicato favorevole all'Amministrazione sui medesimi motivi per cui si è disposto l'annullamento;
- autotutela per il semplice mutamento dell'esegesi della norma ovvero con l'entrata in vigore di una norma interpretativa[72];
- aver fatto maturare gli effetti dell'interpello non ricorrendone i presupposti;
- turbamento morale concreto ed effettivo patito dal contribuente conseguente alla erronea emissione da parte dell'Amministrazione di un avviso di liquidazione o di accertamento con i quali si chiede un'imposta già pagata[73].

CAPO IV
L'interpello

1. Profili generali

L'art. 11 della legge 212 del 27 luglio 2000, ha introdotto, dal 1° agosto 2000, lo strumento dell'interpello che consente di conoscere preventivamente l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria sugli aspetti fiscali di un determinato comportamento[74]. In base a tale disposizione normativa ed al D.M. 26 aprile 2001, n. 209 - Regolamento concernente la determinazione degli organi, delle procedure e delle modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria - ciascun contribuente, prima di porre in essere un determinato comportamento o di dare attuazione alla norma oggetto di interpello può inoltrare per iscritto all'Amministrazione finanziaria, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse.
La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria.

2. Istanza di interpello inoltrata dall'Ente locale all'Amministrazione finanziaria

Rientrano nella categoria di contribuenti che possono inoltrare un'istanza di interpello all'Amministrazione finanziaria anche gli Enti locali, nella loro qualifica di soggetti passivi del rapporto tributario. L'istanza di interpello, redatta in carta libera, deve essere consegnata o spedita a mezzo del servizio postale in plico, senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale dell'Ente[75].
I presupposti per l'esercizio del diritto di interpello sono i seguenti:
1. la riferibilità a casi concreti e personali;
2. il carattere preventivo, pertanto deve riguardare comportamenti ancora non posti in essere;
3. le obiettive condizioni di incertezza.

L'istanza di interpello deve contenere a pena di inammissibilità:
a) i dati identificativi del contribuente ed eventualmente del suo legale rappresentante;

[72] Corte dei Conti, Sez. Controllo 5 marzo 1991 n. 21.
[73] Cass. civ. sez. III 11 dicembre 2003 n. 10483.
[74] L'interpello ordinario o generalizzato, di distingue dalle altre tipologie di interpello attivabili dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in determinati settori:
a) interpello antielusivo (art.21 L.413/1991);
b) interpello per la disapplicazione di norme antielusive (art.37 bis c.8 D.P.R. 600/1973);
c) interpello specifico per le imprese che operano in ambito internazionale (art.8 D.L. 269/2003).
[75] In deroga alla disposizione del c.1, le Amministrazioni centrali dello Stato, gli Enti pubblici a rilevanza nazionale, nonchè i contribuenti che hanno conseguito nel precedente periodo d'imposta ricavi per un ammontare superiore ad € 258.228.449,54, presentano l'istanza di interpello alla Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle entrate. Per i tributi la cui gestione è attribuita all'Agenzia del territorio, l'istanza di interpello è presentata alla Direzione compartimentale nel cui ambito opera l'ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di interpello. Per i tributi di competenza dell'Agenzia delle dogane, l'istanza di interpello è presentata alla Direzione compartimentale territorialmente competente per la soluzione del caso particolare.

b) la circostanziata e specifica descrizione del caso concreto e personale da trattare ai fini tributari sul quale sussistono concrete condizioni di incertezza. Quest'ultime non sono ravvisabili nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria abbia già compiutamente fornito la soluzione interpretativa di fattispecie corrispondenti a quella prospettata dal contribuente, mediante circolare, risoluzione, istruzione o nota, portata a conoscenza del contribuente. L'Amministrazione finanziaria deve comunque comunicare al contribuente, nelle forme di cui all'articolo 4, comma 1, l'eventuale inammissibilità dell'istanza con indicazione della circolare, risoluzione, istruzione o nota contenente la soluzione interpretativa richiesta;
c) l'indicazione del domicilio fiscale del contribuente o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione finanziaria;
d) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante[76], i quali tuttavia possono sanare l'omissione qualora provvedano alla regolarizzazione dell'istanza entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio;
e) l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, del comportamento e della soluzione interpretativa sul piano giuridico che si intendono adottare;
f) copia della documentazione, non in possesso dell'Amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini della individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata.

L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispondere entro 120 giorni. Tale risposta può essere positiva o negativa ed ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente istante, limitatamente al caso concreto e personale prospettato nell'istanza di interpello. Tale efficacia si estende anche ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione finanziaria. Qualora l'Amministrazione finanziaria non fornisce entro il termine di 120 giorni alcuna risposta all'istanza del contribuente si forma il silenzio – assenso pertanto si intende che l'amministrazione concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente così esplicando gli stessi effetti della risposta positiva.

Gli atti impositivi, anche sanzionatori, emanati dall'Amministrazione finanziaria, in difformità della risposta fornita dall'ufficio oppure in difformità dal comportamento prospettato e posto in essere dal contribuente in caso di mancata risposta da parte dell'ufficio sono nulli.

In caso di risposta dell'Amministrazione finanziaria non conforme all'interpretazione prospettata dal contribuente, quest'ultimo può non adeguarsi al parere, adottando il comportamento da lui prospettato, salvo dimostrare in sede di contenzioso la legittimità del proprio comportamento.

In caso di risposta diversa da quella data in precedenza, ovvero di risposta fornita oltre il termine sopra citato, l'ufficio recupera le imposte eventualmente dovute ed i relativi interessi, senza la irrogazione di sanzioni, a condizione che il contribuente non abbia ancora posto in essere il comportamento specifico prospettato o dato attuazione alla norma oggetto d'interpello.

3. Istanza di interpello in materia di tributi locali

Con riferimento ai tributi locali, compresi i tributi che sebbene istituiti con legge statale sono gestiti dagli Enti locali (ad es. le tasse automobilistiche), l'istanza di interpello và indirizzata agli Enti locali titolari della relativa potestà impositiva sullo specifico tributo, come precisato dal Dipartimento delle politiche fiscali con la risoluzione n.1/DPF del 29 gennaio 2002. Tale competenza, discende dai principi di cui all'art. 119 della Cost., così come affermato dalla Corte Cost. con le sentenze 26 settembre 2003 n. 296 e 297, nonché dall'art.11 della L. 212 del 2000. Fa eccezione a questa regola l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), in merito alla quale l'interpello va indirizzato all'Agenzia delle Entrate competente per territorio in quanto, ai sensi

[76] Le istanze di interpello proposte dagli Enti locali, in qualità di soggetti passivi d'imposta, a firma dei dirigenti o direttori del settore tributi anziché del sindaco o del presidente della provincia, sono da ritenersi inammissibili in quanto non recherebbero la sottoscrizione da parte del legale rappresentante così come disposto dall'art.3, c. 1 del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

degli art.24 e 25 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, considerato che allo Stato sono demandati i poteri d'accertamento, sempre che le Regioni non abbiano legiferato diversamente. In tale ultima ipotesi l'interpello va proposto all'Ente regionale[77].
Stante la valenza rafforzata dello Statuto deve ritenersi che i principi sopra esposti sono direttamente applicabili agli Enti locali, pertanto quest'ultimi hanno la possibilità, nell'ambito della propria autonomia regolamentare, di rendere la disciplina maggiormente favorevole per il contribuente eventualmente integrando la normativa statale. Così ad esempio possono prevedere:

- termini inferiori ai 120 giorni;
- ammissione di domande di qualsiasi argomento a prescindere dalle obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle norme;
- effetti differenti relativamente al mutare dell'opinione degli enti locali in merito ad una determinata fattispecie.

In ogni caso non è ammesso interpello per questioni di carattere estimativo o di misurazione delle dimensioni di spazi o locali.
Il parere reso dall'Ente locale in risposta all'interpello previsto dall'art. 11 L. 212/2000, è vincolante nei soli confronti dell'Amministrazione, mentre il contribuente è comunque libero di adeguarsi a detto parere od opporsi a ogni eventuale provvedimento adottato dal medesimo Ente in conformità a detto parere.
Gli effetti riconducibili alla risposta fornita dall'Agenzia sono subordinati alla condizione che la situazione di fatto (fattispecie concreta) rappresentata dal contribuente sia completa e veritiera. Attesa la natura interpretativa del parere medesimo, esso non rientra tra gli atti impugnabili davanti al giudice tributario ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992[78].

4. **Ulteriori tipologie di interpello**.
Per completezza espositiva si elencano le seguenti tipologie di interpello, che si distinguono dall'interpello ordinario:

a) Interpello ai sensi dell'art. 37-bis, c. 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600. Le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione[79].
b) Interpello di cui agli articoli 167 e 168 del TUIR. Gli artt. 167, c. 1, e 168, c. 1, del TUIR dettano una speciale disciplina in materia di imprese estere partecipate (c.d. *controlled foreign companies*), prevedendo che al soggetto residente in Italia che detiene una partecipazione di controllo o di collegamento in una società o ente residente in un Paese a regime fiscale privilegiato sono imputati i redditi conseguiti dal soggetto estero in proporzione alla partecipazione detenuta, a prescindere dall'effettiva distribuzione degli utili. Il comma 5, lett. b), del citato art. 167 del TUIR precisa che, ai fini dell'inapplicabilità della disciplina sulle società estere controllate o collegate, "il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212". In tal caso, l'interpello è accolto "se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che: a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede; b) dalle

[77] Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate n. 50/E del 2001.
[78] Si veda Parte II, Capo IV, Parag. 3.
[79] La disciplina concernente il procedimento per la presentazione dell'istanza di cui alla suddetta disposizione è contenuta nel decreto del Ministro delle finanze 19 giugno 1998, n. 259, mentre le relative istruzioni operative sono state fornite con le circolari n. 98/E del 17 maggio 2000, n. 99/E del 2000, n. 23/E del 2005 e, da ultimo, n. 5/E del 2009

partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati di cui al comma 4"[80].

c) Interpello di cui all'art. 21 della L. 30 dicembre 1991, n. 413. E' finalizzato a favorire i rapporti tra contribuente e fisco in relazione all'applicazione delle disposizioni antielusive generali di cui agli artt. 37, c. 3, e 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, nonché in ordine alla qualificazione di determinate spese tra quelle di pubblicità e propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza. Tale norma stabilisce che la richiesta di parere deve riguardare l'applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute nei predetti articoli del DPR n. 600 del 1973 o la corretta qualificazione delle predette spese. In particolare, il c. 9 del citato art. 21 della L. n. 413 del 1991 - come modificato dall'art. 16, c.1, lett. a) del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 - dispone che "Il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che possa dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2, può richiedere il preventivo parere alla competente direzione generale del Ministero delle finanze fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata. La mancata comunicazione del parere da parte dell'Agenzia delle entrate entro 120 giorni e dopo ulteriori 60 giorni dalla diffida ad adempiere da parte del contribuente equivale a silenzio assenso"[81].

CAPO V
L'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Ente locale

1. Profili generali

Qualora l'Ente locale si rende conto che la propria pretesa tributaria è infondata, al fine di evitare il sorgere di un contenzioso ingiustificato con conseguente aggravi di spesa e conseguente danno erariale[82] può annullare, in qualsiasi momento, gli atti impositivi in autotutela.

L'esercizio di tale potere (*jus poenitendi*) trova la propria fonte:

a) nell'art. 23 Cost., il quale dispone che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge;

b) nell'art. 53 Cost., in quanto tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro effettiva capacità contributiva;

---

[80] Le modalità per presentare l'istanza sono stabilite dall'art. 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, n. 429. Inoltre, poiché detto articolo rinvia espressamente al citato DM n. 209 del 2001, che disciplina l'interpello ordinario, alla procedura in esame risultano applicabili, ove compatibili, le relative disposizioni. Per quanto riguarda i presupposti applicativi e la relativa procedura, si rinvia ai chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 18/E del 12 febbraio 2002, n. 29/E del 23 maggio 2003, n. 23/E del 2005 (punto 15) e n. 5/E del 2009.

[81] La disciplina concernente l'interpello antielusivo è completata dai regolamenti approvati con i decreti del Ministro delle finanze 13 giugno 1997, nn. 194 e 195, mentre con le circolari n. 135/E del 28 maggio 1998, n. 99/E del 2000 e n. 5/E del 2009, cui si rinvia, sono stati forniti chiarimenti in ordine ai presupposti dell'istituto ed alle procedure operative.

[82] Cfr. Circ. Min. n. 198/S del 5 agosto 1998. Cass. sez. trib. 13 giugno 2006 n. 21380 che ha affermato la possibilità per il giudice di addebitare le spese di giudizio all'Amministrazione in caso di cessazione della materia del contendere dichiarata a seguito di autotutela. Più in particolare afferma che "la dichiarazione di cessazione della materia del contendere per sostituzione di un atto impositivo viziato sul piano formale (nella specie, perché, in contrasto con la giurisprudenza consolidata di questa Corte che ritiene illegittimi gli atti non recanti l'indicazione delle aliquote applicate nei confronti del suo destinatario) con altro che sia idoneo a sanare quel vizio, tempestivamente rilevato dal contribuente, costituisce proprio uno dei casi di soccombenza virtuale dell'Amministrazione, onde la motivazione del giudice di merito che legittimamente, sia pure in base a una norma di legge riformulata, ora per allora, a seguito del giudizio della sua legittimità costituzionale, condanni l'ufficio per la soccombenza virtuale a rifondere le spese sostenute dal contribuente, non è affatto contraddittoria, ma pienamente coerente con la ratio della previsione legislativa in tali sensi resa conforme a Costituzione".

c) nell'art.97 Cost., in quanto rappresenta un mezzo che contribuisce a realizzare il buon andamento dell'azione amministrativa, perseguendo in maniera efficace l'interesse pubblico generale.

L'istituto in argomento è stato introdotto nell'ordinamento dall'art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287 ad oggetto "Tutela dei diritti dei contribuenti e trasparenza dell'azione amministrativa"[83], successivamente disciplinato dall'art. 2-quater, del D.L. 30 settembre 1994 n. 564 convertito, con modificazioni, con L. 30 novembre 1994, n. 656 e dal relativo regolamento[84], per esser poi riconosciuto agli enti locali con l'art. 27 della L. 18 febbraio 1999, n.28 (con l'aggiunta del comma 1-ter all'art. 2 - quater del D.L. 564/1994, convertito con modificazioni dalla L. 656/1994). In base a tale disposizione le Regioni, le Province ed i Comuni, secondo i rispettivi ordinamenti indicano gli organi competenti per l'esercizio dei poteri di sospensione, annullamento, revoca degli atti amministrativi illegittimi. Tale potere discrezionale[85] viene riconosciuto all'ente pubblico al fine di riesaminare la propria attività, in vista di assicurare il più efficace perseguimento dell'interesse pubblico, ed eventualmente correggere l'attività amministrativa mediante l'annullamento dei propri atti.

Da ultimo è intervenuto l'art. 7, c. 2, lett. b) L. 212/2000 - statuto dei diritti del contribuente - che impone di indicare nell'atto impositivo l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela.

2. Presupposti per l'esercizio del potere di autotutela

Ai sensi del combinato disposto delle norme sopra citate, l'Amministrazione procede d'ufficio all'annullamento degli atti in presenza di due presupposti:

1. l'illegittimità dell'atto;
2. lo specifico, concreto ed attuale interesse pubblico all'eliminazione dello stesso[86].

Le cause di illegittimità sono le seguenti:

a) errore di persona;
b) evidente errore logico o di calcolo;
c) errore sul presupposto dell'imposta;
d) doppia imposizione;
e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
g) sussistenza dei requisiti per fruire di agevolazioni precedentemente negati;
h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

---

[83] Il c.1 dell'art. 68 dispone che "salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale dei propri atti riconosciuti illegittimo infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto".

[84] Con D.M. 11 febbraio 1997 n. 37 è stato emanato il Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, e definiti i criteri di economicità sulla base dei quali iniziare o abbandonare l'attività dell'Amministrazione.

[85] Cass. sez. trib. 7 dicembre 2001 n. 1547 per la quale "il mancato esercizio non può essere sindacato nel giudizio di impugnazione dell'atto presupposto, poiché nel giudizio tributario rilevano soltanto i vizi propri dell'atto impositivo e inoltre perché il convincimento maturato dall'amministrazione sulla necessità di annullare o meno l'atto medesimo in via di autotutela costituisce un aspetto che rimane assorbito nella più ampia indagine circa la legittimità o non dell'atto impugnato". Si veda Parte II, Capo IV, Parag. 1.

[86] Cass. SS.UU. 19 aprile 1996 n. 8685 in base alla quale "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 giuridico violato. Ne deriva che la P.A. non ha un dovere giuridico di ritirare i propri atti quando essi siano illegittimi"; Cons. di Stato Sez. V, 22 settembre 1993, n. 926 per cui "i provvedimenti di autoannullamento o di revoca di precedenti atti amministrativi debbono essere adeguatamente motivati non solo con l'indicazione, da parte della amministrazione, delle norme o dei principi di diritto che si assumono violati, ma anche delle ragioni di pubblico interesse, riferite alla situazione attuale e concreta cui si provvede, che inducano l'amministrazione stessa al ritiro dell'atto, per cui il mero ripristino della legalità non è di per sé sufficiente a sorreggere un provvedimento di ritiro, ove manchi, tenuto conto delle circostanze, un concreto ed attuale interesse pubblico acché ciò avvenga".

Gli atti oggetto dell'esercizio di autotutela sono tutti quelli elencati nell'art. 19, c.1 D.Lgs. 546/1992.

3. Effetti dell'esercizio del potere di autotutela

L'annullamento dell'atto travolge tutti gli altri atti a esso consequenziali (ad esempio, il ritiro di un avviso di accertamento determina automaticamente la nullità delle cartelle di pagamento emesse in base all'avviso stesso) e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse. In ogni caso è opportuno precisare che l'Amministrazione entro i termini di decadenza previsti dalla normativa regolante i singoli tributi può sostituire l'avviso di accertamento annullato in autotutela con altro avviso di accertamento[87].

Tuttavia, occorre rilevare che l'art. 2-quater, c. 1-bis D.L. 30 settembre 1994, n. 564 espressamente prevede che "Nel potere di annullamento o di revoca (...) deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato", ciò al fine di consentire all'ufficio di valutarne la legittimità e la fondatezza, prima di adottare l'eventuale provvedimento di annullamento[88]. Pertanto rientra nell'ordinario potere di autotutela anche la sospensione amministrativa del ruolo, in pendenza di processo, in caso di iscrizione derivante da avviso di accertamento, salvo che l'atto rinnovato non costituisca elusione o violazione dell'eventuale giudicato formatosi sull'atto nullo.[89]

Poiché la sospensione dell'efficacia dell'atto è strumentale a quello di annullamento, l'ufficio dovrà prima di accordare la sospensione della riscossione, valutare le concrete possibilità che l'atto che ha dato origine all'iscrizione al ruolo sia revocato o annullato in via amministrativa o contenziosa (valutazione del c.d. *fumus boni juris*). Inoltre, occorre valutare il pericolo per il contribuente di subire un danno grave ed irreparabile a seguito della riscossione coattiva (c.d. periculum in mora). Qualora la sospensione, venga concessa nell'ambito del procedimento giudiziario, gli effetti cessano con la pubblicazione della sentenza (art. 27 L. 28/1999).

4. Iniziativa per l'esercizio del potere di autotutela

L'autotutela può essere attivata su istanza del contribuente[90] oppure d'ufficio e può esser esercitata nei seguenti casi:

a) atto impositivo non ancora definitivo;
b) atto impositivo definitivo per il decorso dei termini per ricorrere. La definitività dell'atto per mancata impugnazione nei termini, non costituisce in sé una condizione ostativa all'esercizio del potere di annullamento. Un limite è rappresentato dalla impossibilità di richiedere un rimborso dopo l'estinzione dell'obbligazione tributaria;
c) in pendenza di giudizio[91]. L'unico limite esterno al potere di annullamento riconosciuto all'Ente locale è costituito dall'esistenza del giudicato "sostanziale"[92] favorevole all'Amministrazione[93], sempreché i motivi dell'annullamento non siano diversi da quelli presi in esame dal giudice[94]. L'ufficio in tal caso dovrà produrre, con le modalità e nel rispetto dell'art. 24, c. 1, del

[87] Cass. sez. trib. 15 gennaio 2003 n. 11114, che specifica che tale potere di autotutela è del tutto distinto rispetto al potere di procedere a modificazioni dell'avviso di accertamento che può essere esercitato, in base all'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, soltanto in caso di sopravvenienza di nuovi elementi di conoscenza da parte dell'ufficio.

[88] Circ. Dip. Entrate 6 marzo 1998 n. 77.

[89] Ris. Agenzia delle Entrate 7 febbraio 2007 n. 21/E.

[90] L'eventuale presentazione di atti di impulso o di iniziativa o sollecitazione da parte del cittadino non genera alcun obbligo per l'Ente di provvedere, né costituisce il presupposto per la formazione del silenzio-rifiuto.

[91] Cass. sez. trib. 4 giugno 2001 n. 4534. Inoltre, l'abrogato art. 68, c. 1, consentiva l'esercizio del potere di annullamento dei propri atti "Salvo che sia intervenuto giudicato ...".

[92] Non preclude, invece, l'esercizio del potere di autotutela la sentenza passata in giudicato per aspetti procedurali (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità).

[93] Cass. sez. trib. 21 marzo 2006 n. 15121. Cass. sez. trib. 4 febbraio 2005 n. 2305.

[94] I profili di legittimità e le questioni che non sono stati oggetto di specifico esame da parte dell'organo giudicante, ancorché riferiti al medesimo provvedimento di imposizione fiscale, possono essere oggetto di valutazione in autotutela da parte dell'ufficio accertatore e determinare l'annullamento dei relativi rilievi.

D.Lgs. n. 546/1992, alla Commissione tributaria la documentazione relativa all'avvenuto riconoscimento delle ragioni del contribuente, unitamente alla formale richiesta di emissione del decreto di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere ai sensi dell'art. 46, c. 2, D.Lgs. 546/1992.

Essendo l'atto in autotutela un atto discrezionale dell'Amministrazione, l'istanza del contribuente volta a sollecitare l'esercizio del potere di autotutela, non sospende il termine per il ricorso giurisdizionale.

5. Autotutela esercitata nel giudizio tributario

L'autotutela in pendenza di giudizio è preclusa soltanto dall'esistenza del giudicato "sostanziale" favorevole all'Amministrazione.

Pertanto è ammissibile:

- in presenza di giudicato formale, che ha riguardato, quindi, questioni di rito che hanno escluso l'esame del merito da parte del giudice;
- in presenza di giudicato di merito parziale e quindi limitatamente alle parti non decise;
- in presenza di giudicato sostanziale, ma soltanto laddove venga esercitato il potere di autotutela per motivi diversi rispetto a quelli esaminati dal giudice ed oggetto della sentenza.

In secondo grado, l'interesse ad agire dipende dal contenuto della sentenza del giudice di primo grado che può avere accolto o respinto il ricorso del contribuente, per cui l'esercizio dell'autotutela può manifestarsi:

- attraverso la semplice inerzia dell'ufficio tributi che lascia trascorrere inutilmente il termine previsto per proporre il ricorso in secondo grado;
- attraverso il ritiro dell'atto oggetto del giudizio innanzi la Commissione tributaria regionale, qualora l'ufficio tributi dell'Ente locale assume la veste di parte resistente, con conseguente estinzione della controversia per cessata materia del contendere ex art. 46 D.Lgs. 546/1992;
- attraverso la rinuncia al ricorso da parte dell'appellante, secondo la procedura dell'art. 44 D.Lgs. n. 546/1992, qualora l'ufficio tributi assume la veste di appellante. In questo caso, però, a differenza dell'altra ipotesi di estinzione per cessazione della materia del contendere, il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro.

6. Le spese processuali in caso di annullamento dell'atto impositivo in autotutela

Le spese processuali, a seguito della sentenza Corte Cost. 4 luglio 2005 n. 274 vanno sostenute dal soggetto che richiede la cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge[95]. La citata sentenza ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del c. 3 dell'art. 46 D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui prevedeva che le spese di giudizio restavano a carico della parte che le aveva anticipate.

A seguito di tale sentenza, la DRE Lombardia, con la nota del 31 agosto 2005 n. 50700, ha invitato gli uffici ad attivarsi al fine di esaminare tempestivamente le controversie rispetto alle quali possono individuarsi gli estremi per il legittimo esercizio del potere di autotutela prima dell'instaurazione del giudizio di merito. La DRE Lombardia ha precisato che ove ciò non sia possibile sarà cura dell'ufficio, al momento di emanazione del provvedimento di autotutela, acquisire da controparte rinuncia formale alle spese di giudizio (...) senza tuttavia subordinare l'adozione dell'atto di riesame alla preventiva rinuncia delle spese del giudizio da parte del contribuente. Se così non fosse, si verificherebbe un'inaccettabile violazione del principio di collaborazione e di buona fede sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente.

7. Sostituzione dell'atto impositivo annullato in autotutela

[95] Tale orientamento ha superato un precedente orientamento della Corte costituzionale in base al quale in caso di esercizio dell'autotutela da parte dell'amministrazione, le spese che il contribuente ha anticipato rimangono a carico dello stesso (Corte Cost. ord. 3 novembre 2000 n. 465 e Corte Cost. ord. 29 gennaio 2005 n.68).

Si ritiene ammissibile la sostituzione di un atto impositivo annullato in autotutela (c.d. autotutela sostitutiva) [96] purchè:

- il potere di sostituzione venga esercitato entro i termini decadenziali previsti per l'emissione dell'atto;
- venga annullato il precedente atto impositivo[97] ;
- qualora, nel caso di contenzioso, non si sia formato il giudicato sul rapporto tributario. Ciò al fine di evitare l'elusione o la violazione da parte dell'Amministrazione del giudicato stesso formatosi sull'atto.[98]

8. Impugnazione del diniego di autotutela[99]

Nel corso degli anni si è attenuato l'orientamento giurisprudenziale che riteneva che gli organi giurisdizionali non potessero sindacare l'esercizio del potere di autotutela ovvero il mancato esercizio dello stesso, in considerazione dell'esistenza nel nostro ordinamento del principio della separazione dei poteri. Da ciò discendeva che a fronte del potere dell'Amministrazione non sussisteva in capo al contribuente un diritto soggettivo o un interesse legittimo[100], in quanto l'esercizio del potere di autotutela riguardava un potere discrezionale della Pubblica amministrazione e non un obbligo giuridico[101].

Successivamente si è affermato il principio in base al quale la asserita inconfigurabilità di un obbligo a provvedere non preclude ex se l'azione intesa alla verifica della legittimità dell'eventuale diniego, non essendo ammissibile nell'ordinamento l'esercizio di un potere "ad libitum": sussiste invero un interesse a tale verifica ed il titolare di tale interesse è legittimato ad acquisire, a procedimento concluso, la conoscenza degli atti infraprocedimentali che incidono su tale interesse[102].

L'esercizio del potere di autotutela "non costituisce un mezzo di tutela del contribuente" e "nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria". Pertanto, il giudice tributario non potrà entrare nel merito della questione, visto che il provvedimento di autotutela è pur sempre discrezionale per i limiti posti dall'art. 4 L. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E. Contrariamente opinando, ci sarebbe una indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa e un superamento dei limiti esterni della giurisdizione attribuita alle Commissioni tributarie[103].

Il sindacato del giudice dovrà riguardare l'esistenza dell'obbligazione tributaria solo qualora l'atto di autotutela contenga tale verifica. In tale ipotesi, ove l'atto di rifiuto dell'annullamento d'ufficio contenga una conferma della fondatezza della pretesa tributaria, e tale fondatezza sia esclusa dal giudice, l'Amministrazione finanziaria dovrà adeguarsi a tale pronuncia. In difetto potrà essere esperito il rimedio del ricorso in ottemperanza di cui all'art. 70 del D.Lgs. n. 546

[96] Cass. sez. trib. 15 gennaio 2003 n. 11114.
[97] Cass. sez. I 25 giugno 1996 n. 10138; Cass. sez. trib. 26 ottobre 2001 n. 2531.
[98] Cass. sez. trib. 10 ottobre 2006 n. 24620.
[99] Sul punto si veda la Circ. Istituto di ricerca DCEC 10 novembre 2008 n. 7/IR.
[100] Cass. sez. trib. 25 maggio 2000 n. 13412.
[101] Cass. SS.UU. 23 aprile 2009 n. 9669 che ha sancito l'improponibilità di un ricorso da parte di una società che nell'impugnare il diniego di autotutela, non ha eccepito l'illegittimità del rigetto dell'istanza di autotutela bensì ha invocato un provvedimento di annullamento degli avvisi di accertamento per gli anni 1989, 1990 e 1991, non tempestivamente impugnati, che tenga luogo dell'atto di autotutela rifiutato dall'amministrazione, senza oltretutto dedurre l'esistenza di alcun interesse pubblico all'annullamento. In senso più rigido sulla possibilità di impugnare il rifiuto all'autotutela vedi Cass. SS.UU. 6 febbraio 2009 n. 2870 per la quale "avverso l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo".
[102] Cons. di Stato 21 ottobre 2008 n. 5144.
[103] Cass. SS.UU. 27 marzo 2007 n. 7388.

del 1992, con l'avvertenza che tale norma, a differenza di quanto previsto per l'analogo rimedio dinanzi al giudice amministrativo ex art. 27, n. 4), del testo unico sul Consiglio di Stato (R.D. 26 giugno 1924, n. 1054), non attribuisce alle Commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito[104].
Qualora l'istanza di autotutela promossa dal contribuente è volta ad ottenere l'annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo il ricorso avverso il provvedimento di rigetto, espresso o tacito è inammissibile in conseguenza sia della discrezionalità nell'esercizio del potere di autotutela quanto dell'inammissibilità di un nuovo sindacato giurisdizionale[105] sull'atto di accertamento munito del carattere di definitività. Diversamente opinando, si darebbe inammissibile ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo[106].

9. Giurisdizione in caso di diniego di autotutela

Il potere di autotutela, secondo consolidato orientamento, sia del giudice amministrativo, che ha negato ripetutamente la propria giurisdizione[107], e sia della Suprema Corte[108], è sottoposto ad impugnazione ed alla giurisdizione del giudice tributario secondo le regole dettate dal D.Lgs. 546/1992 e, in particolare, degli artt. 2 e 19. Infatti, in base all'art. 12, c.2 L. 28 dicembre 2001, n. 448, configurandosi la giurisdizione tributaria come giurisdizione a carattere generale, che si radica in base alla materia, indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato, nè consegue la devoluzione alle commissioni tributarie anche delle controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, non assumendo alcun rilievo in proposito la natura discrezionale di tali provvedimenti. D'altronde, l'art. 103 Cost. non prevede una riserva assoluta di giurisdizione in favore del giudice amministrativo per la tutela degli interessi legittimi, pertanto, si può ritenere definitivamente superato l'orientamento, secondo il quale spetterebbe al giudice amministrativo ex l. 205 sul contenzioso amministrativo, dare giustizia sostanziale, in considerazione della esclusiva valutazione, tipicamente discrezionale, riconosciuta all'Amministrazione nell'esercizio del potere di autotutela[109].

CAPO IV

[104] Cass. SS.UU. 27 marzo 2007 n. 7388.
[105] Corte Cass. SS.UU. 6 febbraio 2009 n. 2870.
[106] CTR di Potenza 5 dicembre 2006, n. 195.
[107] TAR Lombardia sez. I 27 marzo 2001 n. 2681; TAR Campania 11 marzo 2004 n. 2839; TAR Liguria 25 gennaio 2001 n. 931; TAR Lazio 28 luglio 2008 n. 750.
[108] Cass. SS.UU. 6 febbraio 2009 n. 2870 in base alla quale "è inammissibile il ricorso avverso il provvedimento di rigetto, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela promossa dal contribuente volta ad ottenere l'annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo (nella specie, per l'intervenuto giudicato formatosi sulla decisione di reiezione del ricorso davanti alla commissione tributaria provinciale), in conseguenza sia della discrezionalità nell'esercizio del potere di autotutela quanto dell'inammissibilità di un nuovo sindacato giurisdizionale sull'atto di accertamento munito del carattere di definitività"; Cass. SS.UU. 9 giugno 2005 n. 16776 per la quale "sussiste nella materia in esame la giurisdizione tributaria anche in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito dell'Amministrazione a procedere ad autotutela (così come ripetutamente riconosciuto dalla giustizia amministrativa ord. n. 114 del 28 gennaio 2005 del Tar dell'Emilia-Romagna e sent. n. 519 dell'8 aprile 2005 del Tar della Campania). Pertanto spetta al giudice tributario, stabilire se il rifiuto all'esercizio dell'autotutela sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto o per eventi sopravvenuti"; Cass. SS.UU. 27 marzo 2007 n. 7388 per la quale "nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza delle pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione dal giudice nell'attività amministrativa"; Cass. sez. trib. 11 ottobre 2004 n. 23731; Cass. sez. trib. 7 dicembre 2005 n. 3608.
[109] Cons. di Stato 9 novembre 2005 n. 6269, per cui "i principi costituzionali sanciti dagli artt. 24 e 113 della Costituzione non possono ammettere che il cittadino resti privo di tutela nei confronti dei provvedimenti amministrativi che negano la chiesta sospensione della riscossione: poiché si è in presenza di interessi legittimi, il sindacato sui predetti provvedimenti non può che spettare al giudice amministrativo (C.d.S., Sez. IV, 6 agosto 1997, n. 770; 18 novembre 1989, n. 792; Cass., SS.UU., 25 gennaio 1989, n. 439)".

L'accertamento con adesione

1. Profili generali

L'art. 50 L. 27 dicembre 1997, n.449 recante misure di stabilizzazione della finanza pubblica, attribuisce ai Comuni ed alla Province, nell'esercizio della potestà regolamentare loro attribuita in materia di disciplina delle loro entrate anche tributarie, la possibilità di introdurre l'accertamento con adesione (o concordato), sulla base dei criteri stabiliti dal D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, finalizzato alla definizione agevolata della controversia. Si tratta di un atto unilaterale di imposizione, caratterizzato dall'adesione del contribuente alla quantificazione dell'imponibile operata dall'ufficio impositore[110], il cui procedimento può avvenire su iniziativa diretta dell'ufficio o su iniziativa del contribuente, pertanto non ha natura transattiva.

Con il D.Lgs 218/1997 il legislatore delegato ha operato in attuazione a quanto previsto dalla L. 23 dicembre 1996, n. 662, con la quale è stata avviata una profonda riorganizzazione del sistema tributario indirizzata prevalentemente alla semplificazione degli adempimenti, all'armonizzazione della disciplina dei tributi e delle basi imponibili, alla revisione del sistema sanzionatorio ed alla deflazione del contenzioso anche attraverso l'instaurazione di un miglior rapporto con il contribuente improntato a principi di collaborazione e di trasparenza.

La profonda revisione è ispirata dall'obiettivo di perseguire una maggiore efficacia dell'accertamento tributario, anche mediante l'istituzionalizzazione del contraddittorio, previsto dall'art. 6 del citato decreto, che rappresenta uno degli elementi qualificanti dell'accertamento con adesione.

2. Accertamento con adesione in materia di tributi erariali

Con riferimento ai tributi erariali, la nuova disciplina, in vigore dal 1 agosto 1997, non limita l'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione ai soli redditi d'impresa e di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, ma lo estende a tutti i contribuenti e a tutte le categorie reddituali.

In effetti, tale istituto si sviluppa soprattutto in situazioni discutibili e non certe, nel settore dei tributi erariali allorquando vi è un accertamento induttivo o da studi di settore.

3. Accertamento con adesione in materia di tributi locali

L' istituto trova applicazione soprattutto in materia di ICI, con riferimento al valore di mercato delle aree edificabili, in cui è discutibile l'imponibile stesso[111], per la presenza di margini di discrezionalità. L'art. 59 c. 1 lett. m) del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446, riconosce ai Comuni il potere di disciplinare l'istituto in argomento con apposito regolamento attinente all'imposta comunale sugli immobili (ICI) adottato ai sensi dell'art.52 del medesimo decreto.

In materia di TARSU l'istituto trova applicazione con riferimento alla determinazione della superficie tassabile, ad esempio nel caso di uso promiscuo di superfici per rifiuti speciali e rifiuti ordinari su cui applicare le tariffe.

In materia di TOSAP, l'istituto è applicabile con riferimento al periodo di occupazione ed alla superficie occupata in caso di occupazione abusiva.

In ogni caso i principi previsti dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, vanno adattati alla realtà locale, tenendo conto delle indicazione contenute nella Circ. Min. Fin. n. 235/E del 8 agosto 1997.

La mancata previsione normativa di parametri cui informare l'adesione e l'ampia possibilità di applicazione dell'istituto, non devono peraltro indurre a ritenere che tutte le fattispecie, anche

[110] Circ. Assonime n.2 del 19 gennaio 1998; Circ. DRE Lombardia n.1 del 4 aprile 2001.

[111] In materia di imposta di registro la Circ. Min. Fin. n. 235/E del 8 agosto 1997, con riferimento alle aree fabbricabili precisa che in sede di contraddittorio l'ufficio debba tener conto: a) della edificabilità risultante da certificazioni del Comune competente; b) dei valori definiti nel triennio precedente per valori aventi le medesime caratteristiche; c) dall'esistenza della concessione dalla quale dedurre tutti gli elementi di valutazione necessaria; d) delle convenzioni intercorse con il Comune.

quelle nelle quali l'esistenza dell'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi, debbano formare oggetto di transazione con il contribuente. In sede di contraddittorio, quindi, gli uffici locali dovranno verificare i seguenti presupposti:
- operare una attenta valutazione del rapporto costi-benefici dell'operazione;
- esame della fondatezza degli elementi posti a base dell'accertamento;
- esame degli oneri relativi al rischio di soccombenza in un eventuale contenzioso.

4. Procedimento. La proposta di accertamento con adesione: iniziativa da parte del contribuente o dell'ufficio.

Il procedimento può esser avviato:

a) ad iniziativa dell'ufficio, che qualora rilevi l'opportunità ha la facoltà di promuovere l'accertamento con adesione, invitando eventualmente il contribuente;
b) dal contribuente, al quale è stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito a comparire ai fini dell'adesione, mediante la presentazione di una istanza in carta libera di accertamento con adesione.

L'istanza del contribuente, contenente l'indicazione del recapito anche telefonico, deve essere presentata all'Ente prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento o di rettifica innanzi la commissione tributaria provinciale, in quanto l'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza di accertamento con adesione (art. 6). Il termine per l'eventuale impugnazione dell'atto rimane sospeso per un periodo che può esser regolamentato dall'Ente locale e che il comma 3 dell'art. 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 fissa in 90 giorni.

In seguito alla proposta di accertamento con adesione sorge l'obbligo dell'Amministrazione di formulare invito al contribuente istante a comparire, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza presentata dal contribuente. Diversamente operando si violerebbero i principi dello Statuto del contribuente e pertanto l'avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione sarebbe illegittimo[112].

È opportuno, così come confermato dall'ASSONIME con Circ. 19 gennaio 1998, n. 2 redigere appositi verbali in esito a ciascun incontro nel corso della dialettica che si instaura tra contribuente ed ufficio, al fine di assicurare l'assoluta trasparenza dell'azione amministrativa che è presupposto essenziale per garantire il rispetto delle norme dell'ordinamento tributario nell'interesse generale della collettività, in aderenza agli stessi principi dell'indisponibilità del rapporto tributario, e nel contempo, il legittimo interesse del contribuente alla definizione della sua posizione tributaria sulla base di una puntuale corretta applicazione della legge. L'esigenza della verbalizzazione dei contraddittori, anche allorquando abbiano esito negativo, è richiamata anche nella prassi dell'Amministrazione finanziaria[113].

Per i termini d'impugnazione si deve ovviamente considerare anche la sospensione feriale, dal 1 agosto al 15 settembre di ogni anno, prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742.

Sarà cura degli uffici controllare che il contribuente, successivamente alla presentazione dell'istanza, non proceda all'impugnazione dell'avviso di accertamento o di rettifica. Infatti in tal caso, *ex lege*, si determina la rinuncia all'istanza di definizione, con conseguente ripresa della decorrenza dei termini già sospesi, anche ai fini dell'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio ai sensi dell'art. 15, c.1, D.P.R. n. 602/1973.

La presentazione dell'istanza di accertamento con adesione preclude al contribuente la possibilità di beneficiare della riduzione delle sanzioni irrogate (ex art. 15, c.1 D.Lgs. 218/1997).

5. Conclusione del procedimento

Il procedimento di accertamento con adesione si conclude:

[112] CTR Roma 23 settembre 2005 n. 144.
[113] Cfr. Circ. Min. Fin. n. 235/E del 8 agosto 1997; Circ. Min. Fin. n. 65/E del 27 giugno 2001.

a) con la redazione di un atto scritto di definizione. Dopo la fase del contraddittorio o contestualmente, l'ufficio competente redige in duplice esemplare l'atto di accertamento con adesione. Tale atto deve essere sottoscritto: dal contribuente o da un suo procuratore generale o speciale e dall'Ente impositore. Gli elementi essenziali dell'atto unico di definizione sono costituiti pertanto da:
   - l'indicazione, separatamente per ciascun tributo, degli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda; sarà in particolare evidenziato quanto dichiarato dal contribuente, quanto proposto in rettifica dall'ufficio e quanto definito in contraddittorio;
   - la liquidazione delle maggiori imposte, interessi e sanzioni dovute in dipendenza della definizione;
   - la liquidazione delle altre somme eventualmente dovute;
b) con il perfezionamento della definizione. Non è sufficiente la sottoscrizione dell'atto scritto tra le parti interessate; infatti, come espressamente previsto dall'art. 9, la definizione si perfeziona con il versamento, entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, delle intere somme dovute, ovvero, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia.

Entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo e, in caso di pagamento rateizzato, della prima rata, il contribuente deve far pervenire, anche tramite un suo incaricato, presso l'ufficio in cui si è incardinato il procedimento di accertamento con adesione la quietanza o l'attestazione di pagamento e, ove dovuta, la garanzia con l'indicazione del numero delle rate prescelte. L'ufficio, preso in carico i predetti documenti, rilascia l'esemplare dell'atto di accertamento con adesione destinato al contribuente. Pertanto, qualora l'adesione sia conseguente alla notifica di un avviso di accertamento, questo perde efficacia dal momento del perfezionamento della definizione.

6. Effetti dell'accertamento con adesione

Caratteristica dell'accertamento con adesione è quella di sostituire, a seguito dell'accordo tra Amministrazione e contribuente, un atto d'accertamento di natura impositiva.

Gli effetti tributari della definizione, con riferimento all'accertamento definito con adesione sono i seguenti (ex art. 2, c. 3, D.Lgs. 218/1997):

- non è soggetto ad impugnazione da parte del contribuente;
- non è modificabile o integrabile da parte dell'Ufficio, tranne che nelle ipotesi tassativamente previste dall'art.2, c. 4 in ordine ai presupposti ed ai limiti dell'ulteriore attività di accertamento;
- applicazione della sanzione ridotta di un quarto del minimo previsto dalla legge.

Nel presentare la domanda di accertamento con adesione il contribuente non perde comunque il diritto di ricorrere davanti al giudice tributario.

In merito ai tributi erariali l'art.6 D.Lgs. 218/1997 prevede che dalla data di presentazione della domanda di accertamento con adesione i termini restano sospesi per un periodo di 90 giorni, sia per un eventuale ricorso sia per il pagamento delle imposta accertate, e al termine di questo arco di tempo il contribuente se non ha raggiunto l'accordo con l'Amministrazione può impugnare l'atto ricevuto dinanzi alla CTP. Il mancato raggiungimento dell'accordo prima dei 90 giorni e la relativa formalizzazione tra le parti non equivale a rinuncia da parte del contribuente ad avvalersi della sospensione dei termini per l'impugnazione del provvedimento[114].

7. Accertamento con adesione quale strumento di strategia processuale

Il contribuente potrebbe ricorrere all'istituto dell'accertamento con adesione al fine di fruire del maggior termine di 90 giorni per proporre ricorso ovvero per utilizzare l'atto di adesione non perfezionato nell'ambio del ricorso, soprattutto qualora l'ufficio al fine di chiudere la controversia proponga un adesione particolarmente favorevole al contribuente. In quest'ultimo caso il contribuente potrebbe evidenziare in sede di contenzioso le incongruenze tra quanto accertato con atto impositivo e quanto richiesto a seguito di adesione.

[114] Cass. sez. trib. 12 maggio 2006 n.15171.

CAPO VII
La conciliazione giudiziale

1. Profili generali

La conciliazione giudiziale rappresenta una forma di composizione convenzionale della lite tributaria nella sede del processo, il cui fine è quello di ridurre le controversie pendenti tra Amministrazione e contribuenti. Costituisce la deroga al principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria[115] (ex art. 13 del R.D. n. 3269/1923) e si inserisce nella fase contenziosa a differenza dell'istituto dell'accertamento con adesione, che si caratterizza per il fatto di prevenire una controversia.

Tale istituto ha sostituito il cosiddetto "esame preventivo della controversia", disciplinato dal vecchio testo dell'art. 48 D.Lgs. 546/1992, che riconosceva al ricorrente la "…facoltà di chiedere nel ricorso…la definizione totale o parziale della controversia da parte della Commissione Tributaria Provinciale…" che decideva con sentenza, suscettibile di reclamo dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale "…solo per errore materiale o per violazione delle norme che regolano il procedimento…". Effetto della definizione preventiva della controversia era l'estinzione dei reati per i quali era ammessa l'oblazione.

Le modifiche introdotte dall'art. 14, c. 1, al testo dell'art. 48 D.Lgs. 546/1992, sono le seguenti:

- è prevista la possibilità di pagare le somme dovute anche in forma rateale, con prestazione di idonea garanzia[116];
- la conciliazione si perfeziona con il versamento delle somme dovute, nei termini e con le modalità ivi previste;
- è stata eliminata la disposizione secondo la quale "la conciliazione, comunque, non da' luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore";
- è stata rideterminata la misura delle sanzioni amministrative dovute a seguito di conciliazione.

Il tentativo di conciliazione non è vincolante, nel senso che il contribuente può tentare l'accordo, ma qualora non lo raggiunga può sempre proseguire il contenzioso. Nell'ipotesi di mancata accettazione della proposta giudiziale, allorquando consegua che l'ammontare del tributo oggetto della controversia sia stato stabilito dal giudice in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, l'art. 91 c. 1 c.p.c., nella novella apportata dal c. 10 dell'art. 45, L. 18 giugno 2009, n. 69 prevede un obbligo in capo al giudice di condannare la parte, che non ha aderito senza giustificato motivo alla conciliazione, alle spese maturate dopo la proposta di conciliazione.

La conciliazione giudiziale non è un atto autoritativo cui si aggiunge, in adesione esterna ma senza fondersi con esso, il consenso del contribuente, ma un atto negoziale, che può avere a oggetto, oltre alla determinazione dell'imponibile, anche la misura dell'imposta che, quindi, può essere diminuita. Del resto, l'autonomia delle parti in ordine all'accordo comporta anche la possibilità di concordare un risultato finale complessivo riduttivo dell'entità del prelievo originariamente richiesto dall'ufficio, senza che il giudice tributario possa esprime alcuna valutazione in merito alla congruità dell'importo[117]. Proprio per tale natura, l'Amministrazione non può procedere a rettifiche laddove l'errore di calcolo non riguardi mere operazioni aritmetiche (e sia pertanto riconoscibile dal contribuente).

---

[115] Cass. sez. trib. 16 marzo 2001 n. 12314 per la quale "la conciliazione è configurata come una forma di composizione convenzionale della lite tributaria nella sede del processo, e si pone in deroga al principio più generale della normale indisponibilità per l'erario del credito d'imposta. Il carattere processuale dell'istituto, come configurato dalla legge, postula non soltanto la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'Amministrazione, ma altresì l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante, mediante deposito del ricorso notificato presso la segreteria della Commissione tributaria di primo grado. In assenza di tale deposito e quindi di una controversia esistente, il relativo accordo fra le parti è da ritenersi inefficace, sia per effetto del meccanismo processuale ex art. 48 d.lg. 546/92, sia per insuperabili ragioni di principio".

[116] Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate n.14 del 13 aprile 2006.

[117] Cass. sez. trib. 13 giugno 2006 n. 21325.

La conciliazione giudiziale ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporta la sostituzione della pretesa fiscale originaria, ma unilaterale e contestata, con una certa e concordata, tanto è vero che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute (Cass. n. 20386/06). Consegue che l'obbligazione tributaria precedente si estingue quando le parti sostituiscono l'obbligazione originaria con la nuova obbligazione nella misura concordata ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 48[118].
Poiché la conciliazione giudiziale implica la definizione di poteri dispositivi delle parti sulla lite tributaria, è illegittima la conciliazione formulata dal Sindaco cui era stato attribuito soltanto il potere di resistere alla lite, ma non anche quello di transigere[119].
Le controversie conciliabili sono quelle che hanno ad oggetto una valutazione estimativa oppure accertamenti presuntivi.
I vantaggi della conciliazione giudiziale sono i seguenti:
- estinzione della lite o delle questioni conciliate, pertanto l'atto di adesione non potrà essere modificato e/o intergrato dall'Amministrazione[120], salvo la presenza di nuovi elementi sconosciuti al momento dell'adesione, e non potrà essere impugnato dal contribuente;
- riduzione ad un terzo delle sanzioni amministrative dovute, ricalcolate in relazione all'imposta stabilita in sede di conciliazione (l'importa comunque non può essere più basso di un terzo dei minimi previsti per le violazioni più gravi stabilita per ciascun tributo);
- in caso di cumulo delle sanzioni in seguito all'applicazione della regola sulla continuazione delle violazioni, verrà irrogata una sanzione unica (solo per le violazioni riportate nell'atto di contestazione o nel provvedimento di irrogazioni sanzioni);
- le pene previste per i reati tributari, ai sensi del D.Lgs. 74/2000, sono diminuite fino alla metà, senza l'applicazione delle pene accessorie;
- le spese di giudizio sono compensate.

La conciliazione può essere totale o parziale, a seconda che investa la lite nella sua globalità o in una sua parte. Essa, pertanto, si presta ad essere circoscritta ad alcuni aspetti dell'atto impugnato semprechè abbiano formato oggetto di contestazione nel ricorso; in tale ultimo caso nulla osta a che il giudizio prosegua sui punti per i quali non si è trovato l'accordo.
La conciliazione può avvenire "in udienza", ovvero "fuori udienza" e, comunque, solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza di trattazione[121].
Sia in caso di conciliazione in udienza che fuori udienza la Commissione tributaria provinciale ha unicamente un potere deputato ad accertare la regolarità della proposta e l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge, restando solo inibita allo stesso ogni verifica di congruità[122].
L'organo giudicante, in caso di conciliazione in udienza, esperito tale controllo, in caso di esito negativo, vale a dire di accertata inammissibilità della prospettata conciliazione, non ne dà corso e fissa, con decreto, la trattazione della causa.

2. Presupposti per la conciliazione

Presupposto fondamentale per il ricorso alla procedura conciliativa è la pendenza di una controversia dinanzi ad un organo giudicante, che difetta quando il contribuente non abbia mai depositato o spedito, l'originale del ricorso alla segreteria della Commissione tributaria[123]. Infatti,

---

[118] Cass. sez. tributaria 19 giugno 2009 n. 14300.
[119] Cass. sez. trib. 25 febbraio 2005 n. 8455; Cass. sez. trib. 12 aprile 2005 n. 7505; Cass. sez. trib. 12 aprile 2005 n. 7506.
[120] Cass. sez. trib. 9 ottobre 2001 n. 3932; Cass. sez. trib. 16 marzo 2005 n. 18962.
[121] Circ. Agenzia delle Dogane n. 41/D del 17 giugno 2002.
[122] Cass. sez. trib. 12 aprile 2005 n. 750; Corte cost. 24 ottobre 2000 n. 433 che ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 48 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413), sollevata, in riferimento agli artt. 53, 97 e 104 nella parte in cui non consente alla Commissione tributaria provinciale alcun giudizio sulla congruità delle imposte da versare su cui l'ufficio e il contribuente si sono accordati.
[123] Cass. sez. trib. 5 novembre 2001 n.4320.

nel nostro ordinamento vige il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, quindi le definizioni convenzionali della lite sono valide solo nei casi espressamente previsti, come è nella conciliazione giudiziale che rappresenta una deroga al predetto principio. Non può pertanto vincolare le parti una definizione raggiunta in assenza dei presupposti per la conciliazione giudiziale, fra i quali rientra la necessaria pendenza di una lite dinanzi al giudice di primo grado[124].
La condizione *sine qua non* affinché l'Ente possa utilizzare tale strumento, è rappresentata dall'esistenza di "dubbi" sulla legittimità e fondatezza del provvedimento impugnato e, quindi, sull'esito del giudizio; ferma la possibilità per l'Ente di agire in autotutela nei casi in cui dalla lettura del ricorso appaia "certa" l'infondatezza del predetto atto.

3. Conciliazione fuori udienza

Il procedimento conciliativo, c.d. "fuori udienza", si instaura mediante il deposito, da parte dell'Ufficio - prima della fissazione della data di trattazione - di una proposta preconcordata con il contribuente; tale rito semplificato prosegue con la verifica dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità da parte del Giudice e, quindi, in caso positivo si conclude con decreto dichiarativo dell'estinzione del giudizio.
La proposta preconcordata contiene tra l'altro:
- l'indicazione della Commissione tributaria provinciale adita;
- i dati identificativi delle parti;
- la manifestazione della volontà di conciliare, con l'indicazione esatta degli elementi oggetto della proposta conciliativa;
- la liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione giudiziale;
- la breve disamina dei motivi che hanno indotto l'Ufficio a inoltrare la proposta di conciliazione;
- l'accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta;
- data, sottoscrizione del titolare dell'Ufficio e sottoscrizione del ricorrente.

Secondo la Cassazione, un'interpretazione che ritenesse preclusa la possibilità della conciliazione giudiziale concordata fuori dall'udienza solo in ragione del fatto che, prima della sua conclusione negoziata, siano state tenute alcune udienze di mero rinvio, si porrebbe in contrasto con il canone della ragionevole durata del processo. Significherebbe forzare le parti a una lite indesiderata; in questo modo, nonostante la volontà dei protagonisti della vertenza e contro l'interesse dell'ordinamento nazionale (e comunitario) alla dichiarazione di inutilità del contenzioso - il giudice finirebbe con l'imporre «un'attività inutile e defatigante »[125].
Il decreto, unitamente alla preconcordata proposta conciliativa, produce gli stessi effetti del processo verbale di conciliazione redatto "in udienza"; esso è, pertanto, titolo per la riscossione delle somme oggetto di conciliazione. Il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro 20 giorni dalla data della comunicazione.
Qualora, il Presidente ritiene inammissibile la conciliazione, fissa la trattazione della controversia, con decreto reclamabile innanzi alla Commissione. Il provvedimento del Presidente è depositato in segreteria entro 10 giorni dalla data di presentazione della proposta.

4. Conciliazione in udienza

La conciliazione, c.d. "in udienza", presuppone la rituale costituzione delle parti e può avere luogo mediante:
a) iniziativa di una delle parti, con la presentazione di una proposta di conciliazione, in udienza, unitamente all'istanza di pubblica udienza, depositata nella segreteria della Commissione provinciale entro il termine di 10 giorni liberi prima della data di trattazione del ricorso. Entro

[124] Corte dei Conti Lombardia 30 maggio 2006 n. 312.
[125] Cass. sez. trib. 15 febbraio 2007 n. 9222; Cass. sez. trib. 26 ottobre 2006 n. 1540 per la quale "il principio costituzionale di ragionevole durata del processo trova applicazione anche nel processo tributario, senza che assuma alcun rilievo, in contrario, l'inapplicabilità tendenziale allo stesso della disciplina dettata in materia di equa riparazione".

tale termine l'istanza deve, non solo essere depositata nella segreteria della Commissione, ma anche notificata alle parti costituite;

b) iniziativa dell'ufficio, con il deposito presso la segreteria del Collegio - dopo la data di fissazione dell'udienza di trattazione e prima che questa sia stata celebrata in Camera di consiglio o in pubblica udienza – di una proposta scritta dell'Ufficio, preconcordata con il ricorrente;
c) iniziativa del giudice, con l'invito formulato dalla Commissione tributaria adita alle parti a raggiungere un accordo conciliativo.

Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e l'altra non vi abbia aderito, la Commissione può stabilire un termine non superiore a 60 giorni per la formulazione di una nuova proposta; in tale ipotesi, ove dovesse successivamente formarsi l'accordo, l'Ufficio, prima della trattazione della causa, è tenuto a depositarlo alla segreteria della Commissione.

Ove l'accordo non sia ritenuto inammissibile dal Presidente, l'estinzione della controversia viene dichiarata con decreto, senza passare per il vaglio di una seconda udienza.

La conciliazione c.d. "in udienza" si formalizza mediante la redazione di un apposito verbale nel quale devono essere analiticamente indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e d'interessi.

La sottoscrizione del processo verbale di conciliazione - peraltro titolo per la riscossione delle predette somme - segna, dunque, la cessazione della materia del contendere, almeno limitatamente alle questioni conciliate; tale cessazione deve, però, essere dichiarata dalla Commissione con sentenza.

4.1 Proposta di conciliazione. Contenuto

La proposta di conciliazione giudiziale, che può riguardare tutta o parte della materia del contendere, deve contenere:

- l'indicazione della Commissione tributaria adita;
- i dati identificativi dell'ufficio finanziario e del ricorrente;
- la manifestazione della volontà di conciliare, con l'indicazione esatta degli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i relativi termini economici;
- la liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione giudiziale;
- una succinta motivazione delle ragioni che hanno indotto l'ufficio ad avanzare la proposta di conciliazione;
- l'accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta nonché delle somme liquidate;
- la data, la sottoscrizione del titolare dell'ufficio e la sottoscrizione autografa del ricorrente.

4.2 Effetti della conciliazione

A seguito della conciliazione giudiziale:

a) le sanzioni devono essere applicate nella misura di 1/3 delle somme irrogabili, in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima e, comunque, in misura non inferiore ad 1/3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Pertanto la materia delle sanzioni applicabili alla controversia conciliata è del tutto sottratta alla disponibilità delle parti, atteso che l'art. 48 in esame ne fa automatica applicazione nelle misure ivi stabilite[126];
b) il giudizio si estingue per cessazione della materia del contendere (laddove la conciliazione è totale);
c) le spese di giudizio restano a carico della parte che le ha sostenute.

5. Perfezionamento della conciliazione

[126] Cass. sez. trib. 15 febbraio 2007 n. 9223.

L'accordo conciliativo si perfeziona con il versamento, entro il termine di 20 giorni dalla data d'udienza in caso di conciliazione dinanzi al giudice o dalla data della comunicazione del decreto in presenza di conciliazione al di fuori dell'udienza, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale, calcolati con riferimento alla stessa data, e per il periodo di rateazione di detto importo, aumentato di un anno.
Il successivo inadempimento legittima l'Amministrazione a procedere al recupero coattivo delle somme dovute, sia nei confronti del contribuente che verso il garante, non potendo giammai considerare inefficace l'accordo e recuperare l'intera imposta e sanzioni[127].
Si intende evitare che le parti considerino estinta la controversia a seguito della semplice redazione processo verbale, senza porre attenzione alla necessità di provvedere ai versamenti individuati con la stipula dell'accordo.

CAPO VIII
Problemi e casi pratici

1. Autonomia impositivia degli Enti locali

1.1. D. Quali sono i presupposti per l'istituzione da parte delle Regioni di tributi propri, in base all'art. 119 Cost.?
R. In materia tributaria, non è ammissibile l'esplicazione di potestà regionali autonome in mancanza della fondamentale legislazione statale di coordinamento. La premessa necessaria per l'attuazione dell'art. 119 Cost. è l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente di Stato, Regioni ed Enti locali *(Corte Cost. 19 luglio 2004 n. 241 del 2004)*.

1.2. D. Può una legge regionale prevedere agevolazioni in materia di IRAP?
R. No. L'IRAP è un tributo erariale, pertanto la Regione può intervenire soltanto nei limiti previsti dalla legge istitutiva del tributo.

1.3 D. Quali sono i limiti del legislatore statale in materia di tributi (IRAP, addizionale regionale) istituiti dallo Stato, ma il cui gettito è attribuito agli Enti territoriali?
R. E' riconosciuta al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, salvo che per i soli aspetti espressamente rimessi all'autonomia degli Enti territoriali, della disciplina dei tributi esistenti istituiti dalla legge statale ed il cui gettito è destinato, in tutto o in parte, a quest'ultimi. Condizione di legittimità dell'intervento statale è il divieto di procedere in senso inverso a quanto prescritto dal nuovo art. 119 della Costituzione, sopprimendo, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali, o configurando un sistema finanziario complessivo in contraddizione con l'art. 119 *(Corte Cost. 26 gennaio 2004 n. 37)*.

1.4 D. E' legittima la sospensione dell'aumento dell'addizione regionale all'IRPEF?
R. Si. Tale misura risulta giustificabile, sul piano della legittimità costituzionale, in quanto si traduce in una temporanea e provvisoria sospensione dell'esercizio del potere regionale in attesa di un complessivo ridisegno dell'autonomia tributaria delle Regioni, nel quadro dell'attuazione del nuovo art. 119 Cost.. Né, per altro verso, risulta dimostrato e nemmeno dedotto che la misura dia

[127] Cass. sez. trib. 20 settembre 2006, n. 20386; Cass. sez. trib. 9223 del 2007 per la quale "la materia delle sanzioni applicabili alla controversia conciliata è del tutto sottratta alla disponibilità delle parti. Le multe, infatti, si possono recuperare in un momento successivo, attraverso «le consuete tecniche liquidatorie» dell'Amministrazione. Quindi, dopo la conciliazione, sta all'Ufficio pretendere il dovuto, nella misura legalmente fissata".

luogo ad una complessiva insufficienza dei mezzi finanziari a disposizione delle Regioni per l'adempimento dei loro compiti e quindi che sia gravemente alterato il rapporto tra complessivi bisogni regionali e insieme dei mezzi finanziari per farvi fronte (*Corte Cost. 14 dicembre 2004, n. 381)*.

1.5 D. Può un Comune istituire un tributo proprio?
R. L'Ente locale non può autonomamente istituire nuovi tributi *(Ris. Min. Fin. 2 aprile 2002, n. 5/DPF)*. Stante la riserva di legge che copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 Cost.), e che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione, e data l'assenza di poteri legislativi in capo agli enti sub-regionali, dovrà altresì essere definito, da un lato, l'ambito (sempre necessariamente delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi; dall'altro lato, il rapporto fra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali: potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale) *(Corte Cost. 26 gennaio 2004 n. 37)*.

1.6 D. Può una legge regionale prevedere esenzioni in materia di tributi comunali (ICI, TOSAP, TARSU…)?
R. I tributi locali sono istituiti dallo Stato e sono disciplinati da legge statale, salvo quanto espressamente rimesso all'autonomia dei Comuni (vedi ad es. art. 4 del d.lgs. n. 504 del 1992 e art. 59 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, recante «Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali»). Ne consegue che una legge regionale, nell'introdurre casi di esenzione dal tributo non previsti dalla normativa statale, interviene su una materia non attribuita alla competenza del legislatore regionale.

1.7 D. Quali sono gli effetti dell'omessa trasmissione della proposta di accertamento, disciplinata dall'art. 44 del DPR 600/73 e dall'art. 1, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, da parte dell'Amministrazione finanziaria ai Comuni?
R. Il Ministero delle finanze con la nota n. 15/3085 del 18 aprile 1983, ha sottolineato che l'omessa ottemperanza da parte dell'ufficio delle imposte di trasmissione della proposta di accertamento al Comune, non inficia la validità dell'accertamento notificato, dal momento che la partecipazione dei comuni all'accertamento, di cui all'art. 44 del D.P.R. n. 600/1973, non ha effetti sulla legittimità formale o sostanziale dell'atto ma può solo modificare il reddito accertato.

2. Potestà regolamentare. Impugnazione dei regolamenti ed atti generali illegittimi

2.1 D. Può un Ente locale, in base alla propria autonomia regolamentare, prevedere un condono relativamente ai tributi di propria competenza?
R. L'art. 13 della Legge n. 289 del 27.12.2002, stabilisce che i Comuni, con riferimento ai tributi, possono disciplinare, con apposita deliberazione del Consiglio Comunale, la riduzione dell'ammontare delle imposte e delle tasse di cui sono soggetti attivi ovvero l'esclusione o la riduzione degli interessi e delle sanzioni applicabili, per le ipotesi in cui, entro un termine non inferiore a sessanta giorni dalla data di pubblicazione della delibera stessa, i contribuenti adempiano agli obblighi tributari precedentemente in tutto o in parti non adempiuti. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento per le politiche fiscali, in sede di commento della norma sopra citata, con nota n. 2195 del 14 maggio 2004, ha precisato che:

- l'adozione della norma regolamentare di condono ha validità temporale illimitata, dato che non sussistono ragioni di diritto e di fatto che possano precludere agli enti interessati la possibilità di deliberare sanatorie e disposizioni agevolative in materia di tributi locali dagli stessi interessati;
- la facoltà di adottare il provvedimento di sanatoria potrà esplicarsi si prorogando il condono a suo tempo eventualmente deliberato, cioè in fase di prima attuazione dell'istituto agevolativo, sia approvando ex novo definizioni agevolate per offrire ai contribuenti interessati un'ulteriore opportunità fiscale;
- il regolamento di sanatoria va deliberato entro il termine fissato per deliberare il bilancio di previsione dell'Ente.

2.2 D. In che modo il contribuente può far valere i vizi di legittimità di un regolamento comunale che disciplina un tributo locale?
R. Il contribuente può impugnare il regolamento innanzi al TAR, a cui è attribuito la giurisdizione esclusiva, nel temine di decadenza di 60 giorni oppure, laddove sia trascorso il citato termine, può eccepire l'illegittimità dello stesso a seguito di impugnativa dell'atto tributario innanzi alla commissione tributaria competente.

2.3 D. In caso di notifica di un atto impositivo che si ritiene viziato in quanto la delibera di determinazione delle tariffe è illegittima per violazione al regolamento comunale disciplinante il tributo (oppure alla vigente normativa), come deve procedere il contribuente al fine di ottenere l'annullamento dell'atto impositivo?
R. Il contribuente può impugnare l'atto deliberativo di determinazione delle tariffe innanzi al TAR, a cui è attribuito la giurisdizione esclusiva in materia di ricorsi alle deliberazioni regolamentari e tariffarie emesse dagli enti pubblici, nel temine di decadenza di 60 giorni.
Qualora, sia decorso il citato termine, il contribuente nel ricorso finalizzato all'annullamento dell'atto impositivo, dovrà in via pregiudiziale chiedere all'adita Commissione tributaria la disapplicazione della delibera comunale di determinazione delle tariffe in quanto illegittima, evidenziandone i motivi di illegittimità.

2.4 D. Può un Ente locale deliberare le aliquote dei propri tributi e le misure delle tariffe dopo il termine fissato dalla legge per l'approvazione del bilancio di previsione, qualora emerga nel corso dell'esercizio finanziario uno squilibrio della gestione?
R. No. Il termine ultimo per deliberare le aliquote e le misure delle tariffe è quello previsto dalla legge per la deliberazione del bilancio di previsione.

3. I principi dello statuto del contribuente

3.1 D. Quali sono le conseguenze relative alla notifica di un avviso di accertamento, che in violazione all'art. 7 c. 2 lett. c) della L. 212/2000, non indica il termine e/o l'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere?
R. L'omissione non determina la nullità dell'avviso di accertamento, ma soltanto una mera irregolarità, rilevante sul piano processuale con riferimento alla scusabilità dell'errore cui sia incorso il contribuente per effetto di tali omissioni (ad es. termine per l'impugnazione). Tale principio può ritenersi ancora applicabile pur in esito all'entrata in vigore della L. n. 212/2000, art. 5, dal momento che, in ogni caso, la norma non prevede espressamente al nullità dell'atto tributario per il solo fatto che le richieste indicazioni non siano presenti *(Cass. sez. trib. 22 settembre 2006 n. 20532)*.

3.2 D. Quali sono i requisiti minimi che deve contenere la motivazione dell'atto impositivo affinchè la stessa possa ritenersi esaustiva?

R. La motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato lo stesso. Qualora, la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto e non ricevuto dal contribuente, l'ufficio tributario dovrà alternativamente: a) allegare quest'ultimo all'atto che lo richiama, oppure b) riprodurne il contenuto essenziale.

3.3 D. All'avviso di accertamento vanno allegate gli atti generali emanati dall'Ente, quali ad esempio le delibere di approvazione delle aliquote e/o tariffe del tributo oggetto di accertamento?
R. Le delibere comunali relative all'applicazione di un tributo ed alla determinazione delle relative tariffe non rientrano tra i documenti che debbono essere allegati agli avvisi di accertamento, atteso che si tratta di atti amministrativi di carattere generale, soggetti a pubblicità legale e pertanto, si presume la conoscibilità delle stesse da parte del contribuente *(Cass. sez. trib. 10 novembre 2004 n. 3551)*.

3.4 D. Il contribuente può rivolgersi al Garante del contribuente in materia di tributi locali?
R. No. I poteri del Garante del contribuente sono attribuiti dal legislatore in riferimento ad atti, prassi e comportamenti dell'Amministrazione Finanziaria e non anche dell'Ente locale.

3.5 D. Quali sono i presupposti di fatto per l'esercizio del potere di disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie per obiettive condizioni di incertezza normativa?
L'incertezza normativa oggettiva tributaria, costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto, come emerge dall'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in quanto si caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, anche di legittimità, di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo pur metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie. Ricorrendo tale circostanza, le commissioni tributarie possono dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni, allorquando il contribuente abbia assolto l'onere di dimostrare gli elementi e circostanze che giustificano le condizioni di obiettiva incertezza sull'interpretazione e portata applicativa della disposizione tributaria che si asserisce violata *(Cass. sez. trib. 25 giugno 2009 n. 14987)*.

3.6 D. Quali sono gli effetti giuridici conseguenti ad un'interpretazione autentica disposta in base alla L. n. 212 del 2000, art. 1, c. 2?
R. La disposizione di interpretazione autentica è applicabile retroattivamente. Infatti, la qualificazione di una disposizione di legge come norma di interpretazione autentica - al di là del carattere effettivamente interpretativo della previsione - esprime univocamente l'intento del legislatore di imporre un determinato significato a precedenti disposizioni di pari grado, così da far regolare dalla nuova norma, fattispecie sorte anteriormente alla sua entrata in vigore, dovendosi escludere, in applicazione del canone ermeneutico che impone all'interprete di attribuire un senso a tutti gli enunciati del precetto legislativo, che la disposizione possa essere intesa come diretta ad imporre una determinata disciplina solo per il futuro *(Cass. SS.UU. 29 aprile 2009, n. 9941)*.

3.7. D. Il giudice tributario può disapplicare le norme tributarie contrastanti con lo Statuto dei diritti del contribuente?
R. No. Le norme dello Statuto non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (tant'è che ne è ammessa la modifica o la deroga, purché espressa e non ad opera di leggi speciali: art. 1), con la conseguenza che una norma legislativa che si ponga in contrasto con esse, senza che ricorrano le dette condizioni, come non può, per ciò solo, essere oggetto di questione di legittimità costituzionale (non potendo le disposizioni dello Statuto fungere direttamente da norme

parametro di costituzionalità: cfr., Corte Costituzionale, ord. n. 180/2007), così non può, ovviamente, essere suscettibile di disapplicazione *(Cass. sez. trib. ord. 13 ottobre 2009 n. 21718).*

3.8 D. La classificazione catastale costituisce o meno elemento determinante per escludere o affermare l'assoggettabilità a Ici di un fabbricato?

R. In tema di ICI, l'immobile che sia stato iscritto nel Catasto fabbricati come rurale, con l'attribuzione della categoria A/6 o D/10, in conseguenza della riconosciuta ricorrenza dei requisiti previsti dall'articolo 9 del D.L. 557/93 convertito dalla L. 133/94 e successive modificazioni, non è soggetto all'imposta, ai sensi del combinato disposto dell'art. 23, c. 1-bis, del D.L. 207/2008, convertito dalla L. 14/2009 e dell'art. 2, c. 1, lett. *a)* del D.Lgs. 504/92. L'attribuzione all'immobile di una diversa categoria catastale, deve essere impugnata specificamente dal contribuente che pretenda la non soggezione all'imposta per la ritenuta ruralità del fabbricato, restando altrimenti quest'ultimo assoggettato ad ICI; allo stesso modo il Comune dovrà impugnare l'attribuzione della categoria catastale al fine di poter legittimamente pretendere l'assoggettamento all'imposta del fabbricato. Per i fabbricati non iscritti in catasto, l'assoggettamento all'imposta è condizionato all'accertamento dei requisiti condotto dal giudice tributario *(Cass. SS.UU. 7 luglio 2009 n. 18565)*.

3.9 D. Quali sono i presupposti per qualificare un'area come edificabile ai fini Ici?

R. L'edificabilità di un'area, ai fini dell'applicabilità del criterio di determinazione della base imponibile fondato sul valore venale, ai fini ICI, dev'essere desunta dalla qualificazione ad essa attribuita nel piano regolatore generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione dello stesso da parte della Regione e dall'adozione di strumenti urbanistici attuativi. Il D.L. 223/2006 ha disposto che l'area ai fini fiscali si deve considerare edificabile sin dalla data dell'adozione comunale dello strumento urbanistico generale, indipendentemente dall'approvazione di esso e dal fatto che sia previsto uno strumento attuativo. L'adozione dello strumento urbanistico, con inserimento di un terreno con destinazione edificatoria, imprime infatti al bene una qualità che è recepita dalla generalità dei consociati come qualcosa di già esistente e di difficile reversibilità, essendo pertanto sufficiente a far venir meno, ai fini anzidetti, la presunzione del rapporto proporzionale tra reddito dominicale risultante in catasto e valore del terreno medesimo, posto a fondamento della valutazione. Non interessa, dunque, ai fini fiscali, che il suolo sia immediatamente ed incondizionatamente edificabile, perché possa farsi ricorso legittimamente al criterio di valutazione del valore venale in comune commercio (Cass. sez. trib. 18 marzo 2009 n. 6521). In ogni caso l'inapplicabilità del criterio fondato sul valore catastale dell'immobile impone peraltro di tener conto, nella determinazione della base imponibile, della maggiore o minore attualità delle sue potenzialità edificatorie, nonché della possibile incidenza degli ulteriori oneri di urbanizzazione sul valore dello stesso in comune commercio *(Cass. SS.UU. 30 novembre 2006 n. 25506)*.

3.10 D. L'avviso di accertamento ICI relativo ad un'area fabbricabile può basarsi esclusivamente sul valore determinato dai Comuni con delibera di giunta ai sensi dell'art. 59 c.1, lett. g del D.Lgs. 446/1997?

R. Per la giurisprudenza della Corte di Cassazione, la delibera di Giunta con cui sono indicati i valori di riferimento delle aree in questione, pur essendo atto di carattere generale, ha assunto il valore di presunzione, ancorché suscettibile di prova contraria, assimilabile agli studi di settore. Costituisce, pertanto una fonte di presunzione dedotta da dati di comune esperienza idonei a costituire supporti razionali offerti dall'Amministrazione al giudice ed utilizzabili, quali indici di valutazione, anche retroattivamente, analogamente al cosiddetto "redditometro" *(Cass. sez. trib. 27 luglio 2007 n. 16700)*. Pertanto, il contribuente che intende contrastare la valutazione operata ha l'onere di portare all'attenzione del giudice tributario elementi probatori idonei a dimostrarne l'incongruità *(Cass. 14 ottobre 2009 n. 21764)*.

3.11 D. Ai fini ICI, deve considerarsi o meno fabbricabile un'area vincolata a un utilizzo meramente pubblicistico (verde pubblico attrezzato)?
R. Qualora la zona sia stata concretamente vincolata ad un utilizzo meramente pubblicistico (verde pubblico; attrezzature pubbliche; ecc.), è da ritenersi esclusa la natura edificabile dell'area medesima in quanto tale classificazione apporta un vincolo di destinazione che preclude ai privati tutte quelle forme di trasformazione del suolo che sono riconducibili alla nozione tecnica di edificazione *(Cass. sez. trib. 17 aprile 2008 n. 25672)*.

3.12 D. Le disposizioni richiamate dalla L. n. 241 del 1990 si applicano al procedimento tributario di accertamento concernente la debenza dell'imposta?
R. La L. n. 241 del 1990, esclude espressamente i "procedimenti tributari" sia dall'"ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione" contenute nel suo "capo terzo" (secondo comma del suo art. 13, che chiude, appunto, detto "capo") sia dal "diritto di accesso" regolato dal "capo quinto", nel quale è compreso l'art. 24, che prevede l'esclusione alla lett. b) del primo comma e (in prosieguo di ciascuna disposizione) mantiene "ferme" (ovverosia in vigore), in entrambi i casi, "le particolari norme che li regolano".
Discende da tanto che - fermo l'obbligo di motivazione (peraltro specificamente previsto, di poi, dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 e variamente regolamentato nelle disposizioni afferenti ciascuna imposta) - la L. n. 241 del 1990 riconosce al contribuente, quanto alla sua "partecipazione" e/o al suo "diritto di accesso" nel procedimento tributario di accertamento, soltanto le facoltà considerate (e nei limiti in cui sono considerate) dalle "particolari norme" che regolano ciascun procedimento *(Cass. SS.UU. 9 luglio 2009 n. 16097)*.

4. Strumenti preventivi e deflativi del contenzioso

4.1 D. L'istanza di interpello inoltrata da un Ente locale all'Amministrazione finanziaria può esser firmata dal dirigente competente?
R. No. L' istanza di interpello proposta dagli Enti locali, in qualità di soggetti passivi d'imposta, deve esser sottoscritta dal legale rappresentante (sindaco o presidente della provincia), secondo quanto stabilito dall'art.3, c. 1 del D.M. 26 aprile 2001, n.209.

4.2 D. Nel caso di interpello avanzato ad un Ente locale, qual è il termine entro il quale l'Ente è tenuto a rispondere all'istanza e trascorso il quale si forma il silenzio assenso sull'istanza di interpello proposta dal contribuente?
R. Il termine va individuato nel regolamento dell'Ente locale che disciplina l'istituto dell'interpello. In mancanza regolamentazione si ritiene applicabile il termine di 120 giorni previsto dall'art. 11 della L. 212/2000. Giova, ribadire che, a norma dell'art. 11, c. 2, dello statuto, in fase di accertamento del tributo, l'Ente locale non potrà emettere, se non a pena di nullità, atti a contenuto impositivo o sanzionatorio in difformità della risposta fornita, ovvero dell'interpretazione sulla quale si è formato il silenzio assenso.

4.3 D. Un'istanza di interpello proposta ad un Comune può avere ad oggetto la valutazione di aree edificabili ai fini ICI?
R. No. L'interpello non è ammesso per questioni di carattere estimativo.

4.4 D. Il contribuente può proporre ricorso in CTP avverso il diniego espresso ovvero il silenzio serbato dall'Ente in relazione all'istanza volta a sollecitare l'esercizio del potere di autotutela?
R. Il rifiuto espresso o tacito dell'Amministrazione a procedere ad autotutela può essere impugnato innanzi al giudice tributario al solo fine di far valere l'illegittimità del rigetto dell'istanza

di autotutela. Mentre, non può avere ad oggetto la fondatezza della pretesa tributaria, così come il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo *(Cass. SS.UU. 3 febbraio 2009 n. 2870 e Cass. SS.UU. 16 febbraio 2009 n. 3698)*.

4.5 D. Qual è la disciplina delle spese processuali in caso di annullamento di un atto impositivo in autotutela, nel corso del giudizio tributario?

R. Nel corso del giudizio tributario, in caso di cessazione della materia del contendere, le spese processuali sono a carico di colui che ha richiesto la cessazione della materia del contendere. Di conseguenza, l'ufficio tributario deve valutare l'opportunità di esercitare il potere di autotutela prima che si incardini il giudizio tributario, laddove vi siano elementi che facciano propendere per l'accoglimento del ricorso presentato dal contribuente.

4.6 D. In quali casi l'Ufficio tributario può modificare o integrare l'atto definitivo di accertamento con adesione?

R. L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio. La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice nei seguanti casi:

a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore ad € 77.468,53;
b) se la definizione riguarda accertamenti parziali;
c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 , ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione (art. 2 c.4 D.lgs. 218/97).

4.7 D. Qual è il termine ultimo per proporre una proposta conciliativa?

R. L'istituto della conciliazione giudiziale, previsto all'art. 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, contempla due differenti iter. Una procedura ordinaria che si conclude in udienza a mezzo della redazione di processo verbale; una semplificata, caratterizzata dal raggiungimento di un accordo stragiudiziale fra il contribuente e l'Amministrazione i cui effetti si riverberano sulle questioni oggetto della controversia. Poiché la ratio della disposizione è quella di contribuire alla deflazione del contenzioso, deve ritenersi che la proposta conciliativa possa essere legittimamente proposta anche successivamente alla fissazione dell'udienza di trattazione nel qual caso il potere decisorio circa la verifica e relativa pronuncia in merito è avocato al giudice tributario.

PARTE SECONDA

GLI ISTIUTI DI CARATTERE GENERALE DEL PROCESSO TRIBUTARIO: GIURISDIZIONE, ATTI IMPUGNABILI, IL GIUDICE TRIBUTARIO E LE PARTI, LE COMUNICAZIONI E LE NOTIFICAZIONI

CAPO I
Il processo tributario: evoluzione storica

1. Profili generali

L'evoluzione storica del processo tributario passa attraverso l'emanazione del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, con il quale si afferma la natura giurisdizionale[128] delle Commissioni tributarie, prevedendo tra l'altro l'applicazione delle disposizioni processual-civilistiche seppur limitatamente al libro I del codice di procedura civile. L'emanazione di detta normativa traeva origine dall'esigenza di superare la tesi della natura amministrativa delle Commissioni tributarie, affermata dalla Corte Costituzionale con le ordinanze n. 6 e n. 10 del 1969[129]. Infatti, fino alla riforma del 1972, il contenzioso tributario si svolgeva dapprima innanzi alle commissioni tributarie, sorte negli anni '30 come organi di contenzioso amministrativo[130] e successivamente proseguiva innanzi al giudice ordinario, competente ai sensi dell'allegato E della L. 20 marzo 1865 n. 2248 per tutte le controversie su diritti soggettivi tra cittadini e Pubblica Amministrazione comprese le liti in materia di imposte e tasse. Inoltre, si caratterizzava sia per la non applicabilità delle norme processual-civilistiche e sia per la disquisizione in merito al carattere di terzietà delle Commissioni.

Con l'art. 30 della L. 30 dicembre 1991 n. 413 (Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonchè per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale) fu prevista la revisione del contenzioso tributario al fine di razionalizzare e migliorare i rapporti tra contribuente ed ente impositore, dettando le seguenti direttive:[131]

- l'articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio con commissioni tributarie di primo grado con sede nei capoluoghi di provincia e commissioni tributarie di secondo grado con sede nei capoluoghi di regione. Venne soppressa la commissione tributaria centrale (terzo grado di giudizio);
- l'esclusione della prova testimoniale e del giuramento nei procedimenti tributari;
- l'ampliamento delle attribuzioni delle commissioni, con l'affidamento alle commissioni anche delle controversie relative ai tributi locali, spostando quindi il confine tra giudice ordinario e giudice tributario;
- l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile (la novità di maggior rilievo è la tutela cautelare finalizzata ad ottenere la sospensione dell'atto impugnato, alla quale ha fatto seguito l'istituto della conciliazione);
- la disciplina dell'assistenza tecnica delle parti diverse dall'Amministrazione avanti agli organi della giustizia tributaria.

---

[128] Ribadita definitivamente dalla Corte Cost. 27 dicembre 1974 n. 287, nella quale si riconosceva alle commissioni la natura di organi giurisdizionali preesisteti in base al combinato disposto dell'art. 102 Cost. che vieta l'istituzione di giudici straordinari o giudici speciali, e della VI disposizione transitoria della costituzione che consente la revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, tra i quali certamente vi rientrano le commissioni tributarie. Fino a tale data come affermato dalla Ris. 14 maggio 1975, n. 400272 "di contro all'opinione prevalente, che attribuiva alla stesse carattere giurisdizionale, una parte della dottrina argomentava a favore della natura amministrativa delle funzioni affidate alle commissioni; ed in giurisprudenza, mentre la Corte di Cassazione riteneva che le dette commissioni rivestivano carattere giurisprudenziale, la Corte Costituzionale sosteneva che le stesse fossero organismi amministrativi".

[129] Con tali ordinanze la Corte Cost. superava precedenti pronunce con le quali affermava la natura giurisdizionale delle commissioni ed in particolare Corte Cost. 16 gennaio 1957 n. 12 e Corte Cost. 7 dicembre 1964 n. 103.

[130] R.D.L. 7 agosto 1936; R.D. 8 luglio 1937, n. 1516; D.Lgt. 12 ottobre 1944, n. 334.

[131] Un organico commento ministeriale alla disciplina processuale è stato esplicitato dalle circolari n. 98/E del 23 aprile 1996 e n. 291/E del 18 dicembre 1996.

Il legislatore delegato ha dato applicazione alla delega emanando il D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 545 concernente l'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria nonché l'organizzazione degli uffici di collaborazione ed il D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 concernente il processo tributario[132].

Si è quindi passati dai tre gradi di giudizio, previsti dal D.P.R. 636/1972, esercitati innanzi le commissioni tributarie di primo grado, di secondo grado e centrale (oltre eventualmente il ricorso in cassazione) agli attuali due gradi di giudizio (oltre eventualmente il ricorso in cassazione). Le controversie tributarie pendenti dinanzi alle commissioni tributarie di primo e di secondo grado previste dal citato decreto, sono state devolute rispettivamente alle commissioni tributarie provinciali ed alle commissioni tributarie regionali. Con l'art. 1, commi 351 e 352 della L. n. 244 del 24 dicembre 2007 (finanziaria 2008), viene, altresì, stabilito che, a partire dal 1° maggio 2008, i processi pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale sono attribuiti alla sezione regionale nella cui circoscrizione ha sede la Commissione tributaria di secondo grado che ha emesso la decisione impugnata. Tale riorganizzazione regionale della CTC è divenuta operativa con il decreto del Ministero dell'Economia 20 marzo 2008 e si propone l'obiettivo di smaltire in tempi rapidi le cause arretrate.

Vengono, inoltre, abrogate espressamente alcune norme, esistenti alla data di insediamento delle nuove Commissioni tributarie, nonché ogni altra disposizione incompatibile con quelle contenute nel D.Lgs. 546/1992, recependo il principio sancito dall'art. 15 delle disposizioni sulla legge in generale (preleggi al codice civile) che dispone, in base al principio della successione delle leggi nel tempo, l'abrogazione per incompatibilità delle precedenti disposizioni modificate dalle nuove norme. L'art. 71 D.Lgs. 546/1992, oltre all'abrogazione espressa delle disposizioni procedurali contenute nel D.P.R. 636/1972, prevede la soppressione, a far data dal 1 aprile 1996, di alcune norme disciplinanti la competenza degli organi amministrativi in materia di tributi locali e la facoltà degli stessi di concedere la sospensione dei ruoli.

In particolare, dalla predetta data, sono abrogati:

- l'art. 288 del T.U. della finanza locale concernente il ricorso avverso gli errori materiali dei ruoli relativi ai tributi locali;
- l'art. 1 e gli artt. da 15 a 45 del D.P.R. 636/1972 recante la previgente disciplina del contenzioso tributario. A tale riguardo va evidenziato che l'art. 49, c. 1, del D.Lgs. 545/1992 ha espressamente abrogato le restanti norme da 2 a 14 del citato D.P.R. 636/1972;
- l'art. 19, c. 4 e 5, e l'art. 20 del D.P.R. n. 638 del 26 ottobre 1972 concernenti le impugnazioni degli avvisi di accertamento dei tributi comunali e provinciali non soppressi e notificati a decorrere dal 1 gennaio 1974;
- l'art. 24 del D.P.R. n. 639 del 26 ottobre 1972 riguardante il ricorso avverso gli atti di accertamento dell'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni; - l'art. 63, c. 5, e l'art. 68, c. 3, del D.P.R. n. 43 del 28 gennaio 1988 concernenti i ricorsi contro le risultanze dei ruoli relativi alla riscossione coattiva dei tributi locali;
- l'art. 4, c. 8, del D.L. n. 66 del 2 marzo 1989, convertito dalla L. n. 144 del 24 aprile 1989 disciplinante il contenzioso relativo all'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni (I.C.I.A.P.), peraltro modificato dall'art. 42-ter, c. 2 del D.L. 23 febbraio 1995 n. 41, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 marzo 1995 n. 85;
- l'art. 11, c. 5, del D.L. 13 maggio 1991 n. 151, convertito dalla L. 12 luglio 1991 n. 202, riguardante il ricorso avverso i ruoli formati ai sensi dell'art. 67, c. 2, lett. a) del D.P.R. 28 gennaio del 1988 e contro i relativi avvisi di mora.

[132] Il provvedimento normativo si compone di ottanta articoli raggruppati in tre titoli:
- il titolo I detta disposizioni generali sul giudice tributario e sulle parti del processo;
- il titolo II regola il procedimento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale ed i mezzi di impugnazione, i procedimenti cautelare e conciliativo, nonché l'esecuzione delle sentenze;
- il titolo III infine reca disposizioni finali e transitorie.

2. Abrogazione della pregiudiziale amministrativa

Con l'art. 71 D.Lgs. 546/1992 viene meno, a decorrere dal 1° aprile 1996, la pregiudiziale amministrativa, disciplinata dall'art. 20, u.c. del D.P.R. 638/1972 ed applicabile:

- alla TOSAP;
- alla TARSU;
- al canone o diritto per la raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque;
- all'ICIAP;
- all'imposta comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni per effetto della previsione dell'art. 24 del D.P.R. 639/1972.

Prima dell'insediamento delle commissioni tributarie il contenzioso sui tributi locali si articolava in una fase amministrativa da svolgersi, in primo grado, innanzi all'Intendente di finanza e, in secondo grado, innanzi al Ministro delle finanze, nonché una fase giurisdizionale da esperire innanzi al giudice ordinario. La proposizione dell'azione giudiziaria, anche avente ad oggetto la ripetizione di somme relative a tributi non dovuti, era subordinata al previo esperimento dei ricorsi in via amministrativa, e poteva essere promossa entro 90 giorni dalla notificazione della decisione del Ministro, oppure, in ogni caso, dopo 180 giorni dalla presentazione del ricorso al Ministro.

Il successivo art. 77 stabilisce che "le controversie relative ai tributi comunali e locali indicati nell'art 2, per le quali era previsto il ricorso all'Intendente di finanza o al Ministro delle finanze, se non ancora definite alla data di insediamento delle nuove commissioni, continuano ad essere decise in sede amministrativa dai suddetti organi secondo le relative disposizioni, ancorché abrogate ai sensi dell'art. 71". Pertanto - come chiarito con le circolari ministeriali n. 98/E del 23 aprile 1996 e n. 291/E del 18 dicembre 1996 - le controversie in materia di tributi locali, pendenti alla data del 1° aprile 1996, "continuano a essere decise in sede amministrativa secondo la previgente normativa" e "i decreti ministeriali di decisione dei ricorsi gerarchici relativi alle predette controversie sono impugnabili dinanzi alle nuove Commissioni tributarie".

In caso di proposizione anteriormente al 1 aprile 1996, di ricorso amministrativo avverso l'avviso di accertamento, effettuata ai sensi dell'art. 20 D.P.R. 638/72, poi abrogata con effetto dalla data predetta, dall'art.71 D.Lgs. 546/1992, ma con ultrattività stabilita dell'art.77 del medesimo D.Lgs., come è consentito al contribuente proseguire nella sede amministrativa, così non è impedito al medesimo, in virtù della sentenza Corte Cost. 13 aprile 1998 n.132 di intraprendere la via giurisdizionale[133]. Il giudice delle leggi, con la citata sentenza, ha dichiarato l'illegittimità

[133] Cass. SS.UU. 6 luglio 2004 n. 12354 avente ad oggetto una controversia in materia di TOSAP; Cass. SS.UU. 7 maggio 2003, n. 6954 per la quale "la controversia, promossa in sede giurisdizionale in data successiva all'1 aprile 1996 - e cioè nell'intervenuta vigenza ed operatività del D.Lgs. 546/1992 - per contestare, per il tramite dell'impugnazione di specifici atti impositivi, l'esistenza di obbligazioni tributarie concernenti la tassa comunale per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, appartiene alla giurisdizione delle commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 2 D.Lgs. 546/1992, sia nel testo originario (applicabile "ratione temporis"), sia in quello sostituito ad opera dell'art. 12 L. 448/01, avendo ad oggetto tributi comunali. Ne' rileva in senso contrario la circostanza che, antecedentemente alla data anzidetta dell'1 aprile 1996, possa essersi svolto tra le parti un contenzioso dinanzi ad autorità amministrative, ex art. 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638, e che, nella vigenza di tale norma (poi abrogata dall'art. 71 D.Lgs. 546/1992), detto contenzioso fosse concepito come prodromico a vertenze riservate alla cognizione del giudice ordinario, atteso che il principio della "perpetuatio iurisdictionis" di cui all'art. 5 c.p.c.. importa la irrilevanza dei mutamenti della legge (e/o dello stato di fatto) rispetto alla giurisdizione sulle controversie radicate in sede giurisdizionale prima dei detti mutamenti, ma non può operare in relazione a casi in cui i mutamenti stessi siano intervenuti prima che il contenzioso fra le parti sfociasse in liti giudiziarie".

costituzionale dell'art. 20 del D.P.R. n. 638/1972 nella parte in cui non prevede l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo[134].

Da ultimo, il Consiglio di Stato con parere nota prot. n. 112630 P del 29 agosto 2005 – Cs. 18324/02 è intervenuto sulle seguenti questioni relative:

- all'organo competente a decidere ricorsi amministrativi di secondo grado in materia di tributi locali proposti in data anteriore al 1° aprile 1996;
- alla legittimazione passiva nei giudizi tributari instaurati avverso le decisioni amministrative emesse in materia di tributi locali.

Le conclusioni a cui è addivenuto tale organo, fatte proprie dall'Agenzia delle entrate con nota prot. 2006/39927 del 3 aprile 2006 sono le seguenti:

- con l'attivazione dell'Agenzia delle entrate, tutte le Direzioni regionali sono ormai divenute strutture di vertice (art. 4 del regolamento di amministrazione) e quindi, tutti i Direttori regionali sono titolari del potere di decidere in merito ai ricorsi gerarchici contro i provvedimenti non definitivi emessi dagli Uffici rientranti nella propria competenza territoriale. La decisione dei ricorsi gerarchici, già di competenza del Ministero delle Finanze, compete quindi all'Agenzia delle entrate, in virtù dell'ampia portata del citato art. 57, c. 1, D.Lgs. n. 300/1999 (laddove afferma che "Alle Agenzie fiscali sono trasferiti i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze");
- in materia di tributi locali, in caso di ricorso giurisdizionale, parti del processo sono il contribuente e l'Ente locale titolare del tributo, alla cui gestione l'organo amministrativo che emette la decisione impugnata è del tutto estraneo. Pertanto, a differenza di ciò che si verifica in relazione ai ricorsi gerarchici che erano pendenti in materia di tributi erariali, nel caso dei tributi locali si riscontra una totale mancanza di interesse, diretto o indiretto, all'eventuale prosecuzione della controversia da parte dell'autorità che si è pronunciata sul ricorso amministrativo. Ciò peraltro comporta che la competenza territoriale della commissione tributaria va individuata in relazione al luogo in cui ha sede l'Ente locale che ha emesso l'atto originariamente impugnato[135]. Va, quindi, rilevato il difetto di legittimazione passiva qualora i ricorsi avverso le decisioni in argomento siano stati erroneamente proposti nei confronti delle strutture dell' Agenzia.

3. Il nuovo ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria

La giurisdizione tributaria[136], è esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali che sono organi di giurisdizione speciale, con sede rispettivamente nel capoluogo di ogni provincia e nel capoluogo di ogni regione, quest'ultime con sezioni staccate, istituite con D.M. 6 giugno 2000, solo nei Comuni sedi di corte d'appello o di sezioni staccate di

---

[134] La decisione della Corte è stata sollecitata dalla considerazione che l'effetto abrogativo dell'art. 20 D.P.R. 638/1972 decorre dalla data di insediamento delle Commissioni tributarie provinciali e regionali (1 aprile 1996 in relazione all'art. 42 D.Lgs. 545/1992), in logica connessione con l'attribuzione alla giurisdizione delle Commissioni tributarie delle controversie concernenti i tributi comunali e locali (art. 2, comma 1, lettera h), del D.Lgs. 546/1992). Conseguentemente é prevista una ultrattività delle disposizioni abrogate con l'art. 71 per i procedimenti contenziosi amministrativi pendenti avanti all'intendente di finanza o al Ministro, di modo che in assenza di diversa disposizione transitoria, l'abrogazione anzidetta non può influire sulle questioni proposte, in quanto il procedimento giurisdizionale avanti al giudice ordinario continua ad essere disciplinato, con riguardo ai termini e alle modalità, dalle norme sulla giurisdizione esistenti al momento della domanda e quindi da quelle anteriormente previste.

[135] Cass. 22 ottobre 2002 n. 14896 avente ad oggetto una controversia, di competenza delle Commissioni tributarie, concernente l'accertamento della debenza o meno del canone per la depurazione delle acque reflue, in ordine alla quale il Ministro si era espresso in sede di ricorso gerarchico ai sensi dell'ormai abrogato art. 20 D.P.R. 638/1972. Sul punto è stata esclusa qualsiasi possibilità di litisconsorzio con il Ministero dell'economia e delle finanze, in quanto estraneo al rapporto fra Comune e cittadino contribuente avente per oggetto i tributi di competenza dell'ente locale.

[136] Nel D.P.R. 636/1972 non si rinveniva l'espressione giurisdizione tributaria bensì alla rubrica della Sezione I ed all'art. 1, commi 2 e 3 quella di "competenza", ancorché in dottrina si affermava che tale termine doveva intendersi come giurisdizione. L'espressione giurisdizione è stata infatti introdotta dall'art. 1 del D.Lgs. 546/1992.

questa, o di sezioni staccate di TAR o comunque nei capoluoghi di provincia con popolazione superiore a 120.000 abitanti e distanti non meno di 100 Km dal capoluogo di regione[137].
L'organo di autoregolamentazione è rappresentato dal Consiglio di presidenza.
Ciascuna Commissione Tributaria Provinciale e Regionale è presieduta da un magistrato (il Presidente) che, 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 ed un numero di giudici tributari non inferiore a quattro. Al fine di favorire la turnazione dei giudici tributari all'interno delle diverse Sezioni, l'art. 11 D.Lgs. 545/1992 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.
Per poter essere validamente composti e poter, quindi, validamente giudicare, ogni collegio giudicante deve essere presieduto dal presidente della sezione o dal vice-presidente e deve giudicare con numero invariabile di tre votanti
La Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 144 del 23 aprile 1998 ha sancito la compatibilità delle Commissioni tributarie, aventi natura di giurisdizione speciale, con l'art. 102 della Cost. e la VI disposizione transitoria della Carta Costituzionale[138].
Le modifiche apportate rispetto alla normativa previgente riguardano:
- la soppressione dei ricorsi amministrativi;
- la devoluzione della materia dal giudice ordinario alle commissioni;
- la possibilità di ottenere la sospensione della riscossione;
- la possibilità di fruire del procedimento di conciliazione;
- la possibilità di ricorre al giudizio di ottemperanza.

4. Natura del processo tributario

In merito alla natura del processo tributario la disputa dottrinaria concerne due differenti configurazioni:

a) processo di "annullamento" e quindi giurisdizione sull'atto, soluzione caldeggiata dai sostenitori della "teoria costitutiva". Per i quali l'atto da impugnare è espressivo di un potere pubblico di imposizione, pertanto l'oggetto del processo viene individuato nell'annullamento dell'atto impugnato;
b) processo di "accertamento sul rapporto d'imposta", soluzione caldeggiata dai sostenitori della "teoria dichiarativa". Per i quali l'atto da impugnare rappresenta solo il mezzo attraverso cui l'ente impositore avanza le proprie pretese, pertanto l'oggetto del processo viene individuato nel sottostante rapporto d'imposta.

La disputa ha trovato la seguente soluzione nella giurisprudenza della Corte di Cassazione. Il processo tributario è strutturato come un giudizio di impugnazione del provvedimento stesso, o più in particolare di uno degli atti elencati nell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, in quanto rivolto a

[137] In merito all'istituzione delle sezioni staccate delle Commissioni tributarie regionali si veda il comma 1 bis dell'art. 1 del D.Lgs. n. 545/1992 aggiunto dall'art. 35 della L. 18 febbraio 1999, n. 28.

[138] La Corte.Cost. con ord. 23 aprile 1998 n. 144 ha precisato che "per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario; che questi conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione".

sollecitare il sindacato giurisdizionale sulla legittimità del provvedimento impositivo, sia con riferimento a vizi formali dell'atto impositivo che sostanziali. Tende, comunque, all'accertamento sostanziale del rapporto, nel senso che l'atto è il "veicolo di accesso" al giudizio di merito, al quale si perviene appunto "per il tramite" dell'impugnazione dell'atto. Quindi concerne la legittimità formale e sostanziale del provvedimento, con la precisazione peraltro che al giudizio di merito sul rapporto non è dato pervenire quando ricorrano determinati vizi formali dell'atto in presenza dei quali il giudice deve arrestarsi all'invalidazione di esso, con ciò non omettendo affatto di esercitare la giurisdizione attribuitagli, ma anzi pienamente e correttamente esplicandola[139].
Il processo tributario è qualificabile tra quelli di "impugnazione merito" e non fra quelli di "impugnazione annullamento", in quanto finalizzato non all'eliminazione dell'atto impugnato, ma a all'emanazione di una decisione di merito, sostitutiva della dichiarazione del contribuente e dell'accertamento già emesso. Nel caso in cui l'atto presenti dei vizi sostanziali, il giudice non può semplicemente annullare l'atto, ma è tenuto a riesaminare la pretesa entro i limiti posti dalle domande delle parti[140]. L'impugnazione implica il potere-dovere del giudice di quantificare la pretesa entro i limiti richiesti dalle parti[141].
Pertanto, ove il giudice tributario non ritenga nullo l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio, procede ad una valutazione di merito circa il fondamento della pretesa tributaria e determina l'imposta dovuta entro i limiti posti dalla domanda delle parti[142].
Il giudice deve, invece, fermarsi alla pronunzia di annullamento nel caso di "difetto assoluto" o di "totale carenza" di motivazione anche in mancanza di una espressa comminatoria legale di nullità"[143].
In ogni caso, il dibattito è circoscritto alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato[144], non essendo consentito al giudice tributario, pur se libero di qualificare giuridicamente i fatti allegati a sostegno della pretesa fiscale, di estendere la propria indagine in ordine alla fondatezza della stessa all'esame di circostanze nuove ed estranee a quelle originariamente invocate dall'Ufficio[145] . Infatti, il processo tributario è, altresì, configurabile come un processo documentale tant'è vero che non trova ammissibilità il giuramento e la prova testimoniale.
Nonostante tale caratteristica, lo stesso è regolato dai sotto elencati principi costituzionali, applicabili a qualsiasi processo e qualunque sia il giudice:

- l'inviolabilità della difesa (art. 24 Cost.);
- l'amministrazione della giustizia in nome del popolo (art.101 Cost.);
- il giusto processo ed il contraddittorio tra le parti (art. 111 Cost. nel testo novellato dalla L. Cost. 23 novembre 1999 n.2)[146].

---

[139] In merito alla struttura impugnatoria Cass. sez. trib. 18 giugno 2003 n. 9754; Cass. sez. trib. 3 dicembre 2001 n. 15234; Cass. sez. trib. 7 marzo 2002 n. 3345. In senso contrario Cass. sez. trib. 20 marzo 1998 n. 2943; Cass. sez. trib. 18 luglio 1996 n. 6471; Cass. SS.UU. 4 gennaio 1993 n. 8; Cass. sez. trib. 12 aprile 2006 n. 8581; Cass. SS.UU. 26 ottobre 1988 n 5783; Cass. sez. trib. 23 ottobre 1991 n. 11273.
[140] Cass. sez. trib. 1 settembre 2009 n. 19079; CTR Piemonte 10 luglio 2008 n. 29/34/08.
[141] Cass. sez. trib. 6 agosto 2008 n. 21184; Cass. sez. trib 16 maggio 2007 n. 11217; Cass. sez. trib. 12 luglio 2006 n. 15825.
[142] Cass. sez. trib. 12 aprile 2006 n. 8581, con la quale è stata cassata la sentenza di merito che avendo ritenuto non corretto il metodo di calcolo del reddito imponibile utilizzato dall'ufficio aveva respinto in toto la pretesa tributaria. Nella fattispecie esaminata l'atto impositivo non presenta profili di nullità né la sua motivazione si presenta come assolutamente mancante o totalmente carente ma semplicemente insufficiente, per cui la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto, sulla base degli elementi oggettivi acquisiti e delle presunzioni ritenute condivisibili, giungere alla quantificazione del reddito ritenuta congrua rispetto a tali elementi.
[143] Cass., SS.UU. 26 ottobre 1988 n. 5783; Cass. civ. 23 ottobre 1991, n. 11273; Cass. civ. 16 giugno 1989 n. 2898; Cass. SS.UU. 3 agosto 1989 n. 3578.
[144] Cass. civ. sez. I, 15 marzo 1996 n. 6404.
[145] Cass. civ. sez. I, 19 novembre 1996 n. 10138.
[146] Russo P., Il giusto processo tributario, in Rassegna Tributaria, n. 1/2004, p. 11.

5. Le recenti modifiche normative

Il contenzioso tributario è stato interessato da significative modifiche per mezzo delle seguenti disposizioni normative:

1. *art. 12 della L. 28 dicembre 2002, n. 448* che ha esteso la giurisdizione delle Commissioni tributarie ai "tributi di ogni genere e specie"(in vigore dall'1 gennaio 2002);
2. *art. 3 bis del D.L. 31 marzo 2005, n. 44, convertito con modificazioni dalla L. 31 maggio 2005, n. 88* che ha modificato l'art. 11 del D.Lgs. n. 546/1992 che ha riconosciuto la capacità dell'Ente locale di stare in giudizio attraverso il dirigente (in vigore dall'1 giugno 2005);
3. *art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005 n. 248* (cd. Collegato alla Finanziaria 2006) che ha modificato gli artt. 7 (requisiti dei componenti delle Commissioni tributarie), 11 (durata dell'incarico) e 44 (nomina componenti Commissioni) del D.Lgs. 545/1992 e gli artt. 2 (giurisdizione), 7 (poteri delle Commissioni tributarie), 12 (assistenza tecnica), 22 (costituzione in giudizio del ricorrente) e 53 (forma dell'appello) del D.Lgs. 546/1992[147] (in vigore dal 3 dicembre 2005);
4. *L. n. 263 del 28 dicembre 2005,* recante "interventi correttivi alle modifiche in materia processuale civile introdotte con il D.L. 14 marzo 2005, n.35, convertito con modificazioni, dalla L. 14 maggio 2005, n. 80, nonché ulteriori modifiche al codice di procedura civile e alle relative disposizioni di attuazione, al regolamento di cui al R.D. 17 agosto 1907, n. 642, al codice civile, alla L. 21 gennaio 1994, n. 53 e disposizioni in materia di diritto alla pensione di reversibilità del coniuge divorziato"(in vigore dal 29 dicembre 2005);
5. *D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40* recante "Modifiche al codice di procedura civile in materia di processo di Cassazione in funzione nomofilattica e di arbitrato, a norma dell'art. 1, comma 2, della legge 14 maggio 2005, n.80";
6. *D.L. n. 223, del 4 luglio 2006 (c.d. "decreto Bersani - Visco"), convertito dalla L. 4 agosto 2006, n. 248*, con l'art. 35, comma 26 - quinquies, che ha integrato l'art. 19 del D.Lgs., n. 546/1992, inserendo fra gli "atti impugnabili e oggetto del ricorso", la "iscrizione di ipoteca sugli immobili" ed il "fermo dei beni mobili registrati", provvedimenti adottabili in sede di riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo (artt. 77 e 86 D.P.R. n. 602/1973) (in vigore dal 12 agosto 2006);
7. *L. 18 giugno 2009 n. 69 (pubblicata il 19 giugno 2009 in Gazzetta Ufficiale ed in vigore dal 4 luglio 2009)* recante "Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile", che ha l'obiettivo di perseguire la riduzione dei tempi processuali.

5.1 Modifiche alla disciplina dell'organizzazione della giustizia tributaria (D.Lgs. 545/1992)

Con l'art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, viene ribadito in primo luogo l'onorarietà dell'incarico, precisando che la nomina alla funzione di giudici tributari non costituisce rapporto di pubblico impiego; è previsto altresì che i magistrati debbano lasciare l'incarico a 75 anni ed è inoltre stabilito un divieto di assegnazione per più di cinque anni consecutivi alla stessa sezione della medesima Commissione. Quest'ultima disposizione, che modifica la precedente formulazione della norma, consente a tutti quei giudici tributari, che l'1 aprile 2006 avrebbero dovuto cambiare Commissione per il compimento del decimo anno di mandato, di continuare nella medesima Commissione, passando semplicemente ad altra sezione. Il nuovo art. 11, D.Lgs. 545/1992, stabilisce, altresì, che la vacanza dei posti di presidente, di presidente di sezione, di vice presidente e di giudice è annunciata dal Consiglio di presidenza e portata a conoscenza di tutti i giudici tributari in servizio, a prescindere dalle funzioni svolte, con indicazione del termine entro il quale deve essere presentata domanda per l'incarico. La scelta viene poi fatta dal Consiglio di presidenza. Infine, la modifica dell'art. 44 del D.Lgs. n. 545/1992, reca la disciplina transitoria per la

[147] I primi chiarimenti alla novella legislativa sono stati forniti dal ministero con Circ. Min. n. 10/E del 13 marzo 2006.

nomina dei componenti della cessata Commissione tributaria centrale nelle Commissioni tributarie provinciali e regionali. Il previgente art. 44 prevedeva che coloro i quali hanno rivestito la funzioni di componenti della Commissione tributaria centrale fino alla cessazione della sua attività fossero nominati nelle Commissioni tributarie provinciali e regionali, su loro domanda, con precedenza sugli altri aspiranti, in base ai previsti criteri di valutazione.
Con la novella, si dispone che coloro i quali siano rimasti componenti della Commissione tributaria centrale fino alla cessazione dell'attività di tale organo, a partire da tale data entrino a far parte dell'ordinamento giudiziario tributario e siano nominati componenti delle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

5.2 Modifiche alla nomina e carriera dei componenti delle commissioni tributarie (D.Lgs. 545/1992)

Altre, novità introdotte con l'art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005 n. 203 riguardano:

- l'eliminazione della durata del termine del mandato dei componenti delle commissioni tributarie (termine già prolungato da nove a dieci anni);
- l'introduzione del principio di rotazione tra le varie sezioni della stessa Commissione. I giudici non potranno essere assegnanti per più di cinque anni alla stessa sezione;
- le modalità di assegnazione di un nuovo incarico che dovrà avvenire secondo criteri meritocratici; la nomina alla funzione di giudici tributari che non costituisce rapporto di pubblico impiego; l'obbligo per i magistrati di lasciare l'incarico a 75 anni. La vacanza dei posti di Presidente, di Presidente di Sezione, di Vice Presidente e di Giudice è annunciata dal Consiglio di Presidenza e portata a conoscenza di tutti i Giudici in servizio, a prescindere dalle funzioni svolte, con indicazione del termine entro il quale deve essere presentata domanda per l'incarico. Il Consiglio di Presidenza effettua la scelta.

5.3 Modifiche all'oggetto della giurisdizione tributaria (art.2)

L'art. 3 - bis della L. 2 dicembre 2005, n. 248, di conversione del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 ("collegato" alla Finanziaria 2006), è nuovamente intervenuto sull'art. 2, D.Lgs. 546/1992, precedentemente modificato dall'art. 12, L. 28 dicembre 2001 n. 448. Quest'ultimo aveva ampliato la giurisdizione tributaria - con decorrenza dall'1 gennaio 2002 - a tutte le controversie concernenti "tributi di ogni genere e specie", compresi quelli "regionali, provinciali e comunali", confermando quindi il favor legislativo verso l'allargamento e l'autonomia della giurisdizione tributaria a scapito di quella ordinaria ed amministrativa.
Con la recente modifica, si rafforza ulteriormente tale impostazione aggiungendo, al c.1, dopo le parole "tributi di ogni genere e specie" la locuzione "comunque denominati". Pertanto, tutto ciò che è possibile ricomprendere nella nozione di tributi è da ricondursi alla giurisdizione tributaria. Inoltre, vengono affidate alla giurisdizione tributaria anche le controversie sul canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, come pure le cause sull'imposta o il canone comunale per la pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.
E' stato altresì modificato il c.2, al quale è stato aggiunto un periodo, precisando che "appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni". Quest'ultima disposizione è stata dichiarata incostituzionale dalla Corte Costituzionale con sent. n. 64 del 14 marzo 2008 nella parte in cui stabilisce che "appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni"[148].

[148] Si veda Parte II, Capo III, parag. V.

5.4 Modifiche ai poteri del giudice tributario (art. 7)
Il Legislatore è intervenuto anche sull'art. 7, D.Lgs. 546/1992 sopprimendo il c. 3, che prevedeva la facoltà - peraltro più volte esercitata - da parte delle Commissioni tributarie "di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia", al fine di incentivare l'iniziativa delle parti.
Sul punto, la Suprema Corte ha affermato in via generale che i poteri d'ufficio vanno usati prudentemente e discrezionalmente dal giudice e che "le parti non possono dolersi circa l'uso che le Commissioni fanno di tali poteri". Per la Cass. sez. trib. 9 maggio 2003, n. 7129, riveste finalità meramente integrativa dell'onere probatorio principale, solo qualora sia impossibile o sommamente difficile fornire le prove richieste, da parte di chi vi è tenuto.
Si tratta di una norma che si è prestata, a volte, ad un uso improprio, allorquando l'ordine di acquisizione di particolari documenti ha, di fatto, sopperito alle carenze difensive di una delle parti, sollecitando la prova richiesta per la definizione della controversia (richiedendo magari il processo verbale di constatazione non prodotto in giudizio, ma richiamato per *relationem* dall'avviso di accertamento), pertanto l'intervento normativo appare inteso a incentivare sempre di più l'iniziativa delle parti.

5.5 Modifiche alla rappresentanza in giudizio (art.11)
Il c. 1 dell'art. 3 bis, sostituendo la precedente previsione del c. 3 dell'art. 11 del D. Lgs. n. 546/1992, il quale stabiliva che l'Ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio mediante l'organo di rappresentanza previsto dal proprio ordinamento, prevede che l'Ente locale possa stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato l'ufficio.
Il successivo c. 2 sancisce l'applicabilità della norma anche ai giudizi in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge.

5.6 Modifiche concernenti la difesa tecnica (art.12)
L'art. 12, c. 2, D.Lgs. 546/1992 è dedicato all'elencazione dei soggetti abilitati al patrocinio innanzi alle commissioni tributarie; questi soggetti sono distinti tra coloro che godono di una abilitazione generale e coloro che sono, invece, abilitati solo per alcune materie. Il primo periodo del c. 2 è stato oggetto di una significativa modifica introdotta dal collegato alla Finanziaria 2006, nella parte in cui ha esteso la difesa a competenza piena anche ai consulenti del lavoro, unitamente a dottori commercialisti, ragionieri ed avvocati, purché iscritti nei relativi Albi professionali. Ai consulenti del lavoro, sin dall'entrata in vigore del D.Lgs. 546/1992, era stata riservata la possibilità di difesa soltanto per le controversie aventi ad oggetto le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto di imposta relativi alle ritenute medesime; a fronte della modifica legislativa, la suddetta limitazione è stata eliminata. Nel testo novellato è stato altresì soppresso il richiamo ai procuratori legali, in conseguenza della soppressione del relativo albo ad opera dell'art. 1 della L. 24 febbraio 1997, n. 27.

5.7 Modifica alle modalità di notifica e privacy (art.16)
L'art. 37, c. 27 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. n. 248 del 4 agosto 2006 al fine tutelare il diritto alla riservatezza dei dati personali del destinatario dell'atto che non riceva in mani proprie lo stesso dispone che:

- laddove il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, l'agente notificatore "consegna o deposita" la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e

l'agente notificatore dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;
- nelle ipotesi di irreperibilità relativa o assoluta del destinatario dell'atto l'avviso dell'avvenuto deposito presso la casa comunale dell'atto da notificare deve essere inserito in una busta chiusa e sigillata.

5.8 Modifica gli atti impugnabili (art.19)

Il D.L. 4 luglio 2006 n. 223 convertito dalla L. n. 248 del 4 agosto 2006 ha espressamente previsto tra gli atti impugnabili elencati dall'art. 19 D.Lgs. 546/1992:
- l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni.

5.9 Modifiche alla costituzione in giudizio del ricorrente a mezzo posta (art.22)

La nuova formulazione dell'art. 22, D.Lgs 546/1992 stabilisce che il ricorrente, nel rituale termine di 30 giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità, provveda al deposito del ricorso nella segreteria della Commissione tributaria adita ovvero alla sua trasmissione "a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento", pertanto si prevede la possibilità di utilizzo del sistema postale in aggiunta alla consolidata modalità di deposito *brevi manu*.

Sul punto, in passato, in assenza di un preciso riferimento normativo, parte della dottrina e della giurisprudenza di merito avevano sostenuto che la costituzione in giudizio dovesse avvenire, a pena di inammissibilità, esclusivamente con la consegna *brevi manu*, escludendo la possibilità di fruire del servizio postale. In tal senso era orientata, anche, la Corte di Cassazione, infatti con sentenza 3 aprile 2001 n. 8829 aveva dichiarato inammissibile la costituzione in giudizio del ricorrente effettuata mediante la spedizione del ricorso per mezzo del servizio postale, a nulla rilevando la data in cui l'atto fosse pervenuto in Commissione; ciò in quanto veniva privilegiata la modalità (deposito) piuttosto che il rispetto del termine previsto dalla legge.

A dirimere la questione era quindi intervenuta la Corte Costituzionale (sentenza n. 520/2002) che aveva dichiarato costituzionalmente illegittimo, in relazione agli artt. 3, 24, 77 e 97 della Costituzione, l'art. 22, c. 1 e 2, nella parte in cui non consentiva, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio, l'utilizzo del servizio postale.

5.10 Modifiche alla tutela del credito nella conciliazione giudiziale (art. 48)

Viene espressamente previsto, ad opera dell'art. 1, c. 419, L. 30 dicembre 2004, n. 311 che in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro 30 giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico del contribuente e dello stesso garante.

5.11 Modifiche alla procedura di appello (art. 53)

Al c. 2 dell'art. 53, D.Lgs 546/1992 viene aggiunto il seguente periodo "Ove il ricorso non sia notificato a mezzo ufficiale giudiziario l'appellante deve, a pena di inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata". In pratica, oltre all'iscrizione a ruolo del ricorso in appello, da effettuarsi presso la Commissione tributaria regionale nei modi e nei termini previsti dall'art. 22, c. 1, 2 e 3, l'appellante - qualora proponga il ricorso in appello *brevi manu* o a mezzo posta - deve assolvere all'ulteriore adempimento di depositare una copia dello stesso presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza oggetto di gravame.

La portata innovativa di tale norma risulta di notevole impatto nell'ambito del processo tributario, ove si consideri che tale adempimento è previsto a pena di inammissibilità dell'appello proposto .
In merito, si osserva quanto segue:

- il nuovo adempimento è previsto solo nel caso in cui la notifica non sia avvenuta a mezzo ufficiale giudiziario;
- il nuovo adempimento è previsto con esclusivo riferimento all'appello, escludendo quindi l'applicazione agli altri rimedi impugnatori.

Rimane, invece immutato il c. 3 dell'art. 53 che prevede che, subito dopo il deposito del ricorso in appello, la segreteria della Commissione tributaria regionale richiede alla segreteria della provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, contente anche copia autentica della sentenza.
E' da rilevare, inoltre, che il periodo aggiunto dalla novella legislativa non fissa un termine entro il quale assolvere all'adempimento che, tuttavia, è previsto a pena di inammissibilità. A tal proposito in dottrina sono state avanzate varie ipotesi:

- la parte è sempre in tempo per l'adempimento;
- l'inammissibilità può essere dichiarata soltanto dopo un'ordinanza, rimasta inevasa, della Commissione tributaria;
- il termine entro il quale assolvere all'adempimento è il medesimo di 30 giorni previsto per la costituzione in giudizio fissato dall'art. 22 (e richiamato dall'art. 53).

Quest'ultima soluzione in attesa di univoche interpretazioni appare maggiormente cautelativa.

6. Novità introdotte da modifiche apportate al codice di procedura civile

6.1. Il D.Lgs. 2 febbraio 2006 n. 40

Il D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40 ha aggiunto l'art. 366-bis al codice di procedura civile, introducendo novità in merito alla funzione nomofilattica della Corte di Cassazione, con i limiti di applicabilità previsti dalle disposizioni transitorie di cui all'art. 58 della stessa legge.
Il ricorrente in Cassazione, in base a tale disposizione, è obbligato a concludere l'illustrazione di ciascun motivo di ricorso, riconducibile ad una o più delle fattispecie regolate nei primi quattro numeri dell'art. 360, c.1 con un "quesito di diritto", a pena d'inammissibilità del ricorso.
Tale disposizione è stata successivamente abrogata dalla lettera d) del c. 1 dell'art. 47, L. 18 giugno 2009, n. 69.

6.2. La L. 18 giugno 2009 n. 69

Tra le novità introdotte dalla L. 18 giugno 2009, n. 69 si segnalano le seguenti:

a) l'attribuzione al giudice, quando accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, del potere di condannare la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta la pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta, salvo quanto disposto dall'art. 92 (art. 91 c.p.c.);
b) la restrizione delle ipotesi di compensabilità delle spese, che oltre ai casi di soccombenza reciproca, potranno essere compensate dal giudice laddove sussistano "gravi ed eccezionali ragioni". Pertanto non saranno più sufficienti i "giusti motivi" previsti dalla normativa previgente (art. 92 c.p.c.);
c) la possibilità riconosciuta al giudice, in ogni caso quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art.91, di condannare anche d'ufficio la parte soccombente al pagamento a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata (art. 96 c.p.c.);
d) la necessità, per il giudice, di instaurare il contraddittorio sulle questioni rilevabili d'ufficio (quali potrebbero essere l'inammissibilità del ricorso, la tardiva costituzione della parte ricorrente) (art. 101 c.p.c.);
e) la modifica del termine lungo per impugnare le sentenze non notificate che viene determinato in 6 mesi dalla data di pubblicazione della sentenza (che nella previgente disciplina era di un anno) (art. 327 c.1 c.p.c.);

f) l'introduzione della *traslatio iudicii* tra diverse giurisdizioni. In tal modo viene recepito dal legislatore il principio già affermato dalla giurisprudenza di legittimità con sentenza n. 4109 del 22 febbraio 2007 e, successivamente, della giurisprudenza costituzionale con sentenza n. 77 del 2007. Pertanto il giudice, anziché dichiarare inammissibile il ricorso, dichiara con sentenza la propria carenza di giurisdizione e rimette le parti dinanzi al giudice fornito di giurisdizione. Se entro 3 mesi dal passaggio in giudicato della sentenza, la causa è riassunta dinanzi al giudice fornito di giurisdizione, sono fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali della domanda; la mancata e tardiva riassunzione comporta l'estinzione del processo e le prove raccolte dinanzi al giudice privo di giurisdizione possono esser valutate come argomento di prova (art. 59 della L. n. 69/09);
g) la necessità di motivare la sentenza anche con riferimento a precedenti conformi (art. 118 c.1 disp. att. c.p.c.);
h) la validità, ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione nei confronti di tutte le parti rappresentate, della notifica della sentenza eseguita in unica copia al procuratore costituito che rappresenti una pluralità di parti (art. 285 c.p.c.), principio già affermato dalla Cassazione, SS.UU. con sentenza n. 29290 del 15 dicembre 2008;
i) viene innalzata la pena pecuniaria, fino ad un massimo di 250 euro, a cui con l'ordinanza che dichiara inammissibile o rigetta la ricusazione, il giudice può condannare la parte che l'ha proposta.

L'art. 58 della disposizione in argomento stabilisce che, salvo quanto previsto dai commi successivi, le disposizioni della presente legge che modificano il codice di procedura civile e le disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile si applicano ai giudizi instaurati dopo la data della sua entrata in vigore (c.1). Ai giudizi pendenti in primo grado alla data di entrata in vigore della presente legge si applicano gli artt. 132, 345 e 616 c.p.c. e l'art. 118 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile, come modificati dalla presente legge (c.2).

7. Novità per il deposito degli atti processuali

Sebbene non contemplata da alcuna disposizione di legge, è stato previsto a partire dal 27 febbraio 2006 l'utilizzo della nota di deposito atti e documenti, nell'ottica di rendere l'acquisizione dei dati processuali più snello e certo e realizzare la piena informatizzazione del processo tributario. Tale modello, disponibile anche sul sito internet www.finanze.it, correda qualsiasi atto o documento (ricorso, appello, controdeduzioni, istanze ecc.) da spedire o consegnare alle Commissioni tributarie (provinciali, regionali e di I e II grado di Trento e Bolzano). Non va, invece, compilata per gli atti da depositare presso la Corte di Cassazione.

8. Novità in materia di sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie

Il c. 1 dell'art. 2 del D.L. 8 aprile 2008, n. 59 ha introdotto nel D.Lgs. n. 546/1992, l'art. 47-bis, rubricato "Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie". Con tale disposizione, il legislatore ha previsto una disciplina, a carattere speciale, delle controversie aventi ad oggetto gli atti volti al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 14 del Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999. Pertanto, al fine di garantire l'esecuzione immediata ed effettiva delle decisioni di recupero, il legislatore ha introdotto, con l'art. 2 del decreto, una disciplina speciale della sospensione giudiziale degli atti di recupero di aiuti di Stato e della definizione delle relative controversie innanzi alle Commissioni tributarie, prevedendo in particolare delle condizioni specifiche al verificarsi delle quali l'Organo giurisdizionale può concedere la sospensione.

Al riguardo si osserva che, in base all'art. 14, paragrafo 1, del predetto Regolamento n. 659/1999, "Nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali, la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per

recuperare l'aiuto dal beneficiario". Il successivo paragrafo 3 del medesimo art. 14 stabilisce che "il recupero va effettuato senza indugio secondo le procedure previste dalla legge dello Stato membro interessato, a condizione che esse consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione". In proposito, la Corte di giustizia delle Comunità europee ha affermato che "lo Stato membro destinatario di una decisione che gli impone di recuperare gli aiuti illegittimi è tenuto, ai sensi dell'art. 249 CE, ad adottare ogni misura idonea ad assicurare l'esecuzione di tale decisione e deve giungere a un effettivo recupero delle somme dovute. Occorre rammentare a tale proposito che, ai sensi dell'art. 14, n. 3, del regolamento n. 659/1999, l'applicazione delle procedure nazionali è soggetta alla condizione che queste ultime consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione, condizione che riflette i requisiti imposti dal principio di effettività sancito precedentemente dalla giurisprudenza.

I commi 4 e 5 dell'articolo 47-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 disciplinano la trattazione nel merito. Al riguardo si sottolinea che la concessione della sospensione dell'esecutività dell'atto impone una più rapida definizione del giudizio. Pertanto, il primo periodo del comma 4 dell'articolo 47-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che la definizione nel merito delle relative controversie deve avvenire nel termine di sessanta giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione. L'ordinanza di sospensione perde efficacia trascorsi sessanta giorni dalla sua emanazione. Tuttavia, su istanza di parte, la Commissione tributaria provinciale può nel medesimo termine riesaminare l'ordinanza e disporne la conferma, anche solo parziale. In tal caso il Collegio fissa un termine di efficacia della conferma della sospensione, non superiore a sessanta giorni e non ulteriormente prorogabile. Il terzo periodo del citato comma 4 stabilisce che per i termini in esame non trova applicazione la sospensione feriale, prevista dal 1° agosto al 15 settembre dall'articolo 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742. Nelle ipotesi in cui la Commissione tributaria provinciale abbia rinviato alla Corte di giustizia la questione pregiudiziale sulla legittimità della decisione di recupero, il termine di sessanta giorni per la definizione della controversia nel merito è sospeso dal giorno del deposito dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale e riprende a decorrere dalla data della trasmissione della decisione della Corte europea. Ai sensi del comma 5 dell'articolo 47-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, le controversie relative agli atti di recupero in esame sono discusse in pubblica udienza. Al termine della discussione, il Collegio delibera la decisione in camera di consiglio. Il Presidente, quindi, redige e sottoscrive il dispositivo e ne dà lettura in udienza, a pena di nullità. La sentenza va depositata nella Segreteria della Commissione tributaria provinciale entro quindici giorni dalla lettura del dispositivo (articolo 47-bis, comma 6 del D.Lgs. n. 546 del 1992). È compito del Segretario far risultare l'avvenuto deposito mediante apposizione della firma e della data, provvedendo immediatamente a darne comunicazione alle parti.

Il comma 7 dell'articolo 47-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone che le controversie innanzi alle Commissioni tributarie regionali, aventi ad oggetto gli atti di recupero di aiuti di Stato illegali, hanno priorità assoluta nella trattazione. Inoltre, tutti i termini del giudizio di appello, ad eccezione di quello stabilito per la proposizione del ricorso, sono ridotti alla metà. Il legislatore ha altresì previsto l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 4, terzo e quarto periodo, 5 e 6 del predetto articolo 47-bis, anche ai giudizi innanzi alle Commissioni tributarie regionali. Per effetto del rinvio alle disposizioni sopra richiamate:

- non opera la sospensione feriale dei termini di cui all'articolo 1 della citata legge n. 742 del 1969;
- sono sospesi i termini processuali nell'ipotesi di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia sulla questione della legittimità della decisione di recupero, disposto dalla Commissione tributaria regionale ai sensi dell'articolo 230 del Trattato istitutivo delle Comunità europee;
- la trattazione nel merito della controversia avviene in pubblica udienza, con deliberazione in camera di consiglio e lettura immediata del dispositivo in udienza, a pena di nullità;

- la sentenza deve essere depositata nei quindici giorni successivi alla lettura del dispositivo e immediatamente comunicata alle parti dal Segretario della Commissione tributaria regionale[149].

8. Applicazione della Legge Pinto (L. n 89/2001) al processo tributario

Il c.1 dell'art. 111 Cost., testualmente dispone: "La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata". Con L. n. 89 del 24 marzo 2001 (c.d. Legge Pinto) è stato riconosciuto il diritto ad una equa riparazione in caso di durata eccessiva dei processi dal quale consegua un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, che all'art. 6, paragrafo 1, impone il rispetto dei termini ragionevoli per la conclusione dei procedimenti giudiziari.

Tale disposizione, si ritiene non applicabile al processo tributario. Infatti, la L. 89/2001 è strumentale all'attuazione della Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed il giudice nazionale deve interpretare tale convenzione in conformità agli indirizzi espressi dalla Corte europea dei Diritti dell'Uomo (che a sua volta ne assicura l'applicazione uniforme), l'art. 3 della L. n. 89/2001 deve essere interpretato (nel coordinamento disposto con l'art. 6 della Convenzione di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali) nel senso che il principio di un termine ragionevole di durata dei procedimenti non trova applicazione nel processo tributario, in quanto tale contenzioso esula dall'ambito dei diritti ed obblighi di natura civile, nonostante gli effetti patrimoniali che inevitabilmente si producono in capo ai contribuenti[150]. In pratica il diritto tributario viene ricompresso nell'ambito del diritto pubblico[151].

Troverà, in via eccezionale applicazione l'art. 6 della Convenzione europea ai processi tributari, relativo ai principi del giusto processo tra cui la garanzia del contraddittorio e la ragionevole durata, laddove i giudizi abbiano ad oggetto le pretese del contribuente che non investono la determinazione del tributo, ma solo aspetti a questi consequenziali, come nel caso ad esempio del giudizio di ottemperanza del giudice tributario ex art. 70 del D.Lgs. n.546/1992 ovvero le controversie relative all'applicazione di sanzioni penali – tributarie oppure tributarie che siano assimilabili per la loro gravità sul piano dell'afflittività ad una sanzione penale[152].

In merito alla procedura prevista per la proposizione della domanda di equa riparazione, in seguito alla modifiche approvate dal c.1124 dell'art. 1 della L. n. 296/2006 (finanziaria 2007), il ricorso va proposto al Ministro dell'economia e delle finanze relativamente a tutti i procedimenti che non siano stati trattati dal giudice ordinario o da quello militare, divenendo tale autortità politica, competente non più per i soli procedimenti a carattere tributario, ma anche per le fattispecie residuali precedentemente di competenza della Presidenza del consiglio.

CAPO II

[149] Cfr. Circ. n. 42/E del 29 aprile 2008 Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso tributario - Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato - Art. 2 del D.L. 8 aprile 2008, n. 59 – Art. 47-bis nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

[150] Cass. Sez. I civ. 4 luglio 2005 n. 17497; Cass. sez. trib. 4 luglio 2005 n. 17498. Conforme Cass. sez. trib. 27 agosto 2004 n. 17139; Cass. sez. trib. 17 giugno 2004 n. 11350; Cass. SS.UU. 26 gennaio 2004 n. 1338, n. 1339, n. 1340 e n. 1341; Cass. sez. trib. 25 ottobre 2005 n. 20675.

[151] Corte europea dei diritti dell'uomo nella causa Ferrazzini contro Italia– sent. del 12 luglio 2001.

[152] Cass. sez. trib. 15 luglio 2008 n. 19367; Cass. sez. trib. 30 agosto 2005 n. 17499; Cass. Sez. I civ. 4 maggio 2004 n. 11350; Corte d'appello di Bologna sez.III civ – decr. 3939/05; Corte Europea dei diritti dell'Uomo, Grande Camera sent. 23 novembre 2006 (caso Jussila contro Finlandia, ricorso n. 73053/01).

Processo civile e processo tributario: il rinvio alle norme del codice di procedura civile

1. Differenze rispetto alla normativa previgente

La normativa di riferimento applicabile al processo tributario è prevista dal D.Lgs. n. 546/92, salvo il rinvio, previsto dall' art. 1 c. 2 del citato decreto, alle norme del codice di procedura civile compatibili con quelle del processo tributario. Rispetto al previgente sistema normativo disciplinato dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, il richiamo alle norme del codice di procedura civile è più ampio in quanto il rinvio al codice di procedura non è più limitato soltanto al libro I del c.p.c. e né tantomeno al criterio della compatibilità delle norme del c.p.c. rispetto alle leggi che disciplinano singole imposte.

2. Norme del codice di procedura civile espressamente richiamate dal D.Lgs. 546/92

- art. 41, c.1 c.p.c.. in tema di regolamento preventivo di giurisdizione richiamato dall'art. 3 c.2 del D.L.gs. 546/92;
- art. 92, c.2 c.p.c.. in tema di compensazione delle spese di giudizio richiamato dall'art. 15 c. 1 del D.L.gs. 546/92;
- artt. 137 e ss. c.p.c. in tema di notificazioni richiamato dagli artt. 22 e 38 del D.lgs. 546/92;
- artt. 276 e ss. c.p.c. in tema di deliberazioni del collegio giudicante richiamato dall'art. 35 del D.Lgs. 546/92;
- art. 327, c.1 c.p.c. in tema di decadenza dall'impugnazione richiamato dall'art. 38 del D.lgs. 546/92;
- titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, con esclusione dell'art. 337 in tema di impugnazioni richiamato dall'art. 49 del D.lgs. 546/92;
- art. 360 c.p.c. in tema di ricorso per Cassazione richiamato dall'art. 62 del D.lgs. 546/92;
- art. 395 c.p.c. in tema di revocazione richiamato dagli artt. 51 e 64 del D.lgs. 546/92;
- art. 475 c.p.c. in tema di rilascio da parte della segreteria di copia della sentenza spedita in forma esecutiva.

3. Norme del codice di procedura civile espressamente non applicabili al processo tributario in base al D.Lgs. 546/92

- artt. 42 e ss. c.p.c.. relativo ai "regolamenti di competenza", espressamente non applicabili in base all'art. 5 del D.L.gs. 546/92;
- artt. 233 ss. e 244 ss. c.p.c.. relativo "all'ammissione del giuramento ed ella prova testimoniale", espressamente non applicabili in base all'art. 7 del D.L.gs. 546/92;
- artt. 282 ss. c.p.c.. relativo "all'ammissione di sentenza non definitive o limitate ad alcune domande", espressamente non applicabile in base all'art. 35 del D.L.gs. 546/92;
- art. 337 c.p.c. relativo alla "sospensione dell'esecuzione e dei processi" espressamente non applicabile in base all'art. 49 del D.L.gs. 546/92.

4. Rinvio alle norme del codine di procedura civile per effetto dell'art.1, c.2 del D.Lgs.546/92 ed esame della compatibilità

Il rinvio è subordinato a due condizioni, che devono sussistere congiuntamente:

- assenza di norma specifica del D.Lgs. n. 546 del 1992 che disciplini la fattispecie sia pure mediante interpretazione estensiva;
- compatibilità della norma processual-civilistica, astrattamente applicabile alla fattispecie, con il decreto legislativo medesimo.

Ai fini dell'accertamento di tale compatibilità si fa richiamo al principio contenuto nella sentenza Cass. SS.UU., 16 gennaio 1986 n. 210, secondo la quale l'indagine deve tendere ad accertare:

a) se nel processo tributario possa configurarsi una situazione processuale avente le medesime caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate;

b) se la disciplina risultante sia o meno compatibile con le norme del processo tributario e dell'ordinamento tributario in generale. Il giudizio di compatibilità avrà esito positivo non solo quando non vi è contrasto assoluto tra le norme, ma anche quando l'applicazione della norma richiamata non comporti una disarmonia nel sistema del processo tributario non giustificata.

Pertanto gli interventi legislativi di modifica alle norme del codice di procedura civile si riflettono sul processo tributario, in virtù del richiamo da parte dell'art. 1, c. 2 del D.Lgs. 546/92, nonché da norme specifiche dello stesso decreto. E' il caso delle modifiche apportate con i seguenti interventi normativi:

- L. 28 dicembre 2005, n. 263, che ha modificato gli artt. 92, c. 2, 136, 145, 147, 149, 155 c.p.c.;
- D.Lgs. 2 febbraio 2006 n. 40 che ha modificato il codice di procedura civile in materia di processo di cassazione in funzione nomofilattica e di arbitrato, emanato in base alla delega[153] di cui all'articolo 1, comma 2, della L. 14 maggio 2005, n. 80. Successivamente abrogata dalla lettera d) del comma 1 dell'art. 47, L. 18 giugno 2009, n. 69;
- L. 18 giugno 2009, n. 69 relativa alla riforma del processo civile.

Tra le norme del codice di procedura civile direttamente applicabili, in quanto compatibili con la normativa di cui al D.Lgs. 546/92, si segnalano:

a) l'art. 5 c.p.c., applicabile in quanto richiamato dall' art.1, c. 2 del D.Lgs. 546/92, in base al quale la giurisdizione si determina avuto riguardo alla legge vigente al momento della proposizione della domanda (principio della cosiddetta *perpetuatio jurisdictionis)*, e non hanno rilevanza rispetto ad esse i successivi mutamenti della legge o dello stato medesimo (cosiddetto *jus superveniens*)[154]. Il principio in argomento non opera in relazione a casi in cui i mutamenti di giurisdizione siano intervenuti prima che il contenzioso fra le parti sfociasse in liti giudiziarie[155]. Quindi le modifiche normative, ai fini dell'applicazione dell'art. 5 c.p.c. devono riguardare la legge determinativa della giurisdizione (quali ad esempio le modifiche apportate all'art. 2 dapprima con la L. 448/01 e successivamente con l'art. 3-*bis* della L. n. 248/2005, oppure in tema di liti concernenti le tasse automobilistiche[156]) e non la natura della prestazione dell'utente del servizio ossia la

[153] La delega indicava i seguenti principi e criteri direttivi a cui il Governo doveva attenersi:
a) disciplinare il processo di cassazione in funzione nomofilattica, stabilendo identità dei motivi di ricorso ordinario e straordinario ai sensi dell'articolo 111, settimo comma, della Costituzione, prevedendo che il vizio di motivazione debba riguardare un fatto controverso; l'obbligo che il motivo di ricorso si chiuda, a pena di inammissibilità dello stesso, con la chiara enunciazione di un quesito di diritto; l'estensione del sindacato diretto della Corte sull'interpretazione e sull'applicazione dei contratti collettivi nazionali di diritto comune, ampliando la previsione del numero 3) dell'articolo 360 del codice di procedura civile; la non ricorribilità immediata delle sentenze che decidono di questioni insorte senza definire il giudizio e la ricorribilità immediata delle sentenze che decidono parzialmente il merito, con conseguente esclusione della riserva di ricorso avverso le prime e la previsione della riserva di ricorso avverso le seconde; la distinzione fra pronuncia delle sezioni semplici e pronuncia delle sezioni unite prevedendo che la questione di giurisdizione sia sempre di competenza delle sezioni unite nei casi di cui all'articolo 111, ottavo comma, della Costituzione, e possa invece essere assegnata, negli altri casi, alle sezioni semplici se sulla stessa si siano in precedenza pronunziate le sezioni unite; il vincolo delle sezioni semplici al precedente delle sezioni unite, stabilendo che, ove la sezione semplice non intenda aderire al precedente, debba reinvestire le sezioni unite con ordinanza motivata; l'estensione delle ipotesi di decisione nel merito, possibile anche nel caso di violazione di norme processuali; l'enunciazione del principio di diritto, sia in caso di accoglimento, sia in caso di rigetto dell'impugnazione e con riferimento a tutti i motivi della decisione; meccanismi idonei, modellati sull'attuale articolo 363 del codice di procedura civile, a garantire l'esercitabilità della funzione nomofilattica della Corte di cassazione, anche nei casi di non ricorribilità del provvedimento ai sensi dell'articolo 111, settimo comma, della Costituzione. Prevedere la revocazione straordinaria e l'opposizione di terzo contro le sentenze di merito della Corte di cassazione, disciplinandone la competenza.
[154] Cass. SS.UU. 6 ottobre 2005 n. 20471; Cass. SS.UU. 21marzo 2002 n. 8087.
[155] Cass. SS.UU. 22 ottobre 2002 n. 14896.
[156] Cass. SS.UU. 12 marzo 2003 n. 3599.

diversa qualificazione di una entrata da tributaria a patrimoniale[157]. La *ratio* dell'art. 5 c.p.c. è quella di garantire la *perpetuatio jurisdictionis* ed è per questo motivo che tale norma trova applicazione solo nel caso di sopravvenuta carenza di giurisdizione del giudice originariamente adito[158]. Qualora la giurisdizione sopravvenga nel corso di un giudizio instaurato dinanzi ad un organo originariamente incompetente, questi potrà legittimamente pronunciarsi sul merito.

Pertanto, ai sensi dell'art. 5 c.p.c., il processo deve continuare davanti al giudice adito, non solo nel caso in cui questi, originariamente competente, cessa di esserlo a seguito del sopravvenuto mutamento dello stato di fatto o di diritto, ma anche quando il giudice adito, incompetente, sia divenuto competente per sopravvenuta modifica legislativa;

c) gli artt. 152, 153, 154 e 155 c.p.c. relativi rispettivamente ai termini legali e termini giudiziari, all'improrogabilità dei termini perentori, alla prorogabilità del termine perentorio, ed al computo dei termini;
b) l'art.184-bis c.p.c. che prevede che la parte che dimostra di essere incorsa in una decadenza per causa ad essa non imputabile possa chiedere al giudice di esser rimessa nei termini. La Corte Cost. con sentenza 20 maggio 1976, n.120 ha affermato l'incostituzionalità dell'art.650 c.p.c. nella parte in cui non prevede la possibilità di impugnare tardivamente l'atto di opposizione a causa di forza maggiore o di caso fortuito[159];
c) gli art. 117 (interrogatorio non formale delle parti), 118 (ordine di ispezione di persone o cose), 213 c.p.c. (richiesta di informazioni alla pubblica amministrazione) in merito ai poteri istruttori previsti dal decreto 546/92;
d) gli artt. 115 e 116 c.p.c. in merito alla valutazione delle prove da parte del giudice[160], ed in particolare al fatto che il giudice tributario può trarre soltanto "argomenti di prova" dal comportamento tenuto dalle parti ma non può basare in via esclusiva la propria decisione che comunque deve essere adottata e motivata tenendo conto di tutte le altre risultanze;
e) l'art. 134 c.p.c. sugli obblighi di comunicazione delle ordinanze[161];
f) gli artt. 274 e 335 c.p.c. sulla riunione dei giudizi[162];
g) l'art. 288 c.p.c. relativo al procedimento di correzione di errore materiale contenuto in sentenza;
h) l'art. 295 c.p.c. sulla sospensione in caso di questione incidentale pregiudiziale[163];

---

[157] Cass. SS.UU. 7 novembre 2002 n. 1086. Fino al 3 ottobre 2000, il canone per il servizio di depurazione delle acque reflue era un tributo comunale, e pertanto le controversie ad esso relative appartenevano alla giurisdizione delle commissioni tributarie. Ne consegue che le controversie concernenti i canoni relativi al periodo anteriore alla predetta data del 3 ottobre 2000 appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributane, a nulla rilevando né che il giudizio sia stato instaurato dopo la data anzidetta, né che nel Comune interessato sia stato già costituito il soggetto gestore del servizio idrico integrato (tale orientamento è stato più volte affermato dalle SS.UU.). Conforme Cass. sez. trib. 13 giugno 2002 n. 8444; Cass. sez. trib. 2 agosto 2002 n. 11631; Cass. sez. trib. 15 maggio 2002 n. 7099; Cass. sez. trib. 24 gennaio 2003 n. 1087; Cass. sez. trib. 1 agosto 2002 n. 11488.

[158] Cass. SS.UU. 12 novembre 2002 n. 15885 per la quale "la giurisdizione viene attribuita, ai sensi dell'art. 5 c.p.c., con riferimento allo stato di fatto e di diritto che viene a delinearsi al momento della proposizione della domanda, non incidendo, in tale designazione, eventuali successivi mutamenti; tale principio, che fagocita la perpetuatio iurisdictionis, non trova applicazione allorchè il mutamento dello stato di fatto e di diritto comporti l'attribuzione della giurisdizione al giudice che non ne era titolare al momento del promuovimento dell'azione, al contrario si applica nel caso di sopravvenuta carenza di giurisdizione del giudice originariamente adito".

[159] CTP Pisa 4 ottobre 2005 n. 224.

[160] Cass. sez. trib. 17 gennaio 2002 n. 443.

[161] Cass. sez. trib. 19 aprile 2001 n. 5807.

[162] Cass. sez. trib. 11 febbraio 2003 n. 2013.

[163] Cass. sez. trib. 18 luglio 2002 n. 10509.

i) gli artt. 291 e 350 c.p.c. in merito all'obbligo del giudice di ordinare la rinnovazione della notifica nulla[164];
j) l'art. 214 c.p.c. sull'applicazione dell'istituto del disconoscimento delle scritture[165];
k) l'art. 216 c.p.c. sulla richiesta di verificazione della scrittura disconosciuta da parte di colui che intende avvalersene[166];
l) l'art. 161, c. 1 c.p.c. relative al principio di conversione delle cause di nullità in motivi di impugnazione[167].

CAPO III
L'oggetto della giurisdizione tributaria

1. Profili generali

L'oggetto della giurisdizione tributaria è disciplinato dall'art. 2 del D.Lgs. 546/1992, mentre il successivo art. 19 reca l'elenco degli atti impugnabili innanzi le Commissioni tributarie.
Sono attribuite alla giurisdizione tributaria le seguenti fattispecie:
a) tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale[168];
b) le sovrimposte e le addizionali;
c) le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio;
d) le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori

[164] Cass. sez. trib. 2 agosto 2000 n. 10136.
[165] Cass. sez. trib. 6 febbraio 2006 con riferimento alla fattispecie relativa al disconoscimento delle sottoscrizioni di fatture da parte di un contribuente, che assumeva di non averle emesse. Conforme Cass. sez. trib n. 10212 del 27 giugno 2003 e n. 9054 del 28 agosto 1999.
[166] Cass. sez. trib., 20 marzo 2006, n. 6184 in base alla quale "nel giudizio tributario, la parte che abbia prodotto una scrittura privata, la cui sottoscrizione sia stata tempestivamente disconosciuta da colui che ne appare l'autore, contro il quale è prodotta, non può avvalersene, come prova della propria pretesa, in mancanza di verificazione a norma dell'art. 216 c.p.c., ammissibile anche nel processo tributario, previa sospensione di questo ai sensi degli artt. 1, comma secondo, e 39 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546". (Sulla base dell'enunciato principio, la S.C. ha quindi cassato con rinvio la sentenza impugnata, la quale - a fronte del disconoscimento da parte del contribuente della sottoscrizione apposta in calce alla domanda di condono fiscale sulla cui base era stata emessa la cartella di pagamento impugnata - aveva ritenuto che detto disconoscimento non fosse sufficiente a rendere inefficace la richiesta di condono, essendo altresì necessaria, a tale scopo, la prova che la presentazione di questa fosse avvenuta contro la volontà dell'apparente firmatario o a sua insaputa. La S.C. ha peraltro precisato che il principio in massima non esclude che la pretesa fiscale possa essere altrimenti provata, anche in base ad indizi e presunzioni, la cui valenza rimane affidata all'apprezzamento del giudice di merito, insindacabile in cassazione se adeguatamente motivato).
[167] Cass. sez. trib. 10 marzo 2006 n. 5356 in base alla quale "l'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta, fondato su una sentenza non impugnata, presuppone che il contribuente, il quale deduca di non aver avuto conoscenza della sentenza, non fosse costituito nel giudizio in cui la stessa è stata pronunciata, e che, avutane conoscenza, l'abbia impugnata, in quanto solo l'esperimento vittorioso dell'impugnazione può riflettersi sulla legittimità dell'atto di liquidazione. Tale conclusione discende necessariamente dal principio di conversione delle cause di nullità in motivi di impugnazione - sancito dall'art. 161, c.1 c.p.c. ed applicabile al processo tributario per effetto del rinvio contenuto nell'art. 1, c.2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - nonché dall'art. 38, c.3, del medesimo d.lgs. n. 546, il quale, adattando al processo tributario la disciplina dell'art. 327 c.p.c., fa decorrere il termine annuale per l'impugnazione della sentenza dalla conoscenza della stessa, qualora la parte non costituita dimostri di non avere avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza".
[168] In merito al CSSN si veda la Cass. SS.UU. ord. 7 dicembre 2006 n.123 per la quale "è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario ogni controversia riguardante l'omesso versamento di contributi per il Servizio sanitario nazionale in riferimento a prestazioni di lavoro subordinato, e relative sanzioni, in considerazione della natura tributaria di tali contributi. La citata norma, affermano le Sezioni unite, manifestamente non si pone in contrasto con gli artt. 25 e 102 Cost. poiché, in ragione della natura tributaria dei contributi in questione, non può ritenersi che essa abbia snaturato la competenza delle commissioni tributarie".

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.

Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica. Si tratta delle opposizioni all'esecuzione di cui all'art. 615 c.p.c. relative alla pignorabilità dei beni, e le opposizioni agli atti esecutivi previsti dall'art. 617 c.p.c., diverse da quelle relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Le Commissioni tributarie sono competenti per tutte le controversie in materia di imposte e tasse e la loro giurisdizione è esclusiva e di carattere generale[169], pertanto tale giurisdizione è estesa ad ogni questione relativa all'*an* o al *quantum* del tributo[170]. Ne deriva che ogni tributo, anche di nuova istituzione, rientrerà automaticamente nella giurisdizione tributaria, senza necessità di espresse disposizioni al riguardo[171].

2. L'ampliamento della giurisdizione

Il passaggio da un sistema basato sulla definizione dell'oggetto della giurisdizione tributaria che si identificava nell'elencazione tassativa di tributi rimessi alla cognizione delle Commissioni tributarie provinciali e regionali[172], ad un sistema "aperto", coincidente con l'intera area del contenzioso tributario[173], è avvenuto per mezzo di due interventi legislativi:

a) l'art. 12, c. 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448;
b) l' art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 convertito con L. 2 dicembre 2005, n. 248 (c.d. collegato alla finanziaria 2006).

Tale ampliamento della giurisdizione non ha mancato di sollevare dubbi di legittimità costituzionale con riferimento:

1. alla possibile violazione dell'art. 102 e della VI disposizione trans. Cost., che dispone l'illegittimità di nuovi giudici speciali previsti da una norma successiva all'entrata in vigore della costituzione;
2. alla possibile violazione del limite – richiamato a suo tempo dalla Corte Costituzionale con ord. n. 144 del 23/04/1998 – della natura tributaria delle materie attribuite alle Commissioni tributarie, che rappresenta presupposto indispensabile per non farle ritenere "nuovi giudici speciali".

3 L'ampliamento ad opera dell'art. 12, c. 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448

[169] La Cass.SS.UU. 8 maggio 2007 n. 11082 ha riconosciuto che le liti che dovessero sorgere in relazione alle tasse automobilistiche rientrano nel campo di decisione del giudice tributario e non già del tribunale ordinario. Conforme Cass. SS.UU. 27 marzo 2007 n. 7399 per la quale con riferimento alla competenza giurisdizionale per le controversie relative alle cartelle esattoriali utilizzate per riscuotere somme di natura previdenziale, al di là del mezzo utilizzato per la riscossione (tipicamente tributario), occorre avere riguardo all'oggetto della lite e, dunque, un rapporto di natura previdenziale resta tale e di pertinenza del giudice ordinario.

[170] Cass. SS.UU. 15 maggio 2007 n. 11082.

[171] Circ. Ag. Entrate 13 marzo 2006 n. 10/E.

[172] In particolare, già prima della riforma dell'art. 2 rientravano nella sfera d'azione delle Commissioni tributarie:
1) l'imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni;
2) la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni;
3) la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani;
4) l'imposta comunale sugli immobili;
5) l'imposta comunale per l'esercizio di arti e professioni.

[173] Cass. sez. trib. 5 maggio 2003 n. 6774.

L'art. 12, c. 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448[174]:

- ha esteso la giurisdizione a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, sostituendo l'elencazione tassativa delle imposte rimesse alla cognizione delle Commissioni tributarie. Conseguentemente, ogni tributo, anche di nuova istituzione, rientrerà automaticamente nella giurisdizione tributaria, senza necessità di espresse disposizioni al riguardo. La giurisdizione delle Commissioni ha assorbito, quindi, quella che era la competenza del giudice ordinario in materia di imposte e tasse prevista dall'art. 9 c.p.c.;
- ha consentito di superare le problematiche connesse all'interpretazione della categoria dei "tributi comunali e locali", emerse con riferimento alla ricomprensione o meno in tale categoria dei tributi regionali, infatti alcune interpretazioni restrittive escludevano dalla giurisdizione speciale le controversie relative a quest'ultima categoria di tributi[175];
- ha attribuito alla cognizione delle Commissioni tutte le controversie in materia di sanzioni amministrative "comunque irrogate da uffici finanziari", mentre la precedente formulazione dello stesso articolo, limitava la giurisdizione tributaria alle sole sanzioni tributarie non penali.

A decorrere dall'entrata in vigore (1 gennaio 2002) della citata modifica legislativa, sono stati attratti nella giurisdizione tributaria, tra l'altro, le seguenti controversie concernenti:

- i contributi spettanti ai consorzi di bonifica ed imposti ai proprietari, per le spese di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica nonché di miglioramento fondiario, in quanto rientranti nella categoria generale dei tributi, considerato che gli obblighi sono imposti dalla legge e non da accordi contrattuali[176]. Pertanto, spetta al giudice tributario, la competenza, *ratione materiae*, a conoscere della domanda con la quale il contribuente chiede la restituzione delle somme versate a tale titolo, laddove deduca di non avere tratto alcun vantaggio dall'attività consortile[177];
- i diritti doganali di cui all'art. 34 del TULD;
- l'imposta straordinaria sui beni di lusso[178] di cui all'art. 8 D.L. 384/1992, convertito, con modificazioni, nella L. 438/1992;
- i diritti aeroportuali relativi all'imbarco dei passeggeri, previsti dalla L. 5 maggio 1976, n. 324 in quanto obbligatoriamente corrisposti dagli utenti del servizio aeroportuale allo scopo di consentire ai gestori di svolgere le attività loro affidate[179].

Ciò nonostante sussisteva, il problema della giurisdizione per talune entrate patrimoniali degli Enti locali tra cui la TIA[180], in riferimento alle quali il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, nella Relazione al Parlamento sull'andamento dell'attività degli organi di giurisdizione

---

[174] Con Circ. n. 251/E del 2002, il Ministero, ha fornito chiarimenti in merito all'ampliamento dell'oggetto della giurisdizione tributaria risultante dalle modifiche dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 operate dall'art. 12, c. 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448.

[175] Il Ministero delle Finanze nella Circ. 98/1996, afferma che per i tributi regionali la competenza delle Commissioni tributarie va valutata alla luce di quanto disposto dall'art. 6 della L. 16 maggio 1970, n. 281, secondo cui "avverso l'accertamento e la riscossione, nonchè per il rimborso dei tributi regionali, fatta salva l'azione giudiziaria avanti ai giudici ordinari, può essere proposto, in luogo dei ricorsi previsti dalle leggi relative ai corrispondenti tributi erariali e comunali, il ricorso in via amministrativa al presidente della giunta regionale". Conseguentemente, il contenzioso poteva, a scelta del ricorrente, essere proposto dinanzi alle predette Commissioni ovvero utilizzando gli altri mezzi alternativi previsti dal citato art. 6.

[176] Cass. sez. trib. 10 aprile 2003 n. 5647; Cass. sez. trib. 15 marzo 2004 n. 5261.

[177] Cass. sez. trib. 25 maggio 2006 n. 14863; Cass. SS.UU. 31 marzo 2005 n. 14934 e 6 aprile 2004 n. 6784; Cass. sez. trib. 14 settembre 2004 n. 18484. Contra Cass. SS.UU. 26 gennaio 2001 n. 23.

[178] Cass. SS.UU. 16 giugno 2003 n. 9554.

[179] Cass.SS.UU. ord. 17 ottobre 2006 n. 22245 per la quale non assumono alcun rilevanza in senso contrario, le seguenti circostanze: a) i diritti in questione sono devoluti alla società concessionaria della gestione dell'aeroporto (che svolge attività d'impresa), b) su di essi l'Amministrazione pretende la corresponsione dell'Iva c) l'accertamento e la riscossione di tali diritti avviene secondo le modalità previste dal D.P.R.15 novembre 1982, n. 1085 e, quindi, attraverso modalità e atti non riconducibili alle tipologie di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

[180] Risoluzione Agenzia delle entrate 5 febbraio 2003, n. 25/E, con la quale si sosteneva la natura non tributaria.

tributaria (anno 2003), aveva prospettato l'attrazione delle relative controversie nell'alveo della giurisdizione tributaria, a ragione della loro prevalente natura di imposizioni tributarie.

4 L'ampliamento ad opera delle lett. *a*) e *b*) del c. 1 dell' art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 convertito con L. 2 dicembre 2005, n. 248

Le disposizioni normative di cui alle lett. a) e b) del c. 1 dell' art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 convertito con L. 2 dicembre 2005, n. 248 hanno ulteriormente modificato l'art. 2.

La lettera *a*) inserisce al c. 1 del citato art. 2, dopo le parole "tributi di ogni genere e specie", le parole "comunque denominati". Si tratta di una disposizione, con la quale si dà rilevanza all'aspetto sostanziale anzichè formale[181] (*nomen iuris).*

La lettera *b*) del c. 1 dell'art. 3-bis, riconduce nell'ambito della giurisdizione tributaria i seguenti canoni o tariffe di competenze degli Enti locali:

- le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni;
- del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani;
- le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

In definitiva, vengono attribuite alla giurisdizione tributaria anche le entrate patrimoniali di cui gli artt. 62 e 63 del D.Lgs. 446/1997, alla L. 5 gennaio 1994, n. 36 ed all'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22.

Antecedentemente a quest'ultima innovazione normativa, la giurisprudenza di legittimità si era consolidata nel riconoscere relativamente alle citate entrate la giurisdizione del giudice ordinario[182],

---

[181] Come evidenziato dalla Circ. dell'Agenzia delle Entrate n.10/E del 2006, ogni tributo anche di nuova istituzione rientrerà automaticamente nella giurisdizione tributaria, senza necessità di espresse disposizioni al riguardo.

[182] Cass. SS.UU. 19 novembre 2001, n. 14543, per la quale "è devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia attinente la pretesa creditoria dell'Amministrazione finanziaria, per somme dovute in dipendenza dell'occupazione senza titolo di un bene del demanio, anche se detta controversia riguardi sanzioni amministrative applicate a carico dell'occupante ed insorga in via di opposizione ad ingiunzione di pagamento, dovendosi escludere sia la giurisdizione della Commissione tributaria, sia quella del giudice amministrativo"; Cass. SS.UU. 19 agosto 2003 n. 12167 che afferma "la competenza del giudice ordinario in relazione al canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (COSAP) in quanto il canone per l'occupazione di spazi di aree pubbliche (istituito dall'art. 63 D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dall'art. 31 della L. 23 dicembre 1998, n. 448) è stato concepito dal legislatore come un *quid* ontologicamente diverso, sotto l'aspetto strettamente giuridico, dal tributo (tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, di cui al capo II del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 ed all'art. 5 L. 16 maggio 1970, n. 281) in luogo del quale può essere applicato, e risulta configurato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici. Da siffatto inquadramento si è fatta derivare la conseguenza che le controversie attinenti alla debenza del canone in questione esulano dalla giurisdizione delle commissioni tributarie (come delineata dall'art. 2 D.Lgs. 546/1992, pur dopo la sostituzione operata dall'art. 12 della L. 28 dicembre 2001, n. 448) e rientrano nell'ambito della competenza giurisdizionale del giudice ordinario, a mente dell'art. 5 della L. 6 dicembre 1971, n. 1034, come modificato dall'art. 33 D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 80 (poi sostituito dall'art. 7 della L. 21 luglio 2000, n. 205)". Cass. SS.UU. ord. 25 maggio 2006 n. 14864; Cass. SS.UU. ord. 19 agosto 2003 n. 12167; Cass. SS.UU. 23 ottobre 2006 n. 22661 per le quali "le controversie concernenti indennità, canoni od altri corrispettivi riservate, in materia di concessioni amministrative, dall'art. 5, comma secondo, della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, alla giurisdizione del giudice ordinario sono solo

trattandosi di controversie relative a rapporti individuali di utenza con soggetto privato, dovendosi ritenere per soggetto privato qualunque utente del servizio, e quindi anche un ente pubblico. Tale soluzione, veniva rafforzata dall'osservazione che detti "rapporti individuali di utenza con soggetti privati", sono sottratti dall'art. 7 della L. n. 205/2000 alla giurisdizione esclusiva in materia di pubblici servizi: si tratta, infatti, di rapporti la cui fonte regolatrice non è di natura amministrativa, ma di diritto privato negoziale, indipendentemente dalla natura (pubblica o privata) del soggetto del rapporto giuridico da tale regolamento scaturito[183]. Tale soluzione è rafforzata dal nuovo testo dell'art. 33 del D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 80, così come modificato dall'art. 7 della L. n. 205/2000[184], nel testo risultante dalla dichiarazione di parziale incostituzionalità, pronunciata dalla Corte Costituzionale con la sent. n. 204 del 2004. La Corte ha, infatti dichiarato l'illegittimità costituzionale del citato art. 7 in quanto attribuisce al giudice amministrativo l'intera materia dei pubblici servizi, a prescindere dalla natura delle situazioni soggettive coinvolte. La Corte ha, infatti, statuito che, a prescindere dall'ipotesi di concessione di servizi, già contemplata dall'art. 5 della L. 1034/1971, la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo in materia di pubblici servizi sopravvive soltanto nelle controversie "relative a provvedimenti adottati dalla Pubblica Amministrazione o dal gestore di un pubblico servizio in un procedimento regolato dalla L. 7 agosto 1990, n. 241", ovvero relative all'affidamento di un pubblico servizio e alla vigilanza e controllo nei confronti del gestore, nonché alla vigilanza in settori particolari espressamente indicati[185]-[186]-[187]-[188].

---

quelle con un contenuto meramente patrimoniale, senza che assuma rilievo un potere di intervento della P.A. a tutela di interessi generali, con la conseguenza che quando la controversia coinvolga la verifica dell'azione autoritativa della P.A. sul rapporto concessorio sottostante, ovvero quando investa l'esercizio di poteri discrezionali-valutativi nella determinazione del canone e non semplicemente di accertamento tecnico dei presupposti fattuali economico-aziendali (sia sull'*an* che sul *quantum*), la medesima è attratta nella sfera di competenza giurisdizionale del giudice amministrativo".

[183] Cass. SS.UU. 28 aprile 2004 n. 8103, con la quale la Corte ha affermato la giurisdizione del giudice ordinario con riguardo ad una controversia, insorta davanti ad un Giudice di pace, avente ad oggetto l'erogazione del servizio di fornitura di acqua potabile ed il relativo conteggio delle somme dovute da un privato ad un Comune; Cass. SS.UU. 27 novembre 2002 n. 16831 in base alla quale in tema di smaltimento dei rifiuti ai sensi del d.P.R. 10 settembre 1992 n. 915, soltanto lo smaltimento di quelli urbani, in quanto obbligatoriamente riservato ai comuni in privativa, è espressamente definito "servizio pubblico", mentre tale natura non può riconoscersi - stante la concezione c.d. soggettiva di servizio pubblico seguita da detto d.P.R. - all'attività di smaltimento dei rifiuti speciali nell'ipotesi in cui essi siano dai produttori conferiti ai soggetti esercenti il servizio pubblico relativo ai rifiuti urbani, sicchè la convenzione al riguardo stipulata, ad onta della denominazione di concessione attribuita dalle parti, deve essere riguardata come un contratto di diritto privato, nel quale le parti stesse sono poste su un piano paritetico, con la conseguenza che le controversie da essa originanti, attenendo a diritti soggettivi, sono devolute alla cognizione del giudice ordinario.

[184] Cons. di Stato 16 novembre 2005 n. 6409 che in merito ad una controversia avente per oggetto il pagamento da parte di un Comune di corrispettivi per il pubblico servizio di smaltimento dei rifiuti gestito da un'Azienda consortile di servizi ambientali ha affermato che sussiste la giurisdizione del giudice ordinario in tale lite. Ciò in quanto l'art. 33 del D.Lgs. n. 80/1998, come sostituito dall'art. 7 della legge n. 205/2000 (in vigore all'epoca della proposizione del ricorso originario), è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo, con sentenza Corte Costituzionale 6 luglio 2004 n. 204, nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione esclusiva del Giudice amministrativo le controversie riguardanti le prestazioni di ogni genere, anche di natura patrimoniale, rese nell'espletamento di pubblici servizi, ivi comprese quelle rese nell'ambito del servizio sanitario nazionale. Sebbene, quindi, tali diatribe rientrassero allora nella giurisdizione esclusiva amministrativa, "la dichiarazione di incostituzionalità di cui alla sentenza" della Corte Costituzionale citata, "si applica anche a questo giudizio", "in considerazione degli effetti retroattivi della dichiarazione di incostituzionalità.

[185] CTR Roma, 20 maggio 2005 n. 138 per la quale "il canone di concessione sulla pubblicità può paragonarsi ad un canone conseguente ad un contratto che ha come oggetto la fornitura di un servizio (come, ad esempio, il canone Rai) e, in ogni modo, di determinate prestazioni aventi connotazioni completamente diverse dal tributo. Trattandosi di un'entrata patrimoniale, è sottratto alla giurisdizione del giudice tributario ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 546/1992". Contra Cass. sez. trib. 18 settembre 2006 n. 20068 per la quale "il Canone RAI che si configurava

Tuttavia, nulla è mutato con riferimento alle cause per contributi previdenziali obbligatori in costanza di lavoro, la cui competenza è dei Giudici civili - Giudici monocratici del lavoro[189].

5. Le sentenze della Corte costituzionale n. 64 del 14 marzo 2008 e n. 130 del 5 maggio 2008

Con Sent. n. 64 del 14 marzo 2008 la Corte Costituzionale[190] ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, c. 2, secondo periodo, del D.Lgs. 546/1992 – come modificato dall'art.

---

originariamente come corrispettivo dovuto dagli utenti di un servizio riservato allo Stato ed esercitato in regime di concessione, ha da tempo assunto, nella legislazione, natura di entrata tributaria, non essendo commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio in questione, al cui finanziamento il canone è destinato, ma essendo dovuta sul presupposto della sua riconducibilità ad una manifestazione, ragionevolmente individuata, di capacità contributivo, pertanto le controversie rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario".

[186] Cass. SS.UU. ord. 29 settembre 2005 n. 3274 per la quale "la controversia in cui un'azienda consortile chieda il versamento della tariffa per i rifiuti solidi urbani (nel caso di specie, ad un Istituto comprensivo statale che sosteneva l'esenzione per gli edifici di scuole di Stato) non costituisce controversia relativa ad un provvedimento devoluta al giudice amministrativo, sebbene nella definizione del debito soggettivo possano assumere rilievo provvedimenti generali. Sussiste pertanto la giurisdizione del giudice ordinario".

[187] Cass.SS.UU. ord. 3 aprile 2007 n. 8956 per la quale "non rientra nella giurisdizione del giudice amministrativo la controversia relativa al contributo per la valutazione dell'impatto ambientale previsto, *ratione temporis,* dall'art.27 L. 136/1999 (ma la situazione non è diversa nel nuovo regime emergente del c.d. codice dell'ambiente). Pur avendo ad oggetto una prestazione che si ricollega all'espletamento di un pubblico servizio, essa non riguarda un rapporto di concessione né implica un sindacato sulla legittimità di un provvedimento amministrativo, in quanto l'obbligo di pagamento sorge da presupposti interamente regolati dalla legge, senza che siano riservati alla pubblica amministrazione spazi di discrezionalità circa la concreta individuazione dei soggetti obbligati, i presupposti oggettivi o il quantum del corrispettivo dovuto. Tale prestazione, che trova la propria fonte nella legge e non in un rapporto contrattuale, presenta i connotati della tassa che è definibile come la prestazione che lo Stato può imporre al fine di procurarsi un'entrata in stretta correlazione all'espletamento di funzioni pubbliche che riguardano specificamente l'obbligato in una situazione di scambio di utilità (per il vantaggio che ne deriva all'obbligato medesimo) - prestazione che diversamente dall'impositiva – si ispira al principio di corrispettività e che non trova titolo giustificativo nella capacità contributiva del soggetto al quale è richiesta. Pertanto il relativo contenzioso rientra nella giurisdizione del giudice tributario".

[188] Cons. di Stato Sez. V ord. 27 settembre 2004 n. 4356 che nega la giurisdizione del TAR in materia di fermo amministrativo.

[189] *ex* art. 442 c.p.c. con lo speciale rito del processo del lavoro secondo la L. 11 agosto 1973, n. 533.

[190] In giudice delle leggi con tale sentenza afferma che "per valutare la sussistenza della violazione dell'art. 102, secondo comma, Cost., occorre accertare, se la controversia devoluta ai giudici tributari abbia o no effettiva natura tributaria. E, a tal fine, non si può prescindere dai criteri elaborati dalla giurisprudenza di questa Corte per qualificare come tributarie le entrate erariali; criteri che, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante (ex multis: sentenze n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005). Al riguardo, va sottolineato che, ove sia stata accertata la natura non tributaria della materia attribuita alla cognizione dei giudici tributari, si deve affermare l'illegittimità costituzionale di detta attribuzione, né possono addursi in contrario argomenti che non trovano fondamento nell'art. 102, secondo comma, Cost. e nella VI disposizione transitoria della Costituzione. Ad esempio, non sarebbe sufficiente, al fine di negare lo "snaturamento" della materia attribuita alla giurisdizione tributaria, affermare che le controversie relative ad alcuni particolari canoni, pur non avendo natura tributaria, sono legittimamente attribuite alla cognizione delle commissioni tributarie per la sola ragione che il fatto generatore delle suddette prestazioni patrimoniali è simile al presupposto che, in passato, avevano avuto alcuni tributi. Neppure sarebbe sufficiente addurre mere ragioni di opportunità per giustificare, sul piano costituzionale, la cognizione, da parte dei giudici tributari, di controversie non tributarie riguardanti fattispecie in qualche misura simili a quelle propriamente tributarie. Al contrario, come già rilevato, il difetto della natura tributaria della controversia fa necessariamente venir meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario, con la conseguenza che l'attribuzione a tale giudice della cognizione della suddetta controversia si risolve inevitabilmente nella creazione, costituzionalmente vietata, di un "nuovo" giudice speciale".

3-bis, c. 1, lett. b), del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, nella parte in cui stabilisce che «Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni». Ciò discende dalla considerazione che una volta appurato che il COSAP non ha, secondo il diritto vivente, natura tributaria, la norma sopra citata nell'attribuire alla giurisdizione tributaria la cognizione di controversie relative a prestazioni patrimoniali non tributarie si risolve nella creazione di un giudice speciale vietato dal c.2 dell'art. 102. Dalla natura non tributaria discende che il credito non gode del privilegio speciale che l'art. 2752 c.c. assicura ai tributi locali.
La Corte Costituzionale con sentenza n. 130 del 5 maggio 2008 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, c. 1, primo periodo nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria. Si trattava, nel caso di specie, delle sanzioni previste dall'art. 3 del D.L. 12/2002 per l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture obbligatorie e, pertanto, estranee alla materia tributaria, essendo dirette a contrastare il lavoro irregolare. Infatti, la norma scrutinata si pone in contrasto con il divieto costituzionale di istituzione di giudici speciali laddove devolve alla giurisdizione tributaria le controversie relative all'irrogazione di sanzioni in materia estranea alla disciplina dei rapporti tributari in virtù di un mero criterio soggettivo associato all'appartenenza all'Amministrazione finanziaria dell'ufficio competente all'irrogazione delle dette sanzioni.

6. Decorrenza della modifica della giurisdizione

Per il principio della *perpetuatio jurisdictionis*, di cui all'art. 5 c.p.c., applicabile in base al richiamo di cui all'articolo 1, c. 2 del D. Lgs. 546/1992, la giurisdizione si determina secondo la legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda. Senza che abbiano rilevanza i mutamenti legislativi successivi alla proposizione della domanda[191] nei casi in cui il sopravvenuto mutamento dello stato di diritto privi il giudice della giurisdizione al momento della introduzione della domanda.
Con particolare riferimento alle modifiche apportate con l' art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 restano, incardinate avanti al giudice ordinario le controversie introdotte avanti a quest'ultimo fino alla data del 3 dicembre 2005 (data di entrata in vigore della L. n. 248/2005)[192], mentre le nuove disposizioni si applicano a tutti i ricorsi presentati a partire da tale data. Da tale disposizione deriva che:

- il principio in argomento trova applicazione anche per gli atti notificati anteriormente al 3 dicembre 2005, sempre che - prima di tale data – gli stessi non siano stati impugnati (anche con la proposizione di ricorso amministrativo) in base alla disciplina previgente e che - alla stessa data - non sia ancora decorso il termine stabilito per l'impugnazione;
- tutti i giudizi già incardinati dinanzi al giudice ordinario alla data del 2 dicembre 2005 proseguono presso quest'ultimo in quanto non vengono influenzati dalla novella in rassegna[193];
- tutti i giudizi già incardinati dinanzi al giudice tributario alla data del 2 dicembre 2005, ancorché la giurisdizione al momento della domanda fosse stata carente, proseguono presso quest'ultimo, in quanto la novella legislativa ne conferma al giurisdizione[194].

[191] Circ. Agenzia Entrate n.10/E del 2006.
[192] Cass. SS.UU. 2 febbraio 2006 n. 4898 in materia di canone depurazione; Cass. SS.UU. ord. 15 febbraio 2006 n. 3274.
[193] Cass. SS.UU ord. 15 frbbraio 2006 n. 3274.
[194] Cass. SS.UU. 26 febbraio 2004 n. 3877 per la quale "debbono essere trattenute avanti alle Commissioni tributarie le controversie instaurate avanti a tali organi prima della riforma del 2001 poiché il principio della perpetuatio iurisdictionis, contenuto nell'art. 5 del codice di procedura civile, consente di affermare l'irrilevanza, ai fini della determinazione della giurisdizione, dei mutamenti legislativi successivi alla proposizione della domanda nei soli casi in cui il sopravvenuto

L'art. 5 c.p.c. non trova applicazione in caso di sopravvenuta incostituzionalità della norma inerente la giurisdizione, come si è verificato nel caso delle sentenze della Corte costituzionale n. 64 del 14 marzo 2008 e n. 130 del 5 maggio 2008, in quanto la dichiarazione di illegittimità costituzionale non essendo una forma di abrogazione della legge ma una conseguenza della sua invalidità originaria, ha efficacia retroattiva, nel senso che investe anche situazioni processuali precedenti alla sentenza di abrogazione, salvo l'avvenuta formazione del giudicato e la presenza di preclusioni processuali già verificatesi[195], in conformità al principio enunciato dagli artt. 136 Cost. e 30 della L. 11 marzo 1953, n. 87. Di conseguenza le relative controversie se ancora pendenti al momento della dichiarazione di illegittimità costituzione devono essere riassunte dinanzi al giudice fornito di giurisdizione (c.d. *traslatio judicii*).
L'applicabilità della *translatio iudicii* comporta che - a seguito della declaratoria di difetto di giurisdizione pronunciata dalla Commissione tributaria presso cui pende il giudizio instaurato prima della pubblicazione della sentenza che dichiara l'illegittimità costituzionale - il processo possa essere riassunto innanzi al giudice fornito di giurisdizione del luogo in cui è stata commessa la violazione ovvero al diverso Tribunale indicato dal Giudice, entro il termine indicato dal Giudice a quo o, in mancanza, entro il termine di 6 mesi di cui al c.1 dell'art. 50 c.p.c., con conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda introduttiva del giudizio tributario. In applicazione dei criteri enunciati dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 77 del 2007, nel giudizio di riassunzione non possono essere formulate domande ulteriori rispetto a quelle sollevate nel giudizio originariamente instaurato innanzi al Giudice tributario[196]. In merito alla forma ed al contenuto dell'atto di riassunzione, si richiamano, in particolare, le disposizioni di cui all'art. 125 disp. att. c.p.c. e la relativa giurisprudenza di legittimità (cfr., tra le altre, Cass. n. 18170 del 9 settembre 2004; n. 6255 del 21 giugno 1999). La mancata riassunzione determina l'estinzione dell'intero processo, con il venir meno delle sentenze emesse nel corso di esso e la conseguente definitività dell'atto (cfr. Cass. n. 3040 dell'8 febbraio 2008, secondo cui "l'estinzione del

---

mutamento dello stato di diritto privi il giudice della giurisdizione al momento dell'introduzione della domanda, ma non, all'opposto, nei casi in cui esso comporti l'attribuzione della giurisdizione al giudice che ne era inizialmente privo e davanti a cui il processo è stato (in ipotesi) erroneamente instaurato". Corte Cass. SS.UU. 24 luglio 2007 n. 16289 in base alla quale "poiché le tasse automobilistiche hanno indiscutibilmente natura tributaria alla luce dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, come sostituito dall'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 (ed integrato dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248) ed il relativo contenzioso rientra nella giurisdizione del giudice tributario, restano attribuite al giudice tributario anche le controversie promosse dinanzi ad esso in data anteriore all'entrata in vigore della nuova disposizione, non potendo utilmente invocarsi in contrario il principio della *perpetuatio iurisdictionis*, il quale opera soltanto nel caso di sopravvenuta carenza di giurisdizione del giudice adito, e non anche quando quest'ultimo, originariamente privo di giurisdizione, acquisisca la competenza in pendenza del giudizio". Cass. civ. Sez. III Ord., 17 gennaio 2008, n. 857 per la quale "l'art. 5 cod. proc. civ., anche nel testo novellato dall'art. 2 della legge 26 novembre 1990, n. 353, che esclude la rilevanza dei mutamenti in corso di causa della legge - oltre che dello stato di fatto - in ordine alla determinazione della competenza, va interpretato in conformità alla sua "ratio", che è quella di favorire, non già di impedire, la perpetuatio iurisdictionis, sicchè, ove sia stato adito un giudice incompetente al momento della proposizione della domanda, non può l'incompetenza essere dichiarata se quel giudice sia diventato competente in forza di legge entrata in vigore nel corso del giudizio".

[195] Cass. SS.UU. 3 marzo 2007 n. 14993; Cass. sez. trib. 21 marzo 2006 n. 10761, Cass. sez. I 14 febbraio 2003 n. 6926, Cass. sez. I 10 maggio 2002 n. 13839.

[196] Cass. 19 marzo 2008 n. 7392, per la quale "secondo l'orientamento consolidato, la riassunzione del processo non comporta la costituzione di un nuovo rapporto processuale, bensì la prosecuzione di quello inizialmente instaurato, sicché sotto ogni aspetto, sia sostanziale che processuale, la posizione delle parti nel processo, a seguito della riassunzione, è e deve essere esattamente quella assunta nell'originario ricorso (cfr. Cass. n. 11628 del 2007)".

processo travolge la sentenza …, ma non l'atto amministrativo che – come noto - non è un atto processuale bensì l'oggetto dell'impugnazione"). Ciò posto, nel giudizio di riassunzione innanzi al Tribunale, pur essendo ammessa la possibilità di avvalersi della prova testimoniale – non ammessa nel processo tributario -, i fatti oggetto della prova sono pur sempre e solo quelli già ritualmente introdotti nel giudizio tributario, considerato che, come già ricordato, non si tratta di un nuovo giudizio, ma della prosecuzione di quello già instaurato, senza possibilità di modifica della domanda e dei fatti posti a fondamento della stessa. Più specificamente, la mancata allegazione in sede amministrativa o processual-tributaria di dichiarazioni rese da terzi si ritiene che escluda la possibilità di utilizzare validamente la prova per testi nell'ambito del giudizio di riassunzione[197].

7. Controversie rientranti nella giurisdizione del giudice tributario

Di seguito si elencano le entrate tributarie e patrimoniali comunali, provinciali e regionali oggetto della giurisdizione delle Commissioni tributarie. Tale elencazione non è tassativa in quanto per effetto dell'ampliamento della giurisdizione da parte della normativa sopra citata viene superata la precedente elencazione *ratione meteriae*, pertanto ogni tributo anche di nuova istituzione rientrerà automaticamente nella giurisdizione tributaria[198].

7.1. I tributi di ogni genere e specie.

Con il termine "tributo" ci si riferisce al prelievo coattivo imposto in virtù di un potere autoritativo dell'Ente, rispetto ad un obbligo imposto dalla costituzione, che deve essere riconosciuto a tutte quelle prestazioni che non trovino giustificazione o in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico, o in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione stessa ed il beneficio che il singolo riceve[199]. Rientrano nella categoria dei "tributi di ogni genere e specie", a titolo esemplificativo:

I) Tributi Erariali

- Imposte sui redditi (IRPEF e IRPEG);
- Imposta sul valore aggiunto (I.V.A.);
- Imposta di registro (D.P.R. 26.04.1986, n. 131);
- INVIM (soppressa con L. 28.12.2001, n. 448) ordinaria, decennale e straordinaria;
- imposte ipotecarie e catastali (D.Lgs. 31.10.1990, n. 347);
- imposta sulle successioni (soppressa con L. 18.10.2001, n. 383) e donazioni;
- imposta erariale di trascrizione dei veicoli al P.R.A. di cui alla L. 23.12.1977, n. 952;
- imposta sulle assicurazioni;
- imposta straordinaria immobiliare – ISI –(D.L. 11.07.1992, conv. con modif. con L. 8.8.1992, n. 359);
- imposta straordinaria sui depositi bancari (D.L. 11.07.1992, n. 333, conv. con modif. con L. 8.8.1992, n. 359);
- imposta straordinaria sui beni di lusso (D.L. 19.9.1992, n. 384, conv. con modif. con L. 14.11.1992, n. 438);
- imposta sul patrimonio netto delle imprese (D.L. 30.9.1992, n. 394, conv. con modif. con L. 26.11.1992, n. 461) abolita con D.Lgs 446/1997;
- imposta di bollo (D.P.R. 26.10.1972, n. 642);
- tasse automobilistiche (L. 27.12.1997, n. 449);

---

[197] Si veda la Circ. n. 56/E del 24 settembre 2008 Agenzia delle Entrate – Dir. normativa e contenzioso Sanzioni amministrative per l'utilizzo di lavoratori irregolari – Modifiche normative e giurisprudenza della Corte costituzionale nella quale l'Agenzia delle entrate evidenzia che, nell'ipotesi di riassunzione effettuata a cura di controparte, gli Uffici devono primariamente verificare il rispetto del termine indicato dal Giudice a quo ovvero, in mancanza, del termine di sei mesi previsto dall'articolo 50 del codice di procedura civile.

[198] Circ. Agenzia Entrate n.10/E del 2006.

[199] Cass. SS.UU. 9 gennaio 2007 n. 123.

- imposte sugli spettacoli di cui al D.P.R. 26.10.1972, n. 640 (come modificata dal D.Lgs. 26.2.1999, n. 60);
- tassa sulle concessioni governative (D.P.R. 26.10.1972, n. 641);
- tributi doganali (D.P.R. 23.1.1973);
- imposte di fabbricazione e di consumo (accise) di cui al D.Lgs. 26.10.1995, n. 504;
- diritti camerali riscossi dalle Camere di Commercio di cui alla L. 29.12.1993, n. 580;
- tassa sui concorsi ed operazioni a premio (cd. tassa di lotteria) di cui al R.D.L. 19.10.1938, n. 1933, conv. con L.. 5.6.1939, n. 973 e ss.mm.;
- tassa sui contratti di borsa di cui al R.D. 30.12.1923, n. 3278 e ss.mm.;
- contributo al S.S.N. (cd. 'tassa sulla salute') di cui all'art. 31, L. 28.2.1986, n. 41 (soppresso dall'1.1.1998);
- tributi consortili, cioè i contributi dovuti agli enti consortili di bonifica o di sviluppo industriale;
- il canone di abbonamento radiotelevisivo (canone RAI) di cui alla L. 14.4.1995,n. 103, la cui natura tributaria di tassa è stata affermata dalla Corte Costituzionale con sentenza 12.5.1988, n. 535 (conf., CTC sez. XVI, dec. 19.11.1983 n .3899; Cons. di Stato sez. VI sent. 2.4.1998, n. 426).

II) Tributi Comunali

- ICI. l'imposta comunale sugli immobili (disciplinata dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504);
- ICPDPA, imposta comunale sulla pubblicità ed i diritti sulle pubbliche affissioni (artt. 1 ss., D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507);
- CIMP, canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (art. 62, D.Lgs. 446/1997);
- TOSAP, tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle provincie (artt. 38 ss., D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507);
- TARSU, tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (artt. 58 ss., D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507);
- TIA, Tariffa di igiene urbana (art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997 - cosiddetto decreto Ronchi).

III Tributi Provinciali:

- TEFA, tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente (artt. 19 ss., D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504);
- TOSAPP, tassa per l'occupazione delle aree pubbliche delle province (D.Lgs. 15 novembre 1993, n.507);
- IPT, l'imposta provinciale di trascrizione;
- la tassa speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi;
- l'addizionale provinciale all'IRPEF (istituita dall'art. 12 della L. 13 maggio 1999, n.133);

IV Tributi Regionali:

- TUNIV, tassa per il diritto allo studio universitario (art. 3, c. da 19 a 23, L. 549/1995);
- TAUR, le tasse automobilistiche[200] regionali, di cui all'art. 23, D.Lgs. 30 dicembre1992, n. 504;
- addizionale regionale sul consumo di gas metano;
- IRBA, tassa regionale sulla benzina per autotrazione;
- IRESA, imposta regionale sulle emissioni sonore di aeromobili;
- TSDD, tributo speciale regionale per il deposito in discarica di rifiuti solidi;
- TCR, tasse sulle concessioni regionali.

7.1.a. Canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (art. 62, D.Lgs. 446/1997)[201].

[200] Cass. SS.UU. 15 maggio 2007 n. 11082 per la quale "le Commissioni tributarie sono competenti per tutte le controversie in materia di imposte e tasse e la loro giurisdizione è esclusiva e di carattere generale. Pertanto, le liti che dovessero sorgere in relazione alle tasse automobilistiche rientrano nel campo di decisione del giudice tributario e non già del tribunale ordinario. La questione è sorta dalla impugnazione da parte di un cittadino della sentenza emessa da un giudice di pace che dichiarava la propria incompetenza giurisdizionale a favore di quella del giudice tributario. In particolare, la controversia aveva a oggetto l'avviso di mora con cui il concessionario aveva richiesto al contribuente il pagamento della tassa automobilistica per una determinata annualità". Conforme Cass.SS.UU. 11 novembre 2007 n. 23832; Cass. 31 marzo 2008 n. 8283.

I comuni possono, ai sensi del c. 1 dell'art. 62 del D.Lgs. n. 446/1997, escludere l'applicazione, nel proprio territorio, dell'imposta comunale sulla pubblicità di cui al capo I del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, sottoponendo le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente ad un regime autorizzatorio e assoggettandole al pagamento di un canone in base a tariffa .

Gli elementi di analogia tra il canone e l'imposta comunale sulla pubblicità attengono:

1. all'oggetto dei suddetti due prelievi. Il presupposto dell'imposta è costituito dalla «diffusione di messaggi pubblicitari» (cioè di messaggi diffusi nell'esercizio di un'attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero di messaggi finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato), effettuata «attraverso forme di comunicazione visive od acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni», in luoghi pubblici ovvero aperti o esposti al pubblico (art. 5 del d.lgs. n. 507 del 1993). Analogamente, il canone è dovuto per «l'installazione di mezzi pubblicitari» (rubrica dell'art. 62 del d.lgs. n. 446 del 1997) o, piú precisamente, per l'effettuazione di «iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente» (testo del medesimo art. 62). Al pari di ciò che avviene per l'imposta sulla pubblicità, l'obbligo di pagare il CIMP nasce, dunque, direttamente in forza della legge, per il solo fatto dell'installazione dei mezzi pubblicitari, con l'unica differenza che tale installazione, per essere considerata legittima, deve essere preceduta, per l'imposta sulla pubblicità, da un'apposita dichiarazione del contribuente e, per il CIMP, dall'autorizzazione del Comune;
2. il regolamento al fine di applicare sia l'imposta che il canone per la pubblicità, ha sostanzialmente lo stesso contenuto per ambedue i prelievi, quanto agli elementi strutturali e procedimentali che li caratterizzano. Appare particolarmente significativo, al riguardo, che la tariffa del CIMP sia parametrata a quella dell'imposta, nel senso che la prima non può superare di piú di un quarto la seconda. Ne deriva che l'importo del canone, analogamente a quello dell'imposta, non è determinato in funzione del criterio della copertura del costo di un eventuale servizio prestato dal Comune a favore di chi installi il mezzo pubblicitario. Ciò conferma l'impossibilità di configurare un rapporto di corrispettività contrattuale.
3. per la pubblicità assoggettata a canone, si applica un sistema di controllo, accertamento e sanzioni amministrative degli abusi sostanzialmente corrispondente a quello previsto per la pubblicità assoggettata ad imposta. In relazione a quest'ultima, il D.lgs. n. 507 del 1993, prevede: a) l'applicazione dell'imposta anche nel caso di pubblicità effettuata in difetto od in difformità dalla dichiarazione che il soggetto passivo è tenuto a presentare preventivamente (art. 8); b) l'obbligo di vigilanza del Comune sulla corretta osservanza delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di pubblicità, alla violazione delle quali conseguono, a seconda dei casi, sanzioni amministrative non tributarie e tributarie, con rimozione degli impianti pubblicitari abusivi, loro sequestro (a séguito di ordinanza sindacale) a garanzia del pagamento dell'ammontare dell'imposta e degli accessori di questa nonché delle spese di rimozione e di custodia, anche con immediata copertura della pubblicità abusiva (art. 24, commi 1, 2, 3 e 4); c) l'adozione, da parte del Comune, di un «piano specifico di repressione dell'abusivismo, di recupero e riqualificazione con interventi di

---

[201] Corte Cost. Ord. 17 luglio 2009, n. 218 in base alla quale è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 nella parte in cui devolve alla giurisdizione tributaria le liti relative al canone per l'installazione di mezzi pubblicitari, in quanto a) la disciplina dell'imposta comunale sulla pubblicità e quella del CIMP hanno «forti tratti di continuità», con riferimento sia agli elementi strutturali del prelievo, sia ai poteri ed obblighi attinenti al controllo, all'accertamento ed alle sanzioni, sia all'insussistenza di un rapporto sinallagmatico tra il soggetto tenuto al pagamento ed il Comune; b) entrambi i suddetti prelievi presentano tutte le caratteristiche richieste dalla giurisprudenza costituzionale per essere qualificati come "tributi". Conforme Corte Cost. sent. 8 maggio 2009 n. 141.

arredo urbano», eventualmente prevedendo procedure agevolative dirette a «favorire l'emersione volontaria dell'abusivismo», e ciò all'evidente fine di ridurre l'impatto della pubblicità sull'arredo urbano e sull'ambiente (art. 24, comma 5-*bis*). Analogamente, l'art. 62 del d.lgs. n. 446 del 1997 – proprio nel dichiarato intento di consentire al Comune il controllo preventivo, mediante un adeguato sistema di autorizzazioni, dell'impatto della pubblicità sull'arredo urbano e sull'ambiente – stabilisce che il regolamento istitutivo del CIMP debba prevedere: a) «l'equiparazione, ai soli fini del pagamento del canone, dei mezzi pubblicitari installati senza la preventiva autorizzazione a quelli autorizzati» (prima parte della lettera *e* del comma 2); b) per l'installazione dei mezzi pubblicitari non autorizzati, «sanzioni amministrative pecuniarie di importo non inferiore all'importo della relativa tariffa, né superiore al doppio della stessa tariffa» (seconda parte della medesima lettera *e* del comma 2); c) «la rimozione dei mezzi pubblicitari privi della prescritta autorizzazione, o installati in difformità della stessa, o per i quali non sia stato effettuato il pagamento del canone», nonché la «immediata copertura della pubblicità con essi effettuata» (comma 4).

In conclusione, i sottolineati forti tratti di continuità tra la disciplina del CIMP e quella dell'imposta sulla pubblicità evidenziano che il canone costituisce, seppure con diverso *nomen iuris,* un prelievo della stessa natura dell'imposta e presenta, perciò, tutte le caratteristiche del tributo. A tale conclusione non può opporsi che, nel caso di mezzo pubblicitario installato su beni pubblici, il CIMP ha natura di corrispettivo contrattuale, come risulterebbe dimostrato sia dall'analogia di detto prelievo con il COSAP, già ritenuto di natura non tributaria. Infatti, in primo luogo, va osservato, in proposito, che il CIMP, contrariamente al COSAP ed alla TOSAP, è connesso a un regime non concessorio – tale, cioè, da attribuire al concessionario diritti di cui altrimenti non sarebbe titolare – ma autorizzatorio, in senso proprio, delle iniziative pubblicitarie incidenti sull'arredo urbano o sull'ambiente (comma 1 dell'art. 62 del d.lgs. n. 446 del 1997). La previsione di un siffatto regime comporta che l'autore delle suddette iniziative è già titolare del diritto a esercitarle e che la previa autorizzazione, avendo la funzione di realizzare un controllo preventivo, non costituisce una controprestazione del Comune rispetto al pagamento del canone.

In secondo luogo, per quanto attiene al COSAP, il soggetto che occupa il bene pubblico è tenuto a prestare un corrispettivo (se titolare di concessione-contratto) o una indennità (se privo di tale concessione) per remunerare l'uso di un bene del demanio o del patrimonio indisponibile del Comune. Per quanto attiene al CIMP, invece, al pagamento del canone non corrisponde alcuna controprestazione da parte del Comune, perché né il consenso all'incidenza della pubblicità sull'arredo urbano o sull'ambiente, né il rilascio di autorizzazioni alle iniziative pubblicitarie possono qualificarsi come corrispettivi contrattuali a carico del Comune.

In terzo luogo, deve ritenersi non rilevante, ai fini della qualificazione del CIMP, il fatto che la legge, nell'ipotesi di occupazione di beni pubblici a fini pubblicitari, da un lato, non escluda che la TOSAP o il COSAP si cumulino con l'imposta sulla pubblicità (comma 7 dell'art. 9 del d.lgs. n. 507 del 1993; comma modificato dal comma 55 dell'art. 145 della legge 23 dicembre 2000, n. 388) e, dall'altro, disponga che la tariffa del CIMP sia «comprensiva» della TOSAP o del COSAP (comma 2, lettera *d*, dell'art. 62 del d.lgs. n. 446 del 1997; lettera modificata dal comma 5, lettera *b*, dell'art. 10 della legge 28 dicembre 2001, n. 448). Infatti, tale diversità di disciplina non incide sulla sopra rilevata analogia tra il presupposto del CIMP e quello dell'imposta sulla pubblicità, in quanto la "comprensione" in un prelievo di natura tributaria, quale il CIMP, di un prelievo di natura privatistica come il COSAP non muta la natura del tributo "comprendente" – che è l'unico prelievo applicabile in tale fattispecie – e comunque non fa venir meno la distinzione concettuale tra il fatto dell'installazione di mezzi pubblicitari ed il fatto dell'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

7.1.b Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani[202] (artt. 58 ss., D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507).

Il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, efficace a decorrere dal 1° gennaio 1994, – in attuazione del comma 4 dell'art. 4 della legge di delegazione 23 ottobre 1992, n. 421 – ha stabilito, all'art. 58, che, in relazione all'istituzione ed all'attivazione del servizio relativo allo «smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, svolto in regime di privativa» nelle zone del territorio comunale, i Comuni «debbono istituire una tassa annuale» (usualmente denominata "TARSU"), da applicarsi «in base a tariffa», secondo appositi regolamenti comunali, a copertura (dal cinquanta al cento per cento ovvero, per gli enti locali per i quali sussistono i presupposti dello stato di dissesto, dal settanta al cento per cento) del costo del servizio stesso, nel rispetto delle prescrizioni e dei criteri specificati negli artt. da 59 a 81 del medesimo decreto legislativo.

Diversamente dal precedente regime, il prelievo non riguarda lo smaltimento dei rifiuti "esterni" ed il richiamo ai rifiuti solidi urbani «equiparati» (ai sensi dell'art. 60 del decreto legislativo) a quelli «interni» – richiamo originariamente contenuto nel comma 1 del citato art. 58 del d.lgs. n. 507 del 1993 – è stato soppresso dalla lettera *a*) del comma 3 dell'art. 39 della legge 22 febbraio 1994, n. 146 (articolo che ha abrogato anche l'art. 60 del suddetto decreto legislativo). Solo con l'introduzione del comma 3-*bis* dell'art. 61 del d.lgs. n. 507 del 1993, ad opera dall'art. 3, comma 68, lettera *b*), della legge 28 dicembre 1995, n. 549, hanno acquistato rilevanza anche per la TARSU i rifiuti "esterni", perché tale disposizione stabilisce che dal costo complessivo dei servizi di nettezza urbana gestiti in regime di privativa comunale va dedotta una quota «a titolo di costo dello spazzamento dei rifiuti solidi urbani di cui all'art. 2, terzo comma, numero 3), del d.P.R. 10 settembre 1982, n. 915» (cioè «i rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche o sulle strade ed aree private, comunque soggette ad uso pubblico o sulle spiagge marittime, lacuali e sulle rive dei fiumi»). L'art. 31, comma 23, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, ha ampliato, dal punto di vista quantitativo, l'incidenza del suddetto costo di spazzamento dei rifiuti "esterni".

Quanto ai soggetti passivi, la tassa è dovuta (in solido tra i componenti del nucleo familiare o tra gli utilizzatori in comune degli immobili) da coloro che occupano o detengono locali od aree scoperte a qualsiasi uso adibiti – ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde – esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa, ivi comprese le abitazioni coloniche e gli altri fabbricati con area scoperta di pertinenza anche se nella zona in cui è attivata la raccolta dei rifiuti è situata solo la strada di accesso (artt. 62 e 63). I soggetti passivi hanno «l'obbligo di denuncia» dell'occupazione o detenzione dei locali ed aree tassabili siti nel territorio del Comune (art. 70, specie commi 1 e 6). In connessione con l'obbligo di presentare tale dichiarazione di scienza, è attribuito al Comune il potere di «emettere» (nel senso di "notificare", come chiarito dal comma 1 dell'art. 72) motivati avvisi di accertamento d'ufficio (in caso di omessa denuncia) o in rettifica (in caso di denuncia infedele o incompleta), entro specifici termini di decadenza (artt. 71, 73). È prevista l'esclusione o l'esonero dal tributo in determinati casi in cui gli immobili si trovino in condizione di non potere produrre rifiuti, mentre è, di regola, irrilevante la circostanza che il soggetto passivo abbia, in concreto, autonomamente provveduto allo smaltimento (art. 62, commi 2, 3 e 5). Il prelievo, dunque, è posto in relazione, da un lato, alla attitudine media ordinaria alla produzione quantitativa e qualitativa dei rifiuti per unità di superficie e per tipo di uso degli immobili e, dall'altro, alla potenziale fruibilità del servizio di smaltimento dei rifiuti da parte dei soggetti passivi. È coerente con tale impostazione pubblicistica l'obbligo, imposto agli occupanti o detentori «degli insediamenti comunque situati fuori dall'area di raccolta», di utilizzare il servizio pubblico di nettezza urbana, conferendo i rifiuti urbani, «interni ed equiparati», nei «contenitori viciniori» (art. 59, comma 3). È compatibile con la medesima impostazione, anche la previsione di riduzioni della tassa per le zone

[202] Cass. SS.UU. 20 marzo 2003 n. 6954 che fa discendere la giurisdizione del giudice tributario in materia di TARSU dall'art.12 c. 2 L. 28 dicembre 2001, n. 448.

in cui la raccolta non viene effettuata e per i casi di non svolgimento, svolgimento per periodi stagionali, nonché per i casi in cui l'utente dimostri di aver provveduto autonomamente allo smaltimento in periodi di protratto mancato svolgimento del servizio, ove l'autorità sanitaria competente abbia riconosciuto una situazione di danno o di pericolo di danno alle persone o all'ambiente secondo le norme e prescrizioni sanitarie nazionali (art. 59, commi 2, 4, 5, 6, secondo periodo). La natura pubblicistica e non privatistica del prelievo è ulteriormente evidenziata sia dalla regola secondo cui «L'interruzione temporanea del servizio di raccolta per motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi non comporta esonero o riduzione del tributo» (art. 59, comma 6, primo periodo); sia dal sopra citato comma 3-*bis* dell'art. 61 e successive modificazioni, che ha reso rilevante anche il costo dello spazzamento dei rifiuti esterni. Il d.lgs. n. 507 del 1993 prevede anche una «tassa giornaliera di smaltimento» dei rifiuti producibili mediante l'uso (autorizzato o no), per periodi inferiori a 183 giorni per anno solare, di locali od aree pubbliche, di uso pubblico, o aree gravate da servitù di pubblico passaggio (art. 77). Per la riscossione, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del d.P.R. n. 602 del 1973, e del d.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43 (art. 72). Ai sensi dell'art. 52, comma 5, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il Comune ha facoltà di disciplinare con proprio regolamento l'affidamento a terzi delle fasi di liquidazione, accertamento e riscossione della tassa. Sanzioni specifiche sono previste dall'art. 76 (e successive modificazioni) per l'omessa o infedele denuncia e per la mancata presentazione o trasmissione di atti, documenti o dati richiesti dal Comune; sono comunque applicabili le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria stabilite dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

7.1.c Tariffa di igiene urbana (TIA) [203] -[204].

[203] Cass. Sez. I civ 5 marzo 2009, n. 5298 per la quale "ricadono nel sistema tributario forme di partecipazione alle spese pubbliche che non sono riconducibili alla fiscalità generale e non sono perciò ragguagliate ad una qualche specifica capacità patrimoniale del soggetto. Rientrano cioè nel sistema fiscale anche quelle entrate pubbliche che si possono con termine moderno denominare tasse di scopo, che, cioè, mirano a fronteggiare una spesa di interesse generale ripartendone l'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio o che comunque determinano l'esigenza per la mano pubblica di provvedere. Esempi in proposito sono costituiti dai contributi consortili, dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (ora tariffa igiene ambientale), dal canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue (che risponde al principio chi inquina paga)". "Si tratta di un complesso di proventi non sempre esattamente inquadratali o definibili, i cui confini sono stati tracciati da queste Sezioni Unite (ordinanze cass nn. 123/07, 8956/07) attraverso l'affermazione secondo cui deve essere riconosciuta natura tributaria a tutte quelle prestazioni che non trovino giustificazione o in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico o in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione stessa e il beneficio che il singolo riceve". (Cass. sez. un 3158/08). Alla luce di questi principi generali è stato ritenuto, in riferimento alla T.I.A, che, anche se è vero che il D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49, (successivamente sostituito dal D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238) ha previsto la soppressione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti urbani interni (originariamente prevista dal R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, art. 268 e segg., poi modificata dal D.P.R. 10 settembre 1982, n. 915, art. 21, e compiutamente riordinata dal Capo 3 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507), prevedendo che in suo luogo si applichi la Tariffa per l'igiene ambientale, tuttavia tale tariffa non risulta presentare caratteri sostanziali di diversità rispetto alla tassa (Cass. 17526/07). Prescindendo, infatti, dalla considerazione che il termine tariffa non ha all'interno del sistema tributario un significato univoco, questa Corte ha osservato anzitutto che la applicazione della T.I.A non trova fondamento in alcun intervento o atto volontario del privato. Essa, infatti, ai sensi del D.Lgs n. 22 del 1997, art. 49, riveste carattere obbligatorio in quanto

deve "essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale". Il fatto che siano assoggettati alla tariffa tutti i locali "esistenti nelle zone del territorio comunale" costituisce addirittura un'accentuazione del carattere pubblicistico dell'entrata (Cass. n. 17526/07), estendendone la base di applicazione rispetto a quanto in precedenza previsto dal R.D. n. 1175 del 1931, art. 270 (e poi del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62) che prevedeva che "la tassa era dovuta soltanto da chi occupasse oppure conducesse locali a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui i servizi erano istituiti a norma delle disposizioni di legge vigenti in materia". (Cass. 17526/07). Presupposto del debito, è dunque "l'occupare o condurre immobili" a prescindere dal conferimento dei rifiuti al servizio pubblico, sia pure monopolistico, dal momento che la tassa è dovuta anche da chi occupa immobili in zone dell'area comunale non servite, in ipotesi, dal servizio di raccolta dei rifiuti. Il conferimento dei rifiuti (e la loro quantità) concorre quindi solo a determinare la partecipazione alla "quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio" (Cass. 17526/07). È stato ulteriormente osservato che "anche il riferimento ai rifiuti conferiti si rivela - almeno quando si discorra di utenze familiari - piuttosto labile: il D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158 ("Regolamento recante norme per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani") ha infatti consentito alle Amministrazioni comunali di applicare un sistema presuntivo, prendendo a riferimento la produzione media comunale procapite, desumibile da tabelle che saranno predisposte annualmente sulla base dei dati elaborati dalla Sezione nazionale del Catasto dei rifiuti". (Cass. 17526/07). La non corrispondenza tra il conferimento effettivo dei rifiuti da parte dei cittadini e la somma da questi corrisposta si evince ulteriormente dal fatto che la tariffa comprende anche spese che riguardano la collettività nel suo insieme, dal momento che essa copre anche i costi per i servizi relativi ai rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico (Cass. 17526/07). La natura tributaria della tariffa non è messa poi in discussione dalla eventuale natura eventualmente privatistica del soggetto che gestisce la stessa. Questa Corte ha infatti più volte affermato che le varie forme di attribuzione a soggetti privati di servizi (ed entrate) pubbliche non fanno venir meno i cardini della struttura pubblicistica dei servizi (e delle entrate) stesse. La natura tributaria in questione non può neppure essere contestata in base alla considerazione che la parte terza della tabella A allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 49, in materia di IVA, preveda (n. 127 sexiesdecies) che le prestazioni di raccolta, trasporto recupero e smaltimento dei rifiuti sia urbani che speciali siano soggette al pagamento dell'IVA 10%. È sufficiente a tale proposito osservare che detta previsione normativa è stata introdotta dal D.L. n. 557 del 1993, art. 4, comma 1, convertito con L. n. 133 del 1994, quando era ancora in vigore la TARSU, la cui natura tributaria è sempre stata indiscussa. Il che dimostra che l'applicazione dell'Iva all'importo corrisposto per smaltimento dei rifiuti prescinde dalla sua natura tributaria o meno. Deve dunque concludersi (in accoglimento della corrispondente censura avanzata dalla società ricorrente) che l'entrata in questione ha natura sicuramente tributaria, non costituendo, in senso tecnico, il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta; e rappresentando invece una forma di finanziamento di servizio pubblico attraverso la imposizione dei relativi costi sull'area sociale che da tali costi ricava, nel suo insieme, un beneficio. Cass. SS.UU. 8 marzo 2006 n. 4895 ha affermato la giurisdizione tributaria relativamente alle controversie "in materia di TIA - con riferimento alla TIA, alla stregua della disciplina sopravvenuta con l'art. 3-bis, comma 1, lett. b), della Legge n. 248/2005 di conversione del D.L. n. 203/2005"-. Contra Cass. SS.UU. ord. 15 febbraio 2006 n. 3274 che ha dichiarato la giurisdizione del Giudice ordinario per le controversie aventi ad oggetto la tariffa per la raccolta dei rifiuti urbani (TARSU). Con decreto del 12 febbraio 2008 il presidente di sezione della CTP di Pistoia ha dichiarato inammissibile il ricorso proposto contro la fattura emessa per la TIA. Si veda anche Sent.

L'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997 (cosiddetto decreto Ronchi) successivamente modificato dall'art. 1, c. 28, della L. 9 dicembre 1998, n. 426, e dall'art. 33 della L. 23 dicembre 1999, n. 488, in applicazione della Direttiva n. 91/156/CEE, ha abolito la previgente TARSU, introducendo una "tariffa", tesa ad assicurare la copertura totale dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti diqualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico, nelle zone del territorio comunale. Tale tariffa – usualmente denominata tariffa di igiene ambientale (TIA) – «è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti, e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio». Con regolamento del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio, viene elaborato il metodo normalizzato per definire le componenti dei costi e determinare la tariffa di riferimento. Il metodo normalizzato è stato approvato con il regolamento di cui al D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158. È tenuto al pagamento della tariffa «chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale» (comma 3). La tariffa è ridotta nei casi in cui il produttore di rifiuti assimilati dimostri (mediante attestazione rilasciata da chi effettui il recupero) di aver avviato detti rifiuti al recupero (comma 14). La tariffa è applicata e riscossa dal soggetto che gestisce il servizio (commi 9 e 13). Diversamente dalla normativa sulla TARSU, l'art. 49 del "decreto Ronchi", pertanto: a) evita di qualificare espressamente il prelievo come "tributo" o "tassa", pur mantenendo il riferimento testuale alla «tariffa»; b) stabilisce che la TIA deve sempre coprire l'intero costo del servizio di gestione dei rifiuti; c) dispone che detta tariffa è dovuta anche per la gestione dei rifiuti "esterni"; d) non reca, con riguardo alla TIA, specifiche disposizioni in tema di accertamento, liquidazione e sanzioni. Analogamente alla TARSU, anche per la TIA la riscossione volontaria e coattiva della tariffa può essere effettuata tramite ruolo, secondo le disposizioni del d.P.R. n. 602 del 1973 e del D.P.R. n. 43 del 1988 (c.15 del medesimo art. 49).

La completa soppressione della TARSU e la sua sostituzione con la TIA, inizialmente fissata a decorrere dal 1° gennaio 1999, è stata via via differita dal legislatore, secondo uno scadenzario differenziato, in ragione sia del grado di copertura dei costi dei servizi raggiunto dai diversi Comuni sia della popolazione dei Comuni stessi (c. 184 dell'art. 1 della L. 27 dicembre 2006, n. 296, quale modificato dall'art. 5, commi da 1 a 2-*quinquies* del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 208, recante «Misure straordinarie in materia di risorse idriche e di protezione dell'ambiente», convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 27 febbraio 2009, n. 13).

Non è individuabile, allo stato, un'univoca giurisprudenza di legittimità sulla natura di tale tariffa, anche se pare maggiormente attestato l'orientamento che le riconosce natura tributaria.

---

n. 259 del 30 dicembre 2008 (ud. del 21 novembre 2008) della Comm. trib. prov. di Pisa, Sez. IV per la quale la T.I.A. rappresenta una "tariffa" (e non una "tassa") che deve essere pagata da chi produce rifiuti a fronte del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

[204] Corte Cost. 24 luglio 2009 n.238 che ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (– come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 2 dicembre 2005, n. 248 –, sollevate, dalla Corte di Cassazione con ordinanza del 15 giugno 2009 n. 13894, in riferimento agli artt. 25, c.1, e 102, c.2 della Costituzione, nonché alla VI disposizione transitoria della Costituzione. Per i giudici costituzionali le caratteristiche della TIA rendono evidente che tale prelievo presenta tutte le caratteristiche del tributo e pertanto non è inquadrabile tra le entrate non tributarie, ma costituisce una mera variante della TARSU.

.

Infatti, ad una pronuncia della Corte di cassazione civile che ha qualificato come non tributaria tale prestazione pecuniaria (sezioni unite, ordinanza n. 3274 del 2006), hanno fatto séguito altre decisioni della stessa Corte che, con varie motivazioni e differenze linguistiche, hanno invece ricondotto detta prestazione nel novero dei tributi (sezioni unite: ordinanza n. 3171 del 2008, sentenze n. 13902 del 2007 e n. 4895 del 8 marzo 2006; sezioni semplici: sentenze n. 5298 e n. 5297 del 2009, n. 17526 del 2007). Al fine di determinare la natura (tributaria o extratributaria) della TIA, oggetto di contrastanti opinioni anche nella dottrina, è perciò necessario procedere ad un autonomo ed analitico esame delle caratteristiche di tale prelievo. Al riguardo, non rilevano né la formale denominazione di «tariffa», né la sua alternatività rispetto alla TARSU, né la possibilità di riscuoterla mediante ruolo. Dalla comparazione tra la TARSU e la TIA emergono le forti analogie dei due prelievi. Entrambi mostrano un'identica impronta autoritativa e somiglianze di contenuto con riguardo alla determinazione normativa, e non contrattuale, della fonte del prelievo. Con riferimento a quest'ultimo aspetto per entrambi i prelievi: a) i servizi concernenti lo smaltimento dei rifiuti devono essere obbligatoriamente istituiti dai Comuni, che li gestiscono, in regime, appunto, di privativa, sulla base di una disciplina regolamentare da essi stessi unilateralmente fissata; b) i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi (salve tassative ipotesi di esclusione o di agevolazione) non possono sottrarsi a tale obbligo adducendo di non volersi avvalere dei suddetti servizi; c) la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti nel rapporto tra gestore ed utente del servizio. La rilevata comune struttura autoritativa dei prelievi non viene meno per il fatto che, riguardo alla TARSU, il d.lgs. n. 507 del 1993 individua quale soggetto attivo del tributo il Comune e disciplina specificamente la fase di accertamento e di liquidazione della tassa, prevedendo sanzioni e interessi (artt. 71, 73 e 76); mentre, riguardo alla TIA, l'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, da un lato identifica nel gestore del servizio il soggetto che la applica e riscuote (commi 9 e 13) e, dall'altro, non reca alcuna disciplina specifica in tema di accertamento, di liquidazione della prestazione dovuta, di contenzioso e di sanzioni e interessi per omesso o ritardato pagamento. Non può negarsi, infatti, che, sia per la TARSU che per la TIA, il soggetto attivo del prelievo è il Comune; e ciò anche nel caso in cui il regolamento comunale affidi a terzi l'accertamento e la riscossione dei due prelievi e la relativa legittimazione a stare in giudizio. Analogamente, nulla osta a che, per le sanzioni ed interessi relativi all'omesso o ritardato pagamento della TIA, possano applicarsi le norme generali in tema di sanzioni amministrative tributarie. Cosí come, con riguardo al contenzioso, è evidente che ad entrambi i prelievi si applica il comma 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che attribuisce, appunto, alla giurisdizione tributaria la cognizione delle controversie relative, in generale, alla debenza dei tributi e, specificamente del «canone […] per lo smaltimento dei rifiuti urbani». Non contraddice tale conclusione il fatto che fonti secondarie prevedano, per il pagamento della TIA, l'emissione di semplici «bollette che tengono luogo delle fatture […] sempreché contengano tutti gli elementi di cui all'art. 21» del d.P.R. n. 633 del 1972 (art. 1, comma 1, del citato decreto ministeriale n. 370 del 2000), e cioè l'emissione di atti formalmente diversi da quelli espressamente indicati dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 come impugnabili davanti alle Commissioni tributarie. In tale caso, infatti, è possibile, in via interpretativa (come, del resto, ha già affermato la Corte di cassazione con la sentenza n. 17526 del 2007, con specifico riferimento alla TIA) , un'applicazione estensiva dell'elenco di cui al citato art. 19, al fine di considerare impugnabili anche atti che, pur con un diverso *nomen iuris*, abbiano la stessa funzione di accertamento e di liquidazione di tributi svolta dagli atti compresi in detto elenco; con l'ovvio corollario che le suddette «bollette», avendo natura tributaria, debbono possedere i requisiti richiesti dalla legge per gli atti impositivi. In terzo luogo, sono analoghi i criteri di commisurazione dei due prelievi. La TARSU – quantomeno per i Comuni con popolazione non inferiore a 35.000 abitanti – è commisurata «in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani […] producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati, e al costo dello smaltimento» (art. 65, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993). La TIA, in forza dell'art. 49, comma 4, del d.lgs. n. 22 del 1997, è

suddivisa in una parte fissa (concernente le componenti essenziali del costo del servizio – ivi compreso quello dello spazzamento delle strade –, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti) ed una parte variabile (rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione). I criteri di determinazione di tali due parti della TIA sono contenuti nel citato d.P.R. n. 158 del 1999, che prevede indici costruiti, tra l'altro, sulla quantità totale dei rifiuti prodotti nel Comune, sulla superficie delle utenze, sul numero dei componenti il nucleo familiare delle utenze domestiche, su coefficienti di potenziale produzione di rifiuti secondo le varie attività esercitate nell'ambito delle utenze non domestiche. Risulta evidente, pertanto, che il suddetto «metodo normalizzato» per la determinazione della TIA è pienamente coerente con i criteri fissati dalla legge per la commisurazione della TARSU, la quale, certamente, non può definirsi "corrispettivo", neppure in relazione ai criteri stabiliti dall'art. 117, comma 1, del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, per le tariffe dei servizi pubblici resi dagli enti locali. Per entrambi i prelievi, infatti, rileva la potenziale produzione dei rifiuti, valutata per tipo di uso delle superfici tassabili. In particolare, per quanto riguarda la TIA, va sottolineato che, ai sensi dell'art. 49, comma 14, del d.lgs. n. 22 del 1997, perfino l'autonomo avviamento a recupero dei rifiuti, da parte del produttore di essi, non comporta l'esclusione dal pagamento, ma determina una riduzione proporzionale della sola parte variabile di tale tariffa.
Questa disposizione è, per alcuni aspetti, analoga al comma 2 dell'art. 67 del d.lgs. n. 507 del 1993, secondo cui il regolamento comunale «può» prevedere riduzioni della TARSU nel caso in cui gli «utenti dimostrino di avere sostenuto spese per interventi tecnico-organizzativi comportanti un'accertata minore produzione di rifiuti od un pretrattamento volumetrico, selettivo o qualitativo che agevoli lo smaltimento o il recupero da parte del gestore del servizio». I due prelievi, pertanto, sono dovuti, sia pure in misura ridotta, anche nel caso in cui il produttore di rifiuti dimostri di aver adeguatamente provveduto allo smaltimento. Il che esclude per entrambi la sussistenza di un rapporto di sinallagmaticità tra pagamento e servizio di smaltimento dei rifiuti.
In quarto luogo, come sopra accennato, la TIA – analogamente alla TARSU - ha la funzione di coprire il costo dei servizi di smaltimento concernenti i rifiuti non solo "interni" (cioè prodotti o producibili dal singolo soggetto passivo che può avvalersi del servizio), ma anche "esterni" (cioè rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico. L'unica sostanziale differenza sul punto tra i due prelievi si riduce al fatto che, mentre per la TARSU il gettito deve corrispondere ad un ammontare compreso tra l'intero costo del servizio ed un minimo costituito da una percentuale di tale costo determinata in funzione della situazione finanziaria del Comune (art. 61, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993); per la TIA il gettito deve, invece, assicurare sempre l'integrale copertura del costo dei servizi (art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997). Tuttavia, tale differenza non è sufficiente a caratterizzare in senso privatistico la TIA, perché nulla esclude che una pubblica spesa (come il costo di un servizio utile alla collettività) possa essere integralmente finanziata da un tributo. Come si è già osservato al punto 6.1.2., anche la TARSU può coprire il cento per cento del costo del servizio di smaltimento dei rifiuti ed in tal caso essa non muta, per ciò solo, la sua natura da pubblicistica a privatistica. In altri termini, la mera circostanza che la legge assegni a un pagamento la funzione di coprire integralmente i costi di un servizio non è sufficiente ad attribuire al medesimo pagamento la natura di prezzo privatistico.
In quinto luogo, con riferimento alla disciplina complessiva della TIA, va rilevato che l'art. 49, comma 17, del d.lgs. n. 22 del 1997 ha espressamente tenuto ferma l'applicabilità del tributo provinciale «per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente» previsto dall'art. 19 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (cosiddetto TEFU), anche dopo la soppressione della TARSU e la sua sostituzione con la TIA. Poiché il TEFU è stato configurato dal legislatore come un'addizionale della TARSU, ne consegue che, una volta soppressa quest'ultima, esso deve necessariamente determinarsi con riferimento ai criteri di quantificazione della TIA e deve,

perciò, essere qualificato come un tributo addizionale della TIA stessa. Ciò evidenzia un ulteriore elemento di omogeneità e continuità tra la TARSU e la TIA.
In sesto luogo, infine, un altro significativo elemento di analogia tra la TIA e la TARSU è costituito dal fatto che ambedue i prelievi sono estranei all'ambito di applicazione dell'IVA. Infatti, la rilevata inesistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo porta ad escludere la sussistenza del rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento ad IVA ai sensi degli artt. 3 e 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 e caratterizzato dal pagamento di un «corrispettivo» per la prestazione di servizi[205]. Non esiste, del resto, una norma legislativa che espressamente assoggetti ad IVA le prestazioni del servizio di smaltimento dei rifiuti, quale, ad esempio, è quella prevista dall'alinea e dalla lettera *b*) del quinto comma dell'art. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui, ai fini dell'IVA, «sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici», le attività di «erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore». Se, poi, si considerano gli elementi autoritativi sopra evidenziati, propri sia della TARSU che della TIA, entrambe le entrate debbono essere ricondotte nel novero di quei «diritti, canoni, contributi» che la normativa comunitaria (da ultimo, art. 13, paragrafo 1, primo periodo, della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006; come ribadito dalla sentenza della Corte di giustizia CE del 16 settembre 2008, in causa C-288/07) esclude in via generale dall'assoggettamento ad IVA, perché percepiti da enti pubblici «per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità» (come si desume *a contrario* dalla sentenza della Corte costituzionale n. 335 del 2008), sempre che il mancato assoggettamento all'imposta non comporti una distorsione della concorrenza (distorsione, nella specie, non sussistente, in quanto il servizio di smaltimento dei rifiuti è svolto dal Comune in regime di privativa).
Le sopra indicate caratteristiche strutturali e funzionali della TIA disciplinata dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 rendono evidente che tale prelievo presenta tutte le caratteristiche del tributo e che, pertanto, non è inquadrabile tra le entrate non tributarie, ma costituisce una mera variante della TARSU disciplinata dal D.P.R. n. 507 del 1993 (e successive modificazioni), conservando la qualifica di tributo propria di quest'ultima. A tale conclusione, del resto, si giunge anche considerando che, tra le possibili interpretazioni della censurata disposizione e dell'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, deve essere preferita quella che, negando la violazione del secondo comma dell'art. 102 Cost., appare conforme a Costituzione (sulla necessità, in generale, di privilegiare un'interpretazione costituzionalmente orientata, *ex plurimis*: sentenza n. 308 del 2008, ordinanze n. 146 e n. 117 del 2009). Le controversie aventi ad oggetto la debenza della TIA, dunque, hanno natura tributaria e la loro attribuzione alla cognizione delle commissioni tributarie, ad opera della disposizione denunciata, rispetta l'evocato parametro costituzionale.

7.1.d Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani.
L'art. 238 del D.Lgs. 3 aprile 2006 n. 152 recante norme in materia di ambiente ha previsto a regime la soppressione della tariffa di cui all'articolo 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 sostituendola con la Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, che una disposizione successiva (l'art. 5, c. 2-*quater*, del citato D.L. n. 208 del 2008) denomina «tariffa integrata ambientale (TIA)». Tale tariffa integrata deve essere determinata ad opera dell'autorità d'ambito territoriale ottimale (AATO), prevista dall'art. 201 dello stesso decreto legislativo, entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del regolamento ministeriale (da emanarsi, a sua volta, entro sei mesi dalla sopra indicata data di entrata in vigore della parte quarta del decreto legislativo e, quindi, dell'art. 238 in essa compreso) con il quale sono fissati i criteri generali per la definizione delle componenti

[205] La tariffa - come si afferma nella circolare n. 111/E del 21 maggio 1999- non ha natura tributaria, in quanto assume i connotati propri di un'entrata patrimoniale. La stessa è, infatti, assoggettata ad imposta sul valore aggiunto, con l'aliquota del 10%, (n. 127-*sexiesdecies*- della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, introdotto dall'art. 1 del D.L. n. 328/1997, come convertito dalla L. n. 410/1997).

dei costi e la determinazione della tariffa (commi 3 e 6). La tariffa integrata è dovuta da chiunque possegga o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, che producano rifiuti urbani (c. 1, primo periodo). Detta tariffa, in particolare, è «commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri […] che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriali» (comma 2), e costituisce «il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e ricomprende anche i costi indicati dall'art. 15 del D.Lgs. 13 gennaio 2003, n. 36» (c. 1, secondo periodo) – cioè «i costi di realizzazione e di esercizio dell'impianto per lo smaltimento in discarica, i costi sostenuti per la prestazione della garanzia finanziaria ed i costi stimati di chiusura, nonché i costi di gestione successiva alla chiusura per il periodo fissato dalla legge – oltre ai «costi accessori relativi alla gestione dei rifiuti urbani quali, ad esempio, le spese di spazzamento delle strade» (c. 3, secondo periodo). La medesima tariffa «è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, nonché da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio» (comma 4). È espressamente previsto che la tariffa «è applicata e riscossa dai soggetti affidatari del servizio di gestione integrata» (c. 3) e che la sua riscossione, volontaria o coattiva, «può» essere effettuata secondo le disposizioni del D.P.R. n. 602 del 1973, «mediante convenzione con l'Agenzia delle entrate» (c. 12). La soppressione della precedente tariffa di igiene ambientale ha effetto dalla data di entrata in vigore dello stesso art. 238, ma, fino alla completa attuazione della nuova tariffa integrata (cioè con l'emanazione del sopra menzionato regolamento ministeriale ed il compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa), «continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti» (comma 10). Nel caso in cui il regolamento ministeriale non sia stato adottato entro il 12 dicembre 2009, i Comuni possono ugualmente «adottare la tariffa integrata ambientale TIA […] ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti» (art. 5, c. 2-*quater*, del D.L. n. 208 del 2008, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 13 del 2009).
Nelle more della completa attuazione delle disposizioni recate dal D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, e successive modificazioni, il c. 184 dell' art. 1 della L. 27 dicembre 2006 n. 296 così come integrato dal c. 1 dell'art. 5, D.L. 30 dicembre 2008, n. 208 ha disposto che il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006 resta invariato anche per l'anno 2007 e per gli anni 2008 e 2009.
In deroga all'articolo 238 del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, ai sensi dell'art. 7 del D.L. 11 maggio 2007, n. 61 i comuni della regione Campania adottano le iniziative urgenti per assicurare che, a decorrere dal 1° gennaio 2008 (termine prorogato al 31 dicembre 2008) e per un periodo di cinque anni, ai fini della determinazione della tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e della tariffa igiene ambientale (TIA) siano applicate misure tariffarie per garantire la copertura integrale dei costi del servizio di gestione dei rifiuti[206].

7.1.e Canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, all'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque (art. 2, D.L. 17 marzo 1995, n. 79, conv. con L. 17 maggio1995, n. 172).
In materia di servizio idrico unificato, a partire dal 3 ottobre 2000, data di entrata in vigore del D.Lgs. 18 agosto 2000 n. 258, è divenuta operativa l'innovazione introdotta dall'art. 31, c. 28 della L. n. 448/1998, nella parte in cui ha previsto che anche il canone in questione non è più

[206] Ai comuni che non provvedono nei termini previsti si applicano le sanzioni di cui all'articolo 141, comma 1, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, previa diffida ad adempiere e successiva nomina, in caso di inottemperanza, di un apposito commissario da parte del prefetto per l'approvazione delle delibere necessarie.

tributo comunale, ma quota tariffaria (cfr., per tutte, Cass. SS.UU. 14693/2005 e 6418/2005). Pertanto, il canone di depurazione di acque reflue ha, dopo il 3 ottobre 2000, natura di corrispettivo patrimoniale, per cui il relativo contenzioso fino al 3 ottobre 2000 rientra nella giurisdizione del giudice tributario[207], dal 3 ottobre 2000 e fino all'entrata in vigore della legge 248/2005 rientra nella giurisdizione del giudice ordinario[208]. Nulla, invece, è mutato in merito al canone acqua, fatturato nel documento relativo al servizio idrico integrato, relativamente al quale le controversie rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, vertendosi in tema di posizioni di diritto soggettivo di fonte negoziale[209] (contratto di somministrazione tra l'utente e l'Ente) e non trovando, quindi, titolo in una potestà impositiva. Sulla tariffa depurazione è intervenuta la Corte costituzionale con sentenza 10 ottobre 2008 n. 335 per la quale è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 14, c. 1, L. 5 gennaio 1994, n. 36 (Disposizioni in materia di risorse idriche), nel testo originario e nel testo modificato dall'art. 28, L. 31 luglio 2002, n. 179 (Disposizioni in materia ambientale), sollevata in riferimento all'art. 3 Cost., nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi[210].
Poiché il citato art. 14, c.1, della legge n. 36 del 1994 è stato, con decorrenza dal 29 aprile 2006, abrogato dall'art. 175, c. 1, lett.*u*), del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale), e sostituito dall'art. 155, c. 1, primo periodo, dello stesso decreto legislativo, la Corte ha dichiarato, inoltre, l'illegittimità costituzionale di tale disposizione.
L'efficacia retroattiva della sentenza della Corte costituzionale non può estendersi oltre i termini di prescrizione decennale. La tariffa di servizio idrico integrato si configura quale corrispettivo di una prestazione commerciale complessa e trova fonte nel contratto di utenza. L'esistenza di un preciso sinallagma contrattuale esclude la ragionevolezza della debenza del corrispettivo in assenza della relativa possibilità di fruizione del servizio.
La sezioni Unite della Corte di cassazione, in sede di regolamento preventivo di giurisdizione (ordinanza n.11 del 25 luglio 2008) hanno sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art.3-bis, nella parte in cui devolve alla giurisdizione speciale anche le controversie in tema di canone di depurazione, sulla scia della dalla sentenza n. 64/08.

7.1.f Contributi in favore di Consorzi di bonifica

Costituiscono un esborso di natura pubblicistica, e rappresentano una forma di finanziamento di un servizio pubblico attraverso l'imposizione dei relativi costi sull'area sociale che da tali costi

---

[207] Cass. SS.UU. 22 maggio 2003 n. 11188 per la quale"alla stregua della disciplina sopravvenuta con l'art. 3-bis, comma 1, lett. b), della L. n. 248/2005 di conversione del D.L. n. 203/2005", escludendo anche ogni sospetto di incostituzionalità "sotto il profilo della possibile violazione dell'art. 102 e della VI disposizione trans. Cost., per l'inosservanza del limite – richiamato a suo tempo dalla Corte Costituzionale con ord. n. 144 del 23 aprile 1998 – della natura tributaria delle materie attribuite alle Commissioni tributarie, indispensabile per non farle ritenere "nuovi" Giudici speciali", tenuto conto, tra l'altro, "che i canoni indicati nella disposizione sopravvenuta attengono tutti ad entrate che in precedenza rivestivano indiscussa natura tributaria".

[208] Cass. SS.UU. 6 ottobre 2005 n.20471; Cass. SS.UU. 12 luglio 2004, n. 12877.

[209] Cass. SS.UU. 24 luglio 2000 n. 520; Cass. sez. trib. 15 maggio 2002 n. 7099; Cass. sez. trib. 27 giugno 2002 n. 9338; Cass. sez. I 25 giugno 2002, n. 9240 per la quale "il credito del Comune per l'erogazione al singolo di acqua ad uso domestico costituisce entrata patrimoniale dell'ente e può essere riscosso con gli strumenti propri delle entrate tributarie, ma non è imposta o tassa, trovando titolo non in una potestà impositiva, ma negli impegni convenzionalmente assunti dall'utente con la richiesta della somministrazione e la sottoscrizione del relativo contratto. Ne deriva che la controversia relativa a detto credito (che spetta alla cognizione del giudice ordinario) esula dalla competenza per materia del tribunale di cui all'art. 9 c.p.c. Inoltre, l'impugnazione della cartella di pagamento non è soggetta al termine di sessanta giorni previsto dall'art. 21 d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546, applicabile nella sola materia tributaria, e ciò anche se la cartella costituisca mezzo di esecuzione esattoriale, configurandosi in tal caso un'opposizione all'esecuzione ex art. 615 e ss. c.p.c.".

[210] Sul tema è intervenuta anche la Corte dei conti – sezione regionale di controllo per la Campania -, che con parere n, 24/2008 modificando i propri precedenti orientamenti ha affermato che le tariffe per il servizio di depurazione e fognature non vanno riscosse non solo se le utenze sono ubicate in zone prive di depuratore, ma anche se non sono allacciate alla fognatura comunale.

ricava un beneficio. Non è perciò necessaria una esatta corrispondenza costi-benefici sul piano individuale essendo invece indispensabile una razionale individuazione dell'area dei beneficiari e della maggiore o minore incidenza dei benefici. Il giudice tributario è perciò competente[211] a verificare, ove vengano in contestazione le singole obbligazioni tributarie, che gli atti amministrativi di carattere generale relativi alla individuazione degli immobili compresi nel consorzio e alla ripartizione fra di essi degli oneri consortili rispondano ai principi contenuti nell'art. 860 c.c. secondo cui "I proprietari dei beni situati entro il perimetro del comprensorio sono obbligati a contribuire nella spesa necessaria per l'esecuzione, la manutenzione e l'esercizio delle opere in ragione del beneficio che traggono dalla bonifica", o dalle opere cui attende il consorzio. Il "beneficio" è infatti - ex art. 23 della Costituzione- l'elemento costitutivo dell'obbligo contributivo, ed il criterio per la ripartizione dell'onere[212].

7.1.g Diritto camerale

La Corte di Cassazione ha stabilito che il diritto camerale annuale è un tributo, sebbene non può essere definito "tributo locale" in quanto la legge riserva tale denominazione solo ai tributi gestiti dagli enti pubblici territoriali. Quindi, qualora sorgano delle contestazioni in materia, spetta alle Commissioni tributarie e non alle Camere di commercio il compito di dirimere la controversia. Pertanto le Camere di commercio hanno solo il compito di gestire la riscossione del tributo, ma nessuna competenza in materia di contenzioso[213].

7.2 Le sovrimposte e le addizionali

rientrano nella giurisdizione del giudice tributario le controversie concernenti le addizionali ai tributi, tra le quali, a titolo esemplificativo, l'addizionale comunale all'IRPEF (istituita dall'art. 1 del D.Lgs. 28 settembre 1998, n. 360) e l'addizionale regionale all'IRPEF (istituita dall'art.50 D.Lgs. 446/97).

7.3 Le sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari

Ci si riferisce alle sanzioni irrogate dagli uffici finanziari per violazioni in materia tributaria, comprese quelle commessa da soggetti estranei al rapporto d'imposta tenuti per legge a obblighi strumentali connessi all'accertamento ed alla riscossione dei tributi[214] .

L'art. 2, c. 1, primo periodo del D.Lgs. 546/1992 è stato dichiarato incostituzionale dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 130 del 5 maggio 2008 nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

In tale fattispecie, la norma si pone in contrasto con il divieto costituzionale di istituzione di giudici speciali, in quanto devolve alla giurisdizione tributaria le controversie relative all'irrogazione di sanzioni in materia estranea alla disciplina dei rapporti tributari, in virtù di un mero criterio soggettivo associato all'appartenenza all'Amministrazione finanziaria dell'ufficio competente all'irrogazione delle dette sanzioni.

Pertanto, risulta definitivamente superato il precedente orientamento giurisprudenziale che riconosceva la giurisdizione delle commissioni tributarie in base non alla correlazione esclusiva della natura della norma violata, ma anche all'organo che irrogava la sanzione[215], orientamento che trovava conforme la prassi dell'Agenzia Entrate.

---

[211] Cass. SS.UU. 5 agosto 2009 n. 17943.

[212] Cass. SS.UU 26 luglio 200 7 n. 16428.

[213] Cass. SS.UU. 23 aprile 2008 n. 10469. Conforme Cass.SS.UU. 24 giugno 2005 n. 13549; Cass. sez. trib. 13 gennaio 2006 n.618.

[214] Corte Cost. ord. 6 marzo 2006 n. 94; Conforme Corte Cost. ord. 1 febbraio 2006 n. 34.

[215] Secondo quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con sent. n. 15846 del 7 luglio 2009 2009 la carenza di giurisdizione delle commissioni tributarie per le sanzioni irrogate dall'agenzia delle entrate in materia di lavoro nero comporta la cassazione delle eventuali sentenze pronunciate dai

Quest'ultima, riteneva che fossero devolute alla giurisdizione tributaria anche le sanzioni amministrative non tributarie irrogate dagli uffici finanziari, vale a dire le sanzioni non strettamente correlate alla violazione di norme disciplinanti il rapporto tributario, in quanto a differenza della precedente formulazione dell'art. 2 che limitava la giurisdizione delle commissioni tributarie alle sole sanzioni tributarie non penali, il nuovo testo della citata disposizione demanda alle commissioni tributarie tutte le controversie in materia di sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari. In tali casi, comunque, l'Agenzia ha ritenuto che tale situazione, non conferisce a dette sanzioni natura di violazioni tributarie, restando, quindi, inapplicabili alle sanzioni amministrative non tributarie le disposizioni previste dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472[216].
Alla luce di quanto sopra esposto, ne deriva che non hanno natura tributaria:

- la sanzioni previste dall'art. 3 D.L. 12/2002 per l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture obbligatorie, essendo tali sanzioni dirette a contrastare il lavoro irregolare[217];
- le sanzioni amministrative irrogate dagli uffici locali dell'Agenzia delle entrate per irregolarità accertate dagli uffici provinciali del lavoro o per l'utilizzo di dipendenti pubblici senza previa autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza[218];
- le sanzioni pecuniarie irrogate per infrazioni valutarie, e richieste con lo strumento della cartella di pagamento[219].

---

giudici tributari e la rimessione delle parti innanzi al giudice del lavoro, in base al principio della traslatio iudicii. Cass. SS.UU. 11 febbraio 2008 n. 3171, in base alla quale "rientrano cioè nel sistema fiscale anche quelle entrate pubbliche che si possono con termine moderno denominare "tasse di scopo" che cioè mirano a fronteggiare una spesa di interesse generale ripartendone l'onere sulle categorie sociali che da questa spesa traggono vantaggio, o che comunque determinano l'esigenza per la "mano pubblica" di provvedere. Esempi in proposito sono costituiti dai contributi consortili, dalla Tassa per lo Smaltimento dei rifiuti solidi Urbani (ora Tariffa Igiene Ambientale), dal canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue (che risponde al principio "chi inquina paga"). Si tratta di un complesso di proventi non sempre esattamente inquadrabili e definibili, i cui confini sono stati tracciati da queste Sezioni Unite (ordinanze n. 123 del 9 gennaio 2007 e n. 8956 del 16 aprile 2007) attraverso l'affermazione secondo cui deve essere riconosciuta natura tributaria a tutte quelle prestazioni che non trovino giustificazione o in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico, o in un rapporto sinallagmatico tra la prestazione stessa ed il beneficio che il singolo riceve. Questa proposizione consente di individuare la massima estensione della giurisdizione tributaria compatibile con il testo costituzionale e con il divieto di istituire "giurisdizioni speciali". Al giudice tributario possono cioè essere attribuite tutte le controversie che rientrano nella materia tributaria latamente intesa, ivi comprese quelle che derivino dalla applicazione di sanzioni conseguenti a violazioni di carattere tributario".

[216] Circ. Agenzia delle entrate n. 25/E del 21 marzo 2002.

[217] Cass. SS.UU. ord. 10 febbraio 2006 n. 2888, oramai superata, che nel caso esaminato ha dichiarato la giurisdizione del giudice tributario in ordine all'opposizione ad un'ordinanza – ingiunzione di pagamento emessa dall'Agenzia delle entrate concernente la violazione dell'obbligo di registrazione dei lavoratori impiegati accertata dall'ufficio provinciale del Lavoro. L'art. 36-bis del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 introdotto in sede di conversione dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha modificato in più parti l'art. 3 del decreto-legge n. 12 del 2002, tra l'altro attribuendo alla direzione provinciale del lavoro – anziché alla Agenzia delle entrate – la competenza ad irrogare la sanzione ivi prevista per l'impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture obbligatorie. Tale modifica normativa è entrata in vigore il 12 agosto del 2006, pertanto l'atto di irrogazione della sanzione è impugnabile innanzi al Tribunale ordinario.

[218] Cass. SS.UU. 5 giugno 2007 n. 13902, oramai superata, per la quale è devoluta alla giurisdizione tributaria la controversia avente ad oggetto l'irrogazione di sanzioni disposta dagli uffici finanziari per l'utilizzazione di dipendenti pubblici senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione di appartenenza (art. 58 del D.Lgs. 31 marzo 1993, n. 29 e art. 53 del D.Lgs. n. 165/2000) in quanto tale fattispecie costituisce un fenomeno molto spesso associato al lavoro nero ed all'evasione fiscale e contributiva.

[219] La cartella di pagamento costituisce uno strumento in cui viene soltanto enunciata una pregressa richiesta di natura sostanziale; non possiede quindi (a differenza del fermo dei bei mobili registrati e della iscrizione di ipoteca) alcuna autonomia che consenta di impugnarla

Hanno, viceversa, natura tributaria e pertanto rientrano nella giurisdizione del giudice tributario:
- le sanzioni di cui ai D.Lgs. 471, 472, 473 del 1997;
- l'impugnazione avverso il provvedimento con cui veniva inflitta, ai sensi dell'art. 2, c. 4, della L. n. 13/1983, al contravventore dell'obbligo di emissione di scontrino fiscale, la sanzione amministrativa della sospensione della licenza o della autorizzazione a svolgere l'attività commerciale[220];
- le sanzioni previste dall'art. 39 del D.Lgs. 241/1997, in materia di visto di conformità, di asseverazione e di certificazione tributaria;
- le sanzioni previste dall'art. 7-bis del D.Lgs. 241/1997, in caso di omessa o tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari;
- le sanzioni applicabili ai concessionari del servizio di riscossione dei tributi per la violazione delle disposizioni relative agli obblighi di riscossione e di riversamento dei tributi e dei relativi accessori derivanti dal rapporto concessorio previsto dal D.Lgs. 112/1999;
- le sanzioni conseguenti all'evasione dell'imposta erariale sull'energia elettrica anche a seguito di sottrazione di energia elettrica[221].

7.4 Gli interessi e ogni accessorio relativi ai tributi, alle sovrimposte e addizionali

Per altri accessori si intendono gli aggi dovuti all'esattore, le spese di notifica, gli interessi moratori ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria ex art. 1224, c. 2 c.c. (Cass. SS.UU. 4 ottobre 2002 n. 14274 e 17 novembre 1999 n. 789).

La questione relativa alla rivalutazione monetaria delle somme versate a titolo di imposta e di cui il contribuente ottenga pronuncia di rimborso rientra nella giurisdizione del giudice tributario, in quanto consequenziale ad una controversia tributaria, in forza del "principio della concentrazione" della tutela giurisdizionale, che caratterizza l'attuale sviluppo dell'ordinamento anche in materia tributaria[222].

Sono invece escluse, in quanto rientranti nella giurisdizione del giudice ordinario, le controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria ex art.

---

prescindendo dagli atti in cui la obbligazione è stata enunciata. Ed ove in un'unica cartella vengano incorporate più pretese ciascuna di esse conserva piena autonomia; di guisa che il regime delle impugnazioni è identico a quello che troverebbe applicazione ove fossero notificate più cartelle. Dunque la cartella esattoriale deve essere impugnata avanti al giudice competente a decidere in ordine al rapporto cui la cartella stessa è funzionale. Il petitum alla base della cartella impugnata riguardava "infrazioni valutarie" cioè una materia non devoluta alla giurisdizione tributaria. Conforme Cass. SS.UU. 27 marzo 2007 n. 7399; Cass. SS.UU. 20 ottobre 2006 n. 22514.

[220] Cass. SS.UU. 26 febbraio 2004 n. 3877.

[221] Cass. SS.UU 5 giugno 2008 n. 14827, che ha osservato che nella fattispecie esaminata la giurisdizione spetta al giudice tributario in quanto la sanzione in argomento : a) è irrogata da un ufficio finanziario, l'Agenzia delle Dogane, Ufficio Tecnico di Finanze; b) è relativa a violazione attinente a tributi, l'imposta erariale sull'energia elettrica; c) è prevista da una norma tributaria espressa dal D.Lgs. n. 504 del 1995, art. 59, che costituisce il "testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative". Quindi, sussistono alla luce di quanto osservato dal Giudice delle leggi, tutte le condizioni perché la giurisdizione spetti al giudice tributario.

[222] Cass. SS.UU n. 16871 del 31 luglio 2007, la quale a differenza di precedenti pronunce (Cass. n. 22204 del 16 ottobre 2006 e n. 19400 del 5 ottobre 2005) subordina il riconoscimento della rivalutazione monetaria del rimborso di imposte a criteri di particolare rigore. Pertanto, è inammissibile la domanda di risarcimento danni da svalutazione per il ritardato rimborso di imposta che venga proposta come automatica conseguenza della *mora debendi*, senza che vengano neppure allegate le ragioni che giustificherebbero questo risarcimento. E tale inammissibilità può essere rilevata anche dal giudice di cassazione quando si debba pronunciare circa la questione relativa alla sussistenza (o meno) della giurisdizione del giudice tributario in ordine a questa forma di risarcimento.

2043 c.c. (cfr. Cass. SS.UU. 30 novembre 2006 n. 15; Cass. SS.UU. 29 aprile 1999 n. 722; Cass. Sez. III civ. 27 gennaio 2003 n. 1191), nonché le controversie in materia di riscossione a mezzo cartella di pagamento delle ammende e delle spese di giustizia relative a processi penali, non pagate nei termini previsti dal T.U. delle disposizioni legislative in materia di spese di giustizia di cui al D.P.R. 115/2002 (CTR Puglia 27 dicembre 2006 n. 114).

7.5. Il fermo di beni mobili registrati e l'ipoteca sugli immobili

Inoltre, dal 12 agosto 2006, in conseguenza della modifica apportata dall'art.35, c. 26-quinquies, del D.L. 4 luglio 2006, convertito dalla L. 248 del 4 agosto 2006 all'art. 19 D.L.gs. 546/1992 vengono attratti nella giurisdizione tributaria i ricorsi contro il fermo di beni mobili registrati e l'ipoteca sugli immobili, a condizione che i citati atti scaturiscano da entrate soggette alla giurisdizione del giudice tributario[223].

Antecedentemente alla novella legislativa sopra richiamata, poiché il fermo amministrativo[224], è preordinato all'espropriazione forzata, la Corte di Cassazione ha ritenuto che, rientra nella giurisdizione del giudice ordinario[225], la controversia avente ad oggetto il fermo amministrativo di

---

[223] Cass. SS.UU. 5 giugno 2008 n. 14831 per la quale "il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86, deve accertare quale sia la natura - tributaria o non tributaria - dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di se, interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della translatio iudicii. Allo stesso modo deve comportarsi il giudice ordinario eventualmente adito. Il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una pluralità di crediti di natura diversa, può comunque proporre originariamente separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti"; Cassazione SS.UU. ord. 17 aprile 2007 n. 875 che in merito ad una controversia avente ad oggetto l' omesso versamento di contributi previdenziali ha disposto che "Il provvedimento di fermo amministrativo dei beni mobili registrati (nella specie, un'autovettura) emesso da un concessionario del servizio riscossione tributi ex art. 86 del D.P.R. n. 602 del 1973 è un atto funzionale all'espropriazione forzata attraverso il quale si realizza il credito dell'amministrazione, e pertanto la tutela giurisdizionale nei confronti dello stesso si realizza dinanzi al giudice ordinario con le forme dell'opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi".

[224] Sull'argomento è intervento da ultimo L'Agenzia delle Entrata Ris. n. 2/E del 9 gennaio 2006, con cui viene revocata la precedente risoluzione n. 92/E del 2004, e si consente ai concessionari della riscossione di procedere in via diretta al fermo, a condizione che l'iscrizione di fermo "sia preceduta da un preavviso, contenente ulteriore invito a pagare le somme dovute, esclusivamente presso gli sportelli della competente azienda concessionaria, entro i successivi venti giorni, decorsi i quali, il preavviso stesso assumerà il valore di comunicazione di iscrizione di fermo". In tal modo, si recepisce la modifica legislativa ad opera dell'art. 3, c. 41, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito nella L. 2 dicembre 2005, n. 248, che detta una norma di interpretazione autentica dell'art. 86 del D.P.R. n. 602 del 1973, e stabilisce che le disposizioni del citato art. 86 si interpretano nel senso che, fino all'emanazione del decreto previsto dal comma 4 dello stesso art., il fermo può essere eseguito dal concessionario sui veicoli a motore nel rispetto delle disposizioni, relative alle D.M. 7 settembre 1998, n. 503 del Ministro delle finanze.

[225] In tal senso Cass. SS.UU. 31 gennaio 2006 n. 2053 per la quale "il rimedio del fermo amministrativo di beni mobili registrati del debitore d'imposta s'inserisce nel processo di espropriazione forzata esattoriale, il quale è segnato dalle seguenti tappe: l'iscrizione del credito a ruolo (art. 49 del D.P.R. 602/73); la notificazione al contribuente della cartella di pagamento al fine della decorrenza del termine dilatorio per

autoveicolo per mancato pagamento di cartelle tributarie, con le forme, consentite dal vigente art. 57 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi. Infatti, l'attività relativa la fermo amministrativo dei beni mobili iscritti nei pubblici registri del debitore o dei coobbligati posta in essere dal concessionario decorso il termine previsto dall'art. 50 del DPR 602/1973 rappresenta una potestà che si colloca nell'ambito dei diritti potestativi del creditore finalizzato all'esercizio dello *jus eligendi* e non già un potere discrezionale ed autoritativo. In caso di opposizione all'esecuzione il tribunale fissa l'udienza di comparizione della parti avanti a sé con decreto steso in calce al ricorso, ordinando al concessionario di depositare in cancelleria, cinque giorni prima dell'udienza, estratto del ruolo e copia di tutti gli atti di esecuzione. Il giudice dell'esecuzione fissa con decreto l'udienza di comparizione delle parti e il termine perentorio per la notifica del ricorso alla controparte. L'esecuzione dell'esattore può esser sospesa a norma dell'art. 60 del DPR 602/1973 alla presenza di gravi motivi e di un danno grave ed irreparabile.

8. Controversie escluse dalla giurisdizione del giudice tributario

Restano, tuttavia, escluse dalla giurisdizione tributaria e, quindi, devolute all'A.G.O, le controversie inerenti:

a) l'addizionale comunale e l'addizionale provinciale sul consumo dell'energia elettrica (D.L. 28 febbraio1983, n. 55, conv. con L. 26 aprile 1983, n. 131). La circolare ministeriale n. 98/1996 ha infatti precisato che per le relative controversie si applicano le disposizioni sul contenzioso dell'imposta erariale sul consumo di energia elettrica, che non è attribuita alla giurisdizione delle Commissioni tributarie;
b) l'addizionale regionale all'imposta di consumo sul gas metano (art. 9, D.Lgs. 21 dicembre 1990, n. 398; D.L. 18 gennaio 1993, n. 8, conv. con L. 19 marzo 1993, n. 68);
c) l'indennizzo ex art. 18, L. 319/1976, che a differenza del canone per i servizi relativi alla depurazione delle acque, non ha natura tributaria[226];
d) le azioni di rivalsa da parte del soggetto passivo della pretesa tributaria nei confronti del terzo, in quanto l'obbligazione tributaria non costituisce l'oggetto del giudizio[227];

---

l'inizio dell'esecuzione (art. 50 dello stesso D.P.R.); la possibilità di iscrivere il fermo nei registri mobiliari (art. 51 del medesimo decreto) per sottrarre il bene sia alla circolazione naturale secondo il disposto dell'art. 214 comma ottavo del codice della strada, sia a quella giuridica attraverso la inopponibilità al concessionario degli atti dì disposizione successivi del bene, secondo il disposto dall'art. 5, c.1 del D.M. 503/98. Il fermo amministrativo, dunque, è atto funzionale all'espropriazione forzata e, quindi, mezzo di realizzazione del credito allo stesso modo con il quale la realizzazione del credito è agevolata dall'iscrizione ipotecaria ex art. 77 del citato D.P.R. 602/73. Se ne ricava che la tutela giudiziaria esperibile nei confronti del fermo amministrativa si deve realizzare davanti al giudice ordinario con le forme, consentite dal vigente art. 57 del citato D.P.R. 602/73, dell'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi. Sì deve aggiungere che nella materia non ricorre neppure la giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, giacché, con la richiesta di trascrizione nei registri mobiliari del fermo amministrativo, il concessionario non esercita alcun potere di supremazia in materia di pubblici servizi che, alla luce della pronuncia della Corte Cost. 204/04, giustifichi questa forma di giurisdizione amministrativa". Conforme Cass. SS.UU. 23 giugno 2006 n. 14701; Cons. Stato, Sez. V, 13 settembre 2005 n. 4689 che ha negato la propria giurisdizione che in primo grado era stata affermata dal TAR; Cons. Stato, Sez. IV, 3 febbraio 2006 n. 418. Si veda anche Ordinanza Corte Cost. 8 maggio 2007 n. 161. Per altro filone giurisprudenziale Cons. di Stato 13 aprile 2006 n. 2032 "le controversie relative al fermo rientravano nella giurisdizione del giudice amministrativo, per la natura ablatoria del provvedimento amministrativo".

[226] Cass. sez. trib. 3 aprile 1992 n. 2801; Cass. sez. trib. 9 febbraio 1995 n. 1471. Contra Cons. di Stato Sez. V 18 maggio 1987 n. 305; Cons. di Stato, Sez. V 15 giugno 1990, n. 579.

[227] Cass. sez. trib. 15 novembre 2002 n. 16158 per la quale "appartiene alla giurisdizione del giudice ordinario la controversia promossa dal locatore nei confronti del conduttore per ottenere il rimborso della tassa rifiuti solidi urbani versata all'amministrazione comunale, senza convenire in giudizio

e) la controversia fra l'impresa fornitrice e il beneficiario della prestazione colpita dall'IVA, in quanto non ha ad oggetto un rapporto tributario, intercorso tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, ma esclusivamente un rapporto di natura privatistica, riguardante un mero accertamento incidentale in ordine all'ammontare dell'Iva, applicata dalle società erogatrici in misura contestata dall'utente[228];
f) le azioni di rimborso limitatamente alle ipotesi in cui l'Ente impositore abbia riconosciuto inequivocabilmente la fondatezza della pretesa del contribuente ed in particolare il diritto al rimborso e la quantificazione della somma dovuta, pertanto non residuano questioni in merito all'*an* ed al *quantum* del rimborso[229];

---

l'amministrazione stessa. In tal caso il giudice tributario dovrà risolvere in via incidentale la questione relativa alla titolarità dell'obbligazione tributaria, nonché quella, accessoria e subordinata, dell'esattezza della somma pretesa in relazione all'effettiva misura della superficie assoggettata alla tassa al limitato fine di stabilire se ed in quale misura sia fondata la domanda di rivalsa proposta dal locatore nei confronti del conduttore dell'immobile, senza che la relativa statuizione possa fare stato, nei confronti dell'ente impositore dell'obbligazione tributaria". Cass. SS.UU. 27 marzo 2003 n. 9067; Cass. SS.UU. 20 gennaio 2003 n. 745. In tal senso anche Cass. SS.UU. n. 13199/1982; Sent. n. 5140/1998. Tali disposizioni non si pongono in contrasto con la Cass., SS.UU. n. 2803/1993, Cass. SS.UU n. 4223/1996 e n. 11891/1998 concernenti la controversia tra sostituto d'imposta e sostituito, avente ad oggetto il pagamento di quella parte del credito del lavoratore che il datore di lavoro abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta, attesa la particolare posizione soggettiva del sostituto d'imposta rispetto all'Amministrazione finanziaria e con Cass. SS.UU. 21 settembre 2006 n. 22515 per la quale è devoluta alla giurisdizione tributaria la controversia promossa dal sostituito d'imposta nei confronti del sostituto, per pretendere il pagamento di quella parte del suo credito che il convenuto (nel caso di specie il comune) abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'acconto (nel caso in esame sulle somme liquidate a titolo di risarcimento danni per illegittima occupazione di un suolo). Si tratta, infatti, di un'indagine sulla legittimità della ritenuta integrante non una mera questione pregiudiziale, suscettibile di essere delibata incidentalmente, ma una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, la quale deve essere definita con effetti di giudicato sostanziale dal giudice cui la relativa cognizione spetta *ratione materiae",* in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria. Conforme Cass. SS.UU. 26 giugno 2009, n. 15047 per la quale laddove il thema decidendum della controversia abbia ad oggetto la sussistenza e determinazione del quantum di una ritenuta tributaria deve dichiararsi la giurisdizione del giudice tributario. Cass. SS.UU. 15 novembre 2005 n. 23019 e 19 febbraio 2004 n. 3343. Contra Cass. SS.UU. 26 giugno 2009 n. 15031.

[228] Cass. SS.UU. 4 febbraio 2008 n. 2509. Conforme Cass. SS.UU. 11 febbraio 2003 n. 1995 avente ad oggetto l'azione di rivalsa per il pagamento dell'IVA tra appaltatore e committente; Cass. sez. trib. 14 maggio 2001 n. 208 in tema di rimborso di IVA da parte del consumatore finale nel confronti oltre che del cedente anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

[229] Cass. SS.UU. ord. 22 luglio 2002 n.10725 per la quale "qualora l'Amministrazione finanziaria abbia formalmente riconosciuto il diritto del contribuente al rimborso delle imposte e la quantificazione della somma dovuta, sì che non residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il "quantum" del rimborso o la procedura con la quale lo stesso deve essere effettuato, non ricorrono i presupposti di applicabilità della riserva alla giurisdizione tributaria, di cui all'art. 2 d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546, con conseguente esperibilità, da parte del contribuente, dell'ordinaria azione di ripetizione d'indebito oggettivo ex art. 2033 c.c. e devoluzione della controversia alla giurisdizione del giudice ordinario"; Cass. SS.UU. ord. 8 luglio 2005 n. 14332 per la quale "in mancanza di una decisione definitiva che contenga una condanna dell'Ente impositore al pagamento di somme dovute (della quale può chiedersi l'esecuzione in via civile ovvero l'ottemperanza), deve sempre attivarsi il procedimento di rimborso, contro il cui rifiuto può soltanto esperirsi la tutela dinanzi alle Commissioni tributarie"; Cass. SS.UU. 6 luglio 2004 n. 12352 per la quale "la controversia relativa al rifiuto di rimborso dell'Imposta comunale sugli immobili (ICI) è devoluta alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. h), del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (nel testo originario, applicabile nella fattispecie "ratione temporis"), in relazione all'art. 19, comma 1, lett. g), del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 medesimo, atteso che tale inderogabile regola non si applica nei soli casi in cui il credito del

g) le controversie tra lavoratore e datore di lavoro, che non hanno ad oggetto i profili tributari quale l'applicazione della ritenuta[230]. Ad esempio, la domanda proposta dal lavoratore nei confronti del datore di lavoro per ottenere il risarcimento dei danni causati dal ritardo nella corresponsione di una parte delle retribuzioni dovutegli, e consistenti nella maggiore imposta sul reddito pagata dall'attore per effetto del cumulo delle retribuzioni, che abbia comportato la collocazione del suo reddito imponibile in uno scaglione superiore. In tale ipotesi, pur vertendo tra sostituito e sostituto d'imposta, la controversia non ha ad oggetto la legittimità della ritenuta d'imposta applicata dal datore di lavoro, e pertanto, non presupponendo la definizione di una causa tributaria avente carattere pregiudiziale, esula dalla giurisdizione delle commissioni tributarie[231];
h) i ricorsi avverso gli atti con cui l'Amministrazione chiede il pagamento di spese di giustizia e sanzioni penali[232], ancorché venga utilizzato quale mezzo di riscossione l'emissione di cartella di pagamento;
i) i ricorsi avverso le sanzioni per lavoro nero. A seguito delle modifiche dei c. 3 e 5 dell'art. 3 del D.L. n.12/2002 ad opera dell'art. 36 –bis , c. 7, lett. a) e b) del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 la competenza in merito all'irrogazione delle sanzioni è stata trasferita dall'Agenzia delle entrate alla Direzione Provinciale del Lavoro. Conseguentemente, per le contestazioni successive al decreto sopra citato, non risulta più applicabile il D.Lgs. 472/1997 bensì la L. 24 novembre 1981 686;
j) la controversia con la quale un consorzio chiede, alla concessionaria della riscossione dei contributi consortili, l'IVA applicata sui compensi per la riscossione dei contributi stessi, asserendo che essi non sono soggetti ad IVA avendo natura tributaria[233];
k) il canone concessorio per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche – COSAP[234] - (art. 63, D.Lgs. 446/1997), in merito al quale è stata esclusa la natura di tributo[235], in quanto assume i connotati propri di un'entrata patrimoniale[236]. In fatti, il COSAP è stato concepito dal legislatore come un *quid* ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico,

---

contribuente sia incontestato, per essere stato formalmente riconosciuto dall'ente impositore. Né rileva, in contrario, la motivazione del diniego (nella specie fondata sull'intervenuta decadenza triennale ex art. 13 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504), poiché la giurisdizione tributaria è delineata unicamente dalla natura del rapporto e non dalla natura della problematica da affrontare per la sua definizione".

[230] Cass. SS.UU. 22 gennaio 2003 n. 865; Cass. SS.UU. 20 maggio 2003 n. 7889; Cass. SS.UU. 15 luglio 2003 n. 11025.

[231] Cass.SS.UU. 18 maggio 2006 n. 11650; Cass. SS.UU. 30 ottobre 2008 n. 26013, che in applicazione dell'enunciato principio ha ritenuto la giurisdizione dell'AGO in una controversia avente ad oggetto la richiesta, avanzata da azienda operante nel settore elettrico ai propri dipendenti, di restituzione di quanto versato all'erario sulla base della bolletta elettrica per la quale i dipendenti medesimi, a noma del contratto di lavoro, erano esentati dal pagare ma avevano l'obbligo di versare le imposte.

[232] Cass. SS.UU. ord. 12 ottobre 2006 n. 3184.

[233] Cass.SS.UU. 17 aprile 2007 n. 12063, che nel caso esaminato afferma la giurisdizione del giudice ordinario, mentre rientra nella giurisdizione del giudice tributario la domanda di manleva avanzata dal concessionario nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in quanto in tale ultima controversia la debenza dell'IVA non costituisce un profilo incidentale, bensì l'oggetto principale del contendere.

[234] Si veda Corte Cost. 14 marzo 2008 n. 64.

[235] Min. Fin. Circ. n. 256/E/I/166089 del 3 novembre 1998.

[236] Cass. SS.UU. nn. 25551, 13902, 1611 del 2007; n. 14864 del 2006; n. 1239 del 2005; n. 5462 del 2004; Cass, SS.UU. 19 agosto 2003 n. 12167 per la quale "le controversie appartenevano alla giurisdizione ordinaria. In particolare, la Cassazione, dopo aver rilevato che il COSAP si applica in via alternativa al tributo denominato «tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche» (TOSAP), ha precisato che detto canone, da un lato, «è stato concepito dal legislatore come un *quid* ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (Tosap) in luogo del quale può essere applicato» e, dall'altro, «risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici".

dal tributo (TOSAP) in luogo del quale può essere applicato, e che lo stesso nel solco di un processo politico-istituzionale inteso ad una sempre più vasta defiscalizzazione delle entrate rimesse alla competenza degli enti locali (canoni di fognatura e di depurazione delle acque, remunerazione dei servizi di pubbliche affissioni e di ritiro dei rifiuti urbani, e così via), risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici. In particolare, l'oggettiva differenza fra TOSAP e COSAP è segnata dalla diversità del titolo che ne legittima l'applicazione, da individuarsi, rispettivamente, per la prima nel fatto materiale dell'occupazione del suolo, e per il secondo in un provvedimento amministrativo, effettivamente adottato o fittiziamente ritenuto sussistente, di concessione dell'uso esclusivo o speciale di detto suolo. Sulla scorta dei rilievi che precedono, va ;

l) la domanda con cui un contribuente, deducendo un comportamento scorretto dell'Ente esattore, chieda la condanna dell'Ente al risarcimento del danno in misura pari alla tassa indebitamente riscossa, in quanto il giudice non è chiamato a pronunciarsi sulla debenza o meno della tassa, ma sul comportamento illecito dell'esattore[237];

m) la fase dell'espropriazione forzata, rispetto alla quale sono atti prodromici, autonomamente impugnabili innanzi al giudice tributario a norma del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, tanto la cartella esattoriale, quanto l'avviso di mora (o intimazione di pagamento D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 50), che costituisce nel caso l'oggetto specifico dell'impugnazione proposta dal contribuente[238]. Quest'ultima disposizione stabilisce che il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di 60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento. Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro 5 giorni.

Sono devolute alla giurisdizione del giudice amministrativo, ai sensi dell'art. 5 della L. 1034/71:

a) le controversie tra l'Amministrazione ed il concessionario, ma non anche quelle tra quest'ultimo ed il contribuente, anche allorquando sia posta in discussione la titolarità del rapporto di concessione o i suoi contenuti[239];

b) le somme dovute a titolo di oblazione in sede di condono edilizio previsto dalla L. 47/1985[240];

---

[237] Cass. SS.UU. 18 gennaio 2008 n. 968. Conforme Cass. SS.UU. 30 aprile 2008 n. 10826 in base alla quale "non rientra nella giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, e spetta invece alla cognizione al giudice ordinario, la controversia con la quale il privato, adempiuto il debito d'imposta (nel caso di specie relativo all'ICI) non tempestivamente o integralmente versata, domandi il risarcimento dei danni subiti in sede di riscossione coattiva per aver dovuto corrispondere anche le somme pretese dal comune per l'assistenza legale allo stesso prestata da avvocati di cui l'ente pubblico si sia avvalso. Non invade l'ambito proprio della giustizia amministrativa la sentenza con cui il giudice di pace qualifichi come illegittima la condotta del comune che, in sede di riscossione coattiva dei tributi, si avvalga della assistenza di un legale ponendo poi a carico del contribuente le relative spese, e quindi condanni il comune al risarcimento del danno. È priva di qualunque supporto normativo la pretesa del Comune volta ad ottenere il rimborso delle spese legali affrontate per una procedura di riscossione coattiva di debiti fiscali". Cass. SS.UU. 16 aprile 2007, n. 8958 per la quale "compete al giudice ordinario valutare se l'illegittima richiesta di un tributo non dovuto abbia determinato danni patrimoniali e non patrimoniali risarcibili" (nel caso di specie l'Amministrazione era stata condannata al ristoro delle spese sostenute dal contribuente per l'iscrizione ipotecaria a garanzia del presunto credito tributario).

[238] Cass. SS.UU. 31 marzo 2008 n. 8279; Conforme Cass. SS.UU. 19 novembre 2007 n. 23832 e ordinanza 25 maggio 2005 n. 10958.

[239] Cass. SS.UU. 8 luglio 2003 n. 10733.

[240] CTR Roma 17 ottobre 2006 n. 315.

c) le pretese relativa al pagamento degli oneri di urbanizzazione e delle relative sanzioni, in quanto la giurisdizione appartiene al giudice amministrativo, ai sensi sia dell'articolo 16, legge n. 10/1977 sia dell'articolo 7, legge n. 205/2000. Il contributo di concessione edilizia, infatti, non ha natura di tributo[241], neppure quando gli oneri siano riscossi con cartella esattoriale;
d) l'impugnazione degli atti amministrativi generali e i regolamenti in materia di tributi[242]. Infatti, ogni volta che oggetto della controversia è l'esercizio di un potere discrezionale, la competenza è del giudice amministrativo, mentre sono devolute al giudice tributario le controversie attinenti l'esecuzione della pretesa tributaria[243];
e) la controversia avente ad oggetto l'atto con il quale il Garante del contribuente interferisce, con procedure di autotutela, sull'autonomia organizzativa del concessionario della riscossione[244].

Sono devolute alla giurisdizione della Corte dei conti la controversia instaurata dal concessionario della riscossione tributi avverso il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria di rigetto della domanda di rimborso o di discarico di quote inesigibili tenuto conto sia degli effetti che il provvedimento è destinato a produrre e sia che a norma dell'art. 103 c. 2 della Costituzione, degli 13 e 44 del R.D. 12 luglio 1934, n. 1214, dell'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 603 e dell'art. 127 del DPR 15 maggio 1963, n. 858, alla Corte dei conti è attribuita una giurisdizione tendenzialmente generale in materia di contabilità pubblica, giurisdizione che riguarda ogni controversia inerente alla gestione di denaro di spettanza dello Stato o di enti pubblici da parte di un agente contabile[245].

Nei casi sopra elencati, qualora, la questione venga sottoposta al giudice tributario, in via principale, a quest'ultimo è inibita ogni pronuncia, dovendo dichiarare il proprio difetto di giurisdizione.

9. Decisione del giudice tributario in via incidentale

In base al c. 3 dell'art. 2 il giudice tributario risolve in via incidentale, ossia limitatamente a quanto strettamente necessario per la decisione della controversia, ogni questione, civile o amministrativa, da cui dipenda la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione delle questioni concernenti:

- la materia di querela di falso in merito ai documenti inerenti il giudizio;
- lo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio di all'art. 39 D.Lgs. 546/1992.

Il potere delle Commissioni tributarie di decidere in via incidentale su qualunque questione attribuita alla giurisdizione di altri giudici, salvo i casi espressamente previsti dalla legge, deriva dai principi regolatori del processo e deve, pertanto, ritenersi ammesso anche prima dell'espresso riconoscimento contenuto nell'art. 12 della L. 448/2001[246]. Qualora, per previsione di legge o per

---

[241] Cass. sez. trib. 20 ottobre 2006 n. 22514.

[242] Cass. SS.UU. 1 marzo 2002 n. 3030.

[243] Cons. di Stato 30 settembre 2004 n. 6353.

[244] T.A.R. Basilicata 12 luglio 2007, n. 498, nella specie il Garante del Contribuente in Basilicata con il provvedimento definitivo del 21.6.2004, impugnato con il presente ricorso, ai sensi dell'art. 13, comma 6, l. n. 212/2000 ha esercitato il potere di attivazione delle procedure di autotutela, il quale non si riferisce al rapporto contribuente-Amministrazione Finanziaria di competenza del Giudice Tributario (né si riferisce alla fase di esecuzione forzata, successiva all'emissione della cartella di pagamento, la quale ai sensi dell'art. 2, comma 1, seconda frase, d.lgs. n. 546/1992 spetta alla cognizione del Giudice Ordinario), ma costituisce una diretta ed unilaterale interferenza e/o intromissione sull'esercizio in generale dell'attività della società ricorrente e sul potere di autonomia organizzativa del concessionario. Infatti, il vigente ordinamento giuridico non prevede espressamente l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria o dei concessionari della riscossione di emanare i provvedimenti di autotutela richiesti dal Garante del Contribuente o di adeguarsi alle decisioni da questo assunte, con la conseguenza che gli atti di tale organo non sono vincolanti e perciò non producono nemmeno effetti lesivi, ma costituiscono soltanto atti di sollecito, dai quali tutt'al più può derivare soltanto un obbligo di rispondere all'istanza di autotutela e/o di riesaminare la pratica, presentata dal contribuente.

[245] Cass. SS.UU. ord. 3 aprile 2007 n. 8957; Cass. SS.UU. 7 maggio 2003 n. 6956; Cass. SS.UU. 11 luglio 2006 n. 15658; Cass. SS.UU. 29 maggio 2003 n. 8580; Cass. SS.UU. 10 aprile 1999 n. 237.

[246] Cass. sez. trib. 5 agosto 2002 n. 11676; Cass. sez. trib. 29 aprile 2003 n. 6631; Cass. sez. trib. 23 maggio 2003 n. 8130.

libera iniziativa delle parti, si dia luogo ad una causa autonoma, di carattere pregiudiziale, 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.

La citata norma riproduce, sostanzialmente, le analoghe disposizioni poste a presidio del giudizio amministrativo dagli artt. 28 del T.U. 26 giugno 1924, n. 1054 (contenente norme relative al Consiglio di Stato) e 8 della L. 6 dicembre 1971, n. 1034 (istitutiva dei Tribunali amministrativi regionali). In base a tale principio, per il quale il giudice della causa principale è giudice anche della causa pregiudiziale, si è ritenuto, che compete al giudice tributario:

- per quanto riguarda la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, ai sensi del D. Lgs. n. 507 del 1993, accertare la natura demaniale o meno dell'area coinvolta[247], nonché la proprietà del bene su cui grava la tassa[248];
- decidere, in via incidentale, sulla qualità di erede del contribuente[249];
- decidere, in via incidentale, sulla simulazione o nullità di contratti, sullo *status* di coltivatore diretto[250].

Il giudice tributario non può giudicare in merito alla legittimità degli atti amministrativi generali, dei quali può conoscere *incidenter tantum* ed entro confini ben determinati, solo ai fini della disapplicazione dell'atto amministrativo presupposto dell'atto impugnato[251].

---

[247] Cass. sez. trib. 21 novembre 2002 n. 8130.

[248] .Cass. SS.UU. 13 giugno 2002 n. 16156. Contra Cass. SS.UU 27 febbraio 2003 n. 6631.

[249] Cass. sez. trib. 20 febbraio 2003 n. 2354.

[250] Cass. sez. trib. 28 luglio 2003 n. 11610.

[251] Cass. SS.UU. 2 marzo 2006 n. 6224. Conforme Cass. SS.UU. 20 settembre 2006 n. 20318; Cass. SS.UU. 25 gennaio 2007 n. 1616 in base alla quale "la controversia che abbia ad oggetto un atto amministrativo generale, presupposto dell'accertamento e della determinazione in concreto del tributo, ove esso sia integrativo del precetto legislativo (ciò essendo consentito dalla natura non assoluta della riserva di legge in materia tributaria), esula dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie (e ricade nella giurisdizione amministrativa), poiché il cui potere di annullamento dei giudici tributari riguarda, anche dopo la riforma del 2001, soltanto gli atti indicati dall'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non si estende agli atti amministrativi generali, dei quali l'art. 7 del medesimo decreto legislativo consente soltanto la disapplicazione. Né il fatto che questa Corte, da una parte, non possa esercitare la funzione di nomofilachia rispetto alle sentenze del Consiglio di Stato (in tema di annullamento degli atti generali amministrativi di valenza tributaria) mentre, dall'altra, possa esercitare detta funzione rispetto ai singoli rapporti tributari, è in contrasto con il parametro di cui all'art. 3 della Costituzione in quanto i limiti di intervento di questa Corte rispetto alle sentenze del Consiglio di Stato sono espressamente tracciati dall'art. 111, comma 8, della Costituzione ("per soli motivi inerenti alla giurisdizione"), sul presupposto della diversa tutela accordata agli interessi legittimi rispetto ai diritti soggettivi *ex* art. 113 della Costituzione. Non incorre in eccesso di potere giurisdizionale la sentenza del Consiglio di Stato che constati come la legislazione vigente non consenta ai comuni di fissare aliquote diverse dell'Ici per le singole tipologie di immobili destinati ad usi non abitativi e quindi dichiari illegittima le discriminazioni all'interno della stessa categoria catastale, a danno della centrale termoelettrica dell'E. società per azioni. L'opera del giudice amministrativo si è esaurita nell'interpretazione delle norme di diritto che disciplinano il potere di stabilire l'aliquota Ici, senza alcuno straripamento giurisdizionale"; Cass. SS.UU. 27 luglio 1998, n. 7350 che con riguardo alla delibera di determinazione dell'aliquota dell'imposta comunale sugli immobili (nella misura, in specie, del sei per mille) ha stabilito che si sottrae al sindacato delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione la decisione del Consiglio di Stato di annullamento di detta delibera, a seguito di negativo riscontro della sua legittimità, per essere la detta determinazione fondata non sulla presenza di un fabbisogno economico-finanziario predeterminato ed emergente alla data di

10. Difetto di giurisdizione del giudice tributario

In ogni processo vanno individuati "due distinti e non confondibili oggetti del giudizio, l'uno (processuale) concernente la sussistenza o meno del potere-dovere del giudice di risolvere il merito della causa e l'altro (sostanziale) relativo alla fondatezza o no della domanda"[252].

Pertanto sussiste l'obbligo del giudice di accertare l'esistenza della propria giurisdizione prima di passare all'esame del merito o di altra questione ad essa successiva.

Secondo l'art. 3, D.Lgs. 546/1992, il difetto di giurisdizione è sempre proponibile dalle parti e rilevabile d'ufficio dal giudice, in ogni stato e grado del processo, finchè non sia intervenuto il giudicato[253], come definito dall'art. 324 c.p.c.

Il c.1 dell'art. 3 riproduce sostanzialmente l'art. 37 c.p.c. in base al quale il difetto di giurisdizione del giudice ordinario nei confronti della pubblica amministrazione o dei giudici speciali è rilevato, anche d'ufficio, in qualunque stato e grado del processo.

Il difetto di giurisdizione può essere eccepito fino a quando la causa non sia decisa nel merito in primo grado, anche dopo la scadenza dei termini previsti dall'art. 38 c.p.c.. Entro lo stesso termine le parti possono chiedere il regolamento preventivo di giurisdizione ai sensi dell'art. 41 c.p.c..

La sentenza di primo grado di merito può sempre essere impugnata per difetto di giurisdizione. Le sentenze di appello sono impugnabili per difetto di giurisdizione soltanto se sul punto non si è formato il giudicato implicito o esplicito.

Il principio, secondo il quale il difetto di giurisdizione è rilevabile dal giudice d'ufficio in ogni stato e grado del processo, deve essere coordinato con il principio di economia processuale e di ragionevole durata del processo. Conseguentemente, l'ordinamento non accorda tutela alle ipotesi giusta le quali la relativa eccezione di parte viene sollevata *secundum eventum litis* ovvero manifestata direttamente in sede di legittimità, senza che siffatta contestazione sia stata precedentemente dedotta, ostandovi il principio di acquiescenza, di leale collaborazione e di formazione del giudicato[254].

Il difetto di giurisdizione può riguardare:

- la violazione della giurisdizione in generale, ossia l'esercizio da parte del giudice della giurisdizione nel settore di competenza del legislatore o della discrezionalità amministrativa;
- oppure, la violazione dei limiti esterni alla propria giurisdizione, ossia la violazione in positivo o negativo da parte del giudice dei limiti della propria giurisdizione rispetto ad altra giurisdizione (ordinaria o amministrativa).

La pronuncia potrà assumere la forma del decreto ex art. 27 D. Lgs. 546/1992, qualora il difetto venga rilevato nella fase di esame preliminare da parte del presidente, in caso contrario, verrà pronunciata con sentenza.

La sentenza del giudice di merito che declina la giurisdizione, a differenza di quelle pronunciate in tema di giurisdizione dalla Corte di cassazione a sezioni unite, non può obbligare al giudice presso il quale la causa venga eventualmente riassunta di adeguarsi a tale pronuncia. Pertanto, laddove quest'ultimo dichiari il proprio difetto di giurisdizione, le parti sarebbero costrette a denunciare il conflitto negativo di giurisdizione mediante ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 362, c.2 c.p.c..

---

approvazione del bilancio comunale di previsione, bensì con riguardo ad un fabbisogno futuro ancora in fase di studio, trattandosi di interpretazione della normativa vigente in materia non sindacabile in sede di giudizio sulla giurisdizione ex art. 362 del codice di procedura civile, e non di pronuncia travalicante nella sfera del merito, sostitutiva delle determinazioni dell'Amministrazione.

[252] Cass. SS.UU. 10 maggio 2002 n. 6737.

[253] Ai sensi dell'art. 324 c.p.c., si intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta nè a regolamento di competenza, nè ad appello, ne` a ricorso per cassazione, ne` a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'art. 395 c.p.c..

[254] Cass. SS.UU. 9 ottobre 2008 n. 24883.

11. Regolamento di giurisdizione

E` ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione previsto dall'art. 41, c. 1 c.p.c. che così dispone: "Finche` la causa non sia decisa nel merito in primo grado, ciascuna parte può chiedere alle Sezioni unite della Corte di cassazione, che risolvano le questioni di giurisdizione di cui all'art. 37". La formula della prima parte dell'art. 41 c.p.c. deve essere interpretata nel senso che qualsiasi decisione emanata dal giudice ha efficacia preclusiva del regolamento preventivo di giurisdizione, quindi non solo una pronuncia che abbia riguardato il merito della causa[255].

L'istanza si propone con ricorso a norma degli articoli 364 e ss. e produce gli effetti di cui all'art. 367 c.p.c..

Il regolamento di giurisdizione è il mezzo che permette di ottenere una decisione definitiva e vincolante sui limiti della giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria o dei giudici speciali, finalizzato quindi ad perseguimento di economie in termini processuali. Il regolamento di giurisdizione ha carattere preventivo e deve essere proposto prima che la causa sia decisa nel merito in primo grado. La richiesta deve provenire dalla parte, in quanto è escluso che il regolamento possa essere promosso d'ufficio.

L'istanza si propone con ricorso diretto alle Sezioni unite della Corte di cassazione, quale organo supremo, senza che sulla questione di giurisdizione si pronuncino i giudici investiti della causa.

Il ricorso deve essere sottoscritto da un avvocato ammesso al patrocinio davanti alla Corte di cassazione e iscritto all'apposito albo (degli avvocati c.d. cassazionisti). Tale sottoscrizione è prevista a pena d'inammissibilità ex art. 365 c.p.c..

La proposizione del ricorso per regolamento di giurisdizione non produce automaticamente la sospensione del processo ai sensi dell'art. 367 c.p.c.. La sospensione è pronunciata mediante ordinanza del giudice a quo, il quale concede la predetta sospensione soltanto se ritiene che l'istanza non è inammissibile o se non reputa che la contestazione della giurisdizione è manifestamente infondata. Il giudice verifica la sussistenza delle condizioni per la proponibilità del regolamento. L'art. 367, c. 2 c.p.c. stabilisce che se la Corte di cassazione dichiara la giurisdizione del giudice ordinario, le parti debbono riassumere il processo entro il termine perentorio di 6 mesi dalla comunicazione della sentenza.

Sono inammissibili le questioni di legittimità sollevate dal giudice del merito dopo la presentazione del ricorso per regolamento di giurisdizione, e segnatamente quando le norme sospette di incostituzionalità rilevino per la risoluzione della questione di giurisdizione (Cass. ord. n. 248 del 2000, che richiama espressamente l'ordinanza n. 239 del 1989 e le sentenze n. 173 del 1981 e n. 43 del 1980)[256].

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 delibata la questione di giurisdizione[257].

12. Applicazione della *translatio iudicii*

Attraverso la statuizione di questo importante principio, si consente al processo, iniziato erroneamente davanti ad un giudice che non ha la giurisdizione indicata, di poter continuare – così com'è iniziato – davanti al giudice effettivamente dotato di giurisdizione, onde dar luogo ad una pronuncia di merito che conclude la controversia processuale, comunque iniziata. Pertanto, a fronte di una pronuncia che declina la giurisdizione del giudice adito, la parte non è costretta a promuovere un nuovo giudizio, ma ha la possibilità della riassunzione della causa.

---

[255] Cass. SS.UU. 19 agosto 2002 n. 12246.

[256] Corte Cost ord. 1 luglio 2002 n. 322.

[257] Cass. SS.UU. 5 luglio 2004 n. 12307; Cons. di Stato ord. 5 luglio 2004 n. 12307.

Le ragioni prospettate a sostegno dell'introduzione del principio della translatio iudicii vengono ravvisate, anzitutto, nell'esteso criterio di ripartizione della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice speciale che rende oggi più difficile stabilire a quale giudice (ordinario o speciale) la parte debba rivolgersi, specie dopo che sul riparto di giurisdizione per blocchi di materia è intervenuta la sentenza, in parte modificativa, della Corte Costituzionale n. 204 del 2004 e successivamente la 191 del 2006.
Altra ragione viene indicata nell'esigenza di evitare che la declaratoria di difetto di giurisdizione del giudice ordinario possa dare luogo, essendo intanto maturato il termine perentorio per la proposizione del ricorso davanti al giudice speciale, alla definitiva stabilità dell'atto impugnato.
La normazione di questo principio, enunciato in giurisprudenza dalla sentenza n. 4109 del 2007 delle sezioni Unite della corte di Cassazione e n. 77 del 2007 della Corte costituzionale, è avvenuto ad opera dell'art. 59 rubricato "Decisione delle questioni di giurisdizione" della L. 18 giugno 2009 n. 69 recante "Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo".
Le Sezioni Unite della Corte di cassazione[258] con una sentenza innovativa hanno affermato l'operatività della regola della *translatio iudicii* sia nel caso di ricorso ordinario ex art. 360, n. 1, c.p.c. – previsto per il solo giudizio ordinario e poi esteso, ai sensi dell'art. 111 Cost., a tutte le decisioni – sia nel caso di regolamento preventivo di giurisdizione proponibile innanzi al giudice ordinario, ma anche innanzi al giudice amministrativo, contabile o tributario.
Le sezioni unite della Corte di cassazione, quindi, hanno mutato lo "ius receptum (ex plurimis: Cass. SS.UU. n. 7039/2006; Cass. SS.UU. n. 19218/2003; Cass. SS.UU. n. 17934/2003; Cass. SS.UU. n. 8089/2002; Cass. SS.UU. n. 7099/2002; Cass. SS.UU. n. 6041/2002; Cass. SS.UU. n. 2091/2002; Cass. SS.UU. n. 14266/2001; Cass. SS.UU. n. 1146/2000; Cass. SS.UU. n. 1166/94; Cass. SS.UU. n. 10998/93) sul tema", in base al quale "la translatio iudicii dal giudice ordinario al giudice speciale (e viceversa) presuppone necessariamente l'unicità della giurisdizione".
A tale precedente indirizzo - fondato sull'applicabilità della translatio alle sole ipotesi tassative di difetto di competenza nell'ambito dello stesso ordine giudiziario (art. 50 c.p.c.) e di pronuncia in sede di regolamento di giurisdizione, se la Corte di cassazione dichiarava la giurisdizione del giudice ordinario (artt. 41 e 367 c.p.c.) - conseguiva che "nel caso … di domanda proposta innanzi ad un giudice privo di giurisdizione, non era possibile la riassunzione dinanzi al giudice … fornito di tale giurisdizione".
A seguito del riesame delle proprie posizioni, posto in essere con la predetta sentenza n. 4109 del 2007, le sezioni unite "nella loro funzione di Corte regolatrice della giurisdizione ritengono che, in base ad una lettura costituzionalmente orientata della disciplina della materia sussistano le condizioni per potere affermare che è stato dato ingresso nell'ordinamento processuale al principio della *translatio iudicii* dal giudice ordinario al giudice speciale, e viceversa, in caso di pronuncia sulla giurisdizione".
Ad avviso della Suprema Corte, "premessa indispensabile è la considerazione di carattere generale che, seppure in tema di giurisdizione non è espressamente stabilita una disciplina improntata a quella prevista per la competenza (artt. 44, 45 e 50 c.p.c.), ammissiva della riassunzione della causa dal giudice incompetente a quello competente, neppure sussiste la previsione di un espresso divieto della translatio iudicii nei rapporti tra giudice ordinario e giudice speciale". Sulla applicabilità della translatio iudicii tra Giudici di ordine diverso è

[258] Cass. SS.UU. 22 febbraio 2007 n. 4109. Si veda anche Corte Cost. n. 77 del 2007 per la quale **"**il Giudice delle leggi, partendo dai principi costituzionali dell'effettività della tutela e del giusto processo ex art. 24 e 111 Cost., ha dichiarato incostituzionale l'art. 30 l.1034/1971 (istitutiva dei TAR) nella parte in cui non prevede che gli effetti, sostanziali e processuali, prodotti dalla domanda proposta a giudice privo di giurisdizione si conservino, a seguito di declinatoria di giurisdizione, nel processo proseguito davanti al giudice munito di giurisdizione". Cons. di Stato sez. 4, Sent. 18 gennaio 2008 n. 1059, per cui "l'affermazione del principio della translatio iudici davanti a un giudice di un diverso ordine, ha fortemente assimilato il difetto di giurisdizione a quello di competenza".

intervenuta la Corte costituzionale con sentenza n. 77 del 12 marzo 2007, concernente dichiarazione di illegittimità costituzionale – per contrasto con gli articoli 24 e 111 della Costituzione - dell'articolo 30 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, "nella parte in cui non prevede che gli effetti, sostanziali e processuali, prodotti dalla domanda proposta a giudice privo di giurisdizione si conservino, a seguito di declinatoria di giurisdizione, nel processo proseguito davanti al giudice munito di giurisdizione". Le conclusioni di entrambe le Corti sono, in ogni caso, volte alla conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda, sia pure con la differenza che, mentre la Cassazione ritiene che la translatio sia applicabile a diritto vigente, il Giudice delle leggi auspica un intervento del legislatore, "con l'urgenza richiesta dall'esigenza di colmare una lacuna dell'ordinamento processuale" che dia "attuazione al principio di conservazione degli effetti, sostanziali e processuali, prodotti dalla domanda proposta a giudice privo di giurisdizione nel giudizio ritualmente riattivato – a seguito di declinatoria di giurisdizione – davanti al giudice che ne è munito". Più specificamente, la Consulta nella predetta sentenza n. 77 del 2007 chiarisce che "la conservazione degli effetti prodotti dalla domanda originaria discende non già da una dichiarazione del giudice che declina la propria giurisdizione, ma direttamente dall'ordinamento …; ed anzi deve escludersi che la decisione sulla giurisdizione, da qualsiasi giudice emessa, possa interferire con il merito (al quale appartengono anche gli effetti della domanda) demandato al giudice munito di giurisdizione". Aggiunge, inoltre, che "È superfluo sottolineare che, laddove possibile utilizzando gli strumenti ermeneutici (come, nel caso oggetto del giudizio a quo, dopo la declinatoria di giurisdizione), i giudici ben potranno dare attuazione al principio della conservazione degli effetti della domanda nel processo riassunto". Successivamente, il Consiglio di Stato, con decisione n. 3801 del 28 giugno 2007, ha statuito l'applicabilità della translatio iudicii nei rapporti tra giudice amministrativo e giudice ordinario, "considerato che la Corte costituzionale (sentenza n. 77 del 2007) e le Sezioni Unite (sentenza n. 4109/2007) hanno affermato il principio … secondo cui il giusto processo è diretto non allo scopo di sfociare in una decisione purchessia, ma di rendere una pronuncia di merito, stabilendo chi ha ragione e chi ha torto, onde esso deve avere per oggetto la verifica della sussistenza dell'azione in senso sostanziale e, nei limiti del possibile, non esaurirsi nella discettazione sui presupposti processuali". Il richiamato orientamento è stato ulteriormente confermato dal Consiglio di Stato con la decisione n. 3065 del 19 giugno 2008, in cui si sottolinea che "In attesa dell'intervento legislativo auspicato dalla Corte costituzionale, il Collegio ritiene che per dare attuazione al principio enunciato dalle sopra indicate sentenze (Cass. SS.UU. n. 4109 del 2007 e Corte cost. n. 77 del 2007) sia necessario: a) rimettere le parti davanti al Giudice ordinario affinché dia luogo al processo di merito …; b) precisare, comunque, che sono salvi gli effetti sostanziali e processuali della domanda …; c) … fissare un termine entro cui tale salvezza opera …. Ai fini dell'individuazione di tale termine può essere applicato analogicamente … l'art. 50 c.p.c. …"[259].

L'art. 59 della L. 18 giugno 2009, n. 69 obbliga ad indicare il giudice munito di giurisdizione, disponendo al primo comma che il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione indica altresì, se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione. Prevede, altresì, un'efficacia vincolante per ogni giudice e per le parti anche in altro processo della pronuncia sulla giurisdizione resa dalle sezioni unite della Corte di cassazione.

Il comma 2 regola l'accesso al giudice indicato come munito di giurisdizione stabilendo che "se, entro il termine perentorio di 3 mesi dal passaggio in giudicato della pronuncia di cui al c. 1, la domanda è riproposta al giudice ivi indicato, nel successivo processo le parti restano vincolate a tale

[259] Si veda Circ. n. 56/E del 24 settembre 2008 Agenzia delle Entrate – Dir. normativa e contenzioso Sanzioni amministrative per l'utilizzo di lavoratori irregolari – Modifiche normative e giurisprudenza della Corte costituzionale.

indicazione e sono fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se il giudice di cui è stata dichiarata la giurisdizione fosse stato adito fin dall'instaurazione del primo giudizio, ferme restando le preclusioni e le decadenze intervenute. La domanda si ripropone con le modalità e secondo le forme previste per il giudizio davanti al giudice adito in relazione al rito applicabile". Il termine per l'accesso al giudice come munito di giurisdizione è perentorio e decorre dal giorno del passaggio in giudicato della pronuncia. Quest'ultimo per le pronunce della Suprema corte coincide con il giorno della pubblicazione della sentenza, mentre ove si tratti di pronuncia resa da un giudice di merito coincide con il decorso del termine per l'impugnazione a cui è soggetta la pronuncia declinatoria della giurisdizione. L'inosservanza dei termini fissati per la riassunzione o per la prosecuzione del giudizio comporta l'estinzione del processo, che è dichiarata anche d'ufficio alla prima udienza, e impedisce la conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda. Al contrario, il rispetto del termine trimestrale sopracitato ha come conseguenza la salvezza degli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto se il giudice di cui è stata dichiarata la giurisdizione fosse stato adito fin dall'instaurazione del primo giudizio. Il c. 3 dell'art. 59 introduce nell'ordinamento il regolamento di giurisdizione d'ufficio disponendo che "Se sulla questione di giurisdizione non si sono già pronunciate, nel processo, le sezioni unite della Corte di cassazione, il giudice davanti al quale la causa è riassunta può sollevare d'ufficio, con ordinanza, tale questione davanti alle medesime sezioni unite della Corte di cassazione, fino alla prima udienza fissata per la trattazione del merito. Restano ferme le disposizioni sul regolamento preventivo di giurisdizione". Il c. 5 della'art. 59 stabilisce che "In ogni caso di riproposizione della domanda davanti al giudice di cui al c. 1, le prove raccolte nel processo davanti al giudice privo di giurisdizione possono essere valutate come argomenti di prova". Tale principio trova applicazione anche per i giudizi già pendenti all'entrata in vigore della L. n. 69/2009, non trovando applicazione il regime transitorio previsto dall'art.58 della citata legge di riforma.

CAPO IV
Gli atti impugnabili

1. Profili generali

Delimitata la giurisdizione del giudice tributario (art. 2, c. 1, D.Lgs. 546/1992), gli atti impositivi nei confronti dei quali il contribuente può tutelare i propri interessi dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali sono elencati dall'art. 19, c. 1, D.Lgs. 546/1992.

Detti atti acquistano definitività se entro 60 giorni dalla notifica non vengono impugnati presso la commissione tributaria provinciale[260].

In base all'art. 19, c. 1, sono impugnabili i seguenti atti:

a) l'avviso di accertamento del tributo;

b) l'avviso di liquidazione del tributo;

c) il provvedimento che irroga le sanzioni;

d) il ruolo e la cartella di pagamento;

e) l'avviso di mora;

e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni[261];

e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni[262];

[260] Non sono ammissibili atri mezzi alternativi di tutela quali i rimedi amministrativi del ricorso gerarchico e del ricorso in opposizione (Circ. Agenzia delle entrate n. 25/E del 21 marzo 2002) oppure il ricorso straordinario al Presidente della Repubblica (Cons. Stato parere 26 settembre 2006 n. 3444; 27 settembre 2005 n. 3599; 14 giugno 2005 n. 7486 per i quali il ricorso è inammissibile in quanto vige la giurisdizione esclusiva in capo al giudice tributario).

[261] lettera aggiunta in sede di conversione del D.L. n.223 del 4 luglio 2006 con L. n.248 del 4 agosto 2006.

[262] lettera aggiunta in sede di conversione del D.L. n.223 del 4 luglio 2006 con L. n.248 del 4 agosto 2006.

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, c. 3 ossia "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 […] la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale";
g) il rifiuto espresso o tacito di rimborso o sgravio di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie. Quest'ultima disposizione, come evidenziato dalla Corte, rappresenta una "norma di chiusura che conferma pienamente i principi della tipicità degli atti e della stretta legalità dell'azione amministrativa ...".

Detti atti intanto sono impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie in quanto la controversia rientra tra quelle riconducibili alle materie di cui all'art. 2 del D.Lgs. 546/1992[263].

Già sotto il vigore dell'art. 16 del D.P.R. 636/1972 - a seguito delle modifiche introdotte dal D.P.R. 739/1981 - si riteneva che il carattere tassativo dell'elencazione, non era di ostacolo ad una l'interpretazione estensiva di tale norma[264].

Con la nuova formulazione del citato artico ad opera dell'art. 30, c. 1, lett. *c)*, della L. delega n. 413 del 30 dicembre 1991, il legislatore ha esteso la possibilità di impugnazione a tutti gli atti che hanno natura tributaria, nell'accezione più ampia, ossia tutti i provvedimenti che possano essere assimilati per funzione o per natura a quelli indicati dall'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992[265], a prescindere dal *nomen iuris* dell'atto.

L'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n.

---

[263] Cass. SS.UU. 16 marzo 2006 n. 11625. Ha ritenuto di competenza della giurisdizione ordinaria l'impugnazione della cartella di pagamento emessa dal concessionario per il servizio di riscossione che sia riferita ad un credito di natura patrimoniale (nella specie relativa a contributi industriali). Conforme Cass. SS.UU. 12 luglio 2004 n. 12879 per la quale l'impugnazione della cartella esattoriale e dell'avviso di mora relativi all'ingiunzione di un sanzione amministrativa pecuniaria (nella specie per violazione al codice della strada) appartiene alla cognizione del giudice ordinario.

[264] Corte Cost. 6 dicembre 1985 n. 313. Nella specie alla Corte costituzionale era stata sottoposta una questione di legittimità costituzionale dell'art. 16 del D.P.R. n. 636 del 1972, in rapporto all'art. 24 Cost. Cass. SS.UU. 26 marzo 1999 n. 185.

[265] Circ. Agenzia delle Dogane n. 26/D del 4 aprile 2002. Cass. sez. trib. 9 agosto 2007 n. 17526 in base alla quale "l'elencazione contenuta in tale comma non ha natura tassativa, o quanto meno debba essere interpretata con considerevole ampiezza (tanto da comprendervi appunto gli atti, apparentemente privatistici). L'art. 19 concorre dunque a delineare la natura dell'atto impugnato nel processo tributario soprattutto con il suo comma 2 in cui disciplina taluni profili formali cui deve rispondere tale atto (lasciando ovviamente aperta la questione delle conseguenze che si determinano ove tali formalità non siano rispettate). Anche simili prescrizioni costituiscono per altro un tassello delle connotazioni pubblicistiche dell'atto con cui la pretesa impositiva viene portata a conoscenza del privato. Nel caso oggetto di pronuncia la Corte ha rilevato che gli atti con cui il gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale hanno natura di atti amministrativi impositivi di un obbligo pecuniario di natura pubblicistica, perciò sottoposto dal legislatore alla giurisdizione del giudice tributario; essi, di conseguenza, debbono rispondere ai requisiti sostanziali propri di tali atti: in primo luogo debbono - al fine di consentire l'esercizio da parte del destinatario del diritto alla difesa - enunciare - anche in forma sintetica, purché chiara - sia la fonte della richiesta sia gli elementi di fatto e di diritto che la giustificano, anche sotto il profilo quantitativo".

448 del 2001. Ciò comporta la possibilità di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'Ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è *"naturaliter"* preordinato, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato. Sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico. La mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19[266].

È impugnabile, pertanto, qualsiasi atto che incide negativamente nella sfera giuridica del soggetto destinatario, ossia qualsiasi atto che pur non essendo compreso nella elencazione, presenta lo stesso scopo e produce i medesimi effetti, degli atti elencati[267]. Così si ritiene impugnabile:

a) il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione, proprio in base alla sua funzione sostanzialmente impositiva, e dovendosi ritenere lo stesso ricompresso con interpretazione estensiva, nella nozione di avviso d'accertamento[268];
b) il rifiuto espresso o tacito a provvedere in autotutela[269]. Compete al giudice tributario stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chiede l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto[270] o per eventi sopravvenuti. Nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza delle pretesa tributaria, sindacato che costituirebbe un'indebita sostituzione dal giudice nell'attività amministrativa. Il sindacato del

[266] Cass. sez. trib. 8 ottobre 2007 n. 21045 che ha ritenuto ammissibile il ricorso alla commissione tributaria avverso un "invito di pagamento" emesso dal comune per il pagamento della TOSAP. Conforme Cass. sez. trib. 25 febbraio 2009 n. 4513 con riferimento alla fattispecie relativa ad un avviso di pagamento emesso da un Consorzio di bonifica per contributi, e recante allegata una nota, la quale evidenziava al contribuente che "la documentazione che troverà allegata costituisce esclusivamente un avviso di pagamento e cioè un invito a pagare, così da evitare l'emissione della cartella esattoriale ed il conseguente aggravio di spese di riscossione"; Cass. sez. trib. 18 novembre 2008 n. 27385 che ha ritenuto ammissibile il ricorso alla commissione tributaria avverso una visura per consultazione di partita catastale, attraverso la quale una società aveva appreso l'entità della rendita catastale di un immobile acquistato da un fallimento.

[267] Conforme Cass. n. 14669 del 2005.

[268] Cass. SS.UU. 26 marzo 1999 n. 185.

[269] Cass. SS.UU. 9 giugno 2005 n. 16776 per la quale con l'art. 12, c. 2, L. 448/2001 (secondo cui "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie") la giurisdizione tributaria è divenuta - nell'ambito suo proprio- una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari. Di conseguenza, è stato modificato l'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, in quanto il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare (art. 100 c.p.c.) la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario. Nel caso dei provvedimenti di autotutela l'impugnabilità discende dalla considerazione che gli stessi attengono non a un danno ipotetico e futuro, ma effettivo e immediato degli interessi del contribuente. Rientrano nella giurisdizione del giudice tributario le controversie relative all'esercizio (o al mancato esercizio) da parte della Amministrazione del potere di autotutela, spettando a tale giudice anche stabilire se l'atto (o il rifiuto) sia o meno impugnabile. Conforme TAR Campania 8 aprile 2005 n. 519, TAR Trentino Alto Adige 14 luglio 2003 n. 273. Contra in considerazione che tale potere costituisce una facoltà discrezionale Cass. sez. trib. 4 febbraio 2005 n. 2305, Cass. sez. trib. 1 dicembre 2004 n. 22564; Cass. sez. trib. 7 dicembre 2001 n. 1547 in base alla quale i vizi del diniego di autotutela possono esser fatti valere nel successivo atto presupposto; Cass. sez. trib. 9 ottobre 2000 n. 13412; Cass.SS.UU. n. 8685 del 1996. Contra Cass. sez. trib. 25 maggio 2000 n. 13412 per la quale il potere di autotutela tributaria è assolutamente discrezionale e il suo mancato esercizio è insindacabile.

[270] Cass. sez. trib. 5 febbraio 2002 n. 1547; Cass. sez. trib. 9 ottobre 2000 n. 13412.

giudice dovrà riguardare l'esistenza dell'obbligazione tributaria solo qualora l'atto di autotutela contenga tale verifica[271];

c) la "nota" con cui viene negata la definizione agevolata di un rapporto tributario, in quanto ha natura di atto amministrativo che esplicita la volontà negativa dell'Amministrazione, rispetto alla richiesta del contribuente[272];
d) il diniego di disapplicazione di disposizioni antielusive[273];
e) gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati. Oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione, e come tali sono impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, anche se emessi anteriormente all'entrata in vigore della legge 30 dicembre 2004, n. 311, che ha espressamente annoverato l'avviso di recupero quale titolo per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati in compensazione[274];
f) l'avviso di liquidazione Iva di cui all'art. 54-bis del D.P.R. 633/72[275].

La giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, poi, non ha ad "oggetto" solo gli atti per così dire "finali" del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come "impugnabili" dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19) ma investe - nei limiti, ovviamente, dei "motivi" sottoposti dal contribuente all'esame di quel giudice ai sensi dell'art. 18, c. 2, lett. e), stesso D.Lgs. - tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto "istruttorio" prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto "finale" impugnato. La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria, infatti (Cass. SS.UU. 4 marzo 2008 n. 5791; Cass. SS.UU. 25 luglio 2007 n. 16412), "è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatati, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa"[276]. Gli atti istruttori ancorché illegittimi non sono autonomamente impugnabili per difetto di concreta lesività, dovendo la relativa contestazione essere differita al momento dell'impugnazione - per illegittimità derivata - del provvedimento finale.[277] Pertanto risultano sindacabili, purchè eccepiti unitamente agli atti finali di imposizione:

a) gli atti prodromici del "procedimento impositivo" quali i provvedimenti emessi dal Procuratore della Repubblica D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 33 e D.P.R. 26 ottobre

[271] Si veda Parte I, Capo V, Parag.8.
[272] Cass. sez. trib. 9 agosto 2006 n. 18008.
[273] Cass. sez. trib. 21 dicembre 2004 n. 23731.
[274] Cass. sez. trib. ord., 02 marzo 2009 n. 4968, relativa ad avviso di recupero di un credito di imposta per insussistenza dei requisiti del beneficio, ai sensi della legge 23 dicembre 2000, n. 388, emesso prima dell'entrata in vigore della legge n.311 cit..
[275] Cass. sez. trib. 23 luglio 2009 n. 17202 per la quale "laddove l'atto emanato dall'Amministrazione finanziaria e tempestivamente notificato contempli gli elementi necessari ed indispensabili per l'individuazione da parte del contribuente della pretesa fiscale fatta valere, questi ancorché il nomen iuris non sia annoverato fra quelli previsti all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 è tenuto ad impugnarlo per evitarne la definitività".
[276] Cass., SS.UU. 16 marzo 2009 n. 6315.
[277] Cons. Stato Sez. IV, 26 maggio 2006, n. 3199 per la quale "in materia tributaria la giurisdizione generale di legittimità può tuttora essere adita solo se la controversia non sia devoluta al giudice tributario e solo se la posizione giuridica che si pretende lesa abbia consistenza di interesse legittimo".

1972, n. 633, art. 52, c. 2, di autorizzazione alla perquisizione domiciliare e/o personale da parte degli organi fiscali inquirenti[278];

b) il preventivo invito al pagamento (contenuto nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 60, c. 6), quale adempimento necessario e prodromico alla iscrizione a ruolo dell'imposta sul valore aggiunto[279];
c) l'invito al pagamento" notificato dal Comune al contribuente quale atto prodromico all'iscrizione a ruolo[280];
d) l'invito di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 51, c. 2, n. 2, per fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari[281];
e) l'invito al pagamento menzionato nel D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, art. 67, c. 2, lett. a), (Cass. trib. 12 marzo 2002 n. 3540) e f) più in generale, sulla scorta dei principi affermati dalla Cass. SS.UU. 25 luglio 2007 n. 16412, sulla mancata notifica di un atto prodromico quale "vizio proprio" (D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19, c. 3), dell'atto notificato al contribuente[282];
f) gli atti relativi ad accessi, ispezioni e verifiche (una volta notificato l'avviso di accertamento).

2. Impugnazione per vizi propri e omessa notificazione di atti impugnabili.

Ognuno degli atti autonomamente impugnabili, in applicazione del disposto di cui al c. 3 dello stesso art. 19, può essere impugnato solo per vizi propri[283] (ad esempi vizi di notifica di tale atto ovvero errori nell'indicazione degli importi), ciò al fine di evitare l'aggiramento del termine di decadenza previsto dall'art.21 D.lgs. 546/92 per ricorrere dinanzi alle commissioni tributarie. Sicchè, ad esempio, in sede di ricorso avverso una cartella di pagamento preceduta da avviso di accertamento o da provvedimento di irrogazione di sanzioni non si possono più sollevare questioni relative all'atto presupposto.

La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione nel merito unitamente a quest'ultimo (ad esempio avviso di mora non preceduto dalla cartella di pagamento[284] oppure cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento o di liquidazione o provvedimento che irroga la sanzione). Si garantisce, così, il diritto alla difesa di cui all'art. 24, c.2 Cost., in quanto il contribuente in tali casi non è in grado di impugnare un provvedimento di cui ignora l'esistenza[285].

In tali ipotesi, il contribuente può impugnare solo l'atto consequenziale facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto oppure impugnare con l'atto consequenziale

---

[278] Cass. sez. trib. 19 ottobre 2005 n. 20253 in base alla quale "il contribuente ha diritto di contestare innanzi al giudice tributario - il quale, di converso, ha il dovere (procedendo agli opportuni accertamenti, anche fattuali) di decidere il punto - la legittimità, ex art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (richiamato dall'art. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), dell'acquisizione, da parte degli uffici tributari e/o della Guardia di finanza (quest'ultima nell'esercizio dei compiti - ad essa demandati - di collaborazione con detti uffici), del materiale probatorio e/o documentale posto a fondamento dell'avviso di accertamento". Conforme Cass. 12 ottobre 2005 n. 19837; Cass. 1 ottobre 2004 n. 19690; Cass. 3 dicembre 2001 n. 15230; Cass. 19 giugno 2001 n. 8344.

[279] Cass. sez. trib. 18 aprile 2008 n. 10179; Cass. sez. trib. 14 aprile 2006 n. 8859.

[280] Cass. sez. trib. 6 dicembre 2004 n. 22869.

[281] Cass. sez. trib. 18 aprile 2003 n. 6232.

[282] Cass. trib. 25 gennaio 2008 n. 1652.

[283] Cass. sez. trib. 24 aprile 2002 n. 6029 secondo cui "i vizi dell'atto di accertamento dell'imposta non fatti valere dal contribuente con tempestivo ricorso, rendono definitivo l'atto impositivo e, pertanto, agli atti successivamente adottati, restano impugnabili esclusivamente per vizi propri".

[284] Cass. sez. trib. n. 16828 del 16 agosto 2005.

[285] Circ. Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006; Cass. sez. trib. 16 agosto 2005 n. 16929. Contra Cass. sez. trib. 8 febbraio 2006 n. 2798; Cass. sez. trib. 4 luglio 1998 n. 6554; Cass. sez. trib. 6 marzo 1995 n. 2572 in base alla quale il vizio di notifica dell'avviso di accertamento o l'omessa notifica dello stesso rende nulli tutti gli atti consequenziali.

anche l'atto presupposto (non notificato), per ottenere una pronuncia che non esaurisca i propri effetti nella dichiarazione di annullamento dell'atto successivo, ma si estenda all'atto presupposto, investendo radicalmente la pretesa dell'amministrazione finanziaria[286].

Nel caso in cui non sia stato notificato un atto presupposto, c'è la possibilità di far valere anche questioni di merito relative al rapporto tributario[287]. La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto (ad esempio: avviso di accertamento) costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale (ad esempio: cartella di pagamento) notificato. Tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione, se congruamente motivata, non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione[288].

In ordine alla legittimità del differimento al momento della impugnazione dell'atto impositivo della tutela giurisdizionale per vizi e/o per irregolarità concernenti atti compiuti nel corso dell'iter amministrativo conclusosi con l'adozione dell'atto impositivo notificato è sufficiente ricordare il pensiero della Corte Costituzionale (decisione 23 novembre 1993 n. 406, che richiama "da ultimo le sentenze n. 154 del 1992; n. 15 del 1991; n. 470 del 1990; n. 530 del 1989") secondo cui "gli artt. 24 e 113 Cost., non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia, sempre che il legislatore osservi il limite imposto dell'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dalle suddette norme costituzionali.

Tale principio derivante da norme processuali cede rispetto al disposto di norme sostanziali vigenti *ratione temporis,* per cui la mancata o irrituale notificazione dell'atto presupposto determina in ogni caso l'invalidità dell'atto conseguente, nonostante la facoltà riconosciuta al contribuente di contestare anche gli atti presupposti non notificati mediante l'impugnazione degli atti successivi[289].

3. Atti non impugnabili

Si ritiene che non sono impugnabili, in quanto non incidenti sulla sfera giuridica del soggetto passivo del tributo i seguenti atti:

- gli atti istruttori (questionari, processo verbale di constatazione)[290]. Essendo atti intermedi del procedimento amministrativo e non immediatamente lesivi, dovranno impugnarsi unitamente al provvedimento finale;
- le comunicazioni che contengano (come, ad esempio, quelle previste dal comma 3 dell'art. 36-bis del D.P.R. 600/1973 e dal c. 3 dell'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972) un "invito" a fornire

[286] Cass. SS.UU. 25 luglio 2007 n. 16412.
[287] Cass. SS.UU. 25 maggio 2005 n. 10958.
[288] Cass. SS.UU. 4 marzo 2008, n. 5791.
[289] Cass. sez. trib. 31 marzo 2006 n.7649.
[290] Cass., sez. I, 28 aprile 1998, n. 4312 secondo cui "il processo verbale di constatazione non è direttamente impugnabile, perché atto endoprocedimentale il cui contenuto e le cui finalità consistono nel reperimento e nell'acquisizione degli elementi utili ai fini dell'accertamento". Conforme Cass. sez. trib. 30 ottobre 2002 n. 15305; Cass. sez. trib., 20 gennaio 2004 n. 787; CTC 7 giugno 2001 n. 4347.

"eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi" e che quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto definitivo, cancellabile solo in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice[291];

- l'emissione di atti "irrituali", in merito ai quali è possibile soltanto instaurare un rapporto informale con l'ufficio emittente, con la conseguenza della possibile definizione del procedimento amministrativo o del rapporto tributario posto in essere, se si è nella sfera impositiva;
- l'avviso bonario[292]. In merito, all'opposizione ad un avviso bonario, emesso dal concessionario avete ad oggetto la TARSU, la Corte ha evidenziato che: "nel caso esaminao l'atto fatto

[291] Cass. SS.UU. 26 luglio 2007 n. 16428 per la quale "ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita compiuta e non condizionata e ciò ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito "bonario" a versare quanto dovuto. Non sono invece immediatamente impugnabili le comunicazioni che contengano (come, ad esempio, quelle previste dal comma 3 dell'art. 36-*bis* del D.P.R. 600/1973 e dal comma 3 dell'art. 54-*bis* del D.P.R. 633/1972) un "invito" a fornire "eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi" e che quindi manifestano una volontà impositiva ancora *in itinere* e non formalizzata in un atto definitivo, cancellabile solo in via di autotutela o attraverso l'intervento del giudice". Conforme Cass. SS.UU.24 luglio 2007 n. 16293; Cass. Sez. trib. 15 maggio 2008 n. 12194; Cass. Sez. trib. ord. 2 marzo 2009, n. 4968.

[292] Cass. sez. trib. 28 maggio 2005 n. 1791 per la quale "l'avviso di pagamento bonario non è autonomamente impugnabile, poiché non incluso nell'elenco tassativo degli atti (art. 19, Dlgs 546/1992) contro i quali può essere proposto ricorso. La tutela giurisdizionale è comunque assicurata dalla possibilità di ricorrere avverso la successiva cartella, rispetto alla quale l'avviso in parola costituisce solo atto prodromico. Conforme Cass. sez. trib.11 febbraio 2005 n. 2829; Cass. sez. trib. 12 luglio 2005 n. 14668 e n. 14669 per la quale l'avviso bonario proprio perché non rientrante nel novero tassativo degli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 D.lgs. 546/1992 non può violare né l'art.7 della L. 212/00 (c.d. statuto del contribuente), che prescrive per gli atti impositivi l'indicazione delle modalità, del termine, e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, né l'art.10 della stessa legge, poiché rispetta in pieno, per la sua chiarezza il principio della collaborazione e della buona fede tra amministrazione e contribuente"; Cass. sez. trib. 14 gennaio 2005 n. 653, Cass. sez. trib. 24 novembre 2004 n. 22196, Cass. sez. trib. 4 febbraio 2005 n. 2302 e n. 2303; CTR Napoli 7 maggio 2009 n. 142 in base alla quale non sussiste obbligo di invio dell'avviso bonario, anteriormente alla notificazione della cartella di pagamento ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 la quale, se non contestata nel merito della pretesa tributaria deve ritenersi definitiva. Infatti, l'invio del predetto avviso di liquidazione non costituisce un atto obbligatorio, ma è concepito al fine di informare il contribuente della esistenza di eventuali errori rilevati dall'Amministrazione Finanziaria in sede di controllo formale della Dichiarazione dei redditi. Tanto è vero che l'avviso di liquidazione non è impugnabile e per il suo invio non è prevista la notifica a mezzo di raccomandata postale o a mezzo di ufficiale giudiziario. Contra Cass. sez. trib. 7 aprile 2005 n. 7312 e Cass. sez. trib. 13 aprile 2005 n. 7708, sul presupposto che nelle fattispecie esaminate l'avviso bonario contiene tutti gli elementi per essere qualificato come atto di accertamento o liquidazione. Cass. SS.UU. 24 luglio 2007, n. 16293 per la quale ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, ancorché tale comunicazione si concluda non

pervenire dal concessionario della riscossione (invito al pagamento) non è espressione di un potere pubblicistico autoritativo, ma è un atto riconducibile alla sfera privatistica di un creditore che rivolge un invito di pagamento al suo debitore, senza che ad esso possano essere ricollegati effetti negativi, significativi e rilevanti per il destinatario"[293]. In concreto la Corte ha affermato il principio secondo cui il concessionario della riscossione agisce in veste privatistica e come tale, ai fini della richiesta di pagamento di quanto dovuto dal suo debitore, è legittimato a svolgere qualsiasi attività sollecitatoria per il recupero del credito, prima di dar corso alle azioni previste dalla normativa in vigore, mediante la formazione del ruolo (di competenza dell'ente creditore) e l'emissione della cartella esattoriale, atti che rivestono la loro *tipicità*, quindi, opponibili secondo le norme procedurali previste dal decreto sul contenzioso. Il predetto avviso, pertanto, costituendo un atto premonitorio è il mezzo attraverso il quale si prendono contatti informali con il debitore, perché questi valuti l'opportunità di definire il debito evitando le successive azioni esecutive da parte del creditore (concessionario della riscossione), con l'aggravio delle spese conseguenti, ma anche per verificare se sussistono eventuali errori che potrebbero essere corretti in via breve, evitando, conseguentemente, il ricorso al contenzioso in sede di emissione della cartella;

- l'atto di interpello[294]-[295] previsto dall'art. 11 della L. 27 luglio 2000 n. 212, in considerazione che lo stesso non riveste natura di provvedimento amministrativo bensì natura interpretativa, ben potendo il contribuente discostarsene facendo successivamente valere le proprie ragioni innanzi al giudice tributario in caso di esercizio del potere di accertamento da parte dell'ufficio tributario;
- il rifiuto alla conciliazione opposto dall'ufficio in quanto atto discrezionale e non assimilabile al rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari di cui alla lettera h) dell'art. 19;

---

con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito 'bonario' a versare quanto dovuto.

[293] Cass. sez. trib. 4 febbraio 2005 n. 2302; Cass. sez. trib. 11 febbraio 2005 n. 2829; Cass. sez. trib. 28 gennaio 2005 n. 1791.

[294] CTP Milano, Sez. XIX, 26 novembre 2004, n. 242; TAR Emilia-Romagna 18 novembre 2004 n. 47. Corte costituzionale n. 191 del 14 giugno 2007 che, con specifico riferimento all'interpello ordinario, ha ritenuto che "la risposta all'interpello, resa dall'Amministrazione ai sensi dell'art. 11 della L. n. 212 del 2000, deve considerarsi un mero parere, che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del richiedente.

[295] Vedi in tal senso Circolare Agenzia delle entrate n. 7 del 3 marzo 2009 in base alla quale, la non impugnabilità delle risposte all'interpello si giustifica, essenzialmente, alla luce della loro natura di atti amministrativi non provvedimentali. Al riguardo va evidenziato che sono qualificati "provvedimenti" gli atti della Pubblica Amministrazione che, indirizzati a soggetti determinati o determinabili, sono in grado di: a) apportare una modificazione unilaterale nella sfera giuridica dei destinatari (c.d. autoritarietà del provvedimento); b) produrre automaticamente ed immediatamente i propri effetti (c.d. esecutività); c) imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi in essi contenuti (c.d. esecutorietà). I provvedimenti, proprio per le suddette caratteristiche, possono determinare una lesione, suscettibile di immediata tutela giurisdizionale. La mancanza di una sola delle prerogative sopra elencate qualifica l'atto come non provvedimentale. la risposta all'interpello manca dei caratteri dell'autoritarietà e dell'esecutorietà, propri dei provvedimenti amministrativi. Quanto all'esecutività si osserva che la risposta all'interpello non produce nei confronti del richiedente effetti diretti ed immediati, in quanto la stessa ha essenzialmente la funzione di rendere nota preventivamente al contribuente la posizione dell'Agenzia in ordine all'interpretazione ovvero all'ambito di applicazione di una norma tributaria in relazione ad un caso concreto prospettato dallo stesso contribuente.

- atti regolamentari ed atti amministrativi generali in materia tributaria, in merito ai quali al giudice tributario è consentita solo la disapplicazione (art. 7 comma 5);
- gli atti con efficacia meramente interna[296], in quanto la cosiddetta interpretazione ministeriale, sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto[297]; la deliberazione adottata dal garante del contribuente;
- il D.M. contenente tariffe d'estimo.

Tali atti esprimono la posizione dell'Amministrazione finanziaria, ma non sono immediatamente lesivi dei diritti del contribuente[298].

Qualora il giudice accerti (con efficacia di giudicato per difetto di impugnazione) che l'atto dell'Amministrazione contestato in giudizio è privo dei requisiti necessari per esprimere la pretesa tributaria, non può procedere all'accertamento negativo avente per oggetto la sussistenza del debito tributario. La proposizione di un'azione di accertamento negativo in via preventiva, cioè prima che vengano notificati gli atti impositivi o, nel caso di domande di rimborso, prima del provvedimento espresso o tacito di diniego innanzi al giudice tributario, "pur essendo considerata estranea al modulo del processo tributario, che deve essere necessariamente introdotto con l'impugnazione di specifici atti, non dà luogo ad un'ipotesi di difetto di giurisdizione, ma soltanto ad un'improponibilità della domanda, essendo la giurisdizione attribuita in via esclusiva e *ratione materiae*, e non in considerazione dell'oggetto della domanda". Infatti, l'azione di accertamento negativo è estranea alla struttura del processo tributario innanzi alle commissioni tributarie, in quanto la tutela del contribuente si attua mediante la proposizione di ricorsi avverso specifici atti di accertamento o di imposizione dell'Amministrazione finanziaria ovvero avverso il rigetto di istanze di rimborso di somme indebitamente pagate[299].

4. Contenuto degli atti impugnabili

A norma del c. 2 dell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992, gli atti impositivi dovranno indicare:

a) il termine per l'impugnativa;

---

[296] Cons. Stato dec. V 28 giugno 2005 n. 6423 per cui "è inammissibile, per difetto d'interesse, l'impugnativa di una circolare ministeriale (nel caso esaminato relativa al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti), in quanto recante mere disposizioni di carattere interpretativo. Infatti, quali atti a contenuto sostanzialmente esplicativo ed orientativo per le Amministrazioni tenute ad applicare la norma primaria - da cui solo discende l'obbligo per il contribuente di sottostare alla potestà di prelievo - non costituiscono manifestazioni di potestà impositiva idonee a comportare una lesione giuridicamente rilevante, con carattere di immediatezza e attualità, in capo al soggetto passivo del rapporto giuridico d'imposta, che trova la sua fonte direttamente nella norma, e non nella circolare, presupponendo la detta lesione, per l'appunto, l'esercizio della potestà di prelievo da parte dell'Amministrazione. La configurabilità dell'interesse al ricorso - attuale e concreto - richiede quindi l'emanazione di un atto applicativo del tributo che tragga causa dalla detta circolare, e ciò anche relativamente alle pretese "previsioni innovative" che avrebbero asseritamente ampliato l'ambito di operatività del tributo medesimo e la cui contestazione nei termini indicati nell'atto di appello (e già in prime cure) non può prescindere dal concreto esercizio della potestà impositiva: basti semplicemente considerare, sul punto, che ben potrebbe l'Ente destinatario dei "chiarimenti" disattendere in sede applicativa le indicazioni fornite con la circolare, in quanto prive di carattere vincolante in ragione della natura della stessa".

[297] Cass. 6 agosto 2008 n. 21154 per la quale a detti atti ministeriali non si estende il controllo di legittimità esercitato dalla Corte di Cassazione (ex art. 111 Cost., art. 360 c.p.c.), in quanto essi non sono manifestazione di attività normativa, bensì atti interni della medesima Pubblica Amministrazione destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti ma inidonei ad incidere sul rapporto tributario.

[298] Cass. n. 10488 del 23 aprile 2008, in base alla quale "per la sua natura e per il suo contenuto (di mera interpretazione di una norma di legge), non potendo essere riconosciuta alla circolare alcuna efficacia normativa esterna, questa non può essere annoverata fra gli atti generali di imposizione, impugnabili innanzi al giudice amministrativo, in via di azione, o disapplicabili dal giudice tributario od ordinario, in via incidentale. Il che rileva, in primo luogo, sul piano generale, perché le circolari, come è stato affermato dalla dottrina prevalente, non possono né contenere disposizioni derogative di norme di legge, né essere considerate alla stregua di norme regolamentari vere e proprie, che, come tali vincolano tutti i soggetti dell'ordinamento, essendo dotate di efficacia esclusivamente interna nell'ambito dell'Amministrazione all'interno della quale sono emesse; e, in secondo luogo, con particolare riferimento all'ordinamento tributario, il quale come è noto, è soggetto alla riserva di legge"; Cass. sez. trib. 2 novembre 2007 n. 23031.

[299] Cass. SS.UU. 20 novembre 2007 n. 24011.

b) il procedimento per la proposizione del ricorso;
c) la commissione tributaria cui è possibile ricorrere.

Tali elementi, vanno integrati con le prescrizioni dell'art. 7 dello statuto del contribuente (L. 212/2000), che prevede che gli atti dell'Amministrazione finanziaria e dell'Agente della riscossione (già concessionario della riscossione) devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili;
d) nel caso di titolo esecutivo, il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

La mancata indicazione di tali elementi negli atti impugnabili non determina alcun vizio dell'accertamento e conseguentemente alcuna invalidità dell'atto che, quindi, diviene definitivo se non tempestivamente impugnato, infatti la legge in tale ipotesi non dispone la nullità dell'atto[300]. Si ritiene tra l'altro non applicabile l'istituto della rimessione in termine in quanto l'art. 184 bis c.p.c., riguardante le sole ipotesi in cui le parti costituite siano decadute dal potere di compiere determinate attività difensive nell'ambito della causa in corso di trattazione, non è applicabile alle situazioni esterne al giudizio[301]. Per queste vige la regola della improrogabilità dei termini perentori (art.153 c.p.c.), che impedisce di utilizzare l'istituto in argomento anche per le decadenze relative al compimento del termine perentorio per instaurare il giudizio.

A maggior ragione in caso di indicazioni erronee le stesse non sono vincolanti, in quanto il ricorso ben può essere indirizzato al giudice depositario *secundum legem* della giurisdizione e della competenza.

5. L'avviso di accertamento del tributo

E' l'atto di natura sostanziale per mezzo del quale l'Ente locale esercita la propria potestà impositiva. Esso deve recare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che sono alla base della pretesa impositiva.

Con l'avviso di accertamento l'ufficio tributario accerta l'esistenza di un rapporto tributario non dichiarato o non denunciato dal contribuente. L'ufficio deve indicare sia la *causa petendi* sia il *petitum* ed evidenziare anche i passaggi essenziali (come le aliquote applicate).

L'art. 1 c. 161 L. 296/2006 (L. finanziaria 2007) ha stabilito che gli Enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio

[300] Cass. sez. trib. 01 luglio 2004 n. 12070.

[301] Cass. sez. trib. 30 aprile 2003 n. 14482. Contra seppur con temperamento Cass. Sez. trib. 13 dicembre 2007 n. 26116 per la quale "Se è vero che questa Corte ha avuto, talora, a riconoscere che, dalla eventualmente erronea indicazione – da parte dell'autorità amministrativa – dei termini per ricorrere nonché dell'autorità giudiziaria adenda ai fini dell'impugnazione dell'atto amministrativo, possa discendere 'errore scusabile' che valga a rimettere in termini il destinatario dell'atto, sia da ritenersi del pari indubitabile come un tal principio non si attagli alla presente fattispecie, nella quale, nonostante – oltretutto – la configurabilità di un evidente e concorrente onere di autodiligenza da parte della ricorrente, la stessa ha lasciato decorrere oltre sedici mesi prima di adire la competente commissione tributaria provinciale"; Cass. 26 luglio 2007 n. 16428; Cass. 24 luglio 2007 n. 1629; Corte Cost. 1 aprile 1998 n. 86, in materia di opposizione ad ordinanza ingiunzione per l'applicazione di sanzioni amministrative.

devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati[302]. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Sono stati, quindi, unificati i termini di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento relativamente ai tributi locali, pertanto sono state abrogate le norme relative all'accertamento previste dal D.Lgs. 507 del 15 novembre 1993 in materia di imposta comunale sulla pubblicità e pubbliche affissioni (art.10), TOSAP (art. 5 ad eccezione del c. 5), TARSU (art. 71 ad eccezione del c. 4), per i soli casi di denuncia infedele o incompleta ovvero di omessa denuncia.
Il successivo c. 162 ha stabilito che gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.
Gli avvisi, sottoscritti dal funzionario designato dall'Ente locale per la gestione del tributo, devono, inoltre, contenere le seguenti indicazioni:

- dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato;
- del responsabile del procedimento;
- dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di 60 giorni entro cui effettuare il relativo pagamento (fino al 31 dicembre 2006 questo termine era di 90 giorni).

La mancata indicazione nell'atto amministrativo del termine d'impugnazione e dell'organo dinanzi al quale può essere proposto ricorso, prevista dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, c. 4, non inficia la validità dell'atto, pertanto non determina espressamente la nullità dell'atto tributario per il solo fatto che le richieste indicazioni non siano presenti[303], anche alla luce della L. n. 212 del 2000, art. 5. Tutt'al più determina, ricorrendone le condizioni, il riconoscimento della scusabilità dell'errore in cui sia eventualmente incorso il ricorrente, con conseguente riammissione in termini per l'impugnativa, ove questa sia stata proposta tardivamente.

6. L'avviso di liquidazione

L'avviso di liquidazione è un provvedimento che l'Ente impositore emette a seguito di una serie di operazioni dirette al controllo dei calcoli e alla verifica dei versamenti eseguiti dal contribuente, dalle quali può risultare un'imposta pagata nella misura inferiore, uguale o superiore a quella dovuta.
In materia di tributi locali era previsto solo per l'Ici e andava notificato entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui la dichiarazione era stata presentata o, nel caso in cui questa non doveva essere presentata, a quello del versamento dell'imposta. E' venuto meno per effetto del c.161 dell'art.1 della Finanziaria, per il quale gli Enti locali, per i tributi di propria competenza possono procedere:

- alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli, o dei parziali o ritardati versamenti;

[302] L'ufficio federalismo fiscale del Dipartimento per le politiche fiscali con nota n. 11159/Dpf del 19 marzo 2007, nel fornire risposte a talune problematiche attinenti l'applicazione dell'imposta di pubblicità, ha chiarito che in virtù del combinato disposto dei commi 161 e 171 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (L. finanziaria 2007), il termine decadenziale di cinque anni per la notifica dell'avviso di accertamento trova applicazione anche ai rapporti di imposta pendenti.
[303] Cass. sez. trib. 26 giugno 2009 n. 15143; Cass. sez. trib. 6 settembre 2006 n. 19189; Cass. sez. trib. 22 settembre 2006 n. 20532.

- all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti.

La liquidazione dell'ICI in base al controllo formale dei dati dichiarati verrà eseguita dall'Agenzia delle Entrate, infatti il c. 103 prevede che in sede di controllo delle dichiarazioni, effettuato ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. 600/1973, vengano verificati i versamenti ICI relativi a ciascun fabbricato effettuati nell'anno precedente e gli esiti del controllo saranno trasmessi ai Comuni competenti. La finanziaria 2007, nel recepire quanto stabilito dal D.L. 223/2006, ha disposto al c. 104, che nelle dichiarazioni dei redditi debba essere indicato l'importo dovuto ai fini ICI, esponendo per ogni immobile i relativi dati catastali (codice del comune, foglio, sezione, particella e subalterno); gli stessi dati dovranno essere riproposti negli anni successivi solo in caso di variazione relativa anche a uno solo dei fabbricati (art. 101).

7. Il provvedimento che irroga le sanzioni

Il sistema sanzionatorio tributario è disciplinato dai D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, 472 e n. 473.

In merito al procedimento di irrogazione delle sanzioni l'art. 16 D.Lgs. 472/97 dispone che la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.

L'Ente impositore può procedere mediante notifica di atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni (art. 16 D.Lgs. 472/97).

In deroga a tale disposizione, l'art. 17 D.Lgs. 472/97, stabilisce che le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità (mediante atto di accertamento ed irrogazione di sanzioni).

L'atto di contestazione di cui all'art. 16 D.Lgs. 472/97, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi (art. 20 D.Lgs. 472/97).

Il provvedimento di irrogazione delle sanzioni impugnabile riguarda oltre quello riferito alle sanzioni correlate ai tributi di ogni genere e specie anche, in via residuale, quello relativo a tutte le altre sanzioni non necessariamente attinente a tributi ma *"comunque"* irrogate dagli uffici finanziari, ciò per effetto del disposto di cui all'art. 2 D.Lgs. 546/1992[304].

8. Il rifiuto tacito o espresso rimborso

Tradizionalmente si distingue tra rimborsi da indebito, in merito ai quali il contribuente deve presentare una domanda all'Ente impositore (errori commessi nella fase di dichiarazione, accertamento o riscossione), e rimborsi non da indebito (o da restituzioni), nelle quali si creerebbe per le caratteristiche strutturali del tributo un'eccedenza d'imposta rispetto a quella dovuta (eccedenza detraibile nell'IVA) recuperabile in sede di dichiarazione fiscale.

La domanda di restituzione deve essere proposta nei termini di decadenza[305] stabiliti da ciascuna legge d'imposta, oppure in mancanza nel termine stabilito dall'art. 21 c. 2 del D.Lgs. 546/1992 che è di due anni:

[304] Si veda Parte II, Cap. III, Parg. 1 e 3.

[305] Cass. sez. trib. 20 gennaio 2009 n. 1280 per la quale "la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza entro il termine stabilito dalla legge, dal versamento dell'imposta indebitamente corrisposta, è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio (anche per la prima volta in cassazione), purché dalla sentenza impugnata risultino i

- per le imposte sui redditi, entro 48 mesi dal pagamento (art. 38 D.P.R. 602/73);
- per l'imposta di registro , entro tre anni dal pagamento (art.77 D.P.R. 131/1986);
- per l'IVA, entro due anni dal pagamento, in quanto il D.P.R. 633/72 non prevede un termine di pagamento[306];
- per i tributi locali, l'art. 1 c.164 della L. n. 296 del 27 dicembre 2006 (Finanziaria 2007) ha stabilito che il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di 5 anni dal giorno del versamento[307], ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione[308]. L'Ente locale provvede ad effettuare il rimborso entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Oltre alla richiesta delle somme da rimborsare, è opportuno che il ricorrente espressamente chieda spese, interessi[309] e rivalutazione monetaria[310].

Gli interessi decorrono dalla data dell'istanza amministrativa di rimborso e non dalla domanda giudiziale, viene così ad applicarsi il principio previsto dall'art. 5 della L. 26/1961 in tema di restituzione delle tasse ed imposte indirette sugli affari per le quali è affermata la non debenza[311].

In materia di tributi locali, l'art. 1 c. 165 della L. n. 296 del 27 dicembre 2006 (Finanziaria 2007) ha stabilito che la misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale[312]. In mancanza di deliberazione in merito il tasso resta fissato a quello previsto dalla legge.

Il contribuente dovrà, quindi, esercitare il diritto al rimborso previsto dalle specifiche leggi d'imposta e in caso di diniego espresso o tacito potrà proporre impugnazione innanzi al giudice tributario, non essendo ammissibile, in alternativa, l'azione di indebito oggettivo (art. 2033 c.c.) o di arricchimento senza causa (art. 2041 c.c.) nel termine di prescrizione decennale innanzi al giudice ordinario.

Può accadere, che il contribuente che voglia verificare la correttezza di una propria tesi, senza dover subire in caso di soccombenza, l'applicazione delle sanzioni, potrebbe presentare la dichiarazione oppure autoliquidare un tributo nella maniera più vantaggiosa per l'Ente impositore, facendo seguire una richiesta di rimborso[313]. Ciò ovviamente è possibile finchè l'Ente non ha notificato alcun atto impositivo, poiché in quest'ultimo caso l'unico rimedio è l'impugnazione dell'atto.

---

dati fattuali costituiti dalla data del versamento dell'imposta e da quella dell'inoltro dell'istanza per il relativo rimborso (V. Cass. nn. 646/06, 24226/04)".

[306] Cass.sez. trib. 13 novembre 2008 n. 27057 per la quale "la domanda di rimborso del credito IVA è sottoposta al termine decadenziale di due anni previsto, in mancanza di una disciplina specifica per l'IVA, prima dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 16, e poi dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21, comma 2, ferma restando la decorrenza del termine decennale di prescrizione ex art. 2946 c.c., dal momento del diniego della domanda di rimborso o della formazione, su di essa, del silenzio rifiuto (conforme Corte di Cassazione: 20 agosto 2004, n. 16477; 22 aprile 2005, n. 8461)".

[307] Il termine decadenziale decorre dal giorno del versamento nei casi in cui viene effettuato un maggiore versamento rispetto al dovuto oppure viene effettuato un versamento ad un Comune incompetente (Cass. 26 settembre 2003 n. 14291).

[308] Il termine decadenziale decorre da quando è stato accertato il diritto alla restituzione nel caso, ad esempio, di riduzione della rendita catastale.

[309] L'art. 37 c. 50 D.L. 223/2006 convertito nella L. 248/2006 ha stabilito che "gli interessi previsti per il rimborso dei tributi non producono in nessun caso interessi ai sensi dell'art. 1283 c.c. (interessi anatocistici). Prima dell'entrata in vigore della citata normativa in giurisprudenza veniva ammessa tale possibilità (Cfr. Cass. sez. trib. 1 luglio 2004 n. 12043; cass. sez. trib. 11 agosto 2000 n. 10628) e la relativa giurisdizione veniva riconosciuta al giudice tributario (cfr. Cass. sez. trib. 22 settembre 2003 n. 14002).

[310] Cass. sez. trib. 4 febbraio 2004 n. 2087.

[311] Cass. sez. trib. 10 luglio 2003 n. 2710; Cass. sez. trib. 8 maggio 2003 n. 7007; Cass. sez. trib. 12 maggio 2003 n.7236.

[312] Poiché il tasso legale attualmente vigente, così come fissato dal D.M. 12 dicembre 2007 è pari al 3%, gli Enti locali possono fissare un tasso annuo nella misura massima del 6%.

[313] Cass. sez. trib. 8 giugno 2000 n. 7803.

Nel caso in cui l'Ente abbia riconosciuto il diritto al rimborso e la quantificazione della somma dovuta, ma non ha provveduto a effettuare il rimborso sicchè non residuino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, il quantum del rimborso o le procedura con le quali lo stesso può essere effettuato, il contribuente può esperire l'azione di indebito di ripetizione oggettivo ex art. 2033 c.c., devoluta alla cognizione del giudice ordinario[314]. In tal caso è opportuno procedere dapprima con atto stragiudiziale di messa in mora dell'Ente locale intimando di provvedere al rimborso dei tributi dovuti oltre interessi di legge maturati e maturandi.
Qualora l'Ente nonostante la sentenza esecutiva non proceda a rimborso oppure ha già riconosciuto il relativo diritto ma non ha ancora provveduto ad effettuare materialmente il rimborso (per esempio, per mancanza di fondi) il contribuente può procedere a pignoramento presso la tesoreria dell'Ente nei limiti della disponibilità dei fondi pignorabili. A tal proposito la Corte cost. già nel 1981 affermava che a fronte di una sentenza di pagamento si somme di denaro, la posizione della pubblica amministrazione non è diversa in via di principio da quella di qualsiasi altro debitore. Un rimedio certamente più efficace è il giudizio per ottemperanza.

8.1 Ricorso avverso il rifiuto tacito (c.d. silenzio rifiuto)
Con il trascorrere dei 90 giorni dalla presentazione della domanda di rimborso, o sgravio di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, senza che l'ufficio adotti alcun provvedimento si forma il c.d. silenzio rifiuto. Tale termine, fissato dall'art. 21 c. 2 del D.Lgs. 546/1992, è pari alla metà rispetto a quello fissato dalla L. finanziaria 2007, entro cui l'Ente locale deve procedere al rimborso.
Il termine può essere interrotto nel caso di riconoscimento del diritto a norma dell'art. 2944 c.c. mediante un atto o fatto che implichi, anche tacitamente, ma inequivocabilmente, l'ammissione dell'esistenza del debito e sia incompatibile con la volontà di disconoscere la pretesa fatta valere. Conseguentemente la ricognizione interruttiva della prescrizione non può essere ricollegata, per difetto del requisito dell'univocità, all'atto col quale l'ufficio tributi, esaminata l'istanza di rimborso, inviti il contribuente a produrre la documentazione su cui si fonda il credito[315].
Ove il ricorrente impugna il silenzio opposto dall'ufficio senza far decorrere detto termine, il ricorso è inammissibile[316], in quanto non si ritiene che sia formato il silenzio rigetto dell'ufficio che costituisce l'atto impugnabile.
Sulla questione della fattispecie relativa all'istanza di rimborso presentata ad un ufficio dell'amministrazione finanziaria, incompetente funzionalmente o territorialmente a provvedere sulla medesima, la Corte di Cassazione discostandosi da un orientamento prevalente[317], accolto anche nella sentenza delle Sezioni Unite 13 novembre 1997, n. 11217, ha ritenuto che in ossequio al principio di leale collaborazione sancito dall'art. 10, L. n. 212/2000, si debba ritenere che l'ufficio ricevente è tenuto a trasmettere la richiesta di rimborso formulata all'ufficio competente in conformità delle regole di collaborazione tra organi della stessa amministrazione (cfr. anche la L. 18 marzo 1968, n. 249, art. 5), restando configurabile, in difetto, un silenzio -

[314] Cass. sez. trib. 22 luglio 2002 n. 10725, Cass. sez. trib. 26 gennaio 2001 n. 8; Cass. sez. trib. 4 settembre 2001 n. 11403; Cass. SS.UU. 14 maggio 2001 n. 207. Cass. sez. trib. 13 settembre 2005 n. 18120 per la quale "è riconosciuta l'esperibilità dell'azione di indebito oggettivo anche allorquando manca la contestazione della sussistenza del debito".
[315] Cass. n. 24 gennaio 2003 n. 10342.
[316] CTC n.201 18 novembre 1999.
[317] In base al quale la presentazione dell'istanza ad ufficio diverso, e quindi territorialmente incompetente, osta alla formazione del provvedimento negativo, anche nella forma del silenzio - rifiuto, e conseguentemente determina l'inammissibilità del ricorso presentato alla commissione tributaria per difetto di provvedimento impugnabile; improponibilità rilevabile d'ufficio dal giudice anche in sede di gravame, salvo che si sia già fermato sul punto un giudicato interno (v. ex plurimis Cass. sez. trib. 16 luglio 2004 n. 13194; Cass. sez. trib. 15 novembre 2007 n. 23701; Cass. sez. trib. 21 giugno 2002 n. 9095; Cass. SS.UU. 13 novembre 1997 n. 11217).

rifiuto del rimborso medesimo, impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie (Cass. 8 agosto 1988 n. 4878). A tale conclusione si perviene sulla base delle seguenti considerazioni: a) la domanda di rimborso non è rivolta ad un organo estraneo all'amministrazione finanziaria; b) in tema di rimborso, l'ordinamento impone una dovuta costante collaborazione tra uffici dell'Amministrazione[318].

8.2. Ricorso avverso il rifiuto espresso

Il diniego espresso assume la forma e natura di atto impugnabile, pertanto l'atto va impugnato entro i 60 giorni dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Nel caso in cui l'Ente impositore dopo una sentenza non passata in giudicato ad esso sfavorevole, rifiuti di procedere al rimborso delle somme percepite, il relativo contenzioso ricade nella giurisdizione del giudice tributario[319].

9. L'iscrizione a ruolo

Il ruolo consiste nell'elenco nominativo dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio tributario dell'Ente ai fini della riscossione a mezzo Agente della riscossione e sottoscritto dal titolare dell'ufficio o suo delegato.

I ruoli sono atti interni all'Amministrazione i cui vizi solo eccezionalmente si riverberano sul rapporto tributario individuale e pertanto solo in tali casi si rendono impugnabili[320], come ad esempio nel caso in cui specifiche norme prevedano dei termini a pena di decadenza per l'esecutività.

Il ruolo si colloca nel procedimento di riscossione dei tributi, che si articola nelle seguenti fasi:

- iscrizione a ruolo;
- consegna del ruolo all'Agente della riscossione;
- formazione e successiva notifica della cartella di pagamento

L'unico tributo comunale riscuotibile a mezzo ruolo è la TARSU, il cui ruolo ai sensi dell'art.72 del D.Lgs. 507/1993 deve essere formato e reso esecutivo entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello nel corso del quale è stata prodotta la denuncia. Per quanto riguarda, invece, gli altri tributi locali, gli stessi sono riscossi a mezzo ruolo (unitamente alle sanzioni ed agli interessi) solo nella fase della riscossione coattiva (art.12 D.Lgs. 504/1992 per l'ICI, art. 51 del D.Lgs. 507/1993 per la TOSAP; art. 9 del D.Lgs. 507/1993 per l'imposta sulla pubblicità).

Relativamente alle entrate tributarie riscosse a mezzo ruolo[321] il ricorso va proposto avverso il ruolo.

---

[318] Cass. sez. trib. 27 febbraio 2009 n. 4773. La soluzione accolta appare conforme al principio più volte affermato dalla Corte e secondo cui le leggi devono essere interpretate alla luce delle esigenze di celerità processuale e di sollecita definizione dei diritti delle parti di cui all'art. 11 Cost., (cfr. le sentenze delle Sezioni Unite n. 24883 del 9 ottobre 2008 e n. 4109 del 22 febbraio 2007); appare infatti inutilmente defatigatorio imporre ad un contribuente, il cui diritto non è venuto meno, di presentare una seconda istanza ed instaurare un secondo giudizio, senza che ciò risponda ad alcuna esigenza sostanziale, dal momento che l'amministrazione ha resistendo nel primo giudizio, manifestato la inequivocabile decisione di non procedere al rimborso. Contra Cass. sez. trib. 6 maggio 2005 n. 9407 e Cass. sez. trib. 28 luglio 2004 n.14212.

[319] Cass. SS.UU. 8 luglio 2005 n. 14332 per la quale "in mancanza di una decisione definitiva che contenga una condanna dell'Ente impositore al pagamento di somme dovute (della quale può chiedersi l'esecuzione in via civile ovvero l'ottemperanza), deve sempre attivarsi il procedimento di rimborso, contro il cui rifiuto può soltanto esperirsi la tutela dinanzi alle Commissioni tributarie".

[320] Cass. sez. trib. 9 gennaio 2004 n. 139; Cass. sez. trib. 10 gennaio 2004 n. 181.

[321] L'art.21 D.Lgs. 46/1999, prevede che, salvo che sia diversamente disposto da particolari disposizioni di legge, le entrate degli Enti locali, che hanno causa in rapporti di diritto privato, sono iscritte a ruolo soltanto quando risultano da titolo avente efficacia esecutiva.

Ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. 602/1973, concernente la formazione ed il contenuto dei ruoli, gli stessi devono indicare:

- il numero del codice fiscale del contribuente;
- la specie del ruolo;
- la data in cui il ruolo diviene esecutivo;
- il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa;
- la sottoscrizione, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato ai fini dell'esecutività.

Il ruolo rappresenta anche titolo esecutivo per la riscossione coattiva da parte dell'Agente della riscossione, dispone il c. 1 dell'art. 49 del D.P.R. 602/73, così come integrato dall'art. 1 c. 415 della L. 30 dicembre 2004, n. 311, che "per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo; il concessionario può altresì promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore".
Il contribuente ha contezza dell'iscrizione a ruolo mediante la notifica da parte dell'Agente della riscossione consegnatario del ruolo, della cartella di pagamento.
L'art. 21 c. 1 periodo finale prevede che " la notificazione della cartelle di pagamento vale anche come notificazione del ruolo". Ne consegue, quindi, che non è sufficiente la formazione del ruolo al fine di interrompere i termini decadenziali per la riscossione dei tributi, poiché se così fosse si verificherebbe l'indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco[322].
Al riguardo l'art. 6 della L.212/2000 rubricato "Conoscenza degli atti e semplificazione" stabilisce il principio della effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati".
Dal punto di vista sostanziale, il ruolo e la cartella di pagamento conservano le loro specificità anche in considerazioni che fanno capo rispettivamente a due soggetti differenti: Ente impositore ed Agente della riscossione, con conseguenze in merito alla individuazione della legittimazione passiva.

10. La cartella di pagamento

La cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.602, va redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze 28 giugno 1999 (integrato con decreto 11 settembre 2000 e Provvedimento del 22 febbraio 2001) e deve indicare[323]:

- l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di 60 giorni dalla notificazione[324], con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata (assorbe quindi la funzione di titolo esecutivo e di precetto);
- l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo (con la sottoscrizione da parte del funzionario responsabile);
- l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Tale indicazione è prevista a pena di nullità e

[322] Cass. Sez. I 19 luglio 1999 n. 7662.
[323] Cass. sez. trib. 16 settembre 2005 n. 18385 in base alla quale "un'adeguata motivazione è requisito di legittimità anche delle cartelle esattoriali; può tuttavia accadere che - data la particolare natura delle pretese tributarie fatte valere mediante questo mezzo - per mettere il contribuente in condizione di conoscere (e contestare) tali pretese, siano sufficienti i dati prescritti dall'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (tributo, periodo d'imposta, imponibile, aliquota applicata, eccetera)".
[324] Il c. 3 dell'art. 25 prevede ai fini della scadenza del termine di pagamento che il sabato è considerato festivo e quindi i pagamenti scadenti in tale giorno sono prorogati di diritto al giorno seguente non festivo (art. 2963, comma 3 c.c.).

si applica ai ruoli consegnati dall'Ente all'Agente della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008[325]. Antecedentemente secondo l'interpretazione offerta dall'Agenzia delle Entrate l'omessa indicazione del responsabile del procedimento raffigurava una mera irregolarità, non suscettibile di determinare l'illegittimità dell'atto[326]. In tal senso era orientata anche la giurisprudenza per la quale non costituiva causa di nullità della cartella di pagamento, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, l'omissione relativa alla indicazione del responsabile del procedimento poichè tale elemento non è richiesto a pena di nullità. La nullità è prevista (v. art. 21 septies cit.), invece, in caso di mancanza di un elemento essenziale, di difetto assoluto dì attribuzione, o di adozione in violazione o elusione del giudicato, e, ancora, nei casi espressamente previsti dalla legge. A quest'ultimo riguardo, però, si ricorda che la norma richiede l'indicazione del responsabile solo "tassativamente", ma non "a pena di nullità". Ciò non toglie, però, che nella specie si sia indubbiamente verificata una violazione di legge, in quanto l'indicazione in oggetto è prescritta "tassativamente", cioè inderogabilmente, per cui l'atto in questione sarebbe annullabile a norma del primo comma dell'art. 21 octies della l. n. 241/1990. Di contro, però, il c.2 di tale norma recita testualmente: "Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato"[327]-[328];

---

[325] Tale disposizione è stata introdotta dall'art. 36 c. 4-ter del D.L. 31 dicembre 2007 n. 248 convertito in L. 28 febbraio 2008 n. 31 e si applica, per espressa previsione normativa, solo alle cartelle con le quali viene richiesto il pagamento di somme iscritte in ruoli consegnati al concessionario a decorrere dal 1 giugno 2008. Con Ord. 17 luglio 2009, n. 221 e sent. n. 58 del 27 febbraio 2009 la Corte Cost. ha affermato che non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 36, comma 4-ter, D.L. 31 dicembre 2007, n. 248 nella parte in cui discrimina il periodo antecedente al 1 giugno 2008 e quello ad esso posteriore per il quale ultimo scatta la sanzione di nullità delle cartelle esattoriali. Per la corte costituzionale la disposizione in commento non viola i parametri costituzionali in quanto l'art. 7, comma 2, L. n. 212/2000 non contempla espressamente la nullità dell'atto impositivo emanato nell'inosservanza della citata norma né appare viziata da irragionevolezza in quanto rientra nella facoltà del legislatore prevedere un aggravamento ex post delle conseguenze dell'inottemperanza al dettato normativo in questione.

[326] Si veda la circ. n. 16/E del 6 marzo 2008 dell'Agenzia delle entrate avente ad oggetto "art. 7, c. 2, lett. a), l. 212/2000 – indicazione del responsabile del procedimento – ordinanza della Corte costituzionale n.377 del 9 novembre 2007 – gestione delle controversie. In tale circolare l'Agenzia delle Entrate evidenzia il carattere non vincolante della ordinanza n. 377/2007 con la quale la Corte Costituzionale ha ribadito che è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, c. 2, della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), sollevata in riferimento agli artt. 3, primo comma, e 97 della Costituzione, in quanto l'obbligo di indicazione del responsabile del procedimento non costituisce un adempimento di scarsa utilità posto a carico dei concessionari della riscossione bensì ha lo scopo di assicurare la piena informazione del cittadino/contribuente (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e garantire il diritto di difesa, altrettanti aspetti del principio di buon andamento ed imparzialità della Pubblica Amministrazione.

[327] CTP di Torino 12 febbraio 2008 n. 1.

[328] In senso contrario CTR Bari 4 maggio 2009 n. 63 per la quale dalla sentenza della Corte cost. n. 58/09 emergono due principi:

a) il primo, secondo cui la nullità, in quanto sanzione di ordine pubblico, deve essere espressamente comminata dal legislatore;

b) il secondo principio, in forza del quale le cartelle di pagamento riguardanti il periodo precedente a quello sanzionato per legge di nullità, non possono essere affette della stessa nullità in assenza di una comminatoria espressa (tale statuizione sub specie iuris è conforme alle regole giurisprudenziali di merito e di legittimità).

Da quest'ultimo principio, tuttavia, non può legittimamente argomentarsi che l'assenza di previsione legislativa che sanziona di nullità gli atti in questione comporti sul piano interpretativo la legittimità degli atti medesimi.

Occorre sul punto rammentare che le forme d'invalidità, nell'ordinamento giuridico amministrativo sono riconducibili a due tipologie: a) la nullità,di carattere assoluto, non sanabile, non soggetta a prescrizione e rilevabile d'ufficio

- il frontespizio riepilogativo contenente l'indicazione degli elementi sulla base dei quali è stata disposta l'iscrizione a ruolo[329], le istruzioni per il pagamento e le avvertenze relative alle modalità ed ai termini di impugnazione della cartella di pagamento.

L'omessa indicazione si uno degli elementi sopra citati costituisce un vizio proprio della cartella di pagamento che deve esser sollevato con ricorso da notificare entro 60 giorni dal ricevimento della cartella, all'Agente della riscossione responsabile dell'omissione, salvo che la cartella non abbia recepito altri vizi imputabili all'Ufficio impositore.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 13 febbraio 2007 è stato approvato il nuovo modello da utilizzare per le cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione con decorrenza dal 25 marzo 2007. Al fine di favorire la piena consapevolezza, da parte del debitore, delle somme dallo stesso dovute e di agevolarlo nelle operazioni di pagamento, si è ritenuto opportuno non limitarsi, per quanto riguarda il compenso, ad indicare la percentuale di aggio a suo carico in relazione al momento in cui effettua il pagamento, bensì si è, previsto che venga calcolato e riportato in cartella l'importo esattamente dovuto a tale titolo, evitando, in tal modo, che il debitore debba determinarlo autonomamente.

Il foglio del «Dettaglio degli addebiti» del modello approvato contiene, pertanto, apposite tabelle, recanti l'illustrazione analitica di tutte le somme dovute, sia nel caso di pagamento entro i termini indicati nella stessa cartella, sia nel caso di versamento effettuato oltre tali termini. Infatti, laddove il destinatario non paghi le somme iscritte entro il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella , è obbligato al versamento dell'intero compenso spettante all'Agente della riscossione anzichè soltanto il 4,65% della somma iscritta a ruolo, mentre la restante parte dell'aggio è a carico dell'Ente creditore.

Sono state, tra l'altro, apportate alcune variazioni alla relazione di notifica contenuta nel frontespizio della cartella di pagamento, al fine di tener conto delle recenti modifiche all'art. 60, c. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotte dall'art. 37, comma 27, lettera a), del D.L. 4 luglio

---

dal giudice; b) l'annullamento - costituente una sanzione meno grave - che attiene ad un vizio di legittimità dell'atto amministrativo e può portare alla caducazione dell'atto impugnato. Orbene secondo i principi generali le cartelle di pagamento, in quanto atti amministrativi privi di sottoscrizione e/o del responsabile del procedimento, non si sottraggono alle censure di annullamento; tali principi, che nella specie devono trovare applicazione, sono conformi e coerenti con i contenuti sia dell'ordinanza della c.c. del 9.11.2007 n. 377 (che ha ritenuto viziato il procedimento riguardante le cartelle di pagamento prive di sottoscrizione e/o del responsabile del procedimento) sia della recente sentenza n. 58/2009, avanti esaminata, che, nel ritenere non applicabile al periodo precedente all'1.06.2008 la sanzione di nullità delle cartelle di pagamento, in quanto prive di sottoscrizione, non ha escluso la sanzione meno grave dell'annullamento delle cartelle medesime; entrambe le decisioni della c.c. (ord. n. 377/2007 e sent. 58/09), quindi, lungi dal costituire una contrapposizione di contenuto, rivelano al loro interno una coerenza logico - interpretativa derivante da uno ius superveniens (L.31/08) che innova il regime d'invalidità degli atti comminandone la nullità, a fronte della disciplina previgente che considera i medesimi atti, affetti da una invalidità meno grave (vizio di legittimità) sfociante nell'annullamento (in tal senso argomenta sul punto la Corte nell'ultimo capoverso che precede il dispositivo della sentenza esaminata). Peraltro il sistema delle garanzie apprestato in via generale dalla L. 27.07.2000 n. 212 (statuto del contribuente) ed in particolare, per quello che ci occupa, dall'art. 7 c. 2 della medesima legge secondo cui "le cartelle di pagamento devono tassativamente indicare il responsabile del procedimento" recupera l'esigenza di protezione degli interessi del contribuente e, quindi, la invalidità delle cartelle di pagamento prive di sottoscrizione. Opinare diversamente significherebbe attribuire al contribuente una garanzia di protezione senza contenuto: il che configge con l'"in sé" della garanzia stessa che ha valore di tutela effettiva e sostanziale. Può, pertanto, conclusivamente ammettersi che le cartelle di pagamento emesse in relazione a ruoli consegnati prima dell'1.08.2007 afflitte dal vizio di sottoscrizione sono annullabili; quelle, invece, successive all'1.08.2007 sono nulle per effetto di un inasprimento della sanzione (nullità) che il legislatore ha voluto imprimere alla medesima fattispecie.

[329] Cass. sez. trib. 16 settembre 2005 n. 18415 per la quale, "poiché non compete al cittadino la ricostruzione dell'operato dell'ufficio tributario, attraverso difficili operazioni interpretative di codici e numerazioni, la cartella esattoriale emessa deve contenere, in forma comprensibile e non criptica, l'indicazione della qualifica e dell'ammontare del tributo richiesto (nel caso di specie, la Corte ha deciso nel merito dichiarando la nullità di una cartella esattoriale in cui era stato indicato solo il codice del tributo richiesto)".

2006, n. 223, convertito nella L. 4 agosto 2006, n. 248, per il caso di consegna della stessa cartella ad uno dei soggetti terzi diversi dal destinatario, cui tale consegna può essere effettuata per legge.
Il termine di notifica della cartella di pagamento da parte del concessionario è stato oggetto di modifiche legislative ed interventi della Corte costituzionale, il cui iter è così riassumibile:

- nella formulazione ante modifiche apportate dall'art.11 del D.Lgs. 46/1999 si prevedeva che l'esattore, non oltre il giorno 5 del mese successivo a quello nel corso del quale il ruolo gli veniva consegnato, doveva notificare la contribuente la cartella di pagamento (ci si riferisce ai ruoli consegnati al concessionario fino al 30 giugno 1999);
- successivamente alla normativa sopra citata e antecedentemente alle modifiche apportate dall'art. 1 del D.Lgs. n. 193 del 27 aprile 2001: la cartella di pagamento doveva essere notificata dal concessionario al debitore iscritto a ruolo entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo[330]. Pertanto veniva previsto un termine per l'iscrizione a ruolo (art. 17 D.P.R. 602/1973) ed un termine per la notifica della cartella (art.25 del D.P.R. 602/1973) (ci si riferisce ai ruoli consegnati al concessionario dal 1 luglio 1999 al 8 giugno 2001);
- l'art. 1 del D.Lgs. n. 193 del 27 aprile 2001, in vigore dal 9 giugno 2001, ha abolito il termine dei quattro mesi per la notifica della cartella, pertanto si riteneva applicabile il termine di prescrizione decennale[331] (ci si riferisce ai ruoli consegnati al concessionario dal 9 giugno 2001 al 30 giugno 2005);
- il c. 417 dell'art.1 L. n. 311 del 30 dicembre 2004 prevedeva quale termine di notifica della cartella di pagamento al debitore iscritto al ruolo o al coobbligato a pena di decadenza l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo[332] (ci si riferisce ai ruoli resi esecutivi dal 1 luglio 2005);
- in seguito al D.L. n. 106 del 17 giugno 2005, convertito dalla L. n. 156 del 31 luglio 2005 che tra l'atro recepiva l'indirizzo della Corte costituzionale[333] espresso con sentenza n. 280 del 15 luglio 2005 che dichiarava incostituzionale l'art. 25 del D.P.R. 602/73 come modificato dall'art. 1 del D.lgs. n. 193 del 27 aprile 2001, venivano unificati i termini per la notificazione delle cartelle di pagamento in materia di IVA ed II.DD. Pertanto, il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:
  a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, oppure a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972 nonchè del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;
  b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato D.P.R. n. 600 del 1973 oppure seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 54-bis del D.P.R. 633/72;
  c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

[330] In merito alla natura del termine in giurisprudenza si è consolidata la tesi della natura perentoria del termine cfr, Cass. sez. trib. 25 marzo 1999 n. 7662 in base alla quale laddove il termine fosse considerato ordinatorio e quindi soggetto a prescrizione decennale, il contribuente sarebbe l'indefinita soggezione del contribuente all'azione esecutiva del fisco. Corte Cost. ord. 1 aprile 2003 n. 107; Corte Cost. ord. 19 novembre 2004 n. 352.

[331] La Corte cost. 7 luglio 2005 n. 280 ha ritenuto fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 25 come modificato dal D.Lgs. 193/2001, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., in quanto il contribuente verrebbe esposto senza limiti di tempo all'azione del fisco.

[332] Tale termine era ritenuto inoperante in considerazione che il termine decadenziale era privo di un termine iniziale in quanto la normativa non prevedeva un termine per la consegna del ruolo.

[333] Le modifiche apportate per effetto della L. n. 156 del 31 luglio 2005, che ha convertito con modificazioni il D.L. n. 106 del 17 giugno 2005 hanno natura processuale e quindi sono applicabili anche ai rapporti pendenti.

Con riferimento ai tributi locali l'art. 1 c. 163 della L. n. 296 del 27 dicembre 2006 (Finanziaria 2007) ha stabilito che nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo[334].
Viene quindi privilegiato dal legislatore il rapporto tra contribuente ed Ente impositore, mentre perde ogni rilievo il tempo di formazione del ruolo e la consegna all'Agente della riscossione, in quanto essendo un processo interno del Comune è inidoneo a produrre effetti nella sfera giuridica del destinatario[335].
In merito al rapporto Ente impositore – Agente della riscossione nell'ipotesi di riscossione spontanea la cartella dovrà essere notificata dall'Agente entro il terzo mese successivo all'ultima rata indicata nel ruolo. Mentre nell'ipotesi di riscossione coattiva, a seguito della modifiche apportate dall'art. 15 del D.L. 1 luglio 2009 n. 78 (decreto anticrisi), all'art. 19 del D.Lgs. 13 aprile 1999 n. 12, il termine entro il quale gli Agenti della riscossione dovranno notificare le cartelle di pagamento è stabilito in 9 mesi dalla consegna del ruolo da parte degli enti creditori.
La mancata notifica della cartella di pagamento, nei termini prescritti, comporta per l'Agente la perdita del diritto al discarico.
Le cartelle con cui vengano richieste somme dovute a seguito della definitività degli accertamenti fiscali non costituiscono autonomi atti di accertamento, bensì atti applicativi di precedenti avvisi mai impugnati e divenuti pertanto definitivi; per tale ragione, esse non necessitano di alcuna motivazione, in quanto deve ritenersi già conosciuta la presupposta pretesa fiscale poi iscritta a ruolo. Di conseguenza, è sufficiente che l'Amministrazione produca in sede di impugnazione la documentazione giustificativa della pretesa fiscale[336].
La cartella di pagamento, quando faccia seguito ad un avviso di accertamento divenuto definitivo, si esaurisce in un'intimazione di pagamento della somma dovuta in base all'avviso e non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo, con la conseguenza che essa resta sindacabile innanzi al giudice solo per vizi propri, con esclusione di qualsiasi questione attinente all'accertamento[337].

11. L'avviso di mora

L'avviso di mora nella disciplina ante riforma costituisce il primo atto partecipativo della pretesa fiscale da notificarsi prima dell'esecuzione nei confronti del debitore[338].
Tale strumento è stato abolito a partire dal 1° ottobre 1999, dal D.Lgs 46/99, che ha riformato la disciplina della riscossione tramite ruolo. A decorrere dalla stessa data il concessionario una volta ricevuto il ruolo deve notificare la cartella di pagamento al debitore. La cartella di pagamento unifica in sé la funzione di pagamento e quella di avviso di mora, e contiene l'obbligo di procedere al pagamento entro il termine di 60 giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che in mancanza si provvederà ad esecuzione forzata.

---

[334] A seguito di tale disposizione nonchè dei commi 172 e 173 della L. finanziaria 2007, per l'ICI e l'imposta di pubblicità sono stati abrogati rispettivamente l'art.12 D.lgs. 504/1992 e l'art. 9 D.lgs. 507/1993 che prevedevano un termine di decadenza entro il quale il ruolo deve essere formato e reso esecutivo. Detto termine era rappresentato dal 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'avviso di accertamento, di liquidazione e di rettifica sono stati notificati al contribuente. Sono stati, inoltre, abrogati l'art. 51 D.Lgs 507/1993 in materia di TOSAP e l'art. 71, ad eccezione del comma 4; l'art. 75; il comma 5 dell'art. 76 del D.Lgs. 507/1993 in materia di TARSU.
[335] Cass. sez. trib. 17 novembre 2005 n. 23251.
[336] Cass. sez. trib 3 dicembre 2007 n. 25158.
[337] Cass 19 giugno 2009 n. 14324. Conforme Cass. sez. trib. 6 settembre 2004 n. 17937; Cass. sez. trib. 6 aprile 2001 n. 5105.
[338] Cass. sez. trib. 7 dicembre 1993 n. 12000.

Nel caso in cui l'Agente della riscossione non intraprenda l'esecuzione forzata entro una anno dalla notifica della cartella di pagamento, sarà necessario notificare un avviso che contenga l'intimazione ad adempiere l'obbligo prescritto entro 5 giorni. Se l'Agente non provvede entro 180 giorni ad iniziare la procedura esecutiva, l'avviso perde efficacia.
In merito alla disciplina ante D.Lgs. 46/1999, vi è un contrasto in giurisprudenza tra un orientamento che sostiene la nullità dell'atto conseguente (ad esempio, avviso di mora) che non sia stato preceduto dalla rituale notifica dell'atto presupposto[339] (ad esempio, cartella di pagamento) ed un secondo orientamento secondo cui sussiste la possibilità di impugnare l'atto conseguente (l'avviso di mora) per vizi dell'atto presupposto (cartella di pagamento) allorché quest'ultimo non sia notificato al contribuente.[340] Il contrasto giurisprudenziale è stato risolto dalla Corte di Cassazione SS.UU. con sentenza n. 16412 del 25 luglio 2007, con la quale la Corte ha ribadito che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto (nel caso di specie cartella di pagamento) costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale (nel caso di specie avviso di mora) notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale

[339] Cass. sez. trib. 8 febbraio 2006 n. 2798 per la quale "nel caso in cui l'atto impositivo non notificato al contribuente era una cartella di pagamento, mentre al contribuente era pervenuto in notifica solo l'avviso di mora. Tale circostanza, tuttavia, non è stata ritenuta sufficiente dal giudice di legittimità, poiché la questione non è la maggiore o minore motivazione dell'avviso di mora, ma la correttezza delle forme scelte dall'Amministrazione; questa, in particolare, non è libera di agire a suo piacimento, ma deve rispettare le cadenze imposte dalla legge, in base alla quale la cartella esattoriale costituisce un adempimento indefettibile la cui mancanza comporta la nullità dell'avviso di mora indipendentemente dalla completezza o meno delle indicazioni in esso contenute"; Cass. sez. trib. 31 marzo 2006 n. 7649; Cass. sez. trib. 11 novembre 2003 n. 16875; Cass. sez. trib. 30 luglio 2002 n. 11227.

[340] Cass. 21 aprile 2005 n. 16929 per la quale "l'avviso di mora che non sia stato preceduto dalla notifica della cartella esattoriale non è nullo, ma il contribuente è legittimato, impugnando l'avviso di mora, a far valere anche i vizi propri della cartella esattoriale infatti l'omessa notifica della cartella di pagamento non invalida la procedura di esazione, in quanto il contribuente può ricorrere contro la pretesa tributaria impugnando anche il solo avviso di mora, "non soltanto per far valere vizi propri di tale ultimo atto, ma anche per recuperare la tutela in sede di esecuzione esattoriale non esercitata per la mancata notifica della detta cartella"; Cass. sez. trib. 19542 del 2005; Cass. sez. trib. 22 novembre 2002 n. 16464; Cass. SS.UU. 5 febbraio 1993, n. 1455; Cass. 10 settembre 2007, n. 18972; Cass. sez. trib. 8 luglio 2008 n. 18649 per la quale "la responsabilità solidale ed illimitata del socio, prevista dall'art. 2291 c.c., comma 1, per i debiti della società in nome collettivo, opera, in assenza di un'espressa previsione derogativa, anche per i rapporti tributari, con riguardo alle obbligazioni dagli stessi derivanti. Il socio, quindi, pur essendo privo della qualità di obbligato, e come tale estraneo agli atti impositivi rivolti alla formazione del titolo nei confronti della società, resta sottoposto, a seguito dell'iscrizione a ruolo a carico di quest'ultima, all'esazione del debito, alla condizione, posta dall'art. 2304 c.c., che il creditore non abbia potuto soddisfarsi sul patrimonio della società. Pertanto, una volta escusso inutilmente il patrimonio sociale, legittimamente può essere chiamato a rispondere il socio, senza che risulti necessaria la notificazione dell'avviso di accertamento, rimasto inoppugnato, né quella della cartella di pagamento, rimasta inadempiuta, bastando la notificazione del solo avviso di mora, il quale svolge in tal caso una funzione secondaria di atto equivalente a quelli d'imposizione, oltre a quella primaria di atto equivalente al precetto nell'esecuzione forzata, con la conseguenza che contro di esso il socio può ricorrere ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, comma 3, ultimo periodo, impugnando congiuntamente gli atti presupposti (Cass. n. 10584/07, n. 6260/01, n. 7000/03, n. 18012/05, n.10533/06, n. 19188/06, n. 5003/07)".

successiva azione dell'Amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione (nel caso di specie la Corte ha cassato la sentenza di merito la quale aveva ritenuto che la mancata notifica della cartella di pagamento non determinasse la nullità dell'avviso di mora e, decidendo nel merito, ha accolto il ricorso introduttivo del contribuente avverso l'avviso di mora). L'impugnazione avverso l'avviso di mora emesso dal concessionario alla riscossione, deducendo l'omessa notifica della cartella di pagamento, può essere promossa dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'Ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi un'ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'Ente creditore (allo scopo di renderlo partecipe della responsabilità della gestione del processo)[341].

12. L'ingiunzione fiscale[342]

Qualora la riscossione del tributo non viene affidata all'Agente della riscossione, bensì viene svolta in proprio dall'Ente impositore o dai soggetti abilitati iscritti all'albo, di cui all'art, 53 D.Lgs 446/97, istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, la riscossione coattiva dei tributi avviene mediante ingiunzione di fiscale di cui al R.D. 14 aprile 1910 n. 639 (ex art.52 D.Lgs. 446/1997).

Quest'ultima, consiste in un'intimazione al pagamento della somma dovuta (utilizzabile per il recupero sia delle entrate tributarie che patrimoniali), con diffida, in caso di inadempimento entro un certo termine, di procedere alla esecuzione forzata dei beni.

---

[341] La Corte di Cass. con ord. 3 aprile 2006 n. 13314 aveva rimesso al Primo presidente la controversia avente ad oggetto la legittimità della notifica dell'avviso di mora, applicabile *ratione temporis* che non sia stato preceduto dalla notifica della cartella esattoriale perché valuti l'opportunità di decisione della causa da parte delle Sezioni unite, rilevando l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale circa la legittimità della notifica dell'avviso di mora in assenza della previa notifica della cartella esattoriale.

[342] Cass. sez. trib. 25 agosto 2004 n. 16855 per la quale "lo speciale procedimento disciplinato dal regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 e' utilizzabile, da parte della pubblica amministrazione, non solo per le entrate strettamente di diritto pubblico (tributarie o patrimoniali), ma anche per quelle di diritto privato, trovando il suo fondamento nel potere di autoaccertamento della medesima pubblica amministrazione; e' tuttavia necessario che il credito in base al quale viene emesso l'ordine di pagare la somma dovuta sia certo, liquido ed esigibile, senza alcun potere di determinazione unilaterale dell'Amministrazione, dovendo la sussistenza del credito, la sua determinazione quantitativa e le sue condizioni di esigibilità derivare da fonti, da fatti e da parametri obiettivi e predeterminati, e riconoscendosi all'Amministrazione un mero potere di accertamento dei detti elementi ai fini della formazione del titolo esecutivo". (Nel caso di specie, la P.A. aveva emesso l'ordinanza opposta assumendo l'esistenza di un credito derivante dal pagamento delle spese di lite in favore del procuratore antistatario in un giudizio svoltosi nei confronti dell'ex INAM; enunciando il principio di cui in massima, la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza impugnata, che aveva escluso la legittimità del ricorso alla procedura del regio decreto n. 629 del 1910, ritenendolo limitato alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli enti pubblici, intendendo per entrata patrimoniali tutti i proventi derivanti dal godimento di pubblici beni o servizi, e sempre che vi sia una diretta connessione con la normale attività istituzionale degli enti medesimi).

La giurisdizione, in merito alle controversie, è attribuita al giudice tributario nei casi in cui il tributo in contestazione rientri nell'art. 2 del D.Lgs. 546/1992[343]. A titolo esemplificativo appartiene alla giurisdizione tributaria la contestazione della pretesa fiscale per il tramite dell'impugnazione dell'atto di ingiunzione emesso dal concessionario della riscossione nei confronti del contribuente[344].
L'ingiunzione fiscale assolve alla stessa funzione della cartella di pagamento in quanto atto prodromico per l'esecuzione forzata pertanto ogni contestazione che concerne il rapporto tributario ed i suoi elementi costitutivi deve esse assegnata alla Commissione tributaria, che ora ha anche il potere di sospendere l'esecutività dell'atto. Alla giurisdizione del giudice ordinario appartengono solo gli atti che saranno posti in essere durante la successiva espropriazione forzata[345].
Il termine per proporre ricorso è di 60 giorni dalla notifica; qualora, invece, l'ingiunzione riguardi entrate diverse da quelle tributarie il giudice competente sarà, il giudice ordinario e l'eventuale opposizione dovrà essere proposta entro 30 giorni dalla notifica.
L'ingiunzione fiscale cumula in sè la duplice natura e funzione di titolo esecutivo, unilateralmente formato dalla pubblica amministrazione nell'esercizio del suo peculiare potere di autoaccertamento e autotutela, e di atto prodromico all'inizio dell'esecuzione coattiva equipollente a quello che nel processo civile ordinario è l'atto di precetto, contro il quale la parte privata ha l'onere di proporre opposizione nel termine di legge per far valere l'inesistenza della pretesa tributaria. Qualora l'ingiunzione perda efficacia relativamente e limitatamente alla sua equivalenza al precetto (nella specie, in ragione del mutamento nel sistema di riscossione coattiva, a seguito di una modifica legislativa) non viene meno in essa la valenza del titolo esecutivo, in cui è irrevocabilmente consacrato l'accertamento del credito dell'Amministrazione. Pertanto, ove l'ingiunzione non sia tempestivamente impugnata, tale accertamento non può più essere revocato con l'opposizione proponibile in seguito alla notificazione della cartella esattoriale, restando la *"causa petendi"* circoscritta a ipotetici vizi propri di quest'ultima, senza che possa estendersi a quanto era originariamente deducibile e non è stato dedotto, risultando questo assorbito nel giudicato[346].
Con riferimento al rapporto che intercorre tra ingiunzione ed atto di accertamento: l'ingiunzione fiscale, qualora non sia conseguenzialmente correlata a una previa attività formale di accertamento, cumula in se stessa la duplice natura e funzione di titolo esecutivo e di atto (equipollente al precetto) prodromico al procedimento di riscossione coattiva, mentre, ove sia preceduta dalla emissione e notificazione di un atto di accertamento o di liquidazione, nei quali - se ed in quanto divenuti definitivi e incontestabili va identificato il titolo esecutivo - conserva l'efficacia di mero atto riproduttivo destinato a esplicare incidenza soltanto sul piano dell'esigibilità della pretesa tributaria, e, come tale, resta suscettibile di impugnazione solo per vizi propri e non anche per motivi attinenti a fatti e momenti della vicenda tributaria anteriori alla formazione del titolo esecutivo, deducibili ma non dedotti in sede di impugnazione dell'atto presupposto[347].
Inoltre, l'Ente non può notificare una ingiunzione fiscale, emessa ai sensi dell'art. 2 e ss. del R.D.L. n. 639 del 1910, nei confronti del contribuente, quando il giudice tributario, davanti al quale sia stato portato - dal primo - l'esame del titolo sottostante l'ingiunzione, l'abbia posto nel nulla, quand'anche con sentenza non ancora passata in giudicato, atteso che - al momento della sua notificazione - l'ingiunzione doveva considerarsi priva del titolo sottostante in ragione dell'efficacia

[343] Cass. sez. trib. 11 marzo 1997 n. 2200.
[344] Cass. SS.UU. 31 marzo 2008 n. 8273 in base alla quale "l'ingiunzione nel caso esaminato dalla Corte costituisce non un atto dell'esecuzione ma un atto prodromico all'esecuzione, alla stessa stregua della cartella di pagamento".
[345] Cass. SS.UU. 25 maggio 2005 n. 10958.
[346] Cass. sez. trib. 10 luglio 2002 n. 10496.
[347] Cass. sez. trib. 7 ottobre 1996 n. 8764; Cass.SS.UU. n. 6299/1990.

del provvedimento giurisdizionale di annullamento di quello amministrativo - tributario (nella specie un avviso di accertamento ritenuto non ritualmente notificato al contribuente)[348].
Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali l'ingiunzione fiscale deve essere notificata al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (art.1, c.163 della L. 269/2006 – finanziaria 2007).

13. L'atto di iscrizione ipotecaria sugli immobili[349]

A mezzo iscrizione ipotecaria viene riconosciuta all'Agente della riscossione una garanzia di tipo reale avente ad oggetto i beni immobili del debitore, che consente al creditore procedente di essere soddisfatto con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione (art. 2808 c.c.).
Ai sensi dell'art. 77 D.P.R. 602/73, decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede. In sostanza, quindi, all'Agente è riconosciuta una garanzia di tipo reale mediante l'iscrizione di ipoteca legale sugli immobili del debitore e dei coobbligati.
L'adozione dell'iscrizione ipotecaria è nulla se non preceduta dalla notificazione al contribuente dell'intimazione al pagamento ex art. 50, D.P.R. n. 602/1973, che costituisce l'atto prodromico indispensabile per dar corso all'esecuzione forzata[350].
In base a quest'ultima disposizione l'Agente procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di 60 giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento. Se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'art. 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro 5 giorni.

14. Il provvedimento di fermo amministrativo dei beni mobili registrati[351]. Impugnabilità del preavviso di fermo

Ai sensi dell' art. 86, del D.P.R. n. 602/1973, l'Agente della riscossione, decorso il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento (salvo dilazione o sospensione del pagamento), può disporre il fermo dei beni mobili iscritti in pubblici registri appartenenti al debitore o ai coobbligati (disciplina comunemente denominata ganasce fiscali); l'iscrizione del provvedimento di fermo nei registri mobiliari va comunicata ad opera dell'Agente al soggetto nei confronti del quale è disposto il fermo stesso. Pertanto, prima di procedere al fermo, l'Agente della riscossione dovrà inviare al contribuente un avviso[352] invitandolo a pagare le somme dovute entro 20 giorni dalla notifica di detto invito, in mancanza, il preavviso assumerà la valenza di comunicazione di iscrizione di fermo a tutti gli effetti di legge.
Il preavviso è sostanzialmente l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza della esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo dell'autoveicolo e costituisce parte integrante di una sequenza procedimentale finalizzata all'adozione della misura cautelare nei confronti del contribuente al quale, anteriormente all'iscrizione dell'atto nel pubblico registro, viene anticipato il contenuto della determinazione dell'Agente della riscossione. *Mutatis mutandis*, il preavviso di fermo assolve alla medesima funzione svolta dall'avviso di mora, conseguendo natura di atto impugnabile, ben potendo - fra l'altro - essere il primo atto formalmente comunicato al contribuente circa la sussistenza di una pretesa erariale avanzata dall'Amministrazione finanziaria ed avverso la quale ha diritto di resistere. Infatti, costituisce *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale l'elencazione contenuta

[348] Cass. sez. trib. 2 luglio 2003 n. 10436.
[349] Si veda Circ. Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso n. 28 del 04 agosto 2006.
[350] CTP di Treviso Sez. 15 dicembre 2008 n. 90; Conforme CTP Milano 100/12/08
[351] Si veda Circ. Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso n. 28 del 04 agosto 2006.
[352] Il preavviso di fermo è stato istituito dall'Agenzia delle Entrate con nota n. 57413 del 9 aprile 2003.

nell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 non rappresenta ulteriormente un numerus clausus in quanto deve ritenersi impugnabile avanti alla giurisdizione tributaria ogni atto, indipendentemente dalla forma o denominazione, che rechi una pretesa nei confronti del destinatario deducendo la sussistenza di un rapporto giuridico d'imposta suscettibile pertanto di far insorgere nel destinatario l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. spiegando le proprie difese davanti al giudice naturale[353]. Identiche osservazioni è possibile farle in merito all'impugnazione di iscrizione di ipoteca.

15. Gli atti relativi alle operazioni catastali

La disposizione dell'art. 2, c.3, del D.Lgs. 546/1992, il quale attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo tra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari e l'attribuzione della rendita catastale, si applica esclusivamente alle controversie tributarie in senso stretto, quali sono quelle instaurate dai privati possessori che abbiano ad oggetto operazioni di intestazione o di variazione catastale operate dall'amministrazione e necessarie al fine della imposizione di tributi. Sussiste, invece, la giurisdizione del giudice ordinario qualora la controversia riguardi, l'accertamento, in radice, della titolarità del diritto di proprietà invocato dal privato nei confronti della pubblica amministrazione[354].

CAPO V
La competenza territoriale

1. Giudice competente

Mentre la giurisdizione concerne i rapporti fra giudici di ordine diverso (ad esempio, giudici tributari e giudici ordinari), ed in particolare attiene al conferimento della funzione giurisdizionale; la competenza concerne la legittimazione del giudice nell'ambito dei rapporti inerenti al medesimo ordine (a esempio, fra giudici tributari), ed in particolare la sfera di potere giurisdizionale attribuita a ciascun organo giudiziario[355].

L'unico criterio che regola la competenza nel processo tributario, a differenza del processo civile e in parallelo con quello amministrativo, è quello territoriale, non avendo alcun rilievo, per le caratteristiche proprie del processo, il criterio della competenza per valore[356] e per materia. Pertanto, nel processo tributario, si ha questione di incompetenza solo nel caso di violazione del criterio di individuazione territoriale della Commissione tributaria cui depositare il ricorso.

In forza del rinvio di cui all'art. 1, c. 2, D.Lgs. 546/1992 trova applicazione l'art. 5 c.p.c., in base al quale la competenza, come la giurisdizione, si determina con riguardo "alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda e non hanno rilevanza rispetto ad essa i successivi mutamenti della legge o dello stato medesimo".

---

[353] Cass. SS.UU. 11 maggio 2009 n. 10672. Contra Cass. civ. Sez. II, 14 aprile 2009 n. 8890 per la quale "si ritiene non impugnabile il preavviso di fermo, in quanto privo di effetti pregiudizievoli. Infatti, la comunicazione preventiva del fermo amministrativo (c.d. preavviso) di un veicolo, notificata a cura del concessionario esattore, non arrecando alcuna menomazione al patrimonio – poiché il presunto debitore, fino a quando il fermo non sia stato iscritto nei pubblici registri, può pienamente utilizzare il bene e disporne – è atto non previsto dalla sequenza procedimentale dell'esecuzione esattoriale e, pertanto, non può essere autonomamente impugnabile ai sensi della L. n. 689 del 1981, art. 23, non essendo il destinatario titolare di alcun interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 c.p.c. L'azione di accertamento negativo del credito dell'amministrazione, da parte sua, non può essere astrattamente proposta in ogni tempo per sottrarsi alla preannunciata esecuzione della cartella esattoriale, impugnabile (eventualmente in via recuperatoria) con le forme, i tempi e il rito specificamente dipendenti dalla sua origine e dal tipo di vizi fatti valere)"..

[354] Cass. SS.UU. 26 luglio 2007 n. 16429.

[355] Lugo: Manuale di diritto processuale civile, IV ediz, pag. 49.

[356] Il criterio della competenza per valore veniva previsto limitatamente alle controversie pendenti alla data del 1° aprile 1996 dinanzi alle commissioni tributarie di primo grado, di valore inferiore ad € 2582,28, Ai sensi dell'art.44 bis D.lgs. n. 545/1992 (inserito dall'art. 32, c.1, L. n. 146/98) dovevano esser trattate e decise da un giudice singolo designato dal presidente della sezione fra i componenti della stessa.

La competenza territoriale della commissione tributaria, è determinata, ai sensi dell'art. 4 D.Lgs. 546/1992.

1.1 Competenza delle commissioni tributarie provinciali

La competenza delle commissioni tributarie provinciali è individuata con riferimento alla sede dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate (Dogane o Territorio), dell'Ente locale ovvero dell'Agente della riscossione [357] che ha emesso l'atto da impugnare e quindi nei cui confronti è proposto il ricorso. Qualora l'Ente locale impositore affidi in concessione il servizio di accertamento e di riscossione di un tributo, la competenza a decidere il ricorso proposto contro l'avviso di accertamento o gli atti di riscossione (vizi relativi alla compilazione, intestazione o notifica dell'avviso di mora o della cartella di pagamento) emessi dal concessionario spetta alla Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede il concessionario (ora, Agente della riscossione), e non a quella della provincia in cui ha sede l'Ente concedente, in quanto il concessionario subentra nei diritti e negli obblighi del Comune verso i contribuenti ed è dunque il soggetto legittimato a resistere all'impugnazione del predetto atto impositivo[358].

1.2 Competenza delle commissioni tributarie regionali

La competenza della commissione tributaria regionale è individuata con riferimento alla sede della Commissione tributaria provinciale che ha emesso la decisione impugnata[359].

Il momento determinante della competenza si determina, ex art. 5 c.p.c., con riferimento alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda e non hanno rilevanza rispetto ad essa i successivi mutamenti della legge o dello stato medesimo.

2. Giudice incompetente

In merito al regime della rilevabilità della questione di incompetenza, l'art. 5 D.L.gs 546/1992, dispone che la competenza delle commissioni tributarie è inderogabile, stabilendo, altresì, che l'incompetenza territoriale della commissione tributaria adita è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.

L'incompetenza della commissione tributaria, se non rilevata dalla parte o d'ufficio entro il limite temporale di cui all'art. 5 c. 2 e cioè nell'ambito del grado al quale il vizio si riferisce, non è più rilevabile nei successivi gradi del giudizio.

Si distingue, quindi, dalla rilevabilità del "difetto di giurisdizione" delle commissioni tributarie che è ammessa in ogni stato e grado del processo.

Pertanto, laddove 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 a 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.

3. L'eccezione di incompetenza

Le parti possono dedurre l'eccezione di incompetenza fino a quando è consentita loro l'esercizio di attività processuali e cioè:

---

[357] In merito alla legittimazione passiva del concessionario ad essere parte del processo tributario si veda Parte II, Capo 8.

[358] Cass. sez. trib. 13 agosto 2004 n. 15864, nella fattispecie esaminata la controversia riguardava la tassa di occupazioni e spazi pubblici.

[359] Nella previgente disciplina la circoscrizione delle Commissioni tributarie di II grado coincideva con il territorio della provincia.

- nel caso di trattazione in camera di consiglio, fino a 5 giorni liberi prima della data di trattazione, termine ultimo per la produzione di brevi repliche scritte (art. 32, c.3);
- ovvero, nel caso di trattazione in pubblica udienza, non oltre la pubblica udienza.

Pertanto, l'incompetenza non può esser rilevata per la prima volta in appello[360] o, a maggior ragione, dinanzi alla Corte di Cassazione[361]. Soltanto la parte che abbia sollevato l'eccezione d'incompetenza nel giudizio di primo grado (o di secondo grado nel caso si tratti d'incompetenza della Commissione regionale), e che l'abbia vista disattesa o respinta, è legittimata a riproporla in sede di gravame.

L'eccezione d'incompetenza non può essere dedotta in via meramente gradata rispetto alla richiesta di accoglimento o di rigetto delle domande di merito, giacchè la pronuncia di merito chiesta in via principale presuppone in concreto la competenza del giudice adito ed è dunque incompatibile con la deduzione dell'incompetenza; un'eccezione d'incompetenza siffattamente formulata deve dunque ritenersi come non proposta e, in quanto tale, non riproponibile in appello[362] .

4. La sentenza che dichiara l'incompetenza. Inapplicabilità del regolamento di competenza

La sentenza della commissione tributaria che dichiara la propria incompetenza rende incontestabile l'incompetenza dichiarata[363] e la competenza della commissione tributaria in essa indicata, purché il processo venga riassunto a norma dell'art. 5 D.Lgs. 546/1992 davanti alla commissione tributaria dichiarata competente, con piena salvezza degli effetti sostanziali e processuali dell'atto introduttivo del giudizio proposto dinanzi al giudice ritenutosi incompetente.

Il c. 3 dell'articolo in esame ricalca il contenuto dell'art. 44 c.p.c., con una differenza di rilievo rispetto alla suddetta disposizione, derivante dal fatto che nel processo tributario, essendo espressamente non applicabili le disposizioni processual-civilistiche sui regolamenti di competenza (art. 42, 43 e 45 c.p.c.), la sentenza che dichiara l'incompetenza del giudice che l'ha pronunciata non è impugnabile con l'istanza di regolamento per dirimere gli eventuali conflitti di competenza. Deve, quindi, essere impugnata con l'appello (o nel caso di declaratoria emessa in sede di appello con il ricorso per cassazione ex art. 360, n.4 c.p.c.), in quanto l'errore *in procedendo* così verificatosi non riguarda la competenza, ma la violazione delle norme del procedimento attinenti al rilievo dell'eccezione.

Si ritiene ammissibile il regolamento di competenza nel processo tributario per la fattispecie relativa alla sospensione del processo ai sensi dell'art. 295 c.p.c.[364]. Il processo tributario può essere sospeso ex art. 295 c.p.c. solo nei casi tassativamente indicati dall'art. 39 del D.Lgs. 546/1992 ed in caso di pregiudizialità di una controversia tributaria ad altra controversia tributaria.

La Corte di Cassazione ha ritenuto compatibile al principio della inderogabilità della competenza, l'istituto della litispendenza[365].

5. Riassunzione del processo davanti al giudice competente

La disciplina della riassunzione riproduce quella dettata dall'art. 50 c.p.c.. L'onere della riassunzione incombe alle parti.

---

[360] Cass. civ. sez. lav. 13 gennaio 1996 n. 221.

[361] Cass. civ. sez. III 25 giugno 1990 n. 6408.

[362] Cass. civ. sez. II 6 giugno 1989 n. 2748.

[363] Cass. sez. trib. 20 aprile 2007 n. 9392 per la quale "a norma del n. 2 dell'art. 5 l'incompetenza della commissione tributaria è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce. Il che sta a significare che nel meccanismo disegnato dal legislatore del 1992 l'incompetenza, se non rilevata d'ufficio o dedotta nel grado cui si riferisce, resta incontestabilmente ancorata dinanzi al Giudice adito".

[364] Cass. sez. trib. ord. 26 maggio 2005 n. 11140.

[365] Cass. sez. trib. 10 aprile 2000 n. 4509 che ha affermato la compatibilità dell'art. 39 c.p.c. al processo tributario, evidenziando però che si tratta pur sempre di casi marginali; Cass. sez. trib. 26 gennaio 2004, n. 1295; Cass. sez. trib. 6 agosto 2003 n. 11866; Cass. sez. trib. 18 luglio 2002 n. 10509; Cass. sez. trib. 27 febbraio 2002 n. 2899; Cass. sez. trib. 7 dicembre 2001 n. 15531; Cass. sez. trib. 8 marzo 2000 n. 14281; Cass. sez. trib. 20 novembre 2001 n. 14587.

L'atto di riassunzione dovrà avere la medesima forma e lo stesso contenuto del ricorso introduttivo del giudizio[366].
La relativa istanza deve essere presentata nel termine indicato nella sentenza, o in mancanza, nel termine di 3 mesi dalla comunicazione, a cura della segreteria, pena l'estinzione del processo, per inattività delle parti ai sensi dell'art. 45 D.Lgs. 546/1992. L'estinzione del processo non comporta l'estinzione del diritto d'azione e, quindi, del diritto a ricorrere, purchè tale diritto venga esercitato entro il termine di decadenza.
Un volta avvenuta la riassunzione nei termini di cui sopra, il processo continua davanti alla nuova commissione tributaria dichiarata competente con piena salvezza degli effetti sostanziali e processuali dell'atto introduttivo del giudizio proposto dinanzi al giudice ritenutosi incompetente.

CAPO VI
Incompatibilità, astensione e ricusazione dei componenti delle commissioni tributarie.

1. Composizione delle commissioni tributarie e cause di incompatibilità dei componenti delle commissioni tributarie.

Ai sensi dell'art. 2 D.Lgs. 545/1992, a ciascuna delle Commissioni tributarie provinciali e regionali è preposto un presidente, che presiede anche la prima sezione. A ciascuna sezione è assegnato un presidente, un vice presidente e non meno di quattro giudici tributari. Ogni collegio giudicante è presieduto dal presidente della sezione o dal vicepresidente e giudica con numero invariabile di tre votanti.
Nel processo tributario l'imparzialità del giudice - in ossequio all'art. 108, c. 2 della Costituzione - viene tutelata con la previsione, nella legge, di incompatibilità di servizio ed organiche, nei casi indicati dall'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e di incompatibilità funzionali, che possono dar luogo alla astensione e alla ricusazione, disciplinate dall'art. 6, D.Lgs. 546/1992 [367].
Di seguito si approfondiscono le fattispecie di incompatibilità relative allo svolgimento delle attività di consulenza previste dall'art. 8 D.Lgs. 545/1992 c.1 lett. i) e lett. m).
L'art. 8, lett. i), D.Lgs. 545/1992, prevede una specifica causa di incompatibilità per i giudici tributari, connessa all'indubbia anomalia della composizione di tali magistrati, molti non "togati". In base a tale causa, non possono essere componenti delle commissioni tributarie, finché permangono in attività di servizio o nell'esercizio delle rispettive funzioni o attività professionali coloro che esercitano in qualsiasi forma, "anche se in modo saltuario o accessorio" la "consulenza tributaria", ovvero l' "assistenza" o la "rappresentanza di contribuenti" nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario. Qualsiasi forma di consulenza tributaria è incompatibile con la carica di giudice tributario, senza che sia necessario verificare in concreto se il suo contenuto qualitativo o la continuità del suo svolgimento compromettano il requisito della terzietà e dell'indipendenza del giudice, essendo siffatta verifica puntuale propria dei soli istituti della ricusazione e dell'astensione del giudice. La compromissione della terzietà e dell'indipendenza del giudice tributario, almeno a livello di immagine, si configura indipendentemente dalla dimostrazione dello svolgimento "in proprio" dell'attività di consulenza tributaria[368]. La nozione di "consulenza tributaria" per la quale è prevista l' incompatibilità non è quindi soltanto quella che abbia luogo nei concreti rapporti con l'amministrazione finanziaria ma anche, la consulenza generica, indiretta, strumentale. Il giudice tributario decade dall'ufficio laddove versi in alcuna delle circostanze che possono incidere o compromettere la posizione di indipendenza, terzietà e funzionalità della giurisdizione.

[366] Cass. civ. sez. II 9 dicembre 1992 n. 13026 in base alla quale "allorché, a seguito di declaratoria di incompetenza del giudice originariamente adito, la causa, a termini dell' art. 50 c.p.c., venga riassunta avanti al giudice indicato come competente, la parte che intenda continuare a coltivare dinanzi a questo le istanze e le eccezioni prospettate nel pregresso stadio del processo è tenuta a riproporre le sue domande e deduzioni".
[367] Circ. Min. di Grazia e Giustizia n. 6/98 del 9 febbraio 1998. Incompatibilità giudici tributari.
[368] TAR Sardegna 17 gennaio 2008 n. 53.

Conseguentemente, deve ritenersi incompatibile con la funzione giusdicente:
- la partecipazione a società, associazioni o strutture nelle quali gli altri soci o associati esercitano l'attività di consulenza fiscale[369];
- la partecipazione ad uno studio associato[370];
- la redazione di bilanci e/o la tenuta di scritture contabili;
- la cura degli adempimenti di natura fiscale;
- la mera tenuta e custodia di scritture contabili[371];
- l'attività di curatore fallimentare;
- l'attività di custode giudiziale.

La rappresentanza, l'assistenza e la consulenza in materia fiscale costituiscono attività vietate per i giudici tributari (in senso lato) anche se esercitate in modo saltuario ed occasionale oppure in maniera accessoria a quella principale[372]. Infatti, come precisato dal Consiglio di stato, stante l'estrema latitudine della norma sancita dall'art. 8 lett. i), D.Lgs. n. 545/1992, nel testo novellato dalla legge n. 449 del 1997, qualsiasi forma di consulenza tributaria deve ritenersi incompatibile con la carica di giudice tributario, senza che sia necessario verificare in concreto se il suo contenuto qualitativo o la continuità nello svolgimento compromettano il requisito della terzietà e dell'indipendenza del giudice, essendo siffatta puntuale verifica propria dei soli istituti della ricusazione e dell'astensione del giudice (Consiglio di Stato, sez. IV, 27 giugno 2007, n. 3760; id., 22 giugno 2006, n. 3951)[373].

Altra, rilevante ipotesi con particolare riferimento a quelle previste dalla successiva lettera m) dello stesso art. 8 (rapporto di coniugio o parentela entro il secondo grado o affinità entro il primo grado con coloro che sono iscritti negli Albi professionali o negli elenchi istituiti presso le Direzioni Regionali delle Agenzie delle Entrate nella sede della Commissione tributaria di appartenenza del giudice o che, comunque, vi esercitano abitualmente la loro professione). In particolare, ricorre l'incompatibilità nel caso in cui il coniuge, il parente fino al secondo grado o l'affine di primo grado di un componente - che svolga le proprie funzioni presso la Commissione tributaria provinciale - sia iscritto in un albo o elenco della stessa provincia ed eserciti la propria attività professionale davanti alla stessa Commissione, anche se in via occasionale. Nel caso, invece, in cui il parente o l'affine sia iscritto in un albo o elenco di altra provincia, l'incompatibilità ricorre se l'esercizio della professione, davanti alla Commissione Tributaria del componente, sia abituale.

Per quanto concerne i componenti che svolgano le funzioni nelle Commissioni tributarie regionali, l'incompatibilità si verifica nel caso in cui il coniuge, il parente fino al secondo grado e l'affine di primo grado sia iscritto in albo o elenco della regione o di una sede della regione ed eserciti la professione, sia pure sporadicamente o occasionalmente, davanti alla Commissione Tributaria Regionale o ad una delle Commissioni tributarie provinciali della regione. Nel caso in cui il congiunto risulti iscritto in un albo o elenco di altra regione, ai fini dell'incompatibilità, rileva solo l'esercizio abituale della professione presso le Commissioni tributarie regionali di appartenenza del componente o presso una Commissione Provinciale ricompresa nella regione.

A garanzia dei principi di costituzionalità relativi all'imparzialità ed alla precostituzione del giudice naturale, comuni ad ogni tipo di giurisdizione, l'art. 6 D.Lgs. 546/1992 contempla gli istituti

[369] Cons. di Stato 12 marzo 2009 n. 1478.

[370] Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, Ris. n. 1 del 3 marzo 2009, Approvazione del modello di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà per l'anno 2009.

[371] Cons. di Stato 23 ottobre 2009 n. 6519 per il quale "la tenuta e la custodia di scritture contabili, nonché la predisposizione della dichiarazione dei redditi, da parte di dottori commercialisti, costituisce attività incompatibile con l'esercizio dell'incarico di giudice tributario, non potendosi distinguere, nell'ambito delle consulenze professionali erogabili esclusivamente dagli iscritti all'albo, fra interventi meramente esecutivi e prestazioni intellettuali creative"; Cons. di Stato 29 maggio 2009 n. 3366; Cons. di Stato 27 giugno 2007 n. 3760.

[372] Cons. di Stato dec. 23 marzo 2004 n. 1464.

[373] Cons. di Stato dec. 28 settembre 2009 n. 5842.

dell'astensione e della ricusazione applicabili ai componenti delle commissioni tributarie, il primo attivabile su iniziativa del giudice, il secondo su iniziativa di ciascuna delle parti.
Il citato articolo al c. 1 disciplina, per mezzo del rinvio all'art. 51 c.p.c. le ipotesi obbligatorie di astensione e ricusazione; mentre al c. 2 disciplina le ipotesi di astensione facoltativa.

2. Astensione obbligatoria

Il giudice tributario avrà l'obbligo (astensione obbligatoria) di astenersi, ai sensi dell'art. 51 c. 1 c.p.c., nei seguenti casi in cui, per motivi relativi all'oggetto della controversia o in relazione con le parti in causa:

- abbia interesse nella controversia o in altra vertente su identica questione di diritto;
- egli stesso o la moglie sia parente fino al quarto grado o legato da vincoli di affiliazione, o sia convivente o commensale abituale (cd assiduo frequentatore) di una delle parti o alcuno dei suoi difensori;
- egli stesso o la moglie abbia controversia pendente o grave inimicizia o rapporti di debito o credito con una delle parti (escluso l'ufficio dell'Amministrazione finanziaria) o alcuno dei suoi difensori;
- abbia dato consiglio nella controversia, oppure ne abbia conosciuto come magistrato in altro grado del processo[374] o vi abbia prestato assistenza come consulente tecnico;
- sia tutore, curatore, procuratore, agente o datore di lavoro di una delle parti; sia amministratore o gerente di un ente, di un'associazione anche non riconosciuta, di un comitato, di una società o stabilimento che ha interesse nella causa.

L'art. 6, c.2 del D.Lgs. 546/1992, stabilisce tra l'altro, che il giudice ha l'obbligo di astenersi nelle ipotesi in cui:

- abbia o abbia avuto rapporti di lavoro autonomo o di collaborazione con una delle parti. Per lavoro autonomo deve intendersi qualsiasi attività di lavoro non subordinato, sia abituale che occasionale; inoltre dalla formulazione della disposizione emerge che il rapporto professionale può avere qualunque oggetto, non solo di consulenza tributaria. Per quanto attiene, invece, alla "collaborazione", é da ritenere che rientri in tale nozione non solo la collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 50, c. 1, lett. c-bis), del TUIR ma anche qualsiasi attività di lavoro subordinato;
- abbia fatto parte di una commissione per l'assistenza tecnica gratuita ai non abbienti nei giudizi avanti le commissioni tributarie (ex art. 6 c. 2, D.Lgs. 546/1992) che ha esaminato controversie attinenti al processo in cui è chiamato a giudicare.

L'inosservanza dell'obbligo di astensione determina la nullità del provvedimento adottato solo nell'ipotesi in cui il componente dell'organo decidente abbia un interesse proprio e diretto nella causa, tale da porlo nella veste di parte del procedimento, mentre in ogni altra ipotesi la violazione dell'art. 51 c.p.c. assume rilievo solo quale motivo di ricusazione, rimanendo esclusa, in difetto della relativa istanza, qualsiasi incidenza sulla regolare costituzione dell'organo decidente e sulla validità della decisione, con la conseguenza che la mancata proposizione di detta istanza nei termini e con le modalità di legge preclude la possibilità di far valere tale vizio in sede d'impugnazione, quale motivo di nullità del provvedimento[375].

3. Astensione facoltativa

[374] Cass. civ. sez. II 28 marzo 2007 n. 7578 in base alla quale "Il giudice che abbia partecipato soltanto alla attività istruttoria nel corso del giudizio di primo grado, senza poi prender parte alla decisione della causa, non ha alcuna incompatibilità a comporre il collegio giudicante in secondo grado e non è pertanto gravato dal dovere di astensione ex art. 51, n.4, cod. proc. civ.; in ogni caso, l'inosservanza di un eventuale dovere di astensione non dà luogo alla nullità della sentenza per irregolare composizione del collegio giudicante, qualora la parte interessata non abbia proposto istanza di ricusazione". Conforme Cass. civ. sez. V 14 marzo 2007 n. 5930.
[375] Cass. civ. sez. I 12 gennaio 2007 n. 565.

L'art. 51, c. 2, c.p.c. prevede un'ipotesi di astensione generale c.d. facoltativa in base alla quale il giudice tributario può astenersi ogni qualvolta ravvisi gravi ragioni di convenienza. Il procedimento si realizza con la richiesta da parte del giudice al capo dell'Ufficio dell'autorizzazione ad astenersi; quando l'astensione riguarda il capo dell'Ufficio, l'autorizzazione è chiesta al capo dell'Ufficio superiore.

4. Provvedimento di sostituzione del giudice astenuto

La procedura di astensione si conclude con il provvedimento di sostituzione, pertanto il giudice difetta di legittimazione a comporre il collegio giudicante e l'eventuale decisione adottata è affetta da nullità[376]. Nel caso in cui il vizio non venga rilevato d'ufficio, la nullità deve esser dedotta come motivo di gravame per effetto del principio della conversione dei motivi di nullità in motivi di impugnazione (artt. 158 e 161 c.p.c.), altrimenti deve ritenersi sanata a seguito del formarsi del giudicato.

5. Ricusazione

Ciascuna delle parti, nei casi in cui è prevista l'astensione obbligatoria, può proporre la ricusazione mediante ricorso motivato alla Commissione investita della causa. Il potere di ricusazione costituisce un onere per la parte, la quale, se non lo esercita entro il termine all'uopo fissato dall'art. 52 c.p.c., non ha mezzi processuali per far valere il difetto di capacità del giudice. Consegue che in mancanza di ricusazione, la violazione da parte del giudice dell'obbligo di astenersi non può essere fatta valere in sede di impugnazione come motivo di nullità della sentenza da quegli pronunciata[377], salvo che la violazione riguardi l'ipotesi di cui al n.1) dell'art. 51 c.p.c..

L'esclusione delle ipotesi in cui sussiste astensione facoltativa è motivata dalla esigenza di circoscrivere tale procedimento ai casi un cui non sussistono apprezzamenti discrezionali.

5.1 Ricorso per ricusazione

Il ricorso deve essere depositato in segreteria della Commissione a cui appartiene il giudice ricusato:

- almeno 2 giorni prima della data di trattazione dell'udienza, se al ricusante sono noti i nomi dei giudici facenti parte del collegio giudicante;
- e comunque prima dell'inizio della trattazione o discussione nel caso contrario.

Qualora, sia stata richiesta la discussione in pubblica udienza si ritiene che il ricorso possa essere presentato oralmente e verbalizzato in udienza, nel caso in cui soltanto in tale occasione si conoscano i componenti del collegio.

Il ricorso per ricusazione, debitamente sottoscritto dalla parte o dal suo difensore deve contenere l'indicazione:

- della commissione tributaria adita;
- delle parti del giudizio;
- dell'oggetto della controversia;
- del nominativo del giudice che si intende ricusare;
- dei motivi specifici di ricusazione;
- dei mezzi di prova.

[376] Cass civ. sez. II 12 febbraio 2000 n. 1566.

[377] Cass. civ. sez. I 28 giugno 2002 n. 9483. Cass. civ. sez. II 29 marzo 2007 n. 7702 per la quale "qualora non sia stata proposta, ai sensi dell'art. 52 c.p.c., istanza di ricusazione, il vizio relativo alla costituzione del giudice per la violazione dell'obbligo di astensione non può essere dedotta quale motivo di nullità della sentenza, ex art. 158 c.p.c.; infatti, l'art.111 Cost., nel fissare i principi fondamentali del giusto processo, ha demandato al legislatore ordinario di dettarne la disciplina anche attraverso gli istituti dell'astensione e della ricusazione, sancendo, come ha affermato dalla Corte costituzionale (Sentenza n. 387 del 1999), che - in considerazione della peculiarità del processo civile, fondato sull'impulso paritario delle parti - non è arbitraria la scelta del legislatore di garantire l'imparzialità-terzietà del giudice solo attraverso gli istituti dell'astensione e della ricusazione".

Nel caso non sia stato presentato ricorso di ricusazione, la pronuncia del collegio nel merito della questione su cui verte il processo è valida e non può eccepirsi, in sede di impugnazione, come motivo di nullità della sentenza.

5.2. Provvedimenti del Collegio giudicante in merito all'istanza di ricusazione

Il ricorso sospende il giudizio principale ed è deciso con ordinanza non impugnabile, neanche per cassazione, emanata dal collegio cui appartiene il giudice ricusato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro della stessa commissione designato dal suo presidente, che può dichiarare :

a) l'inammissibilità del ricorso, allorquando non sono state osservate le "forme ed i termini fissati nell'art.52 c.p.c.";
b) il rigetto, in caso di infondatezza dei motivi;
c) l'accoglimento, ed in tal caso si provvede a sostituire il giudice ricusato con un altro giudice della stessa commissione, su designazione del presidente.

Con l'ordinanza di rigetto o di inammissibilità della richiesta di ricusazione il giudice decide sulle spese e può applicare la pena pecuniaria prevista dall'art. 54 c. 3 c.p.c.[378].
L'ordinanza viene comunicata dalla segreteria della Commissione tributaria sia al giudice che alle parti.

5.3 Ripresa del processo

Entro il termine perentorio di 6 mesi dalla sopra citata comunicazione della segreteria della Commissione tributaria, la parte interessata deve depositare l'istanza di riassunzione del processo presso la segreteria della Commissione tributaria. In mancanza il processo si estingue.
Trovano applicazione gli articoli 53 e 54 c.p.c..

CAPO VII
I poteri istruttori del giudice tributario

1. Profili generali

Nel processo tributario vige il principio dispositivo della domanda, in quanto il giudice è vincolato ai fatti dedotti in giudizio dalle parti, nel senso che non è possibile esercitare detti poteri per acquisire elementi diversi da quanto rimesso all'esame del collegio giudicante[379]. In ogni caso, pur essendo impedito al giudice di rilevare fatti non dedotti dalle parti, è consentita, nell'ambito della situazione fattuale allegata dal ricorrente, una valutazione giuridica autonoma e difforme rispetto a quella prospettata[380].
Dalla natura dispositiva del processo tributario, essendo strutturato sulla falsariga del processo civile, discende l'applicabilità del c.d. *"principio di non contestazione"* - da intendersi correttamente come onere di contestazione tempestiva, col relativo corollario della non necessità di prova riguardo ai fatti non tempestivamente contestati, e, a fortiori, non contestati *tout court* – pertanto le parti devono responsabilmente collaborare alla ragionevole durata del processo, dando attuazione, per quanto in loro potere, al principio di economia processuale e perciò immediatamente delimitando, ove possibile, la materia realmente controversa[381].

---

[378] La Corte cost. con sent. n. 78/2002 ha dichiarato incostituzionale l'art. 53 c. 3 c.p.c., in quanto prevedeva in caso di ordinanza che dichiarava inammissibile o rigettava la ricusazione la condanna della parte o del difensore, a prescindere dalla valutazione delle circostanze che avevano determinato dette pronunce.
[379] La previgente normativa di cui all'art. 35 D.P.R. 636/1972 non prevedeva detto limite all'esercizio dei poteri istruttori.
[380] Cons. di Stato 23 marzo 2000 n. 1558.
[381] Cass. sez. trib. 26 ottobre 2006 n. 1540. Detto principio, invocabile anche nel processo tributario, è stato elaborato dalla giurisprudenza, con riguardo al rito del lavoro (SS.UU. n. 761 del 2002), e poi esteso al rito civile riformato (tra le altre, Cass. n. 394 del 2006 e n. 19260 del 2004).

Tale principio è stato normativizzato dal c. 14 dell'art. 45 della L. 69/2009 che ha intergato l'art. 115 c.p.c.. Tale disposizione, così come modificata dispone che "Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita. Il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza". La previsione che i giudici possano fondare la decisione anche sui "fatti non specificamente contestati dalla parte costituita" comporta che i fatti non specificamente contestati vengono espunti dal tema di prova, con "*relevatio ab onere probandi*"[382] della parte istante. La contestazione generica ed il mero silenzio, nei processi avviati dal 4 luglio 2009, saranno equiparati al difetto di contestazione.
L'esercizio dei poteri istruttori non ha la funzione di sopperire alle deficienze probatorie delle parti[383], pertanto il giudice tributario non è tenuto all'acquisizione d'ufficio delle prove[384], salvo la necessità di integrare l'onere probatorio allorquando alla parte interessata sia difficile o impossibile fornire le prove richieste[385], né tantomeno è tenuto a dare giustificazione, nella propria decisione, del mancato uso dell'utilizzo dei poteri istruttori[386]. Inoltre, la Suprema Corte ha affermato in via generale che i poteri d'ufficio vanno usati prudentemente e discrezionalmente dal giudice e che "le parti non possono dolersi circa l'uso che le Commissioni fanno di tali poteri[387].
Il giudice può derogare al principio dispositivo ed a quello del contraddittorio, facendo a meno delle prove, soltanto qualora può avvalersi direttamente della conoscenza del fatto divenuto notorio, acquisito fuori dal processo[388].
Per aversi «fatto notorio» occorre che si tratti di un fatto che si imponga all'osservazione ed alla percezione della collettività di modo che questa ne compia per suo conto la valutazione critica, sicchè al giudice non resti che constatarne gli effetti e valutarlo soltanto ai fini delle conseguenze giuridiche che da esso derivano, nonchè, occorre che si tratti di un fatto di comune conoscenza, anche se limitatamente al luogo ove esso è invocato, o perchè appartenente alla cultura media della collettività, o perchè le sue ripercussioni sono tanto ampie ed immediate che la collettività ne faccia esperienza comune[389].
I poteri istruttori riconosciuti al giudice tributario dall'art. 7 D.Lgs. 546/1992 sono giustificati dagli interessi coinvolti che riguardano oltre alle parti del processo anche tutta la collettività in considerazione della natura pubblicistica degli interessi in gioco.
Pertanto, rispetto alla precedente disciplina, di cui all'art. 35 D.P.R. n. 636/1972, che non limitava l'esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie in quanto disponeva che "La commissione tributaria, al fine di conoscere i fatti rilevanti per la decisione, ha tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti, conferite agli uffici tributari dalle singole

[382] Con questa locuzione si indica l'esonero dall'obbligo di provare.
[383] Cass. sez. trib. 17 novembre 2006 n. 24464; Cass. sez. trib. 15 novembre 2002 n. 7129.
[384] Cass. sez. trib. 20 gennaio 2006 n.1134; Cass. 23 aprile 2008, n. 10513 in base alla quale "a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il Giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, perché tali poteri sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte". Conforme Cass. sez. trib. 14 gennaio 2009 n. 683; Cass. sez. trib. 14 maggio 2007 n. 10970.
[385] Cass. sez. trib. 16 maggio 2005 n. 10267.
[386] CTC sez XI 17 aprile 2001 n. 4267.
[387] Cass. sez. trib. 9 maggio 2003 n. 7129.
[388] Il giudice non può per identificare il valore di un immobile avvalersi di nozioni che non costituiscano fatto notorio il quale, derogando al principio dispositivo delle prove e al principio del contraddittorio, va inteso in senso rigoroso.
[389] Cass. sez. trib. 9 luglio 1999, n. 7181 per la quale "nel caso in cui la controversia giudiziale verta sul valore di un immobile ai fini dell'imposta di registro, questo non può rientrare nella categoria di fatto notorio, verficandosi la necessità di una precisa determinazione nell'individuazione della base imponibile dello stesso tributo"; Cass. sez. trib. 28 marzo 1997 n. 2898.

leggi di imposta", la nuova disposizione attenua la natura tipicamente inquisitoria del processo tributario.

2. Abrogazione del c. 3, art. 7 D.Lgs. 546/1992

Il riconoscimento dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie, esercitabili d'ufficio, ha fatto sorgere il problema del carattere inquisitorio oppure dispositivo del processo tributario. La tesi che riconosceva il carattere inquisitorio al processo tributario è stata attenuata, in conseguenza del disposto del c. 5 dell'art. 3-bis del D.L. n. 203/2005 che ha abrogato il c. 3 dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, che riconosceva alla Commissione la facoltà di ordinare *ex officio* alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia. La *ratio* della modifica in commento va individuata nella volontà del legislatore di rimettere all'iniziativa delle parti l'andamento del processo e limitare la discrezionalità del giudice dalla quale potevano conseguire diversi effetti.

L'abrogazione di tale disposizione, non ha inciso sulla connotazione propria della giurisdizione tributaria, in quanto ai giudici è attribuito un potere di indagine che possono esercitare se dagli atti non risultino sufficienti elementi di giudizio e sempre che non ritengano di averne già acquisiti, il tutto nei limiti dei fatti dedotti dalle parti[390]. Pertanto, le commissioni tributarie, dotate di ampio potere estimativo e anche sostitutivo, avvalendosi dei larghi poteri attribuiti possono acquisire *aliunde* gli elementi di decisione, prescindendo dall'accertamento dell'ufficio e dall'eventuale difetto di prova assunto[391].

La prevalenza del carattere dispositivo[392] del processo tributario, è stato affermanto anche in giurisprudenza, infatti, la Corte di Cassazione con sentenza 30 novembre 2005 n. 366[393], pronunciandosi sull'abrogato c. 3 dell'art. 7 ha ribadito che tale norma "costituisce una norma eccezionale che non può essere utilizzata come rimedio ordinario per sopperire alle lacune probatorie delle parti dal momento che il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio salvo che la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata senza l'acquisizione di ufficio di un documento[394]". Partendo da tale premessa, la Suprema Corte ha poi precisato che "diversamente risulterebbe violato il principio dispositivo ... su cui si regge il processo tributario" e che, pertanto, "non a caso la recente miniriforma sul contenzioso approvata con la conversione in legge del D.L. n. 203/2005 ha soppresso ... la disposizione in parola eliminando così una possibile limitazione al principio di legalità consacrato sul piano probatorio dall'art. 2697 c.c. ...".

L'abrogazione del citato c. 3 dell'art. 7 delimita, invero, la portata dell'art. 24, c. 2, D.Lgs. 546/1992, in merito all'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ... per ordine della commissione ...".

Resta salva in ogni caso la facoltà, per ciascuna delle parti, di chiedere al giudice di ordinare il deposito di documenti non conosciuti in possesso della controparte.

Detta abrogazione è stata indirettamente oggetto della sentenza Corte cost. 29 marzo 2007 n. 109, che ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art.7, c.1 D.Lgs. 546/1992 nella parte in cui non prevede, tra i poteri istruttori delle commissioni, quello di ordinare alle parti, pur nei limiti dei fatti dedotti, di produrre documenti ritenuti necessari ai fini della decisione.

---

[390] Cass. sez. trib. 16 giugno 2006 n. 19593; Cass. sez. trib. 6 febbraio 2006 n. 2488.

[391] Cass. sez. trib. 11 gennaio 2006 n. 339.

[392] Un processo si definisce a carattere inquisitorio quando il giudice può giudicare ponendo a fondamento della propria decisione le prove da lui raccolte indipendentemente da quelle dedotte dalle parti. Un processo si definisce a carattere dispositivo laddove i mezzi di prova sono indicati dalle parti e risultano vincolanti per il giudice.

[393] Conforme Cass. sez. trib. 28 ottobre 2003 n. 16161.

[394] Cass. sez. trib. 4 maggio 2004 n. 8439; Cass. sez. trib. 25 maggio 2002 n. 7678.

3. Mezzi di prova ammessi

Il collegio giudicante dispone comunque dei sotto elencati poteri istruttori previsti dall'art. 7 del D.Lgs. 546/1992, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti:

a) facoltà di accesso (analogamente agli uffici tributari). Tale potere può essere esercitato al fine di rilevare lo stato dei luoghi e delle cose che si trovano all'interno dei locali;
b) facoltà di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti (analogamente agli uffici tributari). In tal caso la commissione tributaria al fine di ottenere precisazioni indispensabili ai fini della decisione della controversia può rivolgersi alle parti del giudizio ed a terzi (professionisti, pubbliche amministrazioni, banche ecc.);
c) richiesta di relazioni esplicative alla pubblica amministrazione o rapporti alla Guardia di Finanza, nei casi di particolare complessità tecnica (norma speculare all'art. 213 c.p.c.);
d) facoltà di disporre la nomina di un consulente tecnico di ufficio[395]. Trovano applicazione le relative norme del codice di procedura civile in tema di consulente tecnico ovvero la facoltà delle parti di assistere alle operazioni (art.194, c. 2 c.p.c.) e di nominare un loro consulente (art. 201 c.p.c), obbligo per il CTU di prestare il giuramento (art. 193 c.p.c.) e per le parti di ricusare il consulente (art. 192 c.p.c). Non sono, invece, applicabili gli artt. 198, 199 e 200 c.p.c., non essendo ammissibile un tentativo di conciliazione delle parti operato dal consulente tecnico di ufficio, stante l'apposita disciplina dell'istituto della conciliazione giudiziale (ex art.48 D.Lgs. 546/1992) davanti alla Commissione provinciale e non oltre la prima udienza;
e) il potere di disapplicare i regolamenti e gli atti generali ritenuti illegittimi.

Per effetto del rinvio disposto dall'art. 1 D.Lgs. 546/1992, alle norme contenute nel codice di procedura civile, ai sopra citati poteri istruttori, si affiancano anche i seguenti mezzi processuali, che contribuiscono a costituire il fondamento del convincimento del giudice:

a) ordine di ispezione di persone o cose (art.118 c.p.c.). Trattasi di un ordine che può essere rivolto sia alle parti che ai terzi e lo scopo è quello di acquisire tramite le ispezioni sulle persone e sulle cose i fatti della causa che appaiono indispensabili. Il ricorso a questo strumento deve configurarsi residuale e soprattutto è necessario che l'ispezione non arrechi alcun danno alla parte o al terzo e che non costringa loro a violare il segreto professionale o d'ufficio;
b) interrogatorio non formale delle parti[396] (art. 117 c.p.c.). Consiste nell'interrogare entrambi le parti in contraddittorio tra loro sui fatti della causa. Trattandosi di un interrogatorio libero l'assistenza o meno dei difensori dipende dalla volontà delle parti;
c) richiesta di informazioni alla pubblica amministrazione (art. 213 c.p.c.). Consiste nella richiesta di informazioni scritte riguardanti atti e documenti dell'amministrazione che il giudice rivolge d'ufficio quando sia necessario acquisire notizie utili ai fini del processo.

Il giudice tributario nel disporre ulteriori accertamenti nel corso del procedimento, se da un lato dispone di un potere di libero apprezzamento degli elementi acquisiti in giudizio, dall'altro l'apprezzamento deve essere rapportato ad elementi aventi effettiva valenza probatoria e deve essere comunque adeguatamente motivato[397].

Ben può il giudice tributario disporre la misurazione dei locali al fine di accertare l'esatta consistenza del presupposto del tributo TARSU, qualora le parti in giudizio non siano d'accordo sull'entità[398].

La mancata produzione in giudizio di documenti, su specifica richiesta della Commissione tributaria che abbia fatto uso dei propri poteri istruttori, non comporta *ex se* la soccombenza della parte che non abbia ottemperato all'invito del giudice tributario; in forza dei richiami di cui agli artt. 1, c. 2, e 61, D.Lgs. 546/1992, in materia probatoria, sia in primo grado che nel giudizio di appello, vale il c.

[395] Cass. sez. trib. 8 maggio 2000 n. 5776, che ha evidenziato che tale potere rientra nel potere discrezionale del giudice.
[396] Cass. sez. trib. 15 maggio 2005 n. 15019.
[397] Cass. sez. trib. 26 agosto 2002 n. 12505. Contra Cass. sez. trib. 17 aprile 2002 n. 21515.
[398] Cass. sez. trib. 15 ottobre 2004 n. 1792.

2 dell'art. 116 c.p.c.[399], per cui il giudice tributario può trarre soltanto "argomenti di prova" dal comportamento tenuto dalle parti, ma non può basare in via esclusiva la propria decisione che comunque deve essere adottata e motivata tenendo conto di tutte le altre risultanze[400].

4. Poteri istruttori nel giudizio di appello

Le disposizioni dell'art. 7 D.Lgs. 546/1992 sono applicabili anche nella fase di appello: sia per effetto al richiamo alle norme del processo di primo grado contenuto nell'art. 61 dello stesso decreto, sia per applicazione diretta dell'art. 58 dello stesso decreto, che ammette le nuove prove quando esse vengano ritenute necessarie dal giudice[401].

5. Mezzi di prova non ammessi

Dai mezzi di prova del processo tributario, a differenza del processo ordinario, sono esclusi, per effetto della previsione di cui al c. 4 dell'art. 7 D.Lgs. 546/1992

- il giuramento (previsto dagli artt. 233 – 243 del c.p.c.);
- la prova testimoniale (previsto dagli artt. 244 – 257 del c.p.c.)[402], la cui esclusione è dettata da un'esigenza di speditezza del processo tributario.

Del pari non trova applicazione nel processo tributario la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, in quanto hanno attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo, viceversa, priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale, e ciò perché altrimenti si finirebbe per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo[403].

Inoltre, nel processo tributario non può avere efficacia di giudicato la sentenza penale definitiva, posto che l'art. 654 c.p.p. stabilisce che il suddetto giudicato non vale in processi, quali quello tributario, ove vigono limitazioni probatorie (divieto di testimonianza). Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in detta materia,

---

[399] Art. 116 c. 2 c.p.c. "Il giudice può desumere argomenti di prova dalle risposte che le parti gli danno a norma dell'articolo seguente, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni che egli ha ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo".

[400] Cass. sez. trib. 17 gennaio 2002 n. 443 per la quale "la norma dettata dall'art. 116, c.2 c.p.c., nell'abilitare il giudice a desumere argomenti di prova dalle risposte date dalle parti nell'interrogatorio non formale, dal loro rifiuto ingiustificato a consentire le ispezioni da esso ordinate e, in generale, dal contegno delle parti stesse nel processo, non istituisce un nesso di conseguenzialità necessaria tra eventuali omissioni e soccombenza della parte ritenuta negligente, ma si limita a stabilire che dal comportamento della parte il giudice possa trarre "argomenti di prova", e non basare in via esclusiva la decisione, che va comunque adottata e motivata tenendo conto di tutte le altre risultanze. In particolare, nel caso di rifiuto a consentire ispezioni, anche documentali, la valutazione, motivata, del comportamento, nei limiti di una valenza meramente indiziaria, e' permessa soltanto quando il rifiuto risulti ingiustificato" (nella specie, si censurava la decisione della Commissione tributaria regionale che aveva dichiarato illegittimo l'accertamento del reddito di una società, senza valutare le prove acquisite, basandosi esclusivamente sulla circostanza che l'amministrazione finanziaria, invitata a fornire documenti ed informazioni ai sensi dell'art.7 del D.Lgs. 546/1992, non aveva ottemperato alla richiesta).

[401] Cass. sez. trib. 10 ottobre 2002 n. 5957.

[402] La Corte cost. 21 gennaio 2000 n. 18, ha escluso l'eccezione di incostituzionalità sollevata con riferimento alla violazione del principio di uguaglianza (art.3 Cost.) e del diritto di difesa (art. 24 Cost.) sulla base della considerazione che detta limitazione è valida sia per l'Amministrazione che per il contribuente e che il legislatore in base alla propria discrezionalità può disporre che il libero convincimento del giudice si formi su altre tipologie di elementi probatori. Conforme Corte Cost. ord. 2 dicembre 2004 n. 375; Corte cost. 23 novembre 2007 n. 395; Cass. sez. trib. 11 giugno 2004 n. 11170.

[403] Cass. sez. trib. 29 novembre 2006 n. 703.

estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso é destinato ad operare[404].
Nell'ottica del principio dell'unità della giurisdizione il giudice tributario può utilizzare i mezzi probatori raccolti in differenti giudizi al fine di trarne indizi od elementi utili alla formazione del convincimento, ovvero di disattenderne le conclusioni con motivazione congrua e logicamente argomentata[405].

6. Dichiarazioni rese dal contribuente e dichiarazioni rese da terzi

Le dichiarazioni rese dal contribuente in contraddittorio con i verificatori e risultanti dal processo verbale di constatazione debitamente sottoscritto possono assumere valore di confessione stragiudiziale e come tali legittimare l'accertamento dell'Ufficio[406], ancorchè il loro valore probatorio sia rimesso al libero apprezzamento del giudice[407].
L'esclusione delle prove testimoniali nel processo tributario non preclude l'utilizzo di dichiarazioni rese da soggetti terzi rispetto al rapporto tributario tra Ente impositore e contribuente, il cui valore di tali dichiarazioni è quello di semplici elementi indiziari[408], i quali mentre possono concorrere a

---

[404] Cass. sez. trib. 10 luglio 2009 n. 16238. Conforme Cass. 11 giugno 2009 n. 13503; Cass. 25 maggio 2009 n. 12022; Cass. 17 giugno 2008 n. 22173 per la quale "il contenuto di accertamento del giudicato penale non è suscettibile di spiegare direttamente efficacia nel processo tributario in quanto, da un lato, la disciplina del contenzioso fiscale contempla limitazioni della prova e, dall'altro, possono essere fatte valere presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. E' pertanto devoluta alla cognizione del giudice del merito, nella formazione del proprio libero convincimento e valutazione degli elementi di prova, verificare quali risultanze del giudizio penale comportino riflessi sulla legittimità e fondatezza della pretesa tributaria"; Cass. n. 24 febbraio 2001 n. 2728; Cass. 8 marzo 2001 n. 3421 in base alla quale "la sussistenza di un provvedimento penale favorevole al contribuente non impedisce al giudice tributario una valutazione dei fatti conforme alle tesi dell'Amministrazione". Contra Cass. sez. trib. 8 settembre 2008 n. 22548 in base alla quale "la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 del codice di procedura penale (cosiddetto "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito, il quale, laddove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, può essere utilizzato come prova per l'emissione di un avviso di accertamento e, dal giudice tributario, nel giudizio sulla legittimità dell'accertamento".

[405] Cass. sez. trib. 6 febbraio 2009 n. 1904, che ha rilevato il difetto di motivazione della decisione del giudice del merito il quale - omettendo di illustrare la sufficienza ed esaustività delle prove dedotte - neghi sic et simpliciter l'ammissione al thema decidendum di una perizia contabile in quanto disposta in altro procedimento, penale o civile, fra le stesse parti. Al riguardo, afferma la Corte non sussiste alcun divieto - né risulta invocabile in merito il disposto dell'art. 57, D.Lgs. n. 546/1992 -.

[406] Cass. sez. I. civ. 22 febbraio 1999 n. 1481.

[407] Cass. sez. II 10 novembre 1999 n. 2610.

[408] Cass. sez. trib. 2 novembre 2005 n. 21267; Cass. sez. trib. 29 luglio 2005 n. 16032; Cass. sez. trib. 11 marzo 2002 n. 526; Cass. sez. trib. 21 gennaio 2000 n. 18; Cass. sez. trib. 25 gennaio 2002 n. 903 per la quale "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

formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione[409]. Pertanto non è possibile procedere ad una ricostruzione del "se" e del "quanto" della pretesa tributaria sulla base esclusivamente di dichiarazioni rese dai terzi agli organi investigativi[410].
Si può quindi affermare il principio che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione, in quanto diverse dalla testimonianza trovano ingresso in un processo tributario.
Di conseguenza, alla luce dell'art.111 Cost. (che regola il giusto processo e che afferma il principio della parità delle parti), si ritiene che anche il contribuente al pari dell'Amministrazione può introdurre nel giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale[411]. Il valore probatorio di tali dichiarazioni è pari a quello delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione cioè quello proprio degli "elementi indiziari", i quali, ancorché non idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione, possono concorrere a formare il convincimento del giudice [412].
Le perizie giurate di parte non sono dotate di efficacia probatoria nemmeno rispetto ai fatti che il consulente asserisce di aver accertato. Ad esse, così come il documento proveniente da terzi è soltanto possibile attribuire valore indiziario, il cui apprezzamento è affidato alla valutazione discrezionale del giudice di merito, il quale non è obbligato a tenerne conto[413].

7. Disapplicazione dei regolamenti ed atti generali ritenuti illegittimi. Rinvio.
E' prevista dal c. 5 dell'art. 7 a chiusura dell'insieme dei poteri istruttori attribuiti al giudice tributario. (Si veda Parte I, Cap. 1, Parag. 4).

8. Disapplicazione della norma nazionale incompatibile con il diritto comunitario

---

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". Cass. sez. trib. 4 marzo 2009, n. 14290 per la quale "le dichiarazioni rese da terzi e raccolte dalla polizia tributaria possono assumere valenza di indizi utilizzabili dal giudice non essendo annoverabili fra le prove testimoniali per difetto dei presupposti di sostanza e di forma". Cass. sez. trib. 11 gennaio 2008 n 450 per la quale "costituisce valutazione in fatto, non sindacabile nel giudizio di legittimità, l'attendibilità riconosciuta alle dichiarazioni di un terzo raccolte dalla Guardia di Finanza, che ben possono da sole costituire la prova della natura fittizia di operazioni economiche e quindi il fondamento di un accertamento".

[409] Cass. sez. trib. 15 novembre 2000 n. 14774 e n. 14775; Cass. sez. trib. 8 marzo 2000 n. 2610.

[410] Cass. sez. trib. 8 marzo 2000 n. 2610. Conforme Cass. 27 settembre 2007 n. 20353 che ha ritenuto principio consolidato la insufficienza delle mere dichiarazioni di un terzo a giustificare un accertamento.

[411] Cass. sez. trib. 10 febbraio 2006 n. 2940 e n. 2942; Cass. sez. trib. 26 marzo 2003 n. 4423; Cass. sez. trib. 25 ottobre 2001 n. 4269; Cass. sez. trib. 10 ottobre 2002 n. 5957.

[412] Cass. sez. trib. 21 aprile 2008 n. 10261; Cass. sez. trib. 16 aprile 2008 n. 9958; Cass. sez. trib. 16 maggio 2007 n. 11221 che ha rigettato il ricorso avverso la sentenza di merito che aveva, con motivazione priva di vizi logici, deciso la controversia sulla scorta di dichiarazioni rese dal fratello del contribuente in un atto notorio. Contra Cass. sez. trib 15 gennaio 2007 n. 703 per la quale la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative essendo, viceversa, priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale. Inoltre, nel contenzioso tributario l'attribuzione di efficacia probatoria alle dichiarazione sostitutive di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 e ciò perché altrimenti si finirebbe per introdurre nel processo tributario - eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione - un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato ma, anche costituito al di fuori del processo"; in tal senso anche Cass. sez. trib. 8 aprile 2008 n. 16348.

[413] Cass. sez. trib. 13 ottobre 2008 n. 25104.

Il giudice nazionale è tenuto a disapplicare la disposizione interna che sia incompatibile con il diritto comunitario[414]. Esiste oramai un potere di disapplicazione della norma nazionale, sulla base di una supremazia del diritto comunitario, attraverso i regolamenti, le direttive e le sentenze della Corte di Giustizia Europea, fornendo quest'ultime, la interpretazione autentica delle Direttive medesime, individuando di fatto la norma interna incompatibile e autorizzando il giudice nazionale a disapplicare la disposizione confliggente, sia essa di emanazione anteriore ovvero successiva a quella comunitaria. L'art. 249 del Trattato CE, sancisce la tipologia degli atti a mezzo dei quali le istituzioni comunitarie esercitano le competenze loro attribuite, comprendendo tra gli atti vincolanti, i Regolamenti, le Decisioni, le Direttive. Il Regolamento è un atto legislativo di portata generale ed astratta dotato di obbligatorietà integrale diretta nel territorio degli Stati producendo effetti immediati ed attribuendo ai cittadini diritti tutelabili davanti ai giudici nazionali. La Direttiva comunitaria è uno strumento di armonizzazione a cui le istituzioni comunitarie maggiormente ricorrono in materia tributaria e costituisce un atto obbligatorio rivolto allo Stato circa il risultato da raggiungere ma con forme e mezzi rimessi alla discrezionalità dello Stato medesimo. In proposito, la Corte di Giustizia Europea ha puntualizzato che se la Direttiva risulta dettagliata e particolareggiata, con contenuto cioè precettivo, chiaro, preciso, incondizionato assume effetto diretto con possibilità da parte del privato di farla valere contro lo Stato ed al giudice di applicarla immediatamente, opponendola alla norma interna incompatibile con un cosiddetto "effetto verticale", mentre non è immediatamente operativa nei rapporti tra privati "c.d. effetto orizzontale".

9. La disapplicazione da parte del giudice tributario delle sanzioni non penali

La disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie per obiettive condizioni di incertezza sotto il profilo procedimentale è disciplinato dagli articoli 6, c. 2, del D.Lgs 472/1997 e 10, c. 3, della L. 212/2000, mentre sotto il profilo processuale dall'art. 8 del D.Lgs 546/1992.

In base a tale principio, le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da incertezza normativa oggettiva tributaria, cioè dal risultato equivoco dell'interpretazione delle norme tributarie accertato dai giudice, anche di legittimità.

Rientra nel potere – dovere[415] delle Commissioni tributarie la dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni amministrative previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce (ex art. 8 D.Lgs. 546/1992)[416].

L'inapplicabilità delle sanzioni deve essere sempre motivata dal giudice di merito[417].

L'incertezza interpretativa può essere rilevata dal giudice (sia in primo grado che in secondo grado) anche se non dedotta in giudizio dal contribuente, ma deve trattarsi di incertezza oggettiva[418] non anche di incertezza derivante da condizioni soggettive del ricorrente come ad

[414] CTR Umbria 28 maggio 2009 n. 21.

[415] Contra Cass. sez. trib. 6 aprile 2000 n. 15563 per la quale "il potere di disapplicazione delle sanzioni è discrezionale".

[416] Cass. sez. trib. 4 giugno 2008 n. 14715 in base alla quale "l'art. 8 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, nel consentire al giudice tributario di dichiarare non applicabili le sanzioni "quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce", delinea un'ipotesi di errore giustificabile riguardo all'interpretazione della norma tributaria la cui violazione ha comportato l'irrogazione delle sanzioni stesse, e non consente, quindi, di dichiarare non applicabili le sanzioni sulla base di un errore da cui sarebbe affetta una manifestazione di volontà precedente all'applicazione della medesima norma tributaria".

[417] Cass. sez. trib. 28 luglio 2006 n. 17218 in base alla quale "non è conforme alla legge la pronuncia di accoglimento dell'istanza di esclusione delle sanzioni in base all'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992 (per obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma) motivata con la generica affermazione secondo cui tale istanza è suscettibile di favorevole accoglimento".

[418] Cass. sez. I 9 aprile 1991 n. 3713.

esempio nel caso in cui il contribuente sia stato indotto in errore da un esperto[419]. E' comunque opportuno che la parte presenti apposita istanza, infatti la Corte di Cassazione con sentenza del 15 settembre 2008 n. 23633 ha stabilito che "in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, il potere delle commissioni tributarie di dichiarare l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce, potere conferito dal D.Lgs. 546/1992 art. 8, e ribadito, con più generale portata, dal D.Lgs. 472/1997 art. 6, c. 2, e quindi dal D.Lgs. 212/2000 art. 10, c. 3, deve ritenersi sussistente quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione; l'onere di allegare la ricorrenza di siffatti elementi di confusione, se esistenti, grava sul contribuente, sicchè va escluso che il giudice tributario di merito debba decidere d'ufficio l'applicabilità dell'esimente, né, per conseguenza, che sia ammissibile una censura avente ad oggetto la mancata pronuncia d'ufficio sul punto"[420].

Tale disposizione è l'epilogo di previsioni contenute in norme di carattere sostanziale, quali;

- l'art. 10, c. 2 della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) a norma del quale "non possono essere irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'A.F., ancorché successivamente modificata dall'Amministrazione";
- l'art. 10, c. 3 della L. 212/2000, per cui le sanzioni amministrative non possono essere irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria;
- l'art. 6 c. 2 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a norma del quale, "non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono"[421].

Tale disposizione riproduce quanto statuito dall'art. 39 bis D.P.R. 636/1972, il quale recepisce un principio già dettato dalle leggi concernenti i singoli tributi (art. 55, c. 5, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di imposte dirette, ed art. 48, c. 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di imposta sul valore aggiunto). Detta disposizione opera in tutte le fasi del procedimento e, quindi, anche in sede di rinvio della Cassazione ove si debba ancora statuire sulla sussistenza della violazione stessa[422].

Per "sanzioni non penali" si intendono le pene pecuniarie, le sanzioni accessorie, nonché le soprattasse, in quanto anche queste ultime hanno natura afflittiva e non meramente risarcitoria[423].

L'errore sulla norma tributaria è configurabile nelle seguenti ipotesi:

- casi di divergenze di contenuto tra atti ufficiali dell'Amministrazione;
- effettiva incertezza legislativa. Non è sufficiente ipotizzare una non chiara formulazione letterale della norma, essendo pur sempre onere del destinatario del precetto la ricerca della interpretazione più consentanea alla lettera ed alla ratio della legge[424];
- superamento di un indirizzo giurisprudenziale consolidato al quale il contribuente si sia uniformato[425];
- il contrasto di pronunce giurisprudenziali[426];

[419] Cass. sez. I 21 febbraio 1990 n. 1298.
[420] Conforme Cass. sez. trib. 25 ottobre 2006 n. 22890.
[421] La Circ. ministeriale n. 180/E del 10 luglio 1998 ha chiarito che sussiste incertezza obiettiva, di fronte a previsioni normative equivoche, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato.
[422] Cass. sez. trib. 11 marzo 1995 n. 2820.
[423] Cass. SS.UU. 6 maggio 1993 n. 5246.
[424] Cass. sez. trib. 9 maggio 2003 14476. Conformi Cass. 11233/2001, 13482/2001, 17515/2002, 6251/2003.
[425] Cass. sez. trib. 20 gennaio 2006 n. 1140; Cass. sez. trib. 20 maggio 2002 n. 17515.
[426] Cass. sez. trib. 3 luglio 2003 n. 10495.

- la disciplina normativa si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto derivante da elementi positivi di confusione[427].

10. Ultrapetizione

Il giudice tributario deve limitarsi a verificare la legittimità dell'operato dell'ufficio senza operare una diversa qualificazione della fattispecie sottoposta al suo esame, atteso che è precluso al giudicante il potere amministrativo sostanziale (o attiva)[428] spettante all'Amministrazione, pena la configurazione del vizio di ultrapetizione[429].

Si ha vizio di ultrapetizione nei seguenti casi, in cui il giudice:

- decide la controversia in base ad un motivo non introdotto in giudizio dalle parti e non rilevabile d'ufficio[430], in violazione quindi dell'art. 112 c.p.c.;
- pronuncia su un motivo dedotto irritualmente in una memoria successiva al ricorso;
- pronuncia su un'eccezione non sollevata dalle parti e non rilevabile d'ufficio;
- decide per un rimborso di un tributo superiore a quello domandato dal ricorrente.

Dall'ultrapetizione, si distingue l'extrapetizione che si manifesta allorquando il giudice pronuncia un provvedimento diverso da quello richiesto, come nel caso in cui emette una sentenza di condanna al rimborso mai richiesta dal ricorrente.

11. Divieto del ricorso all'equità

Nel processo tributario non è consentito il ricorso all'equità[431], non è, dunque, possibile ammettere il ricorso a valutazioni equitative e tanto meno lo è nel caso in cui la parte (ufficio o contribuente che sia) non riesca ad assolvere al proprio onere probatorio. Le Commissioni tributarie, ricorrendo a non meglio precisate valutazioni equitative, non possono pertanto sottrarsi al proprio dovere di decidere la controversia in base (e solo in base) alle previsioni di legge e al materiale probatorio acquisito in giudizio.

CAPO VIII
Le parti del processo tributario. Legittimazione ad agire e rappresentanza processuale

1. Profili generali

L'Ente locale, può essere parte del processo tributario sia nella qualità di parte resistente in quanto soggetto impositore (e quindi soggetto legittimato a contraddire), sia nella qualità di parte ricorrente (soggetto legittimato ad agire) laddove il contenzioso abbia da oggetto una pretesa impositiva erariale.

In base all'art. 10 del D.Lgs. 546/1992[432] i soggetti aventi la capacità di essere parte del processo tributario sono:

- dal lato attivo: il ricorrente (legittimato attivo), che si identifica con il contribuente, che ricorre avverso un atto impositivo recante una pretesa tributaria;
- dal lato passivo: l'ente impositore (l'Ente locale, l'Agenzia delle entrate subentrate all'ufficio del ministero delle Finanze[433] o del Territorio o delle Dogane) o l'Agente della riscossione[434]

[427] Cass. sez. trib. 29 settembre 2003 n. 14476.

[428] Cass. SS.UU. n. 5786/1988; Cass. sez. trib. 6065/1998 e Cass. sez. trib. 2935/1996. Conforme Cass. sez. trib. 26 agosto 2002 n. 12520 secondo la quale il giudice non può operare un accertamento induttivo in sostituzione di quello analitico compiuto dall'ufficio.

[429] Cass. sez. trib. 26 ottobre 2001 n. 2531.

[430] CTC sez. XIX 14 dicembre 2001 n. 424.

[431] Cass. sez. trib. 21 novembre 2005 n. 24520 per la quale "la valutazione del valore di un bene compiuta dal giudice attraverso gli elementi di causa non è assimilabile ad un giudizio secondo equità, in quanto si svolge nell'ambito dei parametri e delle indicazioni della legge; mentre il giudizio secondo equità si sovrappone e deroga alla legge".

[432] Il successivo articolo 11, disciplina la capacità processuale.

(legittimato passivo), che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto, titolare della pretesa tributaria.

L'Ente impositore assume la qualifica di parte necessaria del giudizio[435], in considerazione della natura impugnatoria del processo tributario, mentre dal lato attivo per esser parte del processo è necessario che sussista la legittimazione ad agire (*legitimatio ad causam*[436]), ossia è necessario che sussista un interesse concreto ed attuale.

E' opportuno esaminare distintamente la posizione dell'Ente impositore da quella del contribuente ricorrente, poiché con riferimento alle parti diverse dall'Ente locale (e dall'Amministrazione finanziaria) in attuazione della delega contenuta nelle lettere i) e t) dell'art. 30 L. 413/1991 è previsto l'obbligo dell'assistenza tecnica da parte di un difensore abilitato.

2. Legittimazione ad agire

L'art.100 c.p.c. prescrive che "per proporre una domanda o per contraddire alla stessa è necessario avervi interesse".

Il difetto di legittimazione ad agire, ancorchè non dedotto dalle parti, è rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo tributario[437], salvo che sul punto si sia formato il giudicato interno.

La carenza di legittimazione comporta la nullità degli atti compiuti, in quanto concerne "la regolarità del contraddittorio e la sua valida instaurazione".

Il ricorso proposto nei confronti dell'Ente impositore non legittimato è improponibile e non è idoneo a costituire il rapporto processuale. Tale vizio determina la nullità dell'impugnazione e quindi:

---

[433] In base all'art. 57 D. Lgs. 300/1999, alle Agenzie Fiscali sono stati trasferiti i relativi rapporti giuridici delle direzioni "fiscali" del Ministero dell'Economia e delle Finanze, poteri e competenze che vengono esercitate secondo la disciplina dell'organizzazione interna di ciascuna Agenzia". Pertanto nei processi introdotti successivamente al 1 gennaio 2001 la legittimazione appartiene soltanto all'Agenzia" (la quale "puo' semplicemente avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato") mentre "ai procedimenti introdotti anteriormente alla data predetta... si deve... fare riferimento ai principi enunciati dalle SS.UU. 29 aprile 2003, n. 6633 e 5 maggio 2003, n. 6774, con la precisazione (contenuta infine al punto 4.3 della sentenza n. 3116/2006) che "la proposizione dell'appello esclusivamente da parte dell'Agenzia, senza esplicita menzione dell'ufficio finanziario periferico che era parte originaria, ha comportato la conseguente estromissione di quest'ultimo", e b) che "il ricorso per cassazione può essere proposto anche nei confronti dell'ufficio periferico dell'Agenzia (che e' subentrata all'ufficio periferico del Ministero... e ne esercita, in via esclusiva, i poteri, curando il relativo contenzioso) e, ovviamente, ad esso notificato". Il ricorso deve essere dichiarato inammissibile allorquando proposto soltanto contro il Ministero, il quale e' privo di qualsivoglia legittimazione passiva (sia sostanziale che processuale) in ordine all'oggetto dello stesso, costituito dal provvedimento di diniego impugnato emesso da un ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, la quale e' una persona giuridica pubblica diversa dal Ministero (Cass. sez. trib. 13 ottobre 2006 n. 22101).

[434] L'art. 3 c. 1 D.L. 203 del 30 settembre 2005, convertito dalla L. n. 248 del 2 dicembre 2005, ha previsto con decorrenza dal 1 ottobre 2006, la soppressione del sistema di affidamento in concessione ad enti privati della riscossione e l'affidamento delle relative funzioni all'Agenzia delle entrate che le esercita mediante una società per azioni a totale capitale pubblico "Equitalia Spa" (già Riscossione S.p.A) i cui Soci sono "l'Agenzia delle Entrate", con una partecipazione pari al 51% del capitale sociale e "l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale - I.N.P.S.", con una partecipazione pari al 49% del capitale sociale. Il fine di Equitalia è quello di dare impulso all'efficacia della riscossione riducendo i costi. Essa ha inoltre il compito di ottimizzare il rapporto con il contribuente e contribuire all'equità fiscale.

[435] Cass. SS.UU. 15 dicembre 2005 n. 3118.

[436] Mentre la *legitimatio ad causam* riguarda la legittimazione ad instaurare il giudizio, la *legitimatio ad processum* concerne l'idoneità della parte a compire atti processuali.

[437] Cass. sez. trib. 30 ottobre 2007 n. 22918.

a) non è emendabile con ordine di rinnovazione della notificazione medesima;
b) non è sanabile per effetto della costituzione in giudizio dell'ente impositore;
c) non opera l'integrazione del contraddittorio che presuppone un processo ritualmente instaurato nei confronti dell'Ente legittimato *ad causam*[438].

3. Legittimazione processuale

La legittimazione processuale (c.d. *legitimatio ad processum*) rappresenta la capacità di agire nel processo ossia di esercitare il diritto di azione.
In base all'art. 81 c.p.c. "fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, nessuno puo' far valere nel processo in nome proprio un diritto altrui", mentre l'art. 75 c.p.c. stabilisce che "possono stare in giudizio le persone che hanno il libero esercizio dei diritti che vi si fanno valere".
Di norma *legitimatio ad causam e legitimatio ad processum* coincidono. Tuttavia vi sono casi in cui la parte che ha la legitimatio ad causam non può stare in giudizio personalmente (ad. es. minori o falliti).

4. Legittimazione passiva: Ente locale ed Agente della riscossione

Nel caso in cui il contenzioso abbia ad oggetto tributi locali il ricorso andrà proposto dalla parte ricorrente:
a) nei confronti dell'Ente locale impositore, qualora la *causa petendi* riguardi la debenza del tributo;
b) nei confronti dell'Agente della riscossione, per vizi propri dell'atto di riscossione ad esso riferibili o del procedimento esecutivo[439]. L'Agente della riscossione è parte del processo tributario qualora l'oggetto della controversia è relativa all'impugnazione di atti ed errori direttamente allo stesso riferibili.[440] Tale posizione è stata confermata dalla sezione tributaria della Cassazione con la sentenza n. 3242 del 14 febbraio 2007, con la quale viene affermato che "il concessionario del servizio di riscossione è parte del processo tributario (non ogni volta che sia impugnato un atto da lui formato, ma solo) quando oggetto della controversia sia l'impugnazione di atti viziati da errori a lui direttamente imputabili, ossia solo nel caso di vizi propri della cartella di pagamento e dell'avviso di mora[441].

In linea generale si può affermare che fino alla formazione del ruolo legittimato passivo è l'Ente locale in quanto la *causa pretendi* riguarda l'accertamento del rapporto tributario, mentre dalla formazione della cartella di pagamento legittimato passivo è l'Agente della riscossione. Infatti, la fase della riscossione si articola in due sottofasi, la prima delle quali – che si conclude con la consegna dei ruoli – compete all'Ente creditore, mentre la seconda – che inizia con la formazione della cartella di pagamento – è attribuita all'Agente. La suddivisione comporta, sul piano processuale, la necessità della corretta individuazione, da parte del ricorrente, della controparte.
Si possono avere , quindi, le seguenti situazioni:
a) il ricorso ha ad oggetto l'atto impositivo emanato dall'Ente locale (l'avviso di liquidazione del tributo, il provvedimento che irroga le sanzioni, il ruolo, il rifiuto espresso o tacito di rimborso o sgravio di tributi). Legittimato passivo è l'Ente impositore, mentre l'Agente della riscossione

[438] Cass. sez. trib. 26 marzo 2002 n. 4336; Cass. sez. trib. 28 gennaio 2004 n. 1511.
[439] Cass. sez. trib. 15 gennaio 2002 n. 6450 per la quale "in caso di impugnazione di cartella esattoriale, la legittimazione passiva del concessionario del servizio di riscossione dei tributi sussiste se l'impugnazione concerne vizi propri della cartella o del procedimento esecutivo, mentre va esclusa qualora i motivi di ricorso attengano alla debenza del tributo"; Cass. sez. trib. 26 aprile 2005 n. 14668; Cass. sez. trib. 17 dicembre 2001 n. 11667.
[440] Circolare n.98/E del 23 aprile 1996.
[441] Conforme Cass. sez. trib. 17 settembre 2001 n. 11667, secondo la quale "il ricorso avverso l'avviso di mora, qualora tale atto venga impugnato esclusivamente per vizi propri, deve essere proposto nei confronti del concessionario per la riscossione dei tributi, senza che sia necessario integrare il contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nei confronti dell'ente impositore; Cass. 10 settembre 2007 n. 18972.

qualora chiamato in causa potrà eccepire il proprio difetto di legittimazione passiva[442]. E'onere dell'Agente chiamare in causa l'ufficio competente ai sensi dell'articolo 39 D.Lgs. 112/1999, al fine di evitare gli effetti pregiudizievoli di una condanna;

b) il ricorso ha ad oggetto l'atto della riscossione emanato dall'Agente della riscossione, e concerne esclusivamente vizi propri (errori collegati alla compilazione e alla intestazione della cartella di pagamento[443] o all'avviso di mora, ovvero alla notifica degli stessi[444]) senza eccezioni nel merito della pretesa impositiva. Legittimato passivo è l'Agente, pertanto l'eventuale ricorso proposto solo avverso l'ufficio impositore è inammissibile[445]. Quest'ultimo laddove chiamato in causa potrà eccepire il proprio difetto di legittimazione passiva in quanto trattasi di vizi imputabili all'attività riscossiva e, successivamente, laddove non chiamato già in causa, provvederà a chiamare in causa lo stesso Agente della riscossione[446];

c) il ricorso ha ad oggetto l'atto della riscossione emanato dall'Agente della riscossione, ma concerne anche il merito della pretesa tributaria, ad esempio nel caso in cui non sono stati preventivamente notificati al contribuente atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato. Legittimati passivi sono sia l'Ente locale che l'Agente che sono inscindibilmente parti in causa. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo. Pertanto, l'impugnazione avverso l'avviso di mora emesso dal concessionario alla riscossione, deducendo l'omessa notifica della cartella di pagamento, può essere promossa dal contribuente indifferentemente[447] nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi un'ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore (allo scopo di renderlo partecipe della responsabilità della gestione del processo)[448].

---

[442] Con la sentenza n. 22529 del 26 ottobre 2007, i giudici di legittimità, richiamando i principi di diritto enunciati nella citata sentenza n. 16412 del 2007, hanno affermato che il contribuente che impugni l'avviso di mora sostenendo il venir meno del debito tributario per prescrizione ben può notificare il ricorso esclusivamente all'Amministrazione, senza coinvolgere l'Agente della riscossione.

[443] In virtù dell'art. 19 del D.Lgs. 546/1992 la cartella di pagamento può essere impugnata solo per vizi propri.

[444] Cass. sez. trib. 6 maggio 2002 n. 6450; CTR Lazio 9 marzo 2004 n. 2; CTR Lazio 25 ottobre 2004 n. 77.

[445] Cass. sez. trib. 21 gennaio 2007 n. 3242; Cass. sez. trib. 8 febbraio 2006 n. 2798; CTR Roma 16 gennaio 2007 n. 17 per la quale non può essere accolta la richiesta di integrazione del contraddittorio o di un rinvio al primo grado, per l'integrazione del contraddittorio poiché a norma dell'art. 102 c.p.c., l'integrazione del contraddittorio può essere ordinata tra soggetti tutti ugualmente legittimati, attivi o passivi, all'azione.

[446] Al riguardo la Corte di cassazione ha affermato che la chiamata di terzi nel processo tributario può essere effettuata dal resistente con l'atto di costituzione in giudizio, a pena di decadenza, entro il termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso (Cass. sez. trib. 26 novembre 2007 n. 24563; Cass. sez. trib. 20 luglio 2007 n. 16119; ; Cass. sez. trib. 13 maggio 2003 n. 7329; Circ. n. 98/E del 23 aprile 1996, a commento dell'articolo 23 D.Lgs. 546/1992).

[447] L'Avvocatura generale dello Stato nel parere espresso con nota n. 65100P del 14 maggio 2008 ha evidenziato che la sentenza n. 16412 del 2007 può essere interpretata nel senso che "la … affermata indifferenza nella individuazione del destinatario del ricorso del contribuente - e quindi la ammissibilità del ricorso stesso pur se notificato al solo ufficio - si configuri unicamente nel caso di impugnativa di atto consequenziale del concessionario che sia fondata sulla allegazione della mancata notifica dell'atto presupposto costituente esercizio del potere impositivo dell'Amministrazione, quale che sia la domanda in concreto proposta, e cioè sia richiesto annullamento in sé dell'atto del concessionario per effetto del predetto vizio procedurale, sia in impugnativa anche dell'atto presupposto non notificato".

[448] Cass. SS.UU 25 luglio 2007 n. 16412 che nel caso di specie ha cassato la sentenza di merito la quale aveva ritenuto che la mancata notifica della cartella di pagamento non determinasse la nullità dell'avviso di mora e, decidendo nel merito, ha accolto il ricorso introduttivo del contribuente avverso l'avviso di mora.

Qualora il ricorrente eccepisca la tempestività della notificazione della cartella di pagamento deve proporre ricorso anche nei confronti del concessionario.
Nei casi sopra esaminati è necessario prestare particolare attenzione alla individuazione della commissione tributaria provinciale nei confronti della quale il contribuente ha proposto ricorso, nel caso in cui l'Ufficio e l'Agente della riscossione hanno sede in due ambiti territoriali differenti. Al riguardo si rappresenta che, qualora il contribuente faccia valere esclusivamente vizi inerenti alla pretesa erariale e proponga ricorso nei confronti dell'Ufficio che ha formato il ruolo, la Commissione tributaria provinciale competente si determina, ai sensi dell'art. 4 D.Lgs. 546/1992, con riferimento alla sede dell'Ufficio impositore e non alla sede dell'Agente della riscossione che ha notificato la cartella di pagamento contenente il ruolo. Di conseguenza, qualora la Commissione tributaria provinciale dinanzi alla quale sia stato incardinato il ricorso venga individuata con riferimento alla sede dell'Agente della riscossione che ha notificato la cartella di pagamento, l'Ufficio che ha formato il ruolo potrà eccepire il difetto di competenza della commissione adita, secondo quanto previsto dall'art. 5 D.Lgs. 546/1992. Al riguardo, le sezioni unite della Corte di Cassazione, 16 gennaio 1986, n. 211, con riferimento ad un fattispecie analoga, hanno affermato che nel caso di contestazione di vizi concernenti l'iscrizione a ruolo, "la competenza spetta alla Commissione nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio fiscale che ha emesso il detto provvedimento".
Per contro, nella diversa ipotesi in cui il contribuente presenti ricorso lamentando esclusivamente vizi relativi al procedimento di emissione e notificazione della cartella di pagamento, la Commissione tributaria provinciale competente va individuata in quella nella cui circoscrizione ha sede l'Agente della riscossione. Pertanto, qualora il contribuente abbia proposto ricorso alla Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio che ha iscritto a ruolo, quest'ultimo, nell'ipotesi in cui sia destinatario del ricorso, potrà eccepire l'incompetenza della commissione tributaria adita dal contribuente, oltre che il proprio difetto di legittimazione passiva[449].

5. Il fallito

Ai sensi dell'art. 43 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare) "nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore. Il fallito può intervenire nel giudizio solo per le questioni dalle quali può dipendere un'imputazione di bancarotta a suo carico o se l'intervento è previsto dalla legge". Pertanto, il fallito perde la legittimazione processuale attiva e passiva rispetto ai beni e diritti assoggettati a spossessamento e nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniali compresi nel fallimento, sta in giudizio il curatore.
Il curatore del fallimento, pur essendo l'organo deputato ad assumere la qualità di parte nelle controversie inerenti la procedura fallimentare, non è fornito di una capacità processuale autonoma, bensì di una capacità che deve essere integrata dall'autorizzazione del giudice delegato, in relazione a ciascun grado del giudizio (art. 25, R.D. 267/1942). In mancanza di specifica autorizzazione per il singolo grado di giudizio, sussiste il difetto di legittimazione processuale[450], pertanto l'attività processuale del difensore nominato dal curatore è invalida e non suscettibile di sanatoria con autorizzazione rilasciata a posteriori se già accertata dal giudice.
Nel caso di disinteresse del curatore al rapporto tributario contestato è riconosciuta la legittimazione processuale del fallito ad agire o resistere in giudizio[451].

---

[449] Circ. n. 51/E del 17 luglio 2008 Agenzia delle Entrate – Dir. normativa e contenzioso Riscossione - Legittimazione processuale – Motivi di ricorso concernenti l'attività dell'agente della riscossione – Istruzioni operative.
[450] CTC 30 ottobre 2006 n. 8644; Cass. sez. trib. 26 ottobre 1987 n. 7810; Cass. sez. trib. 22 luglio 2005 n. 15392.
[451] Cass. sez. trib. 15 marzo 2006 n. 5671 per la quale "il fallito, nell'inerzia degli organi fallimentari, è eccezionalmente abilitato ad esercitare egli stesso la propria tutela, anche in materia tributaria, alla luce dell'interpretazione sistematica del combinato disposto degli artt. 43 della L. fallimentare e 10 del D.Lgs. 546/1992, in conformità ai principi del

Tale norma, va in ogni caso riletta alla luce dell'art. 24 Cost. in base alla quale "Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi e la difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento".
Consolidata giurisprudenza ha affermato la legittimazione processuale del fallito, in ordine a rapporti patrimoniali ricompresi nel fallimento, nel caso in cui si verifichi una situazione di totale disinteresse da parte della curatela, ravvisabile ad esempio, nell'omesso esercizio, da parte del curatore, del diritto alla tutela giurisdizionale nei confronti dell'atto impositivo[452]. A tali conclusioni è pervenuta, partendo dal principio che l'accertamento tributario i cui presupposti verificano prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta deve essere notificato non solo al curatore, ma anche al contribuente, il quale non è privato a seguito della dichiarazione di fallimento della qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi sanzionatori, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo,
Il termine di impugnazione decorre dal momento in cui il fallito abbia conoscenza dell'atto impositivo, per effetto della rimessione in termini.
Gli atti del procedimento tributario debbono essere emessi nei confronti del soggetto esistente al momento dell'emissione e, quindi, nei confronti della società finché questa è in *bonis*. Con il fallimento la società non viene meno ma i suoi organi perdono la legittimazione sostanziale (art. 44 L. fallimentare - R.D. n. 267/1942) e processuale (art. 43 L. fallimentare) che viene assunta dalla curatela fallimentare la quale, per tale ragione, subentra nella posizione della fallita. Ciò comporta che sono opponibili alla detta curatela (salva la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 2704 c.c. nella specie non contestati) gli atti formati nei confronti della società in *bonis,* mentre dopo la dichiarazione di fallimento gli ulteriori atti del procedimento tributario debbono indicare quale destinataria l'impresa in procedura e quale legale rappresentante della stessa il curatore[453].
Dopo la chiusura del fallimento per ripartizione finale dell'attivo (art. 118, n. 3) e insufficienza dell'attivo (art. 118, n. 4) il debitore tornato in *bonis* riacquista il potere di disporre del proprio patrimonio e di esercitare le azioni relative, pertanto può esperire le azioni di rimborso nei confronti dell'Ente impositore, anche relative al periodo del fallimento.
Con riferimento alle ulteriori procedure concorsulali, la legittimazione a stare in giudizio è riconosciuta:
- nel caso di concordato preventivo, in capo all'imprenditore e non al commissario giudiziale;
- nel caso di liquidazione, al liquidatore.

6. Il sostituto d'imposta

Il debitore di imposta "sostituito" non deve necessariamente partecipare a pena di nullità del giudizio (art. 102 c.p.c.), promosso dal sostituto di imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria ed avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento allo stesso notificato per omesso adempimento dell'obbligo di ritenute di acconto (ex art. 64 del DPR 29 settembre 1973, n. 600)[454]. Ove, invece, l'accertamento stesso sia stato effettuato nei confronti del debitore

---

diritto alla tutela giurisdizionale ed alla difesa. Il termine per impugnare l'avviso di accertamento decorre dal momento in cui quest'ultimo sia stato portato a conoscenza del fallito stesso". Conforme Cass. 18 maggio 2007 n. 11572; Cass. 22 marzo 2006 n. 6392 e n. 6393; Cass. sez. II civ. 5 novembre 1990 n. 110612. Contra Cass.SS.UU. 19 gennaio 1970 n. 100.

[452] Cass. sez. trib. 24 febbraio 2006 n. 4235; Conforme Cass. sez. I 19 dicembre 1994 n. 3094 che ha stabilito che "nel caso di mancato interesse del curatore alla controversia tributaria e di mancata notifica dell'avviso di accertamento al fallito, questo conserva la capacità di impugnare ed il termine decorre dal momento in cui l'accertamento stesso sia portato a sua conoscenza". Cass. sez. trib. 16 aprile 2007 n. 8990; Cass. sez. trib. 19 febbraio 2000 n. 1901; Cass. sez. trib. 3667/1997, 14987/2000, 6937/2002; Cass. sez. trib. 3 aprile 2003 n. 5202; Cass. sez. trib. 23 giugno 2003 n. 9951; Cass. sez. trib. 14 maggio 2002 n. 6937; Cass. sez. trib. 8 marzo 2002 n. 3427.

[453] Cass. sez. trib. 5 aprile 2007 n. 12893.

[454] Contra Cass. sez. trib. 27 settembre 2000 n. 12814.

sostituito, la controversia deve svolgersi nel contraddittorio del sostituto[455], pur riconoscendo l'autonomia giuridica dei rapporti tra sostituto e Amministrazione finanziaria e fra sostituto e sostituito (Cass. n. 3252/1987), il primo a carattere pubblicistico il secondo a carattere privatistico.
In merito alla controversia promossa, dal sostituito d'imposta nei confronti del sostituto, relativamente "alla legittimità delle ritenute operate" ed al fine di pretendere il pagamento di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto o versato a titolo di ritenuta, ad un orientamento giurisprudenziale in base al quale sussisterebbe la giurisdizione delle commissioni tributarie[456] e la controversia deve essere definita, con effetti di giudicato sostanziale, in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione finanziaria[457], si contrappone un altro orientamento in base al quale le controversie tra sostituto e sostituito, relative all'esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario[458], e l'Amministrazione finanziaria non assume la veste di litisconsorte necessario[459].

7. Litisconsorzio ed intervento

L'art.14, completa il quadro soggettivo del rapporto processuale, mutuando nel processo tributario, istituti propri del diritto processuale civile quali il litisconsorzio e l'intervento. Tali istituti tendono ad evitare i rischi che si formino giudicati contrastanti e che la sentenza sia inutiliter data[460], caso che si verifica allorquando in caso di litisconsorzio necessario la sentenza è pronunciata solo nei

[455] Cass. sez. trib. 12 maggio 1999 n. 12991.
[456] Cass. SS.UU. 6 giugno 2003 n. 9074; Cass. SS.UU. ord. 19 febbraio 2004 n. 3343.
[457] Cass. SS.UU. 13 giugno 2002 n. 18158; Cass. sez. trib. 20 magio 1991 n. 5664; Cass. 10 ottobre 1994 n. 8277; Cass. SS.UU. 7 maggio 1996 n. 4223; Cass. SS.UU. 12 gennaio 2007 per la quale "Tale principio non soffre deroga né quando la controversia stessa sia insorta soltanto fra sostituito e sostituto né quando siano scaduti i termini per chiedere la restituzione delle somme versate all'Amministrazione finanziaria, in quanto tale scadenza incide sulla fondatezza e sull'ammissibilità dell'azione da proporre innanzi al giudice tributario, ma è priva di effetti circa la giurisdizione sullo stesso, non essendo prevista alcuna giurisdizione residuale dell'Autorità giudiziaria ordinaria a seguito dell'improponibilità, inammissibilità o infondatezza della domanda devoluta alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario".
[458] Cass. SS.UU. 26 giugno 2009 n. 15031 per la quale "le liti tra sostituto e sostituito hanno ad oggetto la legittimità della rivalsa (sia in relazione all'an che in relazione al quantum) del sostituto nei confronti del sostituito ed entrambi, se è stato versato più di quanto dovuto (o è stato effettuato erroneamente un versamento totalmente non dovuto) possono richiedere il rimborso all'amministrazione finanziaria ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, impugnando poi dinanzi al giudice tributario l'eventuale rifiuto. Ne deriva che sia il sostituto che il sostituito, chiamati in causa dinanzi al giudice ordinario per errori di calcolo che non abbiano inciso sui versamenti a favore del fisco, non hanno titolo per adire il giudice tributario. Se invece si tratta di lite che abbia effetti nei confronti del
fisco (quando il sostituto abbia versato una ritenuta non dovuta o in eccesso, rivalendosi o non rivalendosi sul sostituito) il rimedio della richiesta di rimborso consente una efficace tutela dei diritti. Anche quando il sostituto convenga in giudizio il sostituito, perchè, dopo avere versato la ritenuta, erroneamente abbia omesso di esercitare la rivalsa, la controversia riguarda esclusivamente le parti in causa (non rilevano profili sanzionatori, di cui all'art. 14, violazione degli obblighi di esecuzione di ritenute alla fonte, che attengono ai rapporti autonomi nei confronti dell'amministrazione finanziaria e che trovano applicazione in forza di un apposito provvedimento amministrativo, che va impugnato dinanzi al giudice tributario). Nel caso inverso, in cui l'azione sia proposta dal sostituito nei confronti del sostituto che asseritamente abbia effettuato una ritenuta (rectius: rivalsa) indebita o eccessiva, se l'errore sussiste ed abbia comportato un versamento indebito, lo stesso sostituto può richiedere il rimborso all'amministrazione finanziaria, impugnando poi l'eventuale rifiuto dinanzi al giudice tributario".
[459] Cass. SS.UU. 26 giugno 2009 n. 15032.
[460] Cass. sez. trib. 7 luglio 1987 n. 5903.

confronti di alcuni soggetti. In tal caso non produrrà effetti neanche verso coloro nei cui confronti è stata pronunciata.
Si realizza il litisconsorzio quando vi è una pluralità di parti che interagiscono nello stesso rapporto processuale. Può essere necessario o facoltativo.

8. Litisconsorzio necessario

Il litisconsorzio necessario è disciplinato dall'art. 14 c. 1 D.Lgs. 546/1992 che mutua la previsione disposta dall'art. 102 c.p.c., stabilendo che "Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi".
La Cassazione, in sede di composizione di contrasto di giurisprudenza, ha statuito che ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario ogni qualvolta che, per effetto della norma tributaria, o per l'azione esercitata dall'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia a oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato[461].
Pertanto il fatto che l'impugnazione concerna la posizione comune ai diversi soggetti obbligati impone - in ragione della ricordata inscindibilità - un accertamento giudiziale unitario (con il conseguente litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti obbligati cui sia comune la posizione dedotta in contestazione) sulla fattispecie costitutiva dell'obbligazione, il solo che possa effettivamente realizzare una giusta imposizione. Qualora, invece, colui che abbia proposto l'impugnazione abbia dedotto un profilo che sia proprio esclusivamente della sua posizione debitoria, è da escludere che si determini quella situazione di inscindibilità cui, ai sensi dell'art. 14, c. 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, consegue il litisconsorzio necessario tra i soggetti obbligati, e potrà darsi solo un'ipotesi di intervento volontario nel processo degli (eventuali) altri destinatari dell'atto impositivo, giusta il c. 3 della citata norma.
Esemplificando si elencano alcune ipotesi di liticonsorzio:

- mutamento della legittimazione processuale agli eredi in caso di morte del contribuente[462];
- controversie catastali, allorquando si impugni il provvedimento di attribuzione di rendita catastale relativo ad un immobile in comproprietà;
- controversia relativa alla ripartizione d'estimo tra più comproprietari di una medesima unità immobiliare;
- controversie tra sostituito e sostituto per il pagamento di quella parte del credito che il sostituto convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta, da definirsi in litisconsorzio necessario anche dell'Amministrazione finanziaria;
- ricorso avverso un avviso di rettifica della dichiarazione dei redditi di una società di persone, o avverso un avviso di rettifica notificato ad un socio, in conseguenza della rettifica del reddito della società. In tali ipotesi ricorre una litisconsorzio necessario originario tra tutti i soci e la società, purché il ricorso venga proposto per contestare il reddito della società o le modalità del suo accertamento[463]; ricorre, invece, litisconsorzio

[461] Cass. SS. UU. 18 gennaio 2007 n 1052; Cass.SS.UU. 18 gennaio 2007 n. 1057.
[462] Cass. Sez.I civ. 12 luglio 2001 n. 9418;
[463] CTR Roma 20 maggio 2009 n.3 in base alla quale in tema di accertamento di redditi prodotti in forma associata le posizioni dei soci e della società sono inscindibili poiché l'accertamento è unico e, sussistendo una ipotesi di litisconsorzio necessario, tutte le parti devono partecipare allo stesso giudizio. Poiché nel caso esaminato, nel giudizio di primo grado la società non ha partecipato al giudizio, pur essendo litisconsorte necessario, sussiste una violazione del principio del contraddittorio e quindi le condizioni di cui all'art. 59 D.Lgs. n. 546/92, che impone di rimettere la causa alla Commissione tributaria provinciale per l'integrazione del contraddittorio. Cass. sez. trib. n.31 luglio 2009 n. 17799 per la quale "il ricorso tributario proposto

necessario, solamente tra i soci, quando il ricorso introduttivo abbia ad oggetto la mera ripartizione del reddito, anche quando il socio contesti la propria qualità (nel qual caso gli altri soci hanno interesse a contrastare la tesi del ricorrente, il cui accoglimento determina un incremento del loro carico fiscale)[464].

Ne consegue che il ricorso deve esser proposto e notificato nei confronti di tutti i soggetti inscindibilmente collegati. L'inscindibilità tra più soggetti si riferisce ad una pluralità di soggetti che costituiscono un'unica parte del rapporto processuale, pertanto in assenza di uno dei soggetti viene meno il concetto di parte processuale, con la conseguenza che la controversia non può essere decisa limitatamente ai soggetti che hanno dato vita al rapporto processuale.

In quest'ultima ipotesi risulterebbe viziato l'intero procedimento qualora né il giudice di primo grado abbia disposto la integrazione del contraddittorio e né il giudice di appello abbia provveduto a rimettere la causa al primo giudice[465] ai sensi dell'art. 59, c. 1, lett. b) del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 354, c. 1 c.p.c.. Di conseguenza, il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è nullo per violazione del contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c. ed art. 111 Cost., c. 2. Trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio[466].

8.1 Integrazione del contraddittorio

Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti sopra indicati, i soggetti interessati alla prosecuzione del giudizio devono provvedere all'integrazione del contraddittorio, attraverso la notificazione del ricorso introduttivo del giudizio e del provvedimento della Commissione che ordina l'integrazione del contraddittorio entro un termine[467] stabilito a pena di decadenza, la cui inosservanza determina l'estinzione del processo, per inattività delle parti, a norma dell'art. 45 c. 1 del D.Lgs. 546/1992 (ex art. 14 c. 2).

Se la parte interessata non provveda alla notifica dell'atto di chiamata del terzo ovvero vi provveda tardivamente il processo si estingue per inattività delle parti.

Se la parte interessata procede alla notifica dell'atto di chiamata del terzo, dovrà provvedere a depositare in giudizio il ricorso entro il termine perentorio stabilito dal giudice, il quale una volta verificata la regolarità della notificazione del ricorso al liticonsorte, fisserà la data dell'udienza di trattazione, che sarà comunicata alle parti a cura della segreteria della Commissione tributaria. In caso di mancata integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 45, c. 1, il processo si estingue.

---

contro un solo avviso di rettifica da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società sia i soci, sichhè tutti qusti soggetti devono esser partee dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi".

[464] Cass. SS.UU. 4 giugno 2008 n. 14815 per la quale "quando ricorra un' ipotesi di litisconsorzio necessario originario, il giudice tributario deve attenersi alle seguenti regole: a) se tutte le parti hanno proposto autonomamente ricorso, il giudice deve disporne la riunione ai sensi dell'art. 29 D.Lgs. n. 546/1992, se sono tutti pendenti dinanzi allo stessa commissione (la facoltà di disporre la riunione si trasforma in obbligo in considerazione del vincolo del litisconsorzio necessario). Altrimenti, la riunione va disposta dinanzi al giudice preventivamente adito, in forza del criterio stabilito dall'art. 39, c.p.c., anche perché con la proposizione del primo ricorso sorge la necessità di integrare il contraddittorio e quindi si radica la competenza territoriale, senza che possa opporsi la inderogabilità della stessa, sancita dall'art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992. b) Se, invece, una o più parti non abbiano ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, o avendola ricevuta, non l'abbiano impugnato, il giudice adito per primo deve disporre l'integrazione del contraddittorio, mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza (art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992)". Cass. sez. trib. 25 giugno 2009 n. 14980 per la quale "la celebrazione del processo tributario avente ad oggetto la rettifica del reddito di società di persone nei confronti soltanto di alcuni dei soci deve essere dichiarata nulla per violazione del litisconsorzio necessario con rimessione del giudizio alla commissione tributaria provinciale competente".

[465] La Corte di cassazione, in più occasioni, ha sottolineato come le Commissioni tributarie siano giudici sia dell'atto che del rapporto (Cass. SS.UU. 25 maggio 2005 n. 10958; Cass. sez. trib. 19 febbraio 2004 n. 3309).

[466] Cass. SS.UU. 4 giugno 2008 n. 14815.

[467] Tale termine in virtù dell'art. 307 c. 3 c.p.c., così come modificato dalla L. n. 69/2009, non potrà essere inferiore ad un mese né superiore a tre (anziché di sei mesi previsti dalla norma ante riforma).

Il terzo chiamato in causa potrà:
a) costituirsi in giudizio, con le forme previste per il resistente;
b) non costituirsi in giudizio e quindi quest'ultimo proseguirà in sua assenza.
Invece, in ipotesi di litisconsorzio, per l'esistenza di una situazione che comporti l'obbligo di chiamare in causa anche in appello, tutte le parti presenti nella prima fase del processo, ai sensi dell'art. 331 c.p.c., e' necessario che i rapporti dedotti in causa siano inscindibili, non suscettibili di soluzioni differenti nei confronti delle varie parti del giudizio, o che due (o più) rapporti dipendano logicamente l'uno dall'altro, o da un presupposto di fatto comune, in modo tale da non consentire razionalmente l'adozione nei confronti delle diverse parti di soluzioni non conformi perchè comporterebbero capi di decisione logicamente in contraddizione tra loro. Ne consegue che, quando il giudice di primo grado adotti, senza contraddizioni insanabili, soluzioni diverse nei confronti di più parti, se ne deve dedurre l'insussistenza di alcuna ipotesi di litisconsorzio necessario, nemmeno di carattere processuale, e l'applicabilità dell'art. 332 c.p.c., sulla impugnazione relativa alle cause scindibili.
La sentenza emessa in difetto di integrazione del contraddittorio è nulla.

9. Litisconsorzio facoltativo ed intervento
L'art.14 richiama l'ipotesi del litisconsorzio facoltativo attraverso gli istituti dell'intervento volontario e della chiamata in giudizio, sia su istanza di parte sia per ordine del giudice.
Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato oppure sono parti di un unico rapporto tributario controverso, ed il ricorso non sia stato presentato da tutti gli interessati o nei confronti di tutti i medesimi.
E' da ritenersi inammissibile l'intervento di un terzo in quanto non sono applicabili al rito tributario gli artt. 344 e 404 c.p.c., in quanto incompatibile con le caratteristiche delle controversie tributarie che insorgono in via di impugnazione di determinati atti impositivi[468].
L'interveniente può costituirsi entro il termine previsto per la costituzione della parte resistente. Più in particolare, in caso di pubblica udienza, entro il termine di 20 giorni prima dell'udienza, di trattazione, mentre nel caso in cui non vi sia stata richiesta di trattazione in pubblica udienza, il termine è quello di 5 giorni liberi prima della camera di consiglio. La domanda di intervento, entro il termine ultimo per la costituzione, va notificata a tutte le parti costituite e poi va depositata presso la segreteria della Commissione tributaria. La Commissione tributaria non è tenuta a dare alcun avviso o comunicazione dell'avvenuto deposito della domanda di intervento. Trovano applicazione le norme in tema di capacità di essere parti, di capacità di stare in giudizio e di assistenza tecnica.
Si ritiene ammissibile l'intervento principale nel caso di un soggetto che relativamente ad un'azione di rimborso esperita nei confronti dell'Ente locale, afferma di essere l'effettivo titolare del rimborso. Oppure l'intervento dell'Ente locale che afferma relativamente ad un certo tributo la non competenza dell'Amministrazione finanziaria.
Si ritiene non ammissibile l'intervento delle associazione a tutela dei diritti dei contribuenti, in quanto carenti di un interesse giuridicamente rilevante[469]. Infatti, l'associazione, non è destinataria

[468] Cass. sez. trib. 18 giugno 1988 n. 4178; CTC 31 gennaio 2000 n. 3555.
[469] Cass. sez. trib. 9 gennaio 2004 n. 139 che in tema di legittimazione a proporre ricorso di un ente esponenziale di una indefinita categoria di contribuenti ha affermato che tali enti non possono neppure svolgere un intervento adesivo dipendente, a tutela delle ragioni del contribuente ricorrente, a norma dell'art. 105 c.p.c., atteso che l'interesse che legittima un tale intervento deve essere giuridicamente rilevante e qualificato e non può consistere in una utilità di puro fatto; Cass. sez. trib. 06 settembre 2004 n. 17934 secondo cui in tema di contenzioso tributario, non è ammessa la tutela dei cosiddetti interessi diffusi; Cass. sez. trib. 23 luglio 2009 n. 17194 per la quale "sulla disciplina generale dall'art. 105 c.p.c. prevale la disciplina speciale del contenzioso tributario. Con riguardo alla posizione processuale della ONLUS (Cass. nn. 139/2003, 181/2003, Cass. n.

dell'atto impugnato[470] o parte del rapporto tributario controverso. A tali conclusioni è pervenuta la giurisprudenza nelle fattispecie relative all'opposizione ad un diniego di rimborso ai fini ICI[471], ed all'impugnazione dell'iscrizione a ruolo della TARSU e della cartella di pagamento fatta da un Comune[472].

Il litisconsorzio facoltativo trova applicazione, anche nelle ipotesi di obbligazione solidale. La natura solidale dell'obbligazione, in forza della quale ciascuno dei debitori può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri (art. 1992 c.c.), esclude che tra i predetti obbligati in solido si determini, ove agiscano congiuntamente in giudizio, una situazione di inscindibilità delle cause e quindi di litisconsorzio necessario, regolata dall'art. 102 c.p.c., (e, in sede di impugnazione, dall'art. 351 c.p.c.). Infatti, l'obbligazione solidale (dal lato passivo), pur avendo ad oggetto una medesima prestazione, si configura come una pluralità di rapporti giuridici di debito-credito tra loro distinti. Sicché, quand'anche le cause concernenti tali rapporti siano state trattate in unico processo, le stesse mantengono la loro autonomia e la sentenza di esso conclusiva, pur formalmente unica, si risolve in tante pronunzie quante sono le cause trattate: pronunzie che rimangono indipendenti le une dalle altre[473]. I principi sopra esposti valgono ovviamente anche per il caso - come quello in esame - di avvenuta riunione delle cause per connessione, essendo evidente che la riunione, finalizzata ad esigenze di speditezza ed economia

---

139/04, Cass. n. 12598/04, Cass. n. 1909/08) la legge attribuisce qualifica di ricorrente nel processo tributario al soggetto destinatario dello specifico atto amministrativo secondo la tipologia elencata nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 e tali atti contengono o l'esplicitazione di una richiesta fiscale nei confronti di uno o più soggetti ben individuati, o il rifiuto della restituzione di somme richieste da chi le abbia versate, od ancora il rifiuto di agevolazioni nei confronti di specifici soggetti con la conseguenza che non vi è spazio di intervento per gli enti esponenziali, che agiscono per la tutela di un'indefinita categoria di interessati, ai quali non sono diretti gli atti impugnabili, e dunque, non hanno legittimazione sostanziale a proporre opposizione né autonomamente nè congiuntamente al contribuente destinatario dell'attoimpugnato. Questi principi non meritano rivisitazione critica neppure alla luce delle disposizioni a tutela di consumatori ed utenti che hanno attribuito una generale "legitimatio ad agendum" alle Associazioni rappresentative in virtù della L. n. 281 del 1998 predisponendo un sistema di tutela collettiva inibitoria e emendativa poi trasfuso negli artt. 139 e 140 Codice di Consumo (D.Lgs. n. 206 del 2005). Al di là della natura degli interessi diffusi che sono chiamati a garantite tali enti esponenziali con interventi comunque esperibili avanti all'AGO (e dunque in sedi diverse da quella appartenente alla giurisdizione tributaria) e contro "violazioni seriali di massa" che hanno nel caso ben poco da spartire con atti fiscali singolari od al più litisconsortili (estranei alla classe che dovrebbe altrimenti ricomprendere tutti i soggetti passivi di imposta per genere di tributo e modalità di esazione), è appena il caso di soggiungere che la titolarità della rappresentative action non spetta a qualsiasi tipo di aggregazione o comitato di consumatori ed utenti ma solo alle associazioni ufficiali che siano state inserite in apposito elenco ministeriale dopo la verifica dei prescritti requisiti, avendo il legislatore - come è noto - preferito ad un modello di legittimazione processuale "aperta" un modello di legittimazione processuale "selettiva" e precostituita sottoposta alla preventiva valutazione dell'autorità amministrativa".

[470] Cass. sez. trib. 27 giugno 2003 n. 181.

[471] Cass. sez. trib. 4 dicembre 2003 n. 18541.

[472] Cass. sez. trib. 8 luglio 2004 n. 12598.

[473] Cass. sez. lav. 24 aprile 2001 n. 6043; Cass. sez. II 26 marzo 2001 n. 4364 per la quale "l'obbligazione solidale passiva non fa sorgere un rapporto unico ed inscindibile e non dà luogo a litisconsorzio necessario nemmeno in sede di impugnazione, per cui non è necessaria l'integrazione del contraddittorio nei confronti dei debitori che siano rimasti estranei al giudizio anche solo nella fase di appello per essere stata la sentenza impugnata pronunciata pure nei loro confronti".

processuale (oltre che di uniformità di decisioni), lascia inalterata l'autonomia dei giudizi anche per quanto concerne la posizione assunta dalle parti in ciascuno di essi[474]-[475].

CAPO IX
La rappresentanza in giudizio del contribuente ricorrente e dell'Ente impositore

1. Capacità a stare giudizio del contribuente

L'art.11 D.Lgs. 546/1992, disciplina la capacità processuale, disponendo che le parti diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze e dall'Ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso possono stare in giudizio personalmente o mediante procuratore generale o speciale, da nominare con scrittura privata autenticata ovvero con atto pubblico (c.d. rappresentanza volontaria). 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..

La procura speciale, ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può esser conferita, anche a mezzo di scrittura privata non autenticata, ai seguenti soggetti:

a) al coniuge;
b) ai parenti;
c) agli affini entro il quarto grado.

Dalla rappresentanza volontaria si distingue la c.d. rappresentanza legale, che si verifica, quando è la legge a sottrarre il potere di stare in giudizio, come nel caso dell'incapace. Risultano applicabili gli artt. da 75 ad 81 c.p.c..

Le persone giuridiche 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'institore.

2. Capacità a stare in giudizio degli uffici dell'Amministrazione finanziaria

L'art. 11 c. 2 stabilisce 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, prevedendo quindi una rappresentanza legale alternativa[476].

A seguito dell'attuazione del D.Lgs. 300/1999, i relativi rapporti giuridici delle direzioni "fiscali" del Ministero dell'Economia e delle Finanze, poteri e competenze sono stati trasferiti alle Agenzie

---

[474] Cass. SS.UU. 3 dicembre 1992 n. 12885; Cass. sez. II 23 maggio 200 n. 6733.

[475] Cass. sez. trib . 13 novembre 2008 n. 27071 in base alla quale "quando l'imposta di registro o l'INVIM gravino solidalmente su più soggetti (come si verifica, in ipotesi di compravendita immobiliare, a carico di tutte le parti contraenti, per il primo di detti tributi, ovvero a carico dei comproprietari - venditori, per il secondo) ed uno solo dei coobbligati insorga avverso l'accertamento in rettifica, gli altri coobbligati per il medesimo tributo - in base alla previsione dell'art. 1306 c.c., comma 2, che opera, sul piano processuale, in deroga ai comuni limiti soggettivi del giudicato - possono soltanto far valere, contro la pretesa dell'Amministrazione finanziaria nei loro confronti diretta (e salva, comunque, l'irripetibilità di quanto spontaneamente versato), il giudicato formatosi a favore del coobbligato che abbia impugnato l'accertamento (v. Cass. 19850/05, 1225/95, 7053/91)". Cass. sez. trib. 18 marzo 2003 n. 3926 in base alla quale "l'art. 1306 c.c. incide soltanto sul piano sostanziale, cioè riconosce al debitore che non abbia presentato tempestivo ricorso il diritto di opporre all'Amministrazione la sentenza ottenuta dal condebitore più diligente; non incide invece sul piano processuale, cioè non consente a chi non si sia autonomamente rivolto alla giustizia tributaria di inserirsi nella procedura contenziosa aperta da un altro soggetto".

[476] Circ. Min. Fin. n. 98/E del 23 aprile 1996.

Fiscali (ex art. 57). In merito alle modificazioni all'assetto delle competenze poste in essere con atti interni, la Consulta ha ribadito che tali modificazioni non possono costituire nocumento alle ragioni del cittadino-contribuente incombendo sull'autorità incompetente investita della notifica di atti ovvero posta a conoscenza dell'esercizio di diritti da parte dello stesso di comunicare ed informare il notificante dell'errore nel quale è incorso[477].

In giurisprudenza, in un primo momento si è ritenuto che unico rappresentante *ex lege* dell'Agenzia fosse il suo Direttore Generale, secondo i principi del diritto civile. In un secondo momento, è stata riconosciuta la legittimazione passiva ed attiva agli uffici periferici – ed ai loro direttori – delle Agenzie, in base a quanto previsto dall'art. 57 c. 1 D. Lgs. 300/1999.

In virtù della normativa sopracitata si ha che:

a) la notifica della sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale va effettuata presso l'ufficio locale dell'Agenzia;
b) la notifica della sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale va effettuata presso l'ufficio locale dell'Agenzia, a meno che lo stesso non si sia avvalso del patrocinio dell'Avvocatura dello stato (facoltà prevista per il giudizio di appello). In quest'ultimo caso la notifica dovrà essere indirizzata all'Ufficio dell'avvocatura distrettuale intervenuto in giudizio;
c) la notifica del ricorso per Cassazione può esser proposta alternativamente o congiuntamente nei confronti dell'Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate che nei confronti dell'Agenzia delle entrate – sede centrale -[478].

Pertanto, viene superato l'orientamento giurisprudenziale per il quale la legittimazione degli uffici locali dell'Agenzia è limitata ai soli giudizi dinanzi le Commissioni tributarie, mentre per il grado di legittimità, unica legittimata è la sede centrale in persona del Direttore *pro-tempore*[479].

---

[477] Cass. sez. trib. 13 febbraio 2009 n. 3559 per la quale "la costituzione delle Agenzie fiscali attraverso la quale è stata profondamente modificata la struttura organizzativa e l'attribuzione di competenze fra gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, non è suscettibile di pregiudicare la posizione del contribuente che abbia errato nell'individuazione dell'ufficio successivamente dichiarato competente alla trattazione del contenzioso pendente, soccorrendo il principio del legittimo affidamento ex art. 10, L. n. 212/2000. L'ordinamento dello Stato, nella duplice connotazione di Stato di diritto e Stato sociale, deve garantire al cittadino-contribuente non solo la proporzionalità e limitazione dei mezzi con i quali la sfera giuridica di quest'ultimo è attinta dai provvedimenti della Pubblica Amministrazione ma, altresì, assicurare che l'organizzazione amministrativa sia improntata al rispetto della collaborazione e buona fede agevolando l'adempimento dei doveri e l'esercizio dei diritti dei cittadini".

[478] Cass. 28 febbraio 2008, n. 5219; Cass. 7 aprile 2008, n. 8841.

[479] Cass. sez. trib. 21 aprile 2004 n. 11551 per la quale "il ricorso per Cassazione del contribuente avverso la sentenza pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale in una lite pendente all'1 gennaio 2001, data di inizio della operatività delle Agenzie fiscali (ex art. 1 del D.M. 28 dicembre 2000) è inammissibile se proposto contro l'Agenzia fiscale locale che ha emesso l'atto impugnato o non ha emesso l'atto richiesto in quanto rivolto - in violazione dell'art. 366 c.p.c., c. 1, richiamato dall'art. 62, c. 2 D.Lgs. 546/1992- nei confronti di parte priva della legittimazione ad "causam" e ad "processum", ricavandosi dagli artt. 10 e 11 D.Lgs. 546/1992 che dette Agenzie sono legittimate a stare in giudizio soltanto davanti alle commissioni tributarie provinciali e regionali. Conformemente alla disciplina generale, il ricorso per Cassazione deve essere invece proposto, a pena di inammissibilità, nei confronti della Agenzia fiscale centrale unico ente dotato di personalità giuridica autonoma di diritto pubblico e capacità di stare in giudizio in sede di legittimità a mezzo del Direttore, che ne ha la rappresentanza - e notificato alla stessa presso la sede in Roma ai sensi dell'art. 144 c.p.c., secondo comma. Non assume rilevanza in contrario la circostanza che la notificazione sia avvenuta presso l'Avvocatura dello Stato - ove questa non risulti già costituita nei gradi di merito - in quanto alla rappresentanza obbligatoria del Ministero da parte dell'Avvocatura medesima è subentrata la facoltà delle Agenzie fiscali di avvalersi di detto patrocinio (art. 72 del D.Lgs. n. 300 del 1999) e poiché in ogni caso la eventuale ritualità della notifica non incide sugli effetti del vizio in questione, il quale inficia l'atto sul piano sostanziale, rendendolo inidoneo a costituire un valido rapporto processuale Inoltre, non possono riconnettersi effetti sananti, nell'interesse dell'ente effettivamente legittimato ma non evocato, all'assunzione effettiva della difesa nel giudizio da parte dell'Avvocatura erariale né alla costituzione in giudizio dell'Agenzia fiscale, in persona del Direttore generale "pro tempore", perché il vizio dell'impugnazione non riguarda la sola notificazione ma deriva sia dall'errata individuazione della parte (Ufficio locale dell'Agenzia del Territorio anziché Agenzia del Territorio) del giudizio di legittimità - che non si traduce in una delle cause di nullità

Nel caso degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, che sono articolati in aree di livello dirigenziale, la partecipazione alle udienze è assicurata dal dirigente capo-area o da un suo delegato, mentre l'Ufficio del contenzioso della direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate interviene nella persona del capo settore competente in materia di contenzioso o di un suo delegato.

3. Capacità a stare in giudizio dell'Ente locale

L'Ente locale che ha emesso l'atto impugnato o non ha emesso l'atto richiesto e nei cui confronti viene presentato il ricorso assume la qualifica di parte del processo tributario. Ciò consente all'Ente di espletare tutte quelle attività contemplate dal D.Lgs. 546/1992, per l'esercizio delle quali non viene richiesto la formale costituzione in giudizio[480].

La rappresentanza dell'Ente locale nel processo tributario è stata influenzata dai numerosi interventi normativi succedutisi nel tempo, che hanno profondamente inciso sulla "fisionomia", sulla "autonomia" e sulla "organizzazione" degli Enti locali:

---

previste dall'art. 164 c.p.c., c.1, configurando invece un motivo di inammissibilità originaria del ricorso - sia dal fatto che l'Agenzia fiscale periferica è priva di soggettività esterna per quanto attiene al giudizio di Cassazione". Conforme Cass. sez. trib. 8 aprile 2004 n. 15661; Cass. sez. trib. 11 novembre 2003 n. 15528 per la quale "con riguardo alle liti già pendenti alla data del 1° gennaio 2001, se è pur vero che, come ha affermato questa Corte, verificandosi un'ipotesi riconducibile all'istituto della successione nel processo a titolo particolare - art. 111 c.p.c. - , è consentita la "vocatio in jus" sia del solo Ministero dell'Economia e delle Finanze, sia di esso unitamente all'Agenzia delle Entrate (cfr. Cass. SS.UU. n. 6633/2003), e la facoltà di chiamare in giudizio il successore può essere esercitata anche con l'atto d'impugnazione e per la prima volta in sede di ricorso per cassazione (cfr., Cass. SS. UU. n. 6774/2003), è altrettanto vero che il contribuente che opti per quest'ultima soluzione, decidendo d'instaurare il giudizio di cassazione nei confronti direttamente della suddetta Agenzia fiscale, deve proporre il ricorso nei confronti dell'Agenzia in persona del suo direttore in Roma, con notifica presso l'Avvocatura Centrale dello Stato, ai sensi dell'art. 43 R.D. n. 1611/1933 e 144 c. 1 c.p.c., e non già, con intimazione del suddetto soggetto nella sua articolazione periferica, nella persona del direttore dell'ufficio, la cui legittimazione è limitata ai gradi di merito ex artt. 10 e 11 del d.lgs. n. 546/92". Cass. sez. trib. 24 settembre 2004 n. 19970 per la quale "dal 1° gennaio 2001 la notifica delle decisioni delle commissioni tributarie regionali utile ai fini del decorso del termine breve per la proposizione del ricorso per cassazione deve essere effettuata all'ufficio periferico dell'agenzia fiscale che è stato parte del giudizio, a meno che lo stesso ufficio non si sia fatto assistere dall'avvocatura dello Stato, nel qual caso la notifica deve essere effettuata presso la competente avvocatura distrettuale"; Cass. sez. trib. 26 gennaio 2004 n. 12075 per la quale "le Agenzie fiscali, che sono divenute esecutive dal 1° gennaio 2001 in forza delle disposizioni del D.lg. 30 luglio 1999, n. 300, possono avvalersi dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 e successive modificazioni, e rappresentano Enti in cui è confluita l'organizzazione amministrativa statale delle entrate tributarie e, non solo sono erette a persona giuridica pubblica distinta da quella dello Stato, ma sono titolari della facoltà di avvalersi di patrocinante in giudizio diverso dall'Avvocatura dello Stato, secondo l'art. 72 del D.lg. n. 300 del 1999, il quale opera quindi una abrogazione implicita dell'art. 21, comma 1, della L. 13 maggio 1999, n. 133, e identifica il destinatario della notificazione della sentenza impugnabile, al fine del decorso del termine ex art. 325, c. 2 c.p.c., nella figura dell'Ufficio che è stato parte nel giudizio di appello così come rappresentato in tale procedimento (che nel caso di specie è lo stesso Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate costituito nel giudizio di secondo grado)"; Cass. sez. trib. 23 gennaio 2004 n. 15643, per la quale "il trasferimento operato dal capo secondo del titolo quinto del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 di funzioni e rapporti inerenti le entrate tributarie dal Ministero dell'Economia e delle Finanze alle Agenzie fiscali, divenute operative a partire dal 1° gennaio 2001, ex art. 1 del D.M. 28 dicembre 2000, ha determinato una ipotesi di successione fra Enti a titolo particolare, nel diritto controverso, ai sensi dell'art. 111 c.p.c.. Ne deriva, da un canto, che successivamente alla data (1° gennaio 2001) di inizio dell'operatività delle Agenzie predette, è rituale l'appello proposto nei soli confronti dell'Ufficio periferico dell'Agenzia fiscale subentrata nella titolarità dei rapporti giuridici, poteri e competenze in materia tributaria già di pertinenza dei dipartimenti, essendo valida la prosecuzione del processo direttamente nei confronti del solo ente successore a titolo particolare nel diritto controverso qualora, come nella specie, la successione avvenga "ex lege" e non sussista prova di un interesse contrario alla permanenza in giudizio del dante causa; e, dall'altro, che il ricorso per Cassazione avverso la relativa sentenza della Commissione Tributaria Regionale è inammissibile ove proposto nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze ormai privo di legittimazione passiva e processuale non avendo conservato la qualità di parte e la veste di contraddittore necessario nel giudizio di merito e non essendo peraltro l'Agenzia fiscale un suo organo"; Cass. SS.UU. 16 dicembre 2004 n. 604; Cass. sez. trib. 15 aprile 2004 n. 15659.

[480] Nel caso in cui il D.Lgs. n. 546/1992 intende limitare un potere o una facoltà ai soli soggetti formalmente costituiti, adopera le parole "parti costituite", in questi termini cfr. Ris. del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria n. 10 del 7 ottobre 2003.

- le leggi c.d. Bassanini (L. 59/1997, L. 127/1997, D.Lgs. 112/1998) – che nel quadro del riordinamento e di una distribuzione organica delle funzioni tra Stato, Regioni, Enti locali ed autonomie funzionali e nello spirito di un ampio decentramento amministrativo e della semplificazione dei procedimenti - posero l'esigenza di una nuova riforma organica degli Enti locali che trovò espressione nella L. 265/1999. Con tale normativa il legislatore effettuò un'opera di razionalizzazione ed armonizzazione della normativa vigente, fissando il principio di sussidiarietà ed affidando nell'art. 31 la delega al Governo a procedere alla raccolta ed al coordinamento di tutte le disposizioni legislative vigenti in materia di ordinamento degli Enti locali, mediante la sistemazione armonica in un codice che garantisse coerenza logica ai diversi interventi normativi succedutisi nel tempo;
- il D.Lgs. 267/2000 – testo unico degli Enti locali (TUEL) -, emanato in attuazione della citata delega, che nel procedere alla riunione della normativa vigente in materia ed al necessario coordinamento con i principi generali dell'ordinamento, ebbe quindi a dettare la disciplina generale in ordine all'assetto istituzionale degli Enti locali. Si pose come legge organica di sistema, in attuazione del precetto costituzionale dell'art. 128 Cost., che affidava alle leggi generali dello Stato la fissazione dei principi nell'ambito dei quali doveva esprimersi l'autonomia di Province e Comuni;
- la riforma del titolo V della parte II della Costituzione, che ha modificato l'assetto costituzionale degli Enti locali che ha riconosciuto agli stessi una loro posizione di autonomia statutaria;
- la L. 131/2003, che ha conferito al governo la delega alla riforma del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali per dettare una nuova disciplina per le norme che contrastano con il sistema costituzionale, indicando tra i principi direttivi "l'autonomia e le competenze costituzionali nonché la "valorizzazione della potestà statutaria e regolamentare". Alla luce di tale dettato legislativo il D.Lgs. 267/2000 ha perso l'originaria connotazione di "legge organica di sistema" e nel contempo si è ulteriormente rafforzato il valore degli statuti locali nella gerarchia delle fonti.

Dal processo di trasformazione sopra descritto conseguono due principi:
- l'attribuzione delle funzioni di indirizzo politico-amministrativo agli organi di governo e le funzioni gestionali alla dirigenza;
- il nuovo assetto della potestà statutaria degli enti locali, già riconosciuta nella L. 142/1990, quale modalità paradigmatica di esplicazione dell'autonomia dell'Ente.

Questi principi, già antecedentemente alla modifica apportata all'art. 11, c. 3, D.Lgs. n. 546/1992, ad opera dell'art. 3-bis del D.L. n. 44/2005[481], convertito con modificazioni dalla L. 88/2005, sono stati frequentemente richiamati ed interpretati in maniera più o meno restrittiva sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza al fine di individuare il soggetto legittimato a rappresentare in giudizio l'Ente.

I contrapposti orientamenti che individuavano l'organo legittimato alla costituzione dell'Ente locale nel sindaco o presidente della provincia oppure nel dirigente traevano origine dalle differenti interpretazione delle seguenti norme:
- art.6 c. 2 del TUEL, che prevede che lo statuto dell'Ente nell'ambito dei principi fissati dal T.U. possa disciplinare i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'Ente anche in giudizio. Secondo l'orientamento che riconosceva la rappresentanza legale in capo al sindaco o presidente della provincia tale disposizione concerne la disciplina organizzativa della rappresentanza legale, ma non il riconoscimento della stessa che permane in capo al sindaco oppure al presidente della provincia;

[481] Criticabile appare l'intervento di modifica di una norma processuale quale quella dettata dall'art. 11 c. 3, D. Lgs. n. 546/1992, effettuata con decreto legge. Così come altrettanto criticabile appare il riconoscimento di una duplice rappresentanza in capo sia al sindaco o presidente della provincia che al responsabile dell'ufficio tributi per le incertezze che che ne potranno derivare. Il mancato riconoscimento "in via esclusiva" della rappresentanza in giudizio in capo ai dirigenti, è stata un'occasione persa per confermare anche in questo settore il principio della legge Bassanini concernente la separazione dei poteri tra organo politico e dirigenti.

- art. 50, c. 2 del TUEL, che dispone che il sindaco ed il presidente della provincia rappresentano l'Ente. Coloro che sostenevano che la rappresentanza cui si riferiva l'art. 11 c. 3 si riferisse alla rappresentanza legale traevano spunto per avallare la competenza del soggetto politico, mentre coloro che invece sostenevano che tale rappresentanza fosse quella politico istituzionale ne traevano le fondamenta per ritenere che la competenza fosse del dirigente;
- art. 107 TUEL, che riconosce ai dirigenti la competenza all'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi che impegnano l'Amministrazione verso l'esterno. Secondo l'orientamento che riconosceva la rappresentanza legale in capo al sindaco o presidente della provincia tale disposizione non prevedeva tra le competenze riconosciute ai dirigenti la rappresenta in giudizio dell'Ente locale;
- art.16, c. 1, lett. f) del D.Lgs. 165/2001, che attribuisce ai dirigenti generali delle amministrazioni statali e non anche ai dirigenti degli Enti locali la legittimazione a promuovere e resistere alle liti. Coloro che sostenevano che la rappresentanza in giudizio era da riconoscersi in capo al rappresentante legale dell'Amministrazione opinavano che nessuna norma di tale tenore riconosceva una uguale rappresentanza al dirigente dell'Ente locale;
- art. 27 D.Lgs. 165/2001, il quale prevede che le Amministrazioni non statali, nell'esercizio della propria potestà statutaria e regolamentare, adeguino ai principi dell'art. 4 i propri ordinamenti, tenendo conto delle relative peculiarità.

In giurisprudenza, si è consolidato l'orientamento secondo il quale l'Ente nell'ambito dell'esercizio della propria autonomia statutaria (subordinata soltanto alle leggi di principio e perciò conoscibile direttamente dal giudice), può stabilire i modi di esercizio della rappresentanza legale anche in giudizio secondo quanto previsto dall'art. 6 c. 2 del TUEL[482], e quindi prevedere nel proprio statuto:

- il soggetto a cui riconoscere la rappresentanza in giudizio;
- l'ampiezza del potere di rappresentanza processuale riconosciuto, generale oppure limitato a determinate categorie di controversie;
- le modalità procedurali relative all'autorizzazione a promuovere o resistere alle liti.

Il Consiglio di Stato con parere n. 2447 del 13 giugno 2003 richiesto dal ministero dell'Interno, ha affermato che "la rappresentanza dell'Ente spetta all'organo di vertice (Sindaco, Presidente della Provincia, etc.), salva ovviamente diversa disposizione degli statuti comunali e provinciali, ai quali spetta di stabilire i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'Ente, anche in giudizio (art. 6 c. 2 del D.Lgs. n.267 del 2000)". Va osservato in proposito che osta ad una diversa soluzione non solo la difficoltà di distinguere la rappresentanza legale da quella processuale, ma anche lo stesso assetto normativo. Se è vero che l'art. 16 c. 1 lett. f) del D.Lgs. n. 29 del 1993 (così come modificato dall'art. 11 del D.Lgs. n. 80 del 1998) espressamente dispone che i dirigenti generali promuovono e resistono alle liti ed hanno il potere di conciliare e transigere, tale disposizione deve tuttavia essere letta in correlazione con il precedente art. 13, che nel testo originario prevedeva l'applicazione delle norme del capo II, relativo alla dirigenza, anche agli Enti locali. Tale articolo, in seguito alla sentenza della Corte costituzionale n. 383 del 7 novembre 1994, è stato infatti modificato dall'art. 8 del citato D.L.vo n.80 del 1998 il quale fa esclusivo riferimento alle "Amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo" (si veda anche l'art. 13 del D.L.vo n. 165 del 2001). Inoltre, il citato parere va letto alla luce della susseguente giurisprudenza della Suprema corte di Cassazione. Quest'ultima con sentenza n. 10787 del 7 giugno 2004 ha precisato che "poiché ai sensi dell'art. 50 del D.Lgs. n. 267/2000 il Sindaco rappresenta il comune spetta proprio a quest'organo (e, in caso di suo impedimento, al sindaco nominato in base all'art. 46) la rappresentanza all'esterno dell'ente nelle liti attive e passive. Conseguentemente, unico competente

[482] Cass.SS.UU. 5 maggio 2005 n. 12868 per la quale "il riconoscimento della rappresentanza del Comune in capo al Sindaco ad opera dell'art. 50 D.Lgs. 267/00 non costituisce un principio inderogabile ed il potere riconosciuto agli statuti comunali dall'art. 6, co. 2, D.Lgs. 267/00 di specificare i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'ente anche in giudizio non è limitato alla disciplina organizzativa della rappresentanza legale, ma comprende l'individuazione del soggetto investito del potere di rappresentanza processuale, in via generale o per singole categorie di controversie"; TAR Campania Napoli sez. I 5 aprile 2006 n. 3977.

a conferire al difensore del comune la procura alla lite, secondo il vigente testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, è il sindaco, quale capo dell'Amministrazione comunale. La legittimazione in questione non spetta ai dirigenti dell'Ente locale, né in base all'art. 6 né ai sensi dell'art. 107 dello stesso D.Lgs.. E' da escludere, altresì, che lo statuto dell'ente locale previsto dall'art. 6 possa attribuire ai dirigenti la rappresentanza in giudizio dell'ente medesimo. Una simile previsione sottrarrebbe quel potere all'organo (sindaco o presidente della provincia) cui la legge ha invece inteso affidarlo e, quindi, renderebbe sotto tale aspetto lo statuto illegittimo per violazione di legge con conseguente obbligo del giudice ordinario di disapplicarlo ai sensi dell'art. 5, L. 20 marzo 1865, n. 2248 allegato E. L'art. 6, c.2 del D.Lgs. n. 267/2000, nel disporre che "lo statuto stabilisce le norme fondamentali dell'organizzazione dell'ente e specifica i modi di esercizio della rappresentanza legale dell'Ente anche in giudizio", non consente di pervenire a una diversa soluzione del problema. La norma, infatti, consente al comune di disciplinare, con lo statuto, "il regime delle autorizzazioni a promuovere o resistere in giudizio", non anche di individuare i soggetti che possono rappresentare, pure in giudizio, l'ente, essendo questa una prerogativa esclusiva della legge". Pertanto, lo statuto può prevedere esclusivamente l'autorizzazione della giunta ovvero richiedere una preventiva determinazione del competente dirigente, ovvero ancora alternativamente l'uno o l'altro intervento in relazione alla natura o all'oggetto delle controversie. L'autorizzazione della giunta o la determinazione dirigenziale vanno considerati come atti necessari, per espressa scelta statutaria, ai fini della legittimazione processuale dell'organo titolare della rappresentanza[483].

Il sindaco ha il potere di nominare un difensore, nel processo tributario, diverso da quello indicato dalla giunta in mancanza di una norma dello statuto comunale che attribuisca alla giunta la scelta nominativa del legale dell'Ente[484].

A seguito delle modifiche all'art. 11, c. 3, D.Lgs. 546/1992 viene riconosciuta la competenza a resistere in giudizio nel processo tributario per conto dell'Ente locale oltre che al rappresentante legale dell'Amministrazione, anche al dirigente, o in mancanza al titolare della posizione organizzativa[485].

Viene, quindi, riconosciuto al dirigente dell'Ufficio tributi, oltre all'assistenza[486], anche la rappresentanza dell'Ente[487], pertanto lo stesso è legittimato a firmare tutti gli atti relativi alla difesa, ovvero la costituzione in giudizio ed il ricorso in appello.

La citata disposizione, per espressa previsione normativa si applica anche ai giudizi in corso alla data di entrata in vigore della citata legge. Con l'ulteriore precisazione che si applica ai soli giudizi dinanzi alle Commissioni tributarie e non anche al giudizio di cassazione, cui si applicano, invece, esclusivamente le norme dettate dal c.p.c., atteso il richiamo di queste da parte dell'art. 62, c. 2, del D.L.gs. 546/1992 e l'inesistenza in tale decreto di qualsiasi disposizione peculiare in ordine alle

---

[483] CTR di Roma 88/34/07.

[484] Cass. sez. trib. 28 aprile 2006 n. 13333; Cass. 20 maggio 2004 n. 17936.

[485] Circ. Min. Int. n. 23 del 20 giugno 2005.

[486] Cass. sez. trib. 16 settembre 2005 n. 18419; Conforme Cass. sez. trib. 27 giugno 2003 n. 139 e 27 giugno 2003 n. 181 per le quali "non si verifica violazione ed erronea applicazione delle norme che disciplinano la rappresentanza in giudizio, quando i funzionari del Comune hanno svolto le funzioni di assistenza processuale o difesa tecnica, di cui all'art. 12 del D. Lgs. 546/1992".

[487] In senso contrario CTR di Roma 25 ottobre 2007 n. 342 per la quale "l'art. 11 del D.Lgs. n. 546/1992, come modificato dall'art. 3-bis della L. 31 maggio 2005, n. 88 configura un'ipotesi legalmente tipizzata, nella quale, in relazione al processo tributario, l'ente può stare in giudizio senza il ministero di un difensore e pertanto riguarda e disciplina solo l'aspetto processuale dell'assistenza tecnica in giudizio introducendo un'eccezione alla regola che impone alle parti di dotarsi, in qualsiasi processo, dell'assistenza tecnica e dell'ufficio di un professionista abilitato, regolando in modo particolare l'esercizio del diritto di difesa dell'ente locale, in modo che la sua esplicazione risulti più agevole, con l'attribuzione della funzione difensiva al dirigente dell'ufficio tributi anziché ad un legale".

modalità di proposizione di detto ricorso[488]. Pertanto è inammissibile il ricorso per cassazione promosso dal dirigente dell'Ufficio tributi[489].

Dalle considerazioni sopra esposte consegue quanto segue:

- il potere sia di costituirsi in giudizio che di rappresentare l'Ente in giudizio si configura ora come potere gestionale ora come riconducibile alle funzioni di indirizzo politico amministrativo, pertanto, viene lasciato all'autonomia degli Enti locali la scelta in merito all'organo cui compete la rappresentanza in giudizio che può essere il rappresentante legale o il dirigente. Gli Enti privi di tale figura, possono ricorrere al titolare di posizione organizzativa. E' quindi opportuno che gli Enti individuino nell'ambito dei propri statuti l'organo cui compete la costituzione in giudizio. In caso di impedimento del sindaco o del presidente della provincia, il relativo potere di costituzione in giudizio spetta al vicesindaco oppure al vicepresidente della provincia[490];
- la competenza in merito all'assegnazione all'esterno dell'incarico di difesa in giudizio dell'Ente si configura come potere strettamente gestionale;
- il conferimento al difensore della procura nelle liti attive e passive è un'esplicazione della rappresentanza processuale. Quest'ultima è riconosciuta in capo al rappresentante legale dell'Ente (Cass. SS.UU. 10 dicembre 2002, n. 17550; Cass. SS.UU. 12 dicembre 2003 n. 19082), a differenza dalla rappresentanza sostanziale riconosciuta dall'art. 107 del D.Lgs. 267/2000 in capo ai dirigenti, salvo il caso in cui lo statuto oppure il regolamento dell'Ente – ma soltanto nel caso in cui lo statuto contenga un espresso rinvio, in materia, alla normativa regolamentare -, affidi la rappresentanza a stare in giudizio ai dirigenti, nell'ambito dei rispettivi settori di competenza. Ove una disposizione statutaria in tal senso non esista la rappresentanza processuale dell'Ente spetta al sindaco o presidente della provincia i quali, in ogni caso, possono conferire a mezzo delega al dirigente del settore tributi la rappresentanza processuale dell'Ente con facoltà di rilasciare procura alle liti al difensore tecnico[491] ;

---

[488] Cass. sez. trib. 26 maggio 2004 n. 17955, Cass. sez. trib. 14 dicembre 2004 n. 3419; Cass. sez. trib. 1 marzo 2006 n. 15847.

[489] Cass. sez. trib. ord. 25 gennaio 2007 n 6727.

[490] Cass. sez. I 11 ottobre 1999 n. 1380.

[491] Cass.SS.UU. – ord. 5 febbraio 2004 n. 5463 per la quale "ferma la spettanza della rappresentanza processuale al sindaco (cfr., Cass. SS.UU. 10 dicembre 2002, n. 17550; Cass. 10 maggio 2001 n. 186; Cass. 11 maggio 2001 n. 6546; Cass. 30 maggio 2000 n. 7190; Cass. 5 aprile 2002 n. 4845; Cass. 10 febbraio 2003, n. 1949; Cass. 20 febbraio 2003, n. 2583; Cass. 12 dicembre 2003, n. 19082) la procura al difensore rilasciata dal funzionario responsabile del servizio tributi, ma in virtù di delega sindacale all'esercizio del potere suddetto, giusta atto notarile, costituisce pur sempre il concretamento, ancorché per il tramite del delegato, di prerogative proprie del delegante. Ben vero, la rappresentanza processuale, per consolidato orientamento giurisprudenziale, non può essere validamente conferita a soggetti che siano privi di poteri di rappresentanza sostanziale relativamente ai rapporti costituenti oggetto del giudizio di cui trattasi (v., per tutte, la sentenza delle Sezioni unite 8 maggio 1998, n. 4666). Ma questa condizione preclusiva del conferimento deve essere esclusa nella fattispecie, atteso che la delega è avvenuta in favore del dipendente responsabile dell'«Ufficio tributi», con riguardo ai rapporti di competenza di tale ufficio (ossia quelli in materia di entrate, ivi compresi, quindi, i rapporti concernenti tributi quali la TOSAP), e che siffatta responsabilità costituisce espressione di poteri dirigenziali del settore, sicché, rispetto al funzionario titolare, può considerarsi operante la disposizione, chiaramente attributiva di poteri di rappresentanza sostanziale, dell'art. 107 del d.lgs. n. 267 del 2000 (recante il testo unico delle leggi sulle autonomie locali) dedicato alle «funzioni e responsabilità della dirigenza». Questa norma, infatti, individuati i dirigenti nei dipendenti cui sia affidata la responsabilità della «direzione degli uffici e dei servizi» (c. 1, prima parte), espressamente dispone che ad essi spettino «tutti i compiti» coerenti con tale responsabilità, «compresa l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi che impegnano l'amministrazione verso l'esterno» (c. 2, prima parte), competenza, questa, chiaramente concernente la gestione sostanziale di rapporti con i terzi in nome e per conto dell'amministrazione,

- l'assistenza tecnica dell'Ente locale può essere effettuata anche da un proprio dipendente, al quale devono essere riconosciuti tutti i poteri che la legge processuale tributaria attribuisce al difensore tecnico. La ratio è quella di evitare il sistematico e costoso ricorso a professionisti esterni;
- con riferimento all'atto di autorizzazione alla lite, assume un ruolo essenziale lo statuto che regola il regime dell'esercizio della rappresentanza. Pertanto in ogni caso in cui lo stesso preveda l'autorizzazione della giunta ovvero richieda una preventiva determinazione del competente dirigente[492], ovvero ancora postuli alternativamente l'uno o l'altro intervento in relazione alla natura o all'oggetto delle controversie, l'autorizzazione della giunta o la determinazione dirigenziale vanno considerati come atti necessari, per espressa scelta statutaria, ai fini della legittimazione processuale dell'organo titolare della rappresentanza. Nel caso in cui il potere di agire o resistere in giudizio è attribuito al sindaco o presidente della provincia, la determinazione dirigenziale si configura non come autorizzazione in senso proprio vista la rappresentanza legale attribuita al rappresentante legale dell'Ente, ma come una mera valutazione tecnica circa l'opportunità della lite.

Di conseguenza, i contribuenti nella gestione delle varie fasi in cui si articola il contenzioso tributario, saranno tenuti a prendere conoscenza degli statuti ed atti normativi dell'Ente impositore.

4. Capacità a stare in giudizio dell'Agente della riscossione

L'agente della riscossione può stare in giudizio per mezzo del proprio rappresentante ovvero di un dipendente munito di specifica delega (art. 41 D.Lgs. 15 aprile 1999, n.112).

CAPO X
L'assistenza tecnica

1. Profili generali

Differentemente dal precedente rito che consentiva al contribuente di adire il giudice tributario senza l'ausilio di un difensore[493], l'art. 12 D.Lgs. n. 546/1992, prevede che le parti (tra cui l'Agente

---

così da legittimare la delega della correlata rappresentanza processuale, da parte del sindaco, quale titolare, per legge, della medesima. D'altra parte la specificazione (compiuta col richiamo limitativo ai soli affari di competenza dell'Ufficio - tributi) dei rapporti con riguardo ai quali è avvenuto il conferimento di poteri di rappresentanza processuale consente di escludere ogni elemento di indeterminatezza della delega sindacale al dirigente e di negare che, nei termini esposti, si sia realizzata una surrettizia sostituzione del legale rappresentante dell'ente, attraverso un negozio in frode alla legge, la quale nega, come riferito, il potere rappresentativo del dirigente, per conferirlo esclusivamente al sindaco". Conforme Cass. sez. trib. 24 novembre 2004 n. 22197; Cass. sez. trib. 2 settembre 2004 n. 17708; Cass. sez. trib. 12 agosto 2004 n. 15639 in base alla quale "Ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'art. 15, comma 2-*bis*, del decreto citato, il Sindaco solo legittimato a stare in giudizio, può farsi assistere nel giudizio da funzionari comunali, che sono pienamente abilitati a sottoscrivere - beninteso in nome dell'organo rappresentativo e non già dell'ufficio ricoperto - tutti gli atti necessari per lo svolgimento della funzione di assistenza ad essi specificamente demandata, compreso il potere di sottoscrivere gli atti introduttivi o di costituzione in giudizio (nella fattispecie, la Suprema Corte ha ritenuto valida la costituzione del Comune nel giudizio di appello effettuata con atto sottoscritto dal funzionario responsabile dell'Ufficio tributi non in virtù dell'ufficio ricoperto, ma in quanto delegato dal sindaco alla difesa dell'ente)". Contra Cass. 11 giugno 2003 n. 17360 .

[492] Cass. sez. trib. 6 settembre 2006 n. 19196 per la quale "l'autorizzazione alla lite quale atto essenzialmente gestionale e tecnico da parte della giunta non è più necessario ai fini della proposizione e della resistenza alle liti".

[493] Corte Cost. ord. 16 giugno 1988 n. 685 ha ritenuto la non incostituzionalità.

della riscossione)[494], diverse dall'ufficio dell'Amministrazione finanziaria[495] o dall'Ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso, devono essere assistite da un difensore abilitato nei giudizi dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali, salvo le seguenti due ipotesi:

a) il ricorso è proposto direttamente da un soggetto abilitato all'assistenza dinanzi alle predette Commissioni;
b) il valore della controversia è inferiore ad euro 2582,28.

Nel contenzioso tributario, a differenza del processo civile, non è necessario che la parte sia rappresentata processualmente dal difensore (inteso quale procuratore ad litem) essendo disposto soltanto che essa deve essere assistita[496]: per tale motivo, gli atti processuali devono essere sottoscritti dalla parte e dal difensore ovvero solo da quest'ultimo nel caso gli abbia conferito la procura ex articolo 83 del c.p.c..

Pertanto, la norma *de qua*, se pur prevede come obbligatoria la (sola) assistenza tecnica, non esclude che la parte possa affidare al proprio difensore l'incarico di rappresentarla in giudizio come "procuratore *ad litem*" (con la differenza, rispetto al processo civile, che tale rappresentanza è, nel processo tributario, di carattere facoltativo).

Ciò ovviamente soltanto nei gradi di merito in quanto nel giudizio di Cassazione le parti stanno in giudizio con il ministero di un avvocato iscritto all'albo, risultando inammissibili il ricorso in Cassazione proposto dalla parte personalmente[497].

2. Soggetti abilitati all'assistenza tecnica

Il c. 9 dell'art. 3-bis D.L. n. 44/2005 ha innovato le categorie di soggetti abilitati a svolgere assistenza tecnica nelle controversie dinanzi al giudice tributario. L'attuale formulazione del c. 2 del citato art. 12 enumera, tra i soggetti abilitati alla difesa "gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall'amministrazione pubblica". Dall'elenco dei soggetti abilitati è stato eliminato il riferimento ai procuratori legali, in conseguenza dell'intervenuta soppressione del relativo albo ad opera dell'art. 1 L. 24 febbraio 1997, n. 27. È stata, inoltre, estesa ai consulenti del lavoro l'abilitazione all'assistenza tecnica in tutti i giudizi tributari; viene così modificata la disposizione che limitava tale abilitazione ai soli giudizi concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente ed assimilati e gli obblighi di sostituto di imposta relativi alle ritenute medesime. Ovviamente, i consulenti del lavoro possono svolgere l'attività difensiva solo se - oltre a non essere dipendenti da un'amministrazione pubblica - sono regolarmente iscritti nel relativo ordine.

Invece, agli ingegneri, architetti, geometri, periti edili, dottori in agraria, agronomi e periti agrari è attribuita un'abilitazione limitata alle materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

Sono, inoltre, abilitati all'assistenza tecnica:

- gli spedizionieri doganali per le materie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane;
- gli impiegati delle carriere dirigenziali, direttiva e di concetto dell'amministrazione finanziaria, nonché ufficali e sottoufficiali della guardi di finanza, purchè collocati a riposo dopo 20 anni di

[494] Cass. sez. trib. 20 ottobre 2005 n. 27035 per la quale "il concessionario del servizio di riscossione deve costituirsi in giudizio con l'assistenza di un difensore tecnico abilitato e allorquando si costituisca in proprio la mancanza della difesa tecnica deve essere rilevata, anche d'ufficio, già dai giudici di merito tramite l'emissione di un specifico decreto in cui viene ordinato alla parte di nominarsi un difensore abilitato. Solo nel caso in cui tale ordine venga disatteso, il ricorso può essere dichiarato inammissibile".

[495] Cass. sez. trib. 9 febbraio 2005 n. 13231 ha ritenuto legittimo l'assistenza ad un Ente locale da parte di un laureato praticante avvocato in considerazione che l'art. 12, c. 1 del D.Lgs. 546/1992 stabilisce che soltanto le parti diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze e dall'Ente locale devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.

[496] Corte Cost. 7 giugno 2000 n. 189; Cass. sez. trib. 14 gennaio 2002 n. 8369; Cass. sez. trib. 5 luglio 2001 n. 9104.

[497] Cass. sez. trib. 4 giugno 2003 n. 8918.

effettivo servizio e decorsi almento 2 anni dalla cessazione del rapporto , previa autorizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze e iscrizione in appositi elenchi da tenersi dalle D.R.E;

- i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR e l'IRPEG;
- i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) limitatamente alle controversie nelle quali sono parti gli associati in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale;
- i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale;
- i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dalla Intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

3. Conferimento dell'incarico

L'incarico al difensore può essere conferito, alternativamente:

a) con atto pubblico (cioè ai sensi dell'art. 2699 cc);
b) con scrittura privata autenticata (cioè ai sensi dell'art. 2703, c.2, c.c.);
c) in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato;
d) oralmente, in udienza pubblica. Nel tal caso se ne dà atto a verbale (c. 3).

La procura si ritiene valida anche se contenuta in un foglio che sia però tutt'uno con un atto processuale[498].

In caso di procura conferita a più difensori, qualora non venga espressamente previsto di conferire mandato congiunto, si ritiene operante il principio previsto dall'art. 1716 c.c. in base al quale in caso di coesistenza di più mandati con lo stesso oggetto, ciascun mandatario è abilitato al compimento dell'atto, se la delega non richiede l'adozione congiunta[499]. Pertanto, ciascun difensore ha pieni poteri di rappresentanza processuale, con la conseguenza che il ricorso è validamente proposto anche se sottoscritto da uno solo dei due.

La procura *ad litem* può essere generale o speciale a secondo che sia relativa ad una fase di uno specifico contenzioso oppure ad un a serie indefinita di contenziosi.

La procura speciale al difensore abilitato alla assistenza tecnica davanti al giudice tributario, rilasciata in primo grado con riferimento all'intero giudizio in ogni sua fase e grado, esprime la volontà della parte di estendere il mandato all'appello e, quindi, implica il superamento della presunzione di conferimento solo per il primo grado del processo, ai sensi dell'art. 83, u.c., c.p.c. applicabile al processo tributario in virtù del generale rinvio alle norme del codice di rito contenuto nell'art. 1, c. 2, del D.Lgs. n. 546/1992[500].

---

[498] Cass. sez. trib. 25 ottobre 2002 n. 15025; Cass. Sez. lav. 17 marzo 1999 n. 2432.

[499] Cass. SS.UU. 22 maggio 2003 n. 11188; Cass. sez. trib. 5 aprile 1979 n. 1974; Cass. sez. trib. 16 giugno 1997 n. 5389.

[500] Cass. sez. trib. 12 marzo 2002 n. 3537. Conforme Cass. SS.UU. n. 17 maggio 1991 n. 5528 per la quale "la procura *ad litem* conferita per il giudizio di primo grado con la formula per il presente giudizio od usando altri sinonimi quali *processo, causa, controversia*, ha efficacia anche per il secondo grado, ove da contesto dell'atto non risulti l'esistenza di ulteriori elementi limitativi".

La procura alle liti stesa in calce oppure a margine di un atto del processo è espressione di una manifestazione di volontà della quale deve essere conosciuta o conoscibile l'identità dell'autore. In caso di illeggibilità (tipo scarabocchio) e connessa incertezza sull'identità del sottoscrittore ai fini della validità si ritiene che il difensore in qualità di destinatario della stessa possa precisare il nome del sottoscrittore della procura con la prima istanza o difesa successiva. Trattasi, infatti, di una fattispecie di nullità relativa, ai sensi dell'art. 157 c.p.c., che si differenzia dalla nullità assoluta e quindi rilevabile d'ufficio ex art. 156 c.p.c., in quanto opponibile soltanto dall'interessato[501]. Lo stesso vale in caso di sottoscrizione illeggibile da parete del difensore.
Il c. 9 dell'art. 45 della L. n. 69/2009 ha apportato modifiche all'art. 83 c. 3 c.p.c stabilendo che "che la procura alle liti si considera apposta in calce anche se rilasciata su documento informatico separato sottoscritto con firma digitale e congiunto all'atto cui si riferisce mediante strumenti informatici, individuati con apposito decreto del Ministero della giustizia. Se la procura alle liti è stata conferita su supporto cartaceo, il difensore che si costituisce attraverso strumenti telematici ne trasmette la copia informatica autenticata con firma digitale, nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici e trasmessi in via telematica".
Le Sezioni unite della Corte di Cassazione[502] sono recentemente intervenute sul tema della procura speciale alle liti rilasciata in calce o a margine del ricorso, senza certificazione da parte del difensore della firma del cliente, risolvendo il contrasto giurisprudenziale che si era creato: tra un orientamento secondo il quale si configurava una mera irregolarità superabile dalla costituzione in giudizio del procuratore, ed un orientamento secondo il quale si configurava la nullità della procura e la conseguente inammissibilità del ricorso. I giudici di legittimità hanno confermato il primo orientamento, pertanto la certificazione della sottoscrizione di chi conferisce la procura non è un'autentica in senso proprio avendo solo la funzione di attestare l'appartenenza della sottoscrizione a una determinata persona.
Il difensore può essere nominato:

- precedentemente alla notifica del ricorso;
- contestualmente alla notifica del ricorso (art. 125 c.p.c.);
- successivamente alla presentazione del ricorso, anche in sede di udienza pubblica[503] e, addirittura, anche dopo la prima udienza di trattazione atteso che nella stessa possa essere impartito l'ordine di munirsi di un difensore abilitato e, solo in caso di inottemperanza, se ne deve dichiarare l'inammissibilità.

Al professionista abilitato alla difesa può esser conferito non soltanto l'incarico di fornire assistenza processuale, ma anche un vero e proprio mandato alla rappresentanza ed alla difesa.

4. Ricorso sottoscritto dal difensore

Il ricorso, salvo che non sia sottoscritto personalmente, deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente tanto nell'originale quanto nelle copie destinate alle altre parti. Il ricorso non sottoscritto dal difensore, quando richiesto dalla legge, è inammissibile ai sensi dell'art. 18, c. 3, D.Lgs 546/1992 . Detta inammissibilità, si verifica soltanto quando la parte non ha eseguito l'ordine del Presidente della Commissione o della Sezione o del Collegio di munirsi del difensore abilitato, nei termini fissati[504]. Ciò anche in virtù del generale principio che deve garantire la tutela delle parti in

[501] Cass. SS.UU. 3 febbraio 2005 n. 4810. Contra Cass. SS.UU. 5 febbraio 1994 n. 1167.
[502] Cass.SS.UU. 28 novembre 2005 n. 25032.
[503] art.12 c. 3 ultima parte "All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale".
[504] Cass. sez. trib. 28 gennaio 2009 n. 2121; Cass. sez. trib. 9 gennaio 2009 n. 246; Cass. SS.UU. 2 dicembre 2004 n. 22601 che ha posto fine al contrasto giurisprudenziale esistente tra quel filone che sosteneva la inammissibilità immediata del ricorso proposto dal contribuente senza l'assistenza tecnica in controversie di valore superiore ad € 2582,28 (Cass. 29 maggio 2002, n. 1100) e l'altro filone che riteneva il ricorso inammissibile allorquando la parte non ottemperi al preventivo e necessario ordine del giudice di munirsi di assistenza tecnica (Cass. 14 marzo 2002 n. 8368). Conforme Cass. sez. trib. 7 dicembre 2005 n. 27035; Cass. sez. trib. 8 febbraio 2005 n. 2493; Corte Cost. 13 giugno 2000 n. 189; Corte cost. ord. 9 maggio 2003 n.158.

posizione di parità, evitando irragionevoli sanzioni che si risolverebbero in danno del soggetto che invece si intende tutelare, violando tra l'altro l'art. 24 Cost. che afferma che il diritto alla difesa è un diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Tale principio è stato normativizzato dal c. 2 dell'art. 46, della L. n. 69/2009 che ha sostituito il c.2 dell'art. 182 c.p.c. prevedendo che "Quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore, il giudice assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione".
Il ricorso proposto dal contribuente con l'assistenza di un professionista non abilitato ad assisterlo in controversia superiore ad euro 2.582,28 non è inammissibile, ma deve considerarsi proposto dal contribuente qualora non venga evidenziato nel ricorso né l'adozione, da parte del giudice di primo grado, di un provvedimento che imponga al contribuente di munirsi della necessaria assistenza tecnica, né, in particolare, l'inosservanza, da parte del medesimo contribuente, di un siffatto provvedimento[505].

5. Ricorso sottoscritto personalmente

Una esplicita deroga all'obbligo per la parte di munirsi di assistenza tecnica è prevista per le controversie minori di ammontare inferiore ad euro 2582,28, nonché per quelle relative a ruoli formati dai Centri di servizi, salvo diverso avviso dell'organo giudicante (che può sempre imporre l'assistenza tecnica).
Il valore è quello risultante dal *"petitum"* così come rappresentato dall'ente impositore[506], ossia l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. In caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.
In tema di individuazione del valore della lite si rende necessario esaminare le seguenti fattispecie:

- nel caso in cui il medesimo contribuente promuova più controversie relative a differenti atti impositivi ed il giudice ne disponga la riunione, le controversie stesse conservano la loro individualità e, pertanto, debbono essere considerate separatamente[507];
- nel caso di ricorso cumulativo, relativo quindi a più atti di imposizione, andrà applicato il cumulo dei valori delle singole controversie laddove le domande sono formulate contro il medesimo soggetto in un unico processo;
- nel caso di ricorsi avverso il provvedimento di fermo amministrativo il valore della controversia deve essere determinato con riferimento all'ammontare del credito che ha dato luogo al fermo[508].

Comunque anche in questi casi il Presidente della Commissione tributaria o della sezione o il collegio, è tenuto ad ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica. In tal caso viene fissato un termine[509] alla parte, entro il quale la stessa è tenuta a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico

[505] Cass. sez. trib. 6 giugno 2006 n. 21501.
[506] Cass. sez. trib. 2 agosto 2000 n. 10133 in base alla quale il fatto stesso che nell'ambito di una controversia tributaria il contribuente avesse dovuto fornire la prova dell'abnormità delle pretesa fiscale, riducendone l'importo controverso entro il limite dei cinque milioni, dimostrava, "ipso facto" che l'oggetto del giudizio nel suo complesso superava il limite fissato *"ex lege"*.
[507] Cass.Sez. trib. 1 aprile 2003 n. 4960. Nel caso sottoposta alla Corte i ricorsi erano relativi a due distinte annualità d'imposta.
[508] Cass. SS.UU. 3 aprile 2007 n. 8954.
[509] Tale termine in virtù dell'art. 307 c.3 c.p.c., così come modificato dalla L. n. 69/2009, non potrà essere inferiore ad un mese né superiore a tre (anziché di sei mesi previsti dalla norma ante riforma).

ad un difensore abilitato[510]. La natura del termine è certamente perentoria poiché l'inosservanza dello stesso determina l'estinzione del giudizio per inattività delle parti.
Il c. 6 dell'art. 12, in parallelo a quanto disposto dall'art. 86 c.p.c., stabilisce che i professionisti abilitati all'assistenza tecnica possono stare in giudizio personalmente, senza l'ausilio di altri difensori, qualora la controversia pendente innanzi alla Commissione tributaria li riguardi direttamente. In tal caso è necessario indicare nell'atto la propria qualifica professionale.

6. Assistenza tecnica gratuita ai non abbienti

Ai non abbienti è assicurata dalle disposizioni sul patrocinio a spese dello Stato (T.U. approvato con D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115), il diritto, garantito dall'art. 24 della Costituzione, di agire e difendersi avanti alle Commissioni tributarie.
Hanno diritto al gratuito patrocinio i titolari di reddito imponibile ai fini IRPEF non superiore a 9.723,84 euro (importo da rivalutare ogni 2 anni in relazione alle variazioni ISTAT).
Concorrono alla quantificazione del reddito:
- i redditi esenti dall'IRPEF e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta oppure ad imposta sostitutiva[511];
- i redditi dei familiari, aggiungendo a quello del richiedente i redditi posseduti dai conviventi.

Nella determinazione del reddito, da valutarsi ai fini dell'individuazione delle condizioni necessarie per l'ammissione al gratuito patrocinio, non si può tener conto di detrazioni o deduzioni stabilite dal legislatore nel T.U.I.R per garantire la progressività dell'imposta. Si tratta, appunto, di deduzioni introdotte ai fini della determinazione concreta dell'imposta da pagare, concetto questo che presenta una configurazione diversa rispetto al reddito imponibile cui fa riferimento il D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 76 (D.P.R. in tema di spese di giustizia), che intende dare rilevanza anche a redditi non assoggettabili ad imposta ma indicativi delle condizioni personali, familiari e del tenore di vita dell'istante[512].
Presso ogni Commissione tributaria è costituita una Commissione del patrocinio a spese dello Stato, composta da un Presidente di Sezione, da un giudice tributario designato dal Presidente e da tre iscritti negli albi o elenchi per l'abilitazione all'assistenza tecnica, designati all'inizio di ogni anno a turno da ciascun ordine professionale del capoluogo in cui ha sede la Commissione e dalla Direzione regionale delle entrate. Per ciascun componente è designato anche un membro supplente. Al Presidente e ai componenti non spetta alcun compenso. Esercita le funzioni di segretario un funzionario dell'ufficio di segreteria della Commissione tributaria. Le funzioni attribuite, anche in modo ripartito, al consiglio dell'ordine degli avvocati e al magistrato sono svolte solo dalla Commissione; l'istanza respinta o dichiarata inammissibile dalla Commissione non può essere proposta al magistrato davanti al quale pende il processo o competente a conoscere il merito. I giudici tributari che fanno parte della Commissione hanno l'obbligo di astenersi nei processi riguardanti controversie da loro esaminate quali componenti della Commissione. Chi è ammesso al patrocinio può nominare un difensore scelto ai sensi dell' art. 80, D.P.R. n. 115/2002 o un difensore scelto nell'ambito degli altri albi ed elenchi per l'abilitazione

[510] Corte cost. ord. 112/2002, ord. 158/2003 e ord. 189/2000. Cfr anche Cass. sez. trib. 14 gennaio 2002 n. 8369. Contra Cass. sez. trib. 29 gennaio 2002 n.1100; Cass. sez. trib. 2 agosto 2000 n. 10133; Cass. sez. trib. 3 marzo 1999 n. 1781.
[511] Ris. Ag. Entrate 21 gennaio 2008 n. 15/E; Ris. Ag. Entrate 20 ottobre 2008 n. 387/E.
[512] Cass. penale sez. IV del 4 giugno 2008 n. 22299; Corte Costituzionale 17 mazzo 1992 n. 144.

all'assistenza tecnica. L'onorario e le spese spettanti al difensore sono liquidati ai sensi dell' art. 82, D.P.R. n. 115/2002; per gli iscritti agli elenchi per l'abilitazione all'assistenza tecnica si applica la tariffa vigente per i ragionieri e il parere è richiesto al relativo consiglio dell'ordine; gli importi sono ridotti della metà.
L'istanza va presentata presso le Segreterie delle Commissioni tributarie e deve contenere gli elementi indicati dagli artt. 78, 79 e 122 del D.P.R. 115/2002. Nei 10 giorni successivi alla presentazione dell'istanza, la Commissione decide, sulla base degli elementi forniti dal richiedente, la concessione del beneficio.
Il richiedente ammesso al patrocinio può scegliere il difensore (artt. 80 e 140, D.P.R. 115/2002) tra gli iscritti negli elenchi degli avvocati per il patrocinio a spese dello Stato o nell'ambito degli altri albi ed elenchi indicati all'art. 12, c. 2, D.Lgs. 546/1992.
In base all'art. 91, c. 1, lett. *a*), del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia), l'ammissione al patrocinio dei non abbienti è esclusa per l'indagato, l'imputato o il condannato di reati commessi in violazione delle norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto[513].

7. Assistenza tecnica dell'Ente locale
L'Ente locale, nei cui confronti è stato proposto il ricorso, può essere assistito in giudizio da un difensore abilitato[514] ovvero, al fine di evitare il sistematico e costoso ricorso all'affidamento di incarichi legali, da propri funzionari.
Per il conferimento del mandato al difensore esterno da parte dell'Ente locale non è necessario l'assolvimento dell'imposta di bollo (art. 5, c. 3 DPR 642/1972), così come ribadito, con Ris. n. 28 del 25 febbraio 2005, con riferimento alla procura rilasciata dal concessionario del servizio riscossione tributi ad un difensore esterno in relazione ad un atto difensivo relativo alla riscossione dei tributi.

8. Rinuncia e revoca dall'incarico
In base all'art. 85 c.p.c. la procura al difensore può essere sempre revocata, con la precisazione che tale revoca non ha effetto nei confronti dell'altra parte finchè non sia vvenuta la sostituzione del difensore.
Trova, quindi, applicazione anche con riguardo al ricorso per Cassazione il principio in base al quale, ai sensi degli artt. 135, c. 2, e 141 c.p.c., la notificazione deve ritenersi validamente effettuata a mani proprie del domiciliatario anche quando questi rifiuti di ricevere l'atto, allegando, ad esempio, la rinuncia o la revoca dell'incarico conferitogli dal notificando qualora tali eventi non siano stati comunicati, ovvero siano stati comunicati senza porre il notificante in grado di eseguire la notificazione altrove[515].

9. Responsabilità del difensore
In difensore è responsabile ai sensi degli artt. 1710 e 2229 c.c. del danno causato, laddove avendo ricevuto l'incarico di proporre ricorso avverso un atto impositivo, presenti un ricorso inammissibile

[513] Si veda Corte Cost. Ord. n. 136 del 19 aprile 2007.
[514] Cass. sez. trib. 4 febbraio 2005 n. 2302; Cass. sez. trib. 4 dicembre 2003 n. 18541 del per la quale in tema di contenzioso tributario, le norme che prescrivono l'obbligo di assistenza tecnica in giudizio (quali l'art. 30, c. 1, lett. i), della L. 413/1991 e l'art. 12, c. 1, D.Lgs. 546/1992, di cui è stata denunciata la violazione) non rendono illegittima la nomina a difensore, da parte dell'Ente locale, di un professionista esterno iscritto all'albo. Conforme Cass. sez. trib. 6 settembre 2004 n. 17936 del e Cass. sez. trib. 4 febbraio 2005 n. 2302.
[515] Cass. sez. trib. 26 aprile 2006 n. 21324; Cass. sez. trib. 25 settembre 2003 n. 17927.

perché fuori termine[516], ovvero ometta una doverosa attività extraprocessuale quale la mancata tempestiva informazione del cliente[517].

CAPO XI
Le spese del giudizio

1. Profili generali

L'art. 15 D.lgs. 546/1992, applica un principio generale di responsabilità per le spese di giudizio, comune anche al processo civile (art.91, c. 1, c.p.c.) e al processo amministrativo, secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese, salvo il potere di compensazione da parte del giudice tributario (a norma dell'art. 92, c. 2 c.p.c.).
E' quindi necessario formulare la richiesta di condanna della controparte alle spese di lite.
Il c. 2 dell'art. 15 dispone che i compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali, che sono disciplinate:
- per gli avvocati dal D.M. n. 127 del 08 aprile 04;
- per i dottori commercialisti dal D.P.R. n. 645 del 10 ottobre 1994;
- per i ragionieri e periti commerciali dal D.P.R. n. 100 del 06 marzo 1997.

Le spese sono liquidate con la sentenza[518], tenendo anche conto di quelle anticipate per eventuali consulenze tecniche disposte nel corso del processo, sulla base della presentazione, da parte del difensore, della nota spese di cui all'articolo 75 disp. att. c.p.c., con distinta indicazione di onorari e spese in relazione agli articoli della tariffa, tenendo conto della complessità della lite e del suo valore economico. La liquidazione, va comunque effettuata dal giudice anche quando il difensore abbia omesso di presentare la nota spese.
Il termine ultimo per la produzione della nota spese:
- coincide con quello previsto per il deposito delle brevi repliche, quindi, sino a cinque giorni prima dell'udienza se la controversia è trattata in camera di consiglio;
- ovvero, entro la fine dell'udienza se la controversia è trattata in pubblica udienza.

La nota spese dovrà indicare in modo distinto:
- gli onorari e i diritti, determinati in base alla tariffa professionale;
- le spese vive sostenute dal difensore (bolli, spese di notifica, …);
- le spese anticipate dal difensore o dalla parte per eventuali consulenze tecniche.

Anche laddove il contribuente si difenda personalmente e quindi non abbia richiesto l'assistenza di un difensore tecnico, l'ufficio può essere condannato alla rifusione delle spese[519] , qualora a causa di un atto illegittimo abbia instaurato il processo e non abbia in presenza di fondati motivi annullato in autotutela l'atto.
In caso di assenza di statuizione sulle spese, quest'ultima si intende effettuata per quote uguali (art. 97 c.p.c.).

2. Spese di giudizio a favore dell'Ufficio del Ministero delle finanze e dell'Ente locale

Nella liquidazione delle spese a favore dell'ufficio tributario, se assistito da funzionari dell'amministrazione, e a favore dell'Ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato.
Lo specifico riferimento alle spese processuali ed alla riduzione percentuale dei soli onorari di avvocato chiarisce il diritto dell'Ente alla rifusione sia dei costi affrontati e sia dei compensi

[516] Cass. sez. trib. 4 dicembre 2002 n. 4015.
[517] Cass. sez. trib. 18 giugno 1996 n. 5617.
[518] Nel caso in cui il giudice abbia condannato alle spese, ma non abbia provveduto alla liquidazione incorre nel vizio di omessa denuncia, pertanto per la parte è necessario impugnare la sentenza al fine di ottenere il rimborso delle spese legali.
[519] CTR di Roma 10 marzo 2004 n. 8.

spettanti per l'assistenza tecnica fornita in giudizio dai propri dipendenti, tra i quali la tariffa forense comprende oltre che gli onorari anche i diritti di procuratore, che rappresentano il compenso analitico per l'attività eminentemente formale che il professionista è, legittimato a svolgere nel processo, e, ai sensi dell'art. 15, un rimborso forfettario delle spese generali in ragione del 10% sull'importo degli onorari e dei diritti[520].
La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

3. Condanna dell'Ufficio del Ministero delle finanze e dell'ente locale al pagamento delle spese di giudizio

La condanna al pagamento delle spese del giudizio pronunciata nei confronti dell'ufficio impositore può seguire due strade:

a) sentenza di condanna al rimborso delle spese legali sostenute dalla controparte (art. 91 c. 1 c.p.c.), comprensive di quelle anticipate dal cliente in corso di causa (art. 90 c.p.c.);
b) sentenza di condanna con distrazione[521] delle spese legali in favore del difensore della controparte (art. 93 c. 1 c.p.c.), laddove quest'ultimo ne abbia fatto espressa richiesta.

In entrambi i casi, la somma che l'Ente dovrà liquidare include sia l'IVA[522], ancorché la parte vittoriosa possa detrarsi l'IVA dovuta al proprio difensore[523] e sia il contributo Cassa previdenza avvocati[524]. Si tratta, infatti, di oneri accessori che conseguono, in via generale, al pagamento dei diritti ed onorari ; inoltre nella seconda fattispecie sub b) l'Ente dovrà assolvere agli adempimenti previsti per il sostituto d'imposta[525].
Il contribuente, in caso di omesso pagamento delle spese di giudizio tributario liquidate a proprio favore con sentenza passata in giudicato può ricorrere al giudizio di ottemperanza (ex art. 70 del D.lgs. 546/1992) oppure alla procedura esecutiva ordinaria.

4. Differenze con il processo civile

Nel processo tributario a differenza del processo civile:

- le spese di giudizio possono essere liquidate solo quando la sentenza è passata in giudicato (art. 69 D.Lgs. 546/1992). La sentenza di condanna dell'Ente impositore al pagamento di somme dovute, sia essa emessa dalla Commissione tributaria provinciale, o in grado di appello dalla Commissione tributaria regionale, non è immediatamente esecutiva, essa può essere eseguita solo con il passaggio in giudicato, cioè quando si siano esauriti tutti i gradi del giudizio, o quando per scadenza dei termini non è impugnabile;
- l'Ente impositore può recuperare le suddette spese con la procedura dell'iscrizione a ruolo a titolo definitivo (art. 15 c. 2-bis D.Lgs. 546/1992), mentre il contribuente deve, prima farsi rilasciare dalla segreteria la copia spedita in forma esecutiva, a norma dell'art. 475 c.p.c. pagando le relative spese (art. 69) ed eventualmente agire in sede civile in caso di mancato pagamento.

---

[520] Cass. sez. trib. 14 dicembre 2001 n. 15858.

[521] Col sistema delle distrazione, in caso di condanna al pagamento delle spese processuali, l'art. 93 c.p.c. prevede che il difensore con procura, possa chiedere che il giudice, nella stessa sentenza in cui condanna la parte soccombente, distragga in suo favore gli onorari non riscossi e le spese da lui stesso anticipate. L'avvocato con la richiesta di distrazione delle somme in suo favore a carico della parte soccombente non libera il proprio cliente, che rimane vincolato a tale obbligazione in caso di compensazione totale o parziale delle spese processuali. l'avvocato della parte vittoriosa, detto anche "distrattario" o "antistatario" che si rivolge direttamente al soccombente.

[522] Ris. Ministeriale 24 luglio 1998 n. 91/E.

[523] Circ. n. 203/E del 6 dicembre 1994; Cass. sez. trib. 25 luglio 2000 n. 9730; Cass. sez. trib. 21 aprile 1997 n. 3412. Secondo la Cass.SS.UU. 12 giugno 1982 n. 3544 il distrattario diviene creditore anche dell'importo corrispondente all'IVA ed è tenuto ad emettere fattura con addebito della rivalsa al cliente precisando di aver ricevuto il relativo importo dal soccombente.

[524] Cass. Sez II 17 ottobre 2002 n. 1672.

[525] Cass. sez. trib. 25 ottobre 1996 n. 9332; Cass. sez. trib. 22 giugno 1982 n. 3777; Cass. sez. trib. 16 luglio 1991 n. 7879. Ris. Min. Fin. n. 8/1619 del 8 novembre 1991.

5. Compensazione delle spese. Le novità introdotte dalla L. 18 giugno 2009, n. 69.

Originariamente, il testo del c. 2. dell'art. 92 c.p.c., in vigore prima della modifica disposta dalla citata legge n. 263 del 2005 disponeva che: «Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altri giusti motivi, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti». La giurisprudenza prevalente riteneva che la valutazione circa l'opportunità della compensazione totale o parziale rientrava nei poteri discrezionali del giudice[526], sia nell'ipotesi di soccombenza reciproca, sia in quello della «sussistenza di giusti motivi» e, pertanto, esulava dal sindacato di legittimità, salva la possibilità di censurarne la motivazione basata su ragioni illogiche o contraddittorie, tali da inficiare, per la loro inconsistenza o palese erroneità, il processo formativo della volontà decisionale espressa dal giudice riguardo alla disposta compensazione[527].

A seguito delle modifiche apportate dalla L. n. 263 del 28 dicembre 2005 al c. 2 dell'art. 92, veniva richiesto quale requisito per la compensazione l'indicazione esplicita nella motivazione dei giusti motivi che avevano indotto il giudice alla compensazione delle spese. Ha trovato, pertanto, applicazione, in tema di compensazione per giusti motivi, il principio sancito dall'art. 111, c. 6, Cost. (a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 1 della L. Cost. n. 2 del 1999), secondo cui ogni provvedimento giurisdizionale deve essere motivato. Nel contempo in giurisprudenza veniva affermato il seguente principio: "Il potere del giudice di pronunciare la compensazione fra le parti dell'onere circa il sostenimento delle spese del giudizio non è arbitrario, discrezionale o svincolato dalla correlativa disposizione che impone - in conformità ai canoni del giusto processo ed effettività del diritto di difesa - di gravare il soccombente del costo economico della lite. Conseguentemente, laddove il giudice ritenga di derogare a tale principio devono essere manifestate in modo intellegibile le ragioni che conducono a detta conclusione desumibili anche dalle statuizioni contenute nella motivazione della decisione. Ragioni che possono essere costituite da oscillazioni giurisprudenziali sul thema decidendum, oggettive difficoltà di accertamento dei fatti dedotti in causa, ovvero palese sproporzione fra l'interesse realizzato dalla parte vittoriosa ed il costo delle attività processuali richieste"[528].

La possibilità di compensazione delle spese di giudizio, quale eccezione al criterio della soccombenza previsto dall'art. 92, c.1 c.p.c., è stata ulteriormente ristretta dalla modifica all'art. 92 c. 2 c.p.c., apportata dal c. 11 dell'art. 45, L. 18 giugno 2009, n. 69, con i limiti di applicabilità previsti dalle disposizioni transitorie di cui all'art. 58 della medesima legge. In base alla citata modifica, il cui scopo è quello scoraggiare ricorsi infondati e dilatori, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti allorquando:

- vi è soccombenza reciproca[529] (cioè quando le domande delle parti siano state parzialmente accolte e parzialmente respinte);

---

[526] La sezione tributaria aderisce all'indirizzo che meno garantisce le legittime aspettative delle parti, ma che tenta di frenare il flusso di ricorsi in cassazione. Cfr. Cass. sez. I 22 aprile 2005 n. 8540 per la quale "il sindacato della Corte di cassazione é limitato ad accertare che non risulti violato il principio secondo il quale le spese non possono essere poste a carico della parte totalmente vittoriosa (Corte Cass., sentt. nn. 5386 e 9707 del 2003 e 8889 del 2000) o che siano addotte ragioni palesemente o microscopicamente illogiche e tali da inficiare, per la loro inconsistenza o evidente erroneità, lo stesso processo formativo della volontà decisionale (Corte Cass., sent. n. 16012 del 2002 e 12744 del 2003)"; Cass. sez. trib 12 gennaio 2004 n. 243 per la quale "la compensazione delle spese giudiziali rientra nell'esercizio del potere discrezionale del giudice di merito che, se congruamente motivato, come nel caso di specie, non è sindacbile in sede di legittimità (per tutte Cass., n. 5909/1999). I giusti motivi della compensazione devono solo essere enunciati senza necessità di un'esplicazione particolareggiata".

[527] Cass. sez. trib. 17 maggio 2005 n. 13542.

[528] Cass. SS.UU. 30 luglio 2008 n. 20598.

[529] Nel processo tributario è di difficile configurazione la soccombenza reciproca, poiché presuppone una pluralità di pretese contrapposte rigettate dal giudice a svantaggio di tutte le parti.

- concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicati nella motivazione.

Viene quindi introdotto il presupposto della "gravità ed eccezionalità delle ragioni" al fine di procedere alla compensazione, mentre la previgente formulazione faceva riferimento a "giusti motivi". Alla luce di quanto sopra descritto la compensazione è divenuta un ipotesi marginale, in quanto in generale le spese di giudizio dovranno seguire la soccombenza.

Risultano, quindi, sindacabili in sede di legittimità, per violazione di legge i provvedimenti motivati con la genericità della formula "sussistono giusti motivi" ovvero laddove non siano ravvisabili le "gravi ed eccezionali ragioni", quali potrebbero esser i forti contrasti giurisprudenziali sulla questione oggetto di giudizio.

Qualora, il giudice condanni alle spese, in carenza di domanda del ricorrente, si potrebbe eccepire l'ultrapetizione.

6. Spese di giudizio in caso di estinzione del processo per rinuncia al ricorso

L'art.44 D.L.gs. 546/1992 relativo all'estinzione del processo per rinuncia al ricorso, prevede che il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione è fatta dal Presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile, che costituisce titolo esecutivo.

7. Spese di giudizio in caso di estinzione del processo per inattività delle parti

L'art.45 D.L.gs. 546/1992 relativo all'estinzione del processo per inattività delle parti, prevede che le spese del processo estinto restano a carico delle parti che le hanno anticipate.

8. Spese di giudizio in caso di estinzione del processo per cessazione della materia del contendere

L'art. 46, c. 3 D.Lgs. 546/1992, nell'ipotesi di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, prevedeva che le spese processuali restavano a carico della parte che le aveva anticipate. Non trovava applicazione il criterio della soccombenza virtuale, invece, previsto nel processo amministrativo dall'art. 23, c.7, della L. 6 dicembre 1971, n. 1034 (Istituzione dei tribunali amministrativi regionali)[530] nel caso di annullamento o riforma dell'atto, in via di autotutela, nel corso del processo amministrativo.

La Corte costituzionale, modificando un proprio precedente orientamento[531], con sentenza del 12 luglio 2005 n. 274, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, c. 3 D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui si riferisce alle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge. La compensazione *ope legis* delle spese nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante quel principio, si traduce, in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (il ritiro dell'atto, nel caso dell'amministrazione, o l'acquiescenza alla pretesa tributaria, nel caso del contribuente) di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni, e relativo ingiustificato pregiudizio per la controparte, specie quella privata, obbligata ad avvalersi, nella nuova disciplina del processo tributario, dell'assistenza tecnica di un difensore e, quindi, costretta a ricorrere alla mediazione (onerosa) di un professionista abilitato alla difesa in giudizio[532].

L'Ente impositore dovrà, pertanto, porre la massima attenzione nell'emettere gli atti impositivi, poiché in caso di successivo annullamento in autotutela in pendenza di giudizio dovrà sopportarne le conseguenze.

---

[530] L'art. 23, c.7 L. 6 dicembre 1971, n. 1034 (Istituzione dei tribunali amministrativi regionali), dispone infatti, in tal caso, che "il tribunale amministrativo regionale dà atto della cessata materia del contendere e provvede sulle spese", anche, ovviamente, dichiarandone la compensazione qualora ne ricorrano i presupposti".

[531] Corte cost. 12 marzo 1998 n. 53. A negare il principio della "soccombenza virtuale" nel contenzioso tributario, anche la Corte Cass. sez. trib. 12 novembre 2003 n. 16987.

[532] Cass. 4 ottobre 2006 n. 21380.

In definitiva, quindi, il compito che Corte costituzionale rimette al giudice, con sentenza n. 274/2005, è rappresentato dalla distinzione tra ipotesi di cessazione della materia del contendere riportabili al bilanciamento di interessi sopra individuato (e facilmente individuabili nel ritiro dell'atto impugnato o nel riconoscimento del rimborso contestato, per quello che riguarda la responsabilità per le spese di giudizio dell'Amministrazione finanziaria e nell'acquiescenza alla pretesa tributaria, per quello che riguarda il contribuente) e ipotesi di cessazione della materia del contendere ("come i casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge") non riportabili allo schema precedente e quindi non comprese nella declaratoria di incostituzionalità; solo nel primo caso, infatti, secondo la Corte, la cessazione della materia del contendere dovrebbe trovare una considerazione anche nella regolazione delle spese di giudizio.
Per quello che riguarda la problematica del riparto delle spese di giudizio, la Corte si limita ad un generico richiamo alla possibilità, per il giudice, di disporre la compensazione delle spese "qualora ne ricorrano i presupposti".

9. Spese di giudizio nel caso di rifiuto della proposta di conciliazione
In forza della modifica all'art. 91 c. 1 c.p.c., apportata dal c. 10 dell'art. 45, L. 18 giugno 2009, n. 69 il giudice "se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta".
Tale fattispecie è applicabile nell'ipotesi di mancata accettazione della proposta giudiziale, allorquando consegua che l'ammontare del tributo oggetto della controversia sia stato stabilito dal giudice in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa.
In tale ipotesi la novella legislativa prevede un obbligo in capo al giudice di condannare la parte, che non ha aderito senza giustificato motivo alla conciliazione, alle spese maturate dopo la proposta di conciliazione.
L'art. 91 c.1 fa comunque salva l'ipotesi della compensazione delle spese prevista dall'art. 92 c.2, qualora ricorrano gravi ed eccezionali ragioni.

10. Lite temeraria
In merito alla c.d. lite temeraria, ossia alla lite instaurata con mala fede o colpa grave con il solo fine di rinviare l'obbligo di pagamento di somme legittimamente accertate e quindi dovute, si ritiene applicabile l'art. 96 rubricato "responsabilità aggravata", che è norma speciale rispetto alla fattispecie generale di cui all'art. 2043 c.c..
In base all'art. 96 c.1 c.p.c. qualora la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice "su istanza dell'altra parte", la condanna, oltre alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida anche d'ufficio, nella sentenza[533].
Le condizioni per la condanna alle spese relative alla lite temeraria sono:
- totale soccombenza, non necessariamente nel merito, della parte responsabile ovvero asenza di diligenza volta ad avvertire l'infondatezza o l'ingiustizia della propria pretesa;

[533] Cass. sez. trib. 27 ottobre 1999 n. 12070; Cass. sez. trib. 5 febbraio 1997 n. 1082 in base alla quale "costituisce colpa grave, fonte della responsabilità aggravata di cui all'art. 96 c.p.c., la pretesa per la seconda volta di un credito che contestualmente si afferma essere già stato pagato in precedenza, tanto più se la difesa sia svolta dall'Avvocatura dello Stato che, pur difendendo e rappresentando la P.A., ha anche un ulteriore dovere di maggiore diligenza che le deriva dall'appartenenza ad una pubblica istituzione ed è portatrice dell'esigenza generale di legalità dell'azione amministrativa"; Contra Cass. SS.UU. 15 ottobre 1999, n. 722 in base alla quale "l'attività della Pubblica Amministrazione, anche nel campo tributario, deve svolgersi nei limiti posti non solo dalla legge, ma anche dalla norma primaria del *neminem laedere*, per cui è consentito al giudice ordinario - al quale è pur sempre vietato stabilire se il potere discrezionale sia stato, o meno, opportunamente esercitato - accertare se vi sia stato da parte della stessa Amministrazione un comportamento colposo tale che, in violazione della suindicata norma primaria, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo"; Circ. D.R.E. Entrate Lazio n. 19 giugno 2000, n. 2/2000/37834 per la quale l'art. 96 c.p.c. non è applicabile al processo tributario, pertanto sussiste la necessità di instaurare un altro specifico processo davanti al giudice ordinario per ottenere il risarcimento del danno processuale. Circ. Min. Fin. 23 aprile 2996, n. 98/E che nega l'applicazione dell'art. 96 c.p.c. al processo tributario.

- l'utilizzazione del processo per fini non consentiti ovvero l'uso di strumenti fraudolenti o irrituali a fini dilatori;
- l'esistenza di un danno effettivo e concreto imputabile al comportamento scorretto della parte soccombente;
- malafede processuale ovvero gravi negligenze o colpe processuali comportanti irregolarità processuali.

Spesso accade che l'Amministrazione finanziaria si viene a trovare nella situazione di perdere una controversia e di sopportarne i relativi costi a seguito non di un processo incerto ma di un processo in cui la soccombenza era già certa in partenza (ad es. nel caso di appelli basati su tesi assolutamente infondate in quanto in contrasto con il dettato di norme dal significato inequivoco o con consolidati indirizzi giurisprudenziali o per mancato ritiro di atti d'accertamento emanati senza solide base giuridiche), pertanto ci si trova di fronte ad una ipotesi di danno erariale causato dalla condotta del funzionario[534].

Per effetto del c. 3 dell'art. 96 c.p.c., aggiunto dal c. 12 dell'art. 45, L. 18 giugno 2009, n. 69, il giudice, anche d'ufficio, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata. La norma non prevede un limite minimo e massimo e la condanna può essere anche disposta senza che vi sia istanza di parte.

E' importante non sottovalutare che l'esito di una vertenza che si conclude con una condanna per l'amministrazione per lite temeraria, potrebbe dar seguito da parte della Commissione tributaria, laddove emergano profili di danno erariale, alla comunicazione della sentenza alla Procura regionale competente della Corte dei conti per le valutazioni di propria competenza[535].

CAPO XII
Le comunicazioni e le notificazioni

1. Profili generali

Le comunicazioni e le notificazioni sono disciplinate dagli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 con riferimento agli atti processuali e dall'art. 60 del DPR 29 settembre 1973, n. 600 con riferimento agli atti tributari.

Entrambe le disposizioni sopra citate sono state modificate dalla L. 4 agosto 2006, n. 248 di conversione del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonchè interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale (c.d. manovra bis).

Con tale disposizione innovativa il legislatore ha inteso tutelare il diritto alla riservatezza dei dati personali del destinatario dell'atto, che non riceva in mani proprie lo stesso[536].

Un'ulteriore novità è stata introdotta dalla L. n.69/09, che nel novellare la discipline del processo civile, ha introdotto modifiche al procedimento di notificazione e di riflesso anche alle notificazioni

[534] Sentenza n. 253/2006 del 13 aprile 2006 – Sezione giurisdizionale Lombardia - Pensioni – Condanna alle spese di parte ricorrente per lite temeraria – Criteri di quantificazione.

[535] Cfr. CTP Roma 4 aprile 2008 n.52 in base alla quale "l'ingiustificata persistenza nel coltivare l'incauta vertenza giudiziaria pur nella cosciente infondatezza della pretesa tributaria, giudizialmente accertata con sentenza passata in giudicato e la successiva iscrizione di ipoteca giudiziaria su immobile della contribuente denotano, in capo al resistente Ufficio delle Entrate, una condotta gravemente negligente improntata a notevole disinvoltura ed avventatezza, si da far ritenere, invero, "temeraria" la coltivazione della lite, nonché, meritevole di accoglimento la richiesta della difesa della ricorrente, ex art. 96 c.p.c., ad una qualificazione di responsabilità aggravata dell'Amministrazione, al fine di ottenere la condanna della stessa alle spese ed al risarcimento dei danni".

[536] Circ. Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso - n. 28 del 4 agosto 2006 intitolata "Decrteto-Legge n. 223 del 4 luglio 2006 – Primi Chiarimenti –".

degli atti tributari sostanziali (per effetto del rinvio all'art.137 c.p.c. da parte dell'art.60 del DPR 600/73 e dell'art. 56 del DPR 633/72) e processuali (per effetto del rinvio all'art. 137 c.p.c. da parte dell'art 16 c.2 D.Lgs. 546/1992). La riforma attuata ha previsto il potenziamento dell'utilizzo della posta elettronica certificata (PEC), per i soggetti che ne sono muniti in adempimento di un obbligo di legge, ed ha individuato nuove forme di trasmissione nei confronti di destinatari privi di PEC.

2. La notifica degli atti tributari

In tema di notificazione degli atti tributari di accertamento[537], l'art. 60 DPR 600/1973, alla luce delle modifiche apportate dall'art. 37, c.27 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, dispone che laddove il

[537] Ai sensi dell'art.60 DPR 600/1973 "La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche:

a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio delle imposte (In base all'art. 10 della 3 agosto 1999, n. 265, le pubbliche amministrazioni possono avvalersi, per le notificazioni dei propri atti, dei messi comunali, pertanto "Al Comune che vi provvede spetta da parte dell'amministrazione richiedente, per ogni singolo atto notificato, oltre alle spese di spedizione a mezzo posta raccomandata con avviso di ricevimento, una somma determinata con decreto dei ministri del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica, dell'Interno e delle Finanze);

b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;

b- bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata (tale modifica è stata introdotta dal D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 convertito dalla L. n. 248 del 4 agosto 2006, precedentemente l'agente notificatore in caso di assenza del destinatario dell'atto poteva effettuare la notifica nei confronti dei soggetti legittimati a riceverla nella loro residenza, dimora o domicilio);

c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario (Il domicilio fiscale, nel caso di soggetti diversi dalle persone fisiche, va individuato a norma dell'art. 58 del DPR 600/1973 nel comune in cui si trova la sede legale o, in mancanza o in via gradata, la sede amministrativa, una sede secondaria o una stabile organizzazione, ovvero viene esercitata la prevalente attività);

d) è in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente dalla dichiarazione annuale ovvero da altro atto comunicato successivamente al competente ufficio imposte a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;

e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del c.p.c., in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione (tale modifica è stata introdotta dal D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 convertito dalla L. n. 248 del 4 agosto 2006). Detta fattispecie si differenzia dalla notifica effettuata ai sensi dell'articolo 140 cpc in quanto in quest'ultima ipotesi chi esegue la notifica deve aver individuato l'abitazione o l'ufficio o l'azienda del destinatario dell'atto, e solo dopo che siano risultati vani tutti i tentativi prescritti dalla legge per effettuare la notifica procederà tramite il deposito dell'atto nella casa comunale e all'invio della raccomandata con ricevuta di ritorno in modo da avvisare il destinatario. Differentemente, l'art. 60, primo comma, lett. e), regola il caso in cui, presso il Comune in cui deve eseguirsi la notificazione, il destinatario non abbia né abitazione, né tanto meno azienda o ufficio;

e- bis) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. ((modifica introdotta dal D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 convertito dalla L. n. 248 del 4 agosto 2006 che recepisce gli indirizzi della Corte cost. espressi con sentenze n. 189 del 26 giugno 1974 e n. 417 del 18 dicembre 2001);

f) le disposizioni contenute negli articoli 142, 143, 146, 150 e 151 del codice di procedura civile non si applicano.

L'elezione di domicilio non risultante dalla dichiarazione annuale ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e- bis) del comma precedente.

consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, l'agente notificatore "consegna o deposita" la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e l'agente notificatore dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata Precedentemente alla modifica apportata dal decreto, l'agente notificatore, in caso di assenza del destinatario dell'atto, effettuava la notifica nei confronti dei soggetti legittimati a riceverla ex art. 139 c.p.c..

Qualora, la notificazione venga eseguita, ai sensi dell'art. 139 c.p.c., a persona non legata al destinatario da rapporti "di famiglia", cioè di parentela o di affinità, né di servizio, quale "addetta alla casa", la stessa è da considerare nulla anche se tale persona sia trovata nell'abitazione del destinatario (Cass. n. 22879/2006). Al contrario, è da ritenersi valida la notifica nel diverso caso di non provata convivenza (che può essere presunta), quando però sussista la relazione di parentela o affinità fra il destinatario e la persona che riceve la notifica (Cass. un. 3902/2004, 18141/2002, 9658/2000, 1331/2000)[538].

Nelle ipotesi di irreperibilità relativa o assoluta del destinatario dell'atto la notifica va effettuata, ai sensi dell'art. 60, c.1, lett. e), del D.P.R. 600/1973, che alla luce delle modifiche apportate dall'art.37, c. 27 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, prevede che l'avviso dell'avvenuto deposito presso la casa comunale dell'atto da notificare deve essere inserito in una busta chiusa e sigillata. Si può dedurre, sulla scorta di un'interpretazione sistematica con la precedente lettera b-bis) dell'art. 60 in argomento, che anche in questa ipotesi sulla busta chiusa e sigillata non devono essere apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

In riferimento alla notifica di atti alle società commerciali, il necessario coordinamento dell'art. 60 del DPR 600/73 con quella di cui all'art. 145 c.p.c., comporta che, in caso d'impossibilità di eseguire la notificazione presso la sede sociale, il criterio sussidiario della notificazione alla persona fisica che la rappresenta è applicabile soltanto se tale persona fisica, oltre ad essere identificata nell'atto, risiede nel comune in cui l'Ente ha il suo domicilio fiscale, da individuarsi ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 58[539]. Qualora il messo notificatore constati l'impossibilità di eseguire la notifica di un avviso di accertamento nella sede della società contribuente, deve procedere al prescritto tentativo di notifica presso il legale rappresentante della società stessa; laddove ometta questo secondo adempimento e provveda ad eseguire senz'altro la notifica secondo le modalità previste dall'art. 140 del codice di procedura civile (deposito dell'atto nella

---

Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo non risultanti dalla dichiarazione annuale hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica, o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della comunicazione prescritta nel secondo comma dell'articolo 36 (modifica introdotta dal D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 convertito dalla L. n. 248 del 4 agosto 2006 che recepisce legislativamente l'indirizzo della Corte cost. espresso con sent. n. 360 del 19 dicembre 2003). Se la comunicazione è stata omessa la notificazione è eseguita validamente nel comune di domicilio fiscale risultante dall'ultima dichiarazione annuale .

[538] Cass. sez. trib. 15 luglio 2009 n. 16444, per la quale la nullità della notifica dipende dall'accentata mancanza sia della relazione di famiglia sia della convivenza. Nullità che, ovviamente, non può ritenersi sanata per raggiungimento dello scopo dell'atto, ai sensi dell'art. 156 c.p.c., c. 3, non essendo stato impugnato (in termini) tale atto presupposto, bensì la cartella esattoriale conseguente all'iscrizione a ruolo delle somme da esso portate.

[539] Cass. sez. trib. 9 gennaio 2009 n. 216; Cass. sez. trib. 20 febbraio 2006 n. 3816 per la quale "qualora non sia possibile la notifica di un avviso di accertamento ad una società commerciale presso la sede, la notificazione può avvenire a mani della persona fisica che la rappresenta (ai sensi dell'art. 145, comma 3, del codice di procedura civile), ma, in osservanza dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, è necessario che tale persona fisica, oltre ad essere identificata nell'atto, risieda nel comune di domicilio fiscale del destinatario (cioè, nel comune in cui la persona giuridica ha la sua sede legale e, in mancanza, in via gradata, la sede amministrativa, una sede secondaria ovvero la sede in cui la società abbia la sua prevalente attività)".

casa comunale, invio di raccomandata), la notifica stessa è nulla. Tuttavia, trattandosi di notifica nulla e non inesistente, l'irregolarità è sanata *ex* art. 156 del codice di procedura civile, allorché il contribuente impugni l'avviso, così mostrando di averne avuto piena cognizione[540].
In merito alla notifica di un atto tributario intestato a contribuente defunto, in caso di omessa comunicazione da parte degli eredi, la notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso[541]. Ove l'ufficio tributario non abbia conoscenza della morte del contribuente perché gli eredi non hanno provveduto alla comunicazione prevista dal c. 2 dell'art. 65 del D.P.R. 600/1973, e tale notizia non sia pervenuta *aliunde* all'ufficio, quest'ultimo legittimamente notifica l'atto impositivo al contribuente defunto nell'ultimo domicilio dello stesso ed intesta l'atto al contribuente[542]. Tale situazione non è dissimile a quella che si verifica nell'ipotesi di notificazione dell'impugnazione alla parte defunta dopo la pubblicazione della sentenza, le cui validità è stata affermata nel caso in cui l'atto venga indirizzato alla parte indicata nella sentenza se la parte su istanza della quale viene instaurato il giudizio di impugnazione non abbia avuto conoscenza legale dell'evento[543]. Nel caso, invece, in cui l'ufficio abbia conoscenza della morte del contribuente, se l'atto viene notificato ad uno solo degli eredi ne deriva al nullità della notifica e dell'avviso di accertamento[544].
In merito alle notifiche di atti impositivi all'estero, effettuate nei confronti di contribuenti non più residenti[545]:

---

[540] Cass. sez. trib. 9 giugno 2005 n. 12153; Cass. sez. trib. 18 maggio 2005 n. 18420.
[541] Art. 65 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600.
[542] Cass. sez. trib. 4 aprile 2007 n. 12886; Cass. sez. trib. 24 febbraio 2006 n. 8272.
[543] Cass. 22 aprile 1974 n. 1156.
[544] Cass. sez. trib. 7 marzo 2002 n. 11447; Cass. sez. trib. 7 luglio 2003 n. 10659 per la quale "è nulla la notifica di un atto di accertamento emesso nei confronti di un defunto e notificato al destinatario (defunto) nel suo domicilio, nel caso in cui l'ufficio abbia avuto conoscenza della morte del contribuente. Infatti, due sono le possibili alternative che l'Amministrazione finanziaria si trova di fronte qualora debba notificare un avviso di accertamento ad un contribuente che sia deceduto: se è stata eseguita la comunicazione di cui all'art. 65, camma 2, D.P.R. n. 600/1973, gli atti impositivi devono essere notificati personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da costoro comunicato; se, invece, tale comunicazione non sia stata eseguita, gli atti intestati al dante causa possono essere notificati nell'ultimo domicilio dello stesso, ma devono essere diretti agli eredi collettivamente e impersonalmente e tale notifica sarà efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui sopra (art. 65, comma 4, D.P.R. n. 600/1973). Dal mancato rispetto del procedimento notificatorio predisposto dalla norma deriva la «nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso di accertamento".
[545] Il tema della notificazione di un atto tributario ad un contribuente residente all'estero, ha rappresentato oggetto di diverse ordinanze da parte della Corte Costituzionale, da ultimo la n. 210 del 26 maggio 2006, e da parte del giudice di merito. Da ultimo la CTR Veneto ha ritenuto nulla la notifica di un avviso di accertamento presso la casa comunale relativo ad un contribuente residente all'estero e privo di rappresentante nel territorio dello Stato, in quanto verrebbe violato il diritto di difesa previsto dall'art. 24 della costituzione. L'art. 60 del DPR 600/1973, al primo comma lettera e-bis) a seguito della modifica apportata dall'art 37 D.L. 223/2006 prevede che "è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lettera d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento".
La disposizione in esame attribuisce al contribuente la facoltà di comunicare al competente Ufficio locale dell'Agenzia delle entrate l'indirizzo estero dove intende ricevere la notifica degli atti tributari che lo riguardano. La possibilità di avvalersi di siffatta facoltà presuppone che il contribuente:
- non abbia la residenza in Italia;
- non vi abbia eletto domicilio ai sensi della lettera d) dell'articolo 60, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973;
- non vi abbia costituito un rappresentante legittimato a ricevere, in sua vece, la notifica degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano. La comunicazione all'Ufficio locale dell'indirizzo estero va effettuata con le stesse modalità di cui alla lettera d) del primo comma dell'articolo 60 del D.P.R. n. 600 del 1973. Qualora il contribuente intenda avvalersi della predetta facoltà, la notificazione degli atti tributari verrà effettuata a mezzo raccomandata con avviso

a) laddove il contribuente abbia comunicato al competente ufficio locale l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano si applica il disposto dell'art. 60 c.1, lett. e-bis DPR 600/1973, introdotto dal D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito nella L. 248 del 4 agosto 2006;
b) nel caso di iscrizione del contribuente nell'AIRE e qualora il contribuente abbia omesso di indicare al competente ufficio locale l'indirizzo estero per la notificazione degli atti tributari, si rende applicabile la disposizione generale dell'art. 142 c.p.c., secondo la quale: *a*) "Salvo quanto disposto nel secondo comma, se il destinatario non ha residenza, dimora o domicilio nello Stato e non vi ha eletto domicilio o costituito un procuratore a norma dell'articolo 77, l'atto è notificato mediante spedizione al destinatario per mezzo della posta con raccomandata e mediante consegna di altra copia al pubblico ministero che ne cura la trasmissione al Ministero degli affari esteri per la consegna alla persona alla quale è diretta" (comma 1); *b*) "Le disposizioni di cui al primo comma si applicano soltanto nei casi in cui risulta impossibile eseguire la notificazione in uno dei modi consentiti dalle Convenzioni internazionali e dagli articoli 30 e 75 del decreto del Presidente della Repubblica 5 gennaio 1967, n. 200" (comma 2)[546];
c) nel caso di contribuente residente in un paese dell'Unione Europea, l'Amministrazione può applicare il disposto dell'art. 60 - bis DPR 600/1973 disciplinante l'assistenza per le richieste di notifica tra le autorità competenti degli stati membri dell'unione europea, introdotto dall'art.1, c.1 lett.c) del D.Lgs. 215 del 19 settembre 2005;
d) nel caso in cui il contribuente non abbia comunicato l'indirizzo estero (p.o sub a) oppure risieda al di fuori dell'Unione europea, oppure ancorché risieda nell'unione europea non ci si intenda avvalere della facoltà prevista al punto sub b) la notifica andrà effettuata nel comune (italiano) di ultimo domicilio fiscale laddove non vi fosse abitazione, ufficio, azienda si procede a norma del DPR 600/1973 art. 60 c.1, lett. e) mediante affissione dell'avviso di deposito all'albo del comune[547].

La natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria; pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del D.P.R.

---

di ricevimento all'indirizzo estero così comunicato. Tale modalità di notificazione degli atti ovviamente non esclude la notificazione in mani proprie al destinatario. Posto che la comunicazione in parola costituisce per il contribuente una facoltà, nel caso in cui questi non intenda avvalersene l'Ufficio locale notificherà gli atti secondo le ordinarie procedure previste dalle vigenti disposizioni normative, attenendosi alle istruzioni a suo tempo impartite con Circ. n. 16/E del 27 gennaio 2000.

[546] Corte Cost 7 novembre 2007, n. 366 per la quale "è fondata la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 58, commi 1 e 2, secondo periodo, e 60, comma 1, lettere *c*), *e*) ed *f*), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ("Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi"), con l'art. 26, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n 602 ("Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito"), sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione. Le disposizioni censurate dal giudice *a quo* violano i precetti costituzionali posti a presidio della tutela dell'effettiva e tempestiva conoscenza degli atti da parte del destinatario. Tale limite è inderogabile - anche per la discrezionalità del legislatore - e risulta compromesso laddove le norme scrutinate equiparano la condizione di un cittadino italiano non residente iscritto all'Anagrafe degli Italiani residenti all'estero (AIRE) a quella di un cittadino sprovvisto di abitazione, ufficio, azienda nel comune ove è eletto il suo domicilio fiscale, rendendo così inoperante il disposto dell'art. 142 c.p.c.,, imponendo, invece, di eseguire le notificazioni a lui destinate solo mediante il deposito di copia dell'atto nella casa comunale e l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo dello stesso comune".

[547] Cass. sez. trib. 27 novembre 2006 n. 25095.

29 settembre 1973, n. 600, art. 60, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c."[548].

Per la Corte di cassazione, la sanabilità secondo il principio ricavabile dall'art. 156 c.p.c., c. 3 cui deve riconoscersi carattere generale, si estende anche allo stesso atto amministrativo d'imposizione tributaria, almeno quando il raggiungimento dello scopo sia ricavabile da comportamenti processuali del contribuente[549]. Infatti, "la sanatoria delle nullità degli atti per raggiungimento dello scopo costituisce espressione di un principio di ordine generale applicabile sia con riferimento agli atti processuali, per i quali è stato codificato, sia, in mancanza di impedimenti di carattere normativo o logico sistematico, per quegli atti di natura sostanziale che, come gli atti di imposizione fiscale, per avere efficacia e consentire all'interessato l'impugnazione in sede giudiziaria, devono essere notificati. L'enunciato principio trova applicazione, quanto agli atti impositivi, sia che la nullità attenga alla notificazione dell'atto (in tal senso, Cass. SS.UU. 5 ottobre 2004 n. 19854), sia che la nullità discenda dalla mancata o insufficiente indicazione del soggetto che lo ha emesso o del suo destinatario"[550].Tuttavia, la sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento[551].

Poiché l'atto amministrativo d'imposizione tributaria è una dichiarazione recettizia solitaria, cioè ha validità a prescindere dalla sua conoscenza da parte del destinatario, e la sua notificazione non ne è un elemento costitutivo, ma un fatto che si colloca nella fase integrativa dell'efficacia, il termine, decadenziale per l'ufficio tributario, per adottare e per notificare un provvedimento amministrativo tributario è rispettato anche se, in mancanza di notificazione, il contribuente abbia avuto, prima che il termine sia scaduto, piena conoscenza dell'atto impugnabile. Grava sull'ufficio tributario la prova sia della piena conoscenza, da parte del contribuente, dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria, sia della sua acquisizione entro il termine di decadenza per l'esercizio del potere d'imposizione e per la notificazione dell'atto"[552].

3. Le comunicazioni e le notificazioni degli atti processuali

Le comunicazioni e le notificazioni degli atti processuali sono gli strumenti mediante i quali si portano a conoscenza dei destinatari determinati atti delle parti processuali e dell'organo giurisdizionale. Il connotato tipico che nel processo civile caratterizza la notificazione rispetto alla comunicazione è costituita dalla intermediazione necessaria di un ufficiale giudiziario o di un messo. Tale connotato tipico perde di efficacia per quanto riguarda le comunicazioni e le notificazioni degli atti del processo tributario.

La notificazione di un determinato atto processuale rappresenta lo strumento predisposto dal legislatore per trasferire quell'atto dalla sfera giuridica di un soggetto a quella di un altro: in

[548] Cass. SS.UU. 5 ottobre 2004 n. 19854; Cass. sez. trib. 11 ottobre 2007 n. 21411; Cass. sez. trib. 27 settembre 2007 n. 20357; 12 luglio 2006, n. 15894; 16 settembre 2005, n. 18420; 20 giugno 2005, n. 13231. Cass. 10477 del 23 aprile 2008 in base alla quale "gli artt. 156, comma 3, e 160 c.p.c., sicuramente applicabili al processo tributario, hanno tuttavia una natura eminentemente processuale, talché essi operano esclusivamente con riguardo agli atti del processo e non rispetto a quelli aventi contenuto sostanziale. Poiché l'avviso di accertamento è atto non processuale, ma esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, la relativa notificazione non attiene all'inizio di un procedimento giurisdizionale contenzioso, e non è possibile, conseguentemente, applicare ai vizi della notifica il regime delle sanatorie proprie degli atti processuali. Né tantomeno alla notificazione dell'avviso di accertamento sono applicabili i principi processuali attinenti al rilievo d'ufficio delle nullità".

[549] Cass. 10 maggio 2005, n. 9697.

[550] Cass. sez. trib. 12 aprile 2005, n. 7498.

[551] Cass. SS.UU. 5 ottobre 2004, n. 19854.

[552] Cass. sez. trib. 27 febbraio 2009 n. 4760.

particolare, per gli atti (destinati al processo civile) formati dalla parte (ad esempio la citazione di cui all'art. 163 c.p.c.), la notificazione segna il momento nel quale l'atto comincia a produrre effetti giuridici per il destinatario; la notificazione di un atto, infatti, fa sorgere a carico del destinatario una serie di poteri, diritti, oneri ed obblighi (sostanziali e/o processuali); in particolare, con la notifica dell'atto introduttivo di un giudizio (di primo o di ulteriore grado), sorge a carico del destinatario l'obbligo di sottostare alla decisione del giudice adito.
L'attività di notificazione, per l'interesse pubblico connesso alla garanzia di raggiungimento delle sue finalità, poi, quando non altrimenti disposto, deve essere, di norma (avendo la legge 21 gennaio 1994 n. 53 consentito, in presenza di particolari condizioni, la notificazione ad opera del difensore munito di delega), svolta (art. 137 c.p.c.) da un organo pubblico (l'ufficiale giudiziario o l'aiutante) il quale deve dar conto, con apposita relazione, del modo in cui egli, seguendo le regole dettate dal codice di rito civile (o quelle attinenti contenute in leggi speciali), ha operato la trasmissione al destinatario di un ben individuato atto processuale.
Recentemente in tema di notificazioni e comunicazioni degli atti processuali tributari sono stati attuati interventi legislativi che hanno riguardato sia il D.Lgs. 546/1992 e sia gli articoli del codice di procedura civile. In particolare le modifiche hanno riguardato:

- l'art. 16 del D.Lgs. 546/1992, per effetto dell'art.37, c.28 D.L. 223/2006. Le comunicazioni e le notificazioni effettuate dalla segreteria della Commissione Tributaria per il tramite del servizio postale non devono riportare sul plico né segni né indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'avviso o dell'atto;
- l'art. 147 c.p.c. per effetto della L. 28 dicembre 2005 n. 263. Il tempo della notificazione è ricompresso tra le ore 7 e le ore 21 di ogni giorno dell'anno e quindi non andrà più diversamente scadenzato in base alle stagioni;
- l'art. 149 c.p.c. in tema di notifica a mezzo posta, per effetto della sentenza Corte Cost. n. 477/2002;
- l'art. 155 c.p.c. che estende la proroga del termine scadente in giorni festivi ai termini per il computo degli atti processuali svolti fuori dell'udienza che scadono nella giornata del sabato.

Nei confronti dell'Ente locale, le comunicazioni possono altresì avvenire 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.
Le spese di notifica sono incluse nel computo delle spese di giudizio che andranno poste a carico della parte soccombente.

3.1. Le comunicazioni degli atti processuali

Con le comunicazioni la segreteria della commissione dà notizia di un atto o di un fatto relativo al processo, ad esempio:

- l'avviso di trattazione della causa;
- l'avviso di rinvio nei casi previsti dall'art. 31 c.2;
- l'avviso di deposito della sentenza.

Di regola le comunicazioni devono essere fatte alle parti costituite salvo le eccezioni previste dalla legge quali ad es. la comunicazione dell'istanza di sospensione. Le comunicazioni sono fatte mediante avviso della segreteria della commissione tributaria, che viene consegnato alle parti, che ne rilasciano ricevuta con l'indicazione della data, oppure mediate l'utilizzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'avviso.
Nel caso in cui destinatario della comunicazione è l'Ente locale (oppure il Ministero delle finanze) le comunicazioni possono altresì avvenire mediante trasmissione da parte della commissione tributaria di un elenco in duplice esemplare, uno dei quali immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, deve essere restituito alla segreteria stessa

Nel caso in cui la comunicazione avviene a mezzo servizio postale si considera fatta nella data delle spedizione; i termini che hanno inizio dalla data di comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.
La segreteria può anche richiedere la notificazione dell'avviso da parte dell'Ufficio giudiziario o del messo comunale.

3.2. Le notificazioni degli atti processuali

Le notificazioni degli atti processuali tributari sono disciplinate dalle seguenti disposizioni:
- artt. 16 e 17 del D.Lgs. 546/1992 per la notificazione degli atti processuali tributari;
- artt. da 137 a 151 c.p.c.;
- L. 20 novembre 1982 n. 890, per le notificazioni di atti a mezzo posta;
- L. 21 marzo 1983 n. 149, per la notificazione all'estero limitatamente ai paesi che hanno sottoscritto la convenzione di Strasburgo.

L'art. 16, c. 2, del D.Lgs. 546/1992, prevede che le notificazioni sono fatte secondo le norme degli art. 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'art.17, evidenziando in tal modo che la disposizione processuale tributaria (art. 17 del D.Lgs. 546/1992) si pone in un ruolo di specialità rispetto la normativa processual-civilistica (art. 137 c.p.c..).

4. Luogo delle comunicazioni e delle notificazioni

L'art. 17 del D.Lgs. 546/1992 disciplina il luogo delle comunicazioni e notificazioni di cui all'art. 16 nel processo tributario, in base al quale, gli atti sono comunicati o notificati:
- salva la consegna in mani proprie;
- presso il domicilio eletto;
- in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio;
- in mancanza dell'elezione di domicilio o della dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se per la loro assoluta incertezza presso la segreteria della commissione.

Tale disposizione ha natura derogatoria rispetto alla disciplina del codice di procedura civile secondo cui, dopo la costituzione in giudizio, tutte le notificazioni o comunicazioni si fanno al procuratore costituito.
L'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo. Le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione[553].
Se mancano l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se per la loro assoluta incertezza la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, come nel caso in cui il contribuente ricorrente abbia omesso di comunicare nel corso del relativo giudizio le successive variazioni dei dati relativi alla propria residenza o al proprio domicilio[554], ovvero risulti, in base alle relative indicazioni, impossibile l'effettuazione della notificazione per inesistenza, all'attualità, della relazione spaziale fra il soggetto ed i luoghi corrispondenti alla residenza dichiarata o al domicilio eletto, questi sono comunicati o notificati

[553] Stante il limitato differimento temporale previsto dall'art. 17 c. 3 D.Lgs. 546/1992 e quindi compatibile con l'effettiva conoscenza dell'atto da parte del destinatario, si ritiene non ricadere nei profili di costituzionalità rilevati dalla Corte costituzionale con sentenza n. 360 del 10 dicembre 2003 con riferimento alla disposizione dell'art. 60, ultimo comma, del DPR 600/1973 nella parte in cu stabilisce che le variazioni o le modificazioni dell'indirizzo del contribuente, hanno effetto ai fini della notificazioni dal sessantesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica. Per la Corte rappresenta limite inderogabile alla discrezionalità del legislatore in tema di notificazioni, l'esigenza di garantire al notificatario l'effettiva possibilità della conoscenza dell'atto notificato e di conseguenza l'esercizio al suo diritto di difesa.
[554] Cass. Sez. I 21 febbraio 1997 n. 7289.

presso la segreteria della commissione[555]. L'applicazione di detta norma residuale è possibile sempre che siano state in precedenza rispettate le disposizioni di cui agli art. 137 c.p.c. e quindi dell'art. 140 c.p.c.[556].
Pertanto, la disciplina generale di cui agli artt. 139 e 140 c.p.c., resta applicabile ai casi in cui tale relazione continui a sussistere, e l'impossibilità della concreta consegna dell'atto presso quei luoghi dipenda dal non essere stato ivi rinvenuto personalmente l'interessato o altre persone legittimate alla ricezione[557]. Non si rende applicabile l'art. 148 c.p.c. relativo all'obbligo a carico dell'ufficiale giudiziario, di effettuare ricerche anche anagrafiche, del destinatario e di darne contezza nella relazione di notificazione[558], così come, invece, previsto dal DPR n. 600/1973 in tema di notificazione degli avvisi di accertamento (art. 42, 43 e 60), degli avvisi di irrogazioni di sanzioni (art. 55 e 60) e di inviti e richieste degli uffici (artt. 32 e 60).
Qualora, dal piego raccomandato restituito a seguito della mancata consegna al destinatario nel domicilio eletto non si evinca la ragione del mancato esito della comunicazione, la Commisisone è tenuta alla rinnovazione dell'atto.
Nel processo tributario, la possibilità di effettuare comunicazioni e notificazioni di atti presso la segreteria della Commissione tributaria, ai sensi dell'articolo 17, c. 3, D.Lgs 546/1992, non si estende all'impugnazione per Cassazione della sentenza che definisce il giudizio davanti alle commissioni tributarie. Pertanto, la notificazione del ricorso per Cassazione presso la segreteria della Commissione tributaria regionale, anziché alla parte, personalmente, secondo la disciplina del codice di rito civile (artt. 137 e ss. e 330 c.p.c.) comporta non la mera nullità, ma la radicale giuridica inesistenza dell'impugnazione, non suscettibile di sanatoria e di rinnovazione *ex* articolo 291 c.p.c., atteso che la chiusura del pregresso grado di giudizio fa venire meno qualsiasi legame del destinatario con la segreteria del giudice *a quo*, e l'attitudine di questa a configurarsi come luogo di consegna legittima dell'atto[559]. Nel giudizio di Cassazione le notificazioni di cui all'art. 375, c. 3 c.p.c. e le comunicazioni di cui al successivo art. 377, c. 2, vanno effettuate presso la cancelleria della Corte di Cassazione, allorché il domiciliatario indicato con l'elezione del domicilio effettuata ai sensi del c. 2 dell'art. 366 c.p.c., si sia trasferito fuori del luogo indicato con essa, senza comunicare alla cancelleria della stessa corte il nuovo domicilio, non potendo assumere alcun rilievo la conoscenza del nuovo indirizzo del domiciliatario che abbia potuto acquisire l'ufficiale giudiziario in occasione di un inutile tentativo di notificazione nell'originario luogo di domiciliazione[560].
Si ritiene applicabile nelle controversie tributarie "esclusivamente" ai fini della proposizione del ricorso per Cassazione e della notificazione del controricorso la novità normativa introdotta dall'art. 55 della L. n. 69/2009 che stabilisce che "l'Avvocatura dello Stato può eseguire la notificazione di atti civili, amministrativi e stragiudiziali ai sensi della legge 21 gennaio 1994, n. 53". Quest'ultima disposizione prevede la possibilità per gli avvocati di eseguire direttamente, senza l'intermediazione dell'agente notificatore la notificazione di atti civili, amministrativi e stragiudiziali, anche avvalendosi di procedure informatiche. E' previsto l'utilizzo del servizio

[555] Cfr Cass. sez. trib. 29 maggio 2003 n. 8618 per la quale "qualora il ricorrente abbia omesso di comunicare la variazione della propria residenza rispetto a quella indicata nel ricorso introduttivo, l'avviso di trattazione dell'appello deve essere comunicato presso la segreteria della Commissione tributaria, ai sensi di quanto dispone l'art. 17, u.c. Dlgs n. 546/1992; dovrà essere cura del contribuente consultare il fascicolo personale e visionare gli atti, nonché evidenziare nelle forme dovute e previste l'avvenuto cambio di domicilio, residenza o sede". Conforme Cass. sez. trib. 19 aprile 2003 n. 13320 per la quale "se il difensore domiciliatario non ottempera a comunicare il cambio di domicilio, la comunicazione dell'avviso di udienza deve essere effettuata presso la segreteria della Commissione, ex art. 17".
[556] Cass. sez. trib. 15 maggio 2003 n. 16887; Cass. SS.UU. 7 luglio 1994 n. 6375.
[557] Cass. sez. trib. 25 marzo 2009 n. 7158.
[558] Corte Cost. ord. 15 novembre 2003, n. 12, che ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, c. 3, sollevata in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 Cost..
[559] Cass. sez. trib. 7 dicembre 2006 n. 716; Cass. sez. trib. 12 luglio 2006, n. 15847; Cass. sez. trib. 16 febbraio 2005, n. 3089; Cass. sez. trib. 24 gennaio 2005, n. 3566; Cass. sez. trib. 26 settembre 2003 n. 14295.
[560] Cass. SS.UU. 14 giugno 1999 n. 92.

postale (L. n. 890/1992) salvo che l'autorità giudiziaria disponga che la notifica sia eseguita personalmente. La notificazione mediate consegna diretta della copia è ammessa qualora il destinatario sia un altro avvocato che abbia la qualità di domiciliatario di una parte e che sia iscritto nello stesso albo del notificante.

5. Modalità delle notificazioni

Il codice di procedura civile agli art. 137 ss. disciplina diverse ipotesi di notificazione tra le quali:

- in mani proprie (art. 138);
- nella residenza, nella dimora o nel domicilio (art.139);
- nei casi di irreperibilità o rifiuto di ricevere la copia[561] (art. 140);
- presso il domiciliatario (art. 141);
- a persona non residente, ne' dimorante, né domiciliata nella Repubblica (art. 142);
- a persona di residenza, dimora e domicilio sconosciuti (art. 143);
- alle persone giuridiche (art. 145);
- a mezzo del servizio postale[562] (art. 149);
- per pubblici proclami (art 150);
- forme di notificazione ordinate dal giudice (art.151 c.p.c.). Nel caso in cui il giudice autorizzi la notificazione di atti "in modo diverso da quello stabilito dalla legge", deve indicare forme che corrispondono allo scopo dell'atto e scegliere modalità che garantiscano il rispetto dei principi fondamentali del diritto di difesa e del contraddittorio.

5.1 Notifica in mani proprie.

L'art. 17 D.Lgs. 546/97 detta una disciplina in virtù della quale è sempre consentita la consegna "in mani proprie"[563], certamente preferita per la maggior certezza che attribuisce[564]. Pertanto detta norma si pone in rapporto di specialità con le norme del c.p.c. e precisamente con l'art. 138 c.p.c., che disciplina la "notificazione in mani proprie", richiede che essa avvenga "nelle mani proprie del destinatario (...) ovunque si trovi" purché nell'ambito della circoscrizione dell'ufficio giudiziario cui è addetto l'ufficiale giudiziario che esegue la notificazione. In seguito alle modifiche apportate dall'art. 174, c. 2, Dlgs 30 giugno 2003, n. 196, a far data dal 1 gennaio 2004 la consegna in mani proprie deve essere preventivamente esperita "presso la casa di abitazione" del destinatario e, solo se ciò non è possibile, può essere regolarmente effettuata ovunque lo si trovi.

Il rifiuto di ricevere la copia notifica si considera fatta in mani proprie (art. 138 c.p.c.), in tal caso il messo dà atto del rifiuto nella relazione di notifica. La parte interessata può sempre far ricorso alla consegna in mani proprie anche se la controparte abbia indicato un diverso domicilio per le comunicazioni e notificazioni relative alla controversia in essere[565] ovvero abbia nominato un procuratore domiciliatario[566].

---

[561] Cass. SS.UU. ord. 21 ottobre 2004 n. 458 per la quale, "in caso di notificazione di atti processuali la mancata produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento determina la nullità della notificazione, sanabile con la costituzione del destinatario o la rinnovazione della notificazione ai sensi dell'art. 292 c.p.c.". Detto orientamento non trova conferma con riferimento alle notificazione degli atti tributari, relativamente ai quali resta irrilevante la mancata consegna dell'avviso di giacenza della raccomandata (Cass. sez. trib. 4 ottobre 2006 n. 23576; Cass. sez. trib. 26 luglio 2006 n. 17064).

[562] La notificazione a mezzo posta per gli atti tributari è disciplinata dall'art.14 della L. n. 890 del 20 novembre 1982 come modificato dall'art. 20, c. 1, della L. 8 maggio 1998, n. 146.

[563] Cass. Sez. trib. 11 gennaio 2006 n. 333. Conforme Cass. Sez. trib. 3 luglio 2003 n. 10474; Cass. Sez. trib. 8 novembre 2002 n. 15687; Cass. Sez. trib. 12 novembre 2001 n. 13969.

[564] Cass. sez. trib. 12 novembre 2001 n. 13969; Cass. sez. trib. 13 gennaio 2004 n. 18269.

[565] Contra Corte Cass. sez. trib. 29 gennaio 2004 n. 1640, per la quale "la notificazione della sentenza presso il domicilio personale del contribuente, anziché presso il domicilio eletto ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 546/1992 se non determina l'inesistenza, produce la nullità della notifica, e impone, alla parte che ha interesse a far decorrere il termine breve per l'impugnazione, la sua rinnovazione presso il domicilio eletto del suo destinatario".

[566] Cass. sez. trib. 8 novembre 2002 n. 15687.

5.2 Notifica nella residenza, dimora e domicilio.

Quando non sia possibile effettuare la notifica in mani proprie, la stessa deve essere fatta nel Comune di residenza del destinatario, ricercandolo nella casa di abitazione o dove ha l'ufficio o esercita l'industria o il commercio. Se il destinatario non viene trovato in uno di tali luoghi, l'ufficiale giudiziario consegna copia dell'atto a una persona di famiglia (siano esse legate da vincolo di parentela, affinità o affiliazione sia esse conviventi) o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda, purchè non minore di quattordici anni o non palesemente incapace. In questo caso l'atto da notificare deve essere inserito in una busta sigillata, in maniera tale da procedere alla notificazione secondo le prescrizioni previste in caso di "Notificazione a persona diversa dal destinatario".

In mancanza delle persone sopra indicate, persona di famiglia (siano esse legate da vincolo di parentela, affinità o affiliazione sia esse conviventi) o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda, la copia è consegnata al portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda, e, quando anche il portiere manca, a un vicino di casa che accetti di riceverla. In questo caso:

- l'atto da notificare deve essere inserito in una busta sigillata, in maniera tale da procedere alla notificazione secondo le prescrizioni previste in caso di "notificazione a persona diversa dal destinatario";
- dell'avvenuta notificazione se ne dovrà dare notizia al destinatario dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata.

Quando non è noto il comune di residenza, la notificazione si fa nel comune di dimora, e, se anche questa è ignota, nel comune di domicilio, osservate in quanto è possibile le disposizioni precedenti.

5.3 Irreperibilità o rifiuto di ricevere copia.

Se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone sopra indicate (e quindi non anche nell'ipotesi di rifiuto a ricevere da parte del destinatario), la notificazione eseguita ai sensi dell'articolo 140 c.p.c., come integrato dalla legge n. 890 del 1982, si perfeziona allorquando l'ufficiale giudiziario o il messo notificatore:

1) si sia recato nei luoghi indicati dall'art.139 c.p.c. senza trovare il destinatario né altro soggetto idoneo a ricevere l'atto;
2) affigge l'avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario;
3) deposita la copia dell'atto nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, in busta sigillata riportante all'esterno il numero cronologico della notificazione senza segno od indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto;
4) abbia spedito al destinatario la raccomandata con avviso di ricevimento con la quale dà notizia degli estremi dell'atto.

La notificazione nei confronti del destinatario dell'atto si ha per eseguita con il compimento di quest'ultimo adempimento[567].

[567] Corte Cass. sez. trib. 24 novembre 2006 n. 24972 per la quale "la notificazione eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c. come integrato dalla L. n. 890 del 1982, si perfeziona quando l'agente notificatore, a completamento delle altre formalità" (vale a dire, deposito della copia dell'atto nella casa del Comune dove la notificazione deve eseguirsi e affissione dell'avviso di deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio del destinatario, abbia spedito al destinatario la raccomandata con la quale dà notizia degli estremi dell'atto). Conforme Corte Cass. sez. trib. 2228/1998; n. 14986/2000; n. 7939/2002; n. 11015/2001; n. 2059/2004; n. 7939/2002; n. 14817/2005; n. 7815/2006; n. 10761 del 10 maggio 2006. Corte cost. n. 346 del 1998 che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 8, c.2, della L. 890/1982, nella parte in cui non prevede che, in caso di assenza del destinatario (e di rifiuto, mancanza, inidoneità o assenza delle

Il ricorso al procedimento di notificazione di cui all'art. 140 c.p.c. richiede che l'organo delle notificazioni indichi specificamente le ragioni per cui non ha potuto procedere secondo le forme di cui all'art. 139 c.p.c. descrivendo, in particolare, le infruttuose ricerche del destinatario nel luogo di residenza, di dimora o di domicilio[568].
Deve, pertanto, ritenersi inesistente la notificazione eseguita mediante deposito presso la casa comunale in dipendenza di una semplice momentanea irreperibilità del destinatario in quanto tale modalità è prevista ex art. 60, lett. e), D.P.R. n. 600/1973, nell'esplicita ipotesi di mancanza di abitazione, ufficio o azienda del contribuente nel territorio del Comune, quindi riferita alla disciplina attinente ad atti di natura sostanziale e non processuale e, quindi, a materia alla quale non sono, in linea di principio, applicabili le più rigorose garanzie specificamente connesse al regime degli atti processuali[569].

5.4 Notificazione presso il domiciliatario.

Il domicilio eletto dalle parti ha effetto anche per i successivi gradi di giudizio. La notificazione degli atti a chi ha eletto domicilio presso una persona o un ufficio può essere fatta mediante consegna di copia alla persona o al capo dell'ufficio in qualità di domiciliatario, nel luogo indicato nell'elezione. Quando l'elezione di domicilio è stata inserita in un contratto, la notificazione presso il domiciliatario è obbligatoria, se così è stato espressamente dichiarato. La consegna, a norma dell'art. 138, della copia nelle mani della persona o del capo dell'ufficio presso i quali si è eletto domicilio, equivale a consegna nelle mani proprie del destinatario.
Se la notifica non avviene in mani proprie del domiciliatario, ma in uno degli altri modi e luoghi indicati dall'articolo 139 c.p.c., in caso di contestazione spetta al notificante, dare prova che sussistono le condizioni di regolarità della notificazione[570].
Ai fini della decorrenza dei termine di cui dell'art. 325 c.p.c., c. 2, per la notifica della sentenza di appello non poteva affatto "scegliere tra inviare la sentenza alla sede legale e lo studio dei procuratori costituiti in ... appello ai sensi dell'art. 330 c.p.c." in quanto, secondo la previsione degli artt. 285 e 170 c.p.c., (applicabili al processo tributario per carenza di specifica diversa disposizione nel D.Lgs. n. 546 del 1992), la notificazione della sentenza effettuata alla controparte personalmente anzichè al procuratore costituito non è idonea a far decorrere il termine breve per l'impugnazione[571]. (cfr., Cass. sez. trib. 25 maggio 2007 n. 12269, per la quale nè priva di effetti ai fini dell'impugnazione" la "notifica eseguita presso l'abitazione del ricorrente ... munito di difensore").

---

altre persone abilitate a ricevere l'atto), sia data notizia al destinatario medesimo con raccomandata con avviso di ricevimento del compimento delle formalità prescritte.

[568] Cass. sez. trib. 18 settembre 2009 n. 20098.

[569] Cass. sez. trib. 3 aprile 2006 n. 7773; Cass. Sez. trib. 5 febbraio 2009 n. 2817. Nel caso esaminato il messo comunale, una volta rilevata la "momentanea irreperibilità" del destinatario, ha provveduto a depositare copia dell'atto presso la casa comunale e ad affiggere l'avviso di tale deposito per otto giorni nell'albo pretorio. Tale modalità di notificazione, in quanto eseguita senza consegna ad alcuno ed in luogo privo di collegamento con il destinatario medesimo., è da ritenersi inesistente e conseguentemente fa presumere la mancata conoscenza della pendenza del processo da parte del destinatario.

[570] Cass. sez. trib. 7 maggio 1976 n. 1607.

[571] Cass. sez. trib. 17 ottobre 2008 n. 25376. Confome Cass. sez. trib. 25 maggio 2007 n. 12269 per la quale "in tema di contenzioso tributario, qualora il contribuente, costituito personalmente in giudizio e si sia munito di difensore ed abbia eletto domicilio presso di lui, la notifica della sentenza eseguita presso l'abitazione del contribuente è priva di effetti ai fini della decorrenza del termine per l'impugnazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 546, così come è prive di effetti nei confronti sia nei confronti della parte che ha ricevuto la notificazione". Cass. civ. Sez. II, 12 gennaio 2007, n. 437.

Le comunicazioni effettuate dalla segreteria presso la residenza o il domicilio del contribuente e non presso il domicilio eletto sono nulle[572].
La parte nella generalità dei casi elegge domicilio presso il professionista incaricato della difesa, contestualmente al conferimento della procura alle liti.
Non si può procedere alla notifica nel domicilio eletto nei seguenti casi:
a) se è richiesto dal domiciliatario o questi è morto;
b) se il domiciliatario si è trasferito fuori dalla sede indicata nell'elezione di domicilio;
c) se è cessato l'ufficio.

5.5 Notifica a persona non residente, né dimorante né domiciliata nel territorio della Repubblica.

L'art. 142 c.p.c. in tema di notificazione a persona non residente, né dimorante, né domiciliata nella Repubblica, attribuisce il valore di fonte primaria alle convenzioni internazionali (e dagli artt. 30 e 75 del D.P.R. 5 gennaio 1967, n. 200[573]), in difetto delle quali è dato ricorso alla disciplina sussidiaria interna tra cui quella di cui all'art. 151 c.p.c. - il quale ammette forme di notificazione, ordinate dal giudice, diverse da quelle previste dalla legge. Benché tale procedimento di notificazione non preveda formalità necessarie devono garantirsi il diritto di difesa, il principio del contraddittorio e l'esigenza che le forme trovino corrispondenza nello scopo dell'atto; a tal fine costituiscono requisiti essenziali la certificazione dell'attività compiuta dal soggetto procedente, la consegna di copia conforme dell'atto, l'osservanza di formalità idonee a garantire la conoscenza legale dell'atto e un grado di certezza non inferiore a quello offerto dai procedimenti ordinari, quali, per le notifiche a mezzo posta, l'avviso di ricevimento[574].
Se mancano l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se per la loro assoluta incertezza la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, questi sono notificati o comunicati presso la segreteria della commissione.

5.6 Notificazione alle persone giuridiche e alle società non aventi personalità giuridica.

La notificazione alle persone giuridiche si esegue nella loro sede, mediante consegna di copia dell'atto al rappresentante o alla persona incaricata di ricevere le notificazioni o, in mancanza, ad altra persona addetta alla sede stessa[575] (art. 145 c.p.c.). In tale caso ove effettuate nelle sede effettiva della società in mani proprie del dipendente la notifica è da ritenersi nulla[576]. La legittimazione alla ricezione si presume per il solo fatto della presenza del soggetto nella sede

[572] Cass. sez. trib. 9 agosto 2000 n. 10477 per la quale "la comunicazione dell'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione fatta nel luogo di residenza a mani di persona diversa dal destinatario, anziché nel domicilio eletto, è nulla ed a tale nullità consegue la nullità della sentenza della commissione tributaria, dovendo le comunicazioni e notificazioni essere fatte a norma dell'art. 17 D.Lgs. 546/1992 salvo la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto e, solo in sua mancanza nella residenza del destinatario".
[573] L'art. 30 dispone, che : "L'autorità consolare provvede direttamente o tramite le autorità locali, in conformità alle convenzioni internazionali ed alle leggi dello Stato di residenza, alla notificazione degli atti ad essa rimessi a norma delle vigenti disposizioni" e trasmette gli atti espletati o ricevuti all'autorità nazionale competente. L'art. 75 prevede che "Qualora l'ufficio consolare delegato ad atti istruttori, o che debba provvedere a notificazioni, venga a conoscenza che l'intervento si trova nella circoscrizione di altro ufficio, rimette gli atti a quest'ultimo per competenza, avvertendone l'autorità delegante o il ministero degli affari esteri".
[574] Cass. SS.UU. 22 giugno 2007 n. 14570.
[575] La Cassazione sostiene che la notificazione alle persone giuridiche vada eseguita presso la loro sede e solo se ciò non è possibile vada fatta a chi rappresenta l'Ente. Con sentenza n. 13409 del 10 marzo 2003 la corte di cassazione ha affermato che la comunicazione della data di trattazione della controversia in appello va fatta presso la sede legale dichiarata e non invece presso la residenza del legale rappresentante della società, in caso contrario si determina la nullità degli atti processuali e conseguentemente della sentenza che definisce il giudizio.
[576] Cass. sez. trib. 19 ottobre 2004 n. 21514; Cass. sez. trib. 22 agosto 2002 n. 12373; Cass. sez. trib. 18 novembre 2000 n. 14916.

sociale e dell'avvenuta accettazione dell'atto, mentre incombe sul destinatario l'onere della prova contraria[577] - [578].

La notificazione alle società non aventi personalità giuridica, alle associazioni non riconosciute e ai Comitati di cui agli artt. 36 e segg. c.c. si fa, secondo le modalità sopra descritte, nella sede dove svolgono attività in modo continuativo.

Se la notificazione non puo` essere eseguita, nelle modalità sopra citate, e nell'atto è indicata la persona fisica che rappresenta l'Ente, si osservano le disposizioni degli artt. 138 (notificazione in mani proprie), 139 (notificazione nella residenza, nella dimora o nel domicilio), 141 (notificazione presso il domiciliatario).

Se l'ufficiale giudiziario non può notificare un atto tributario a una persona giuridica nel domicilio fiscale, deve porre in essere la procedura *ex* articolo 140 c.p.c., previa indicazione, nella relata di notifica, dell'inesistenza di qualsiasi sede o ufficio della società, del rappresentante legale o di persona che rappresenti la stessa, come prescrive l'articolo 145 c.p.c.[579].

Laddove, invece, la notifica è eseguita a mani del legale rappresentante della società presso il suo domicilio, anziché presso la sede sociale, e ciò al di fuori dell'ipotesi sussidiaria di cui al terzo comma dell'articolo 145 c.p.c., in quanto la notifica stessa è perfettamente eseguibile, ai sensi del primo comma dello stesso articolo 145, presso la sede sociale, si riconosce la regolarità della notifica eseguita *in primis* mediante consegna nelle mani del legale rappresentante reperito in luogo diverso dalla sede sociale (nella fattispecie, nel proprio domicilio) [580].

Le notificazioni qualora siano fatte ad istanza di parte o della segreteria dell'ufficio sono compiute dall'ufficiale giudiziario[581], qualora, invece, sono fatte dall'Ente locale si può provvedere anche tramite il messo comunale[582], purchè vengano rispettate le disposizioni contenute negli art. 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposta dall'art.17.

---

[577] Cass. sez. trib. 14 febbraio 2002 n. 11804; Cass. sez. trib. 29 maggio 1998 n. 5304; Cass. sez. trib. 29 maggio 1998 n. 5304. Cass. Sez. trib. 2 luglio 2009, n. 15525 in base alla quale "la notifica di un atto impositivo eseguita presso la sede della società è illegittima laddove l'atto sia stato consegnato ad un conoscente del legale rappresentante".

[578] Cass. sez. trib. 29 agosto 2005 n. 17467 per la quale "ai sensi dell'art. 60, c.1 D.P.R. 600/1973 la notifica degli avvisi di accertamento e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente e' eseguita, nei confronti dei soggetti diversi dalle persone fisiche nel domicilio fiscale. Ai sensi dell'art. 58 del medesimo D.P.R. i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività".

[579] Cass. sez. trib. 23 giugno 2006 n. 14664.

[580] Cass. sez. trib. 4 giugno 2002 n. 8091 per la quale riaffermando l'applicabilità del medesimo "principio sancito per le persone fisiche dall'art.138 cpc, secondo cui la consegna a mani proprie è valida ovunque sia stato trovato il destinatario" dell'atto e ciò "sia per un soggetto genericamente preposto alla ricezione degli atti per conto della società sia, a maggior ragione, nei confronti del legale rappresentante, che è proprio la persona fisica ultima destinataria dell'atto" (Cass. 22 agosto 2002, n. 12373; in tal senso, anche Cass. n. 704/1993, Cass. n. 2029/1982). In senso contrario si assesta quella giurisprudenza che ritiene che nei confronti delle persone giuridiche non si possa legittimamente attuare "anzitutto" la notifica in mani proprie, come avviene invece per le persone fisiche ai sensi dell'articolo 138 c.p.c. Solo "ove non risulti possibile la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente (art.60, c.1, DPR n.600/1973) presso il domicilio fiscale (lett.c), identificabile -per la persona giuridica nella sede medesima, è applicabile il disposto della lettera f), che richiama l'art.145, c.3, e quindi l'art.138 cpc" (Cass. sez. trib. 7 febbraio 2002 n. 1716; Cass. sez. trib. n. 3549/2002; Cass. sez. trib. n. 2620/2000; Cass. sez. trib. n. 7949/1999; Cass. sez. trib. n. 13094/1997; Cass. sez. trib. n. 12817/1995, Cass. sez. trib. n. 1520/1976).

[581] Cass. sez. trib. 29 settembre 2004 n. 19508 che ha rilevato che la mancanza della sottoscrizione del pubblico ufficiale determina l'invalidità della notifica di atto consegnato ad ufficiale giudiziario

[582] La notifica di un atto tributario compiuta da un messo comunale, le cui funzioni furono attribuite previo decreto prefettizio di approvazione, è nulla avendo l'art.64, c. 1, lett. c) della L. 8 giugno 1990, n.142 abrogato l'art. 273 del Tulcp 3 marzo 1934, n. 383 e conseguentemente determinato l'inefficacia dei sopra citati decreti prefettizi emessi anteriormente alla l. n. 142 del 1990. Resta ferma la possibilità del Sindaco di individuare con i propri provvedimenti

Le notificazioni fatte all'Ente locale (oppure il Ministero delle finanze o all'Agente della riscossione) possono essere effettuate mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia. La notifica dell'atto mediante impiegato addetto deve consentire l'individuazione di quest'ultimo. In caso contrario la notifica deve ritenersi inesistente, ancorché tale vizio derivi da un comportamento non corretto della controparte[583]. La notifica può essere effettuata anche in mani proprie del Sindaco, in qualità di rappresentante legale.
Oltre alle forme tipiche di notificazione è previsto anche il ricorso all'impiego del servizio postale[584].

6. Notificazione a mezzo del servizio postale

La notificazione a mezzo del servizio postale, ai sensi del c. 3 dell'art.16, deve essere effettuata in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'avviso[585]. In caso di deposito presso l'ufficio postale la notifica si perfeziona con il ritiro del piego da parte del destinatario oppure con la scadenza del termine di compiuta giacenza, ai sensi dell'art. 8 della L. 890/1982. Nel caso in cui destinatario dell'atto è l'Ente locale (oppure il Ministero delle finanze) la notifica è effettuata mediante consegna all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.
A seguito della modifica apportata dall'art. 36 c. 2 quater del D.L. 31 dicembre 2007, n. 248 (c.d. decreto milleproroghe), all' art. 7 della legge 20 novembre 1982, n. 890, laddove il piego non viene consegnato personalmente al destinatario, l'agente postale dà notizia al destinatario medesimo dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata.

7. Notifica a mezzo ufficiale giudiziario

La complessiva attività costitutiva della notificazione svolta dall'ufficiale giudiziario su specifica richiesta della parte interessata, ha duplice valenza perchè impone all'ufficiale procedente:

---

gli impiegati di quarta qualifica funzionale (o superiore) cui affidare le funzioni di messo notificatore oppure del consiglio comunale, in sede di approvazione dello statuto.

[583] Cass. sez. trib. 4 novembre 2004 n. 22579.

[584] La disciplina delle notificazioni attraverso il servizio postale è contenuta nella L. n. 890 del 20 novembre 1982, che prevede gli adempimenti che l'agente notificatore deve seguire. All'art. 3 è previsto che l'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendo menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento.
Presenta all'ufficio postale la copia dell'atto da notificare in busta chiusa, apponendo su quest'ultima le indicazioni del nome, cognome, residenza o dimora o domicilio del destinatario, con l'aggiunta di ogni particolarità idonea ad agevolarne la ricerca; vi appone, altresì, il numero del registro cronologico, la propria sottoscrizione ed il sigillo dell'ufficio. Nei casi in cui l'ufficiale giudiziario si avvalga per la notificazione di sistemi telematici, la sottoscrizione è sostituita dall'indicazione a stampa sul documento prodotto dal sistema informatizzato del nominativo dell'ufficiale giudiziario stesso. Presenta contemporaneamente l'avviso di ricevimento compilato con le indicazioni richieste dal modello predisposto dall'Amministrazione postale, con l'aggiunta del numero del registro cronologico.
Si sensi dell' art. 14 c. 1 è previsto che la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari, nonché, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari dei messi comunali ovvero dei messi speciali autorizzati dall'Amministrazione finanziaria secondo le modalità previste dalla presente legge. Sono fatti salvi i disposti di cui agli artt. 62, 45 e ss. D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché le altre modalità di notifica previste dalle norme relative alle singole leggi di imposta.
Laddove la comunicazione è effettuata con raccomandata, l'art. 8 della L. n. 890/1982, alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 346 del 22 settembre 1998, stabilisce che in caso di temporanea assenza del destinatario dall'abitazione, al medesimo deve darsi notizia, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, del compimento delle operazioni compiute dall'agente postale in sua temporanea assenza dall'abitazione. Inoltre, il plico, va restituito al mittente dopo la giacenza di dieci giorni nell'ufficio

[585] L'art. 37, c. 28 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 ha modificato l'articolo 16 (c. 1 e c. 3) del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 relativamente alle notificazioni effettuate per il tramite del servizio postale stabilendo che non devono riportare sul plico né segni né indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'avviso o dell'atto.

a) di certificare la conformità dell'atto consegnato al notificando all'originale restituito alla parte richiedente;
b) di descrivere, nell'apposita relazione (c.d. relata di notifica), tutte le attività svolte per portare l'atto da notificare alla specifica sfera indicata dal legislatore da questo considerata come idonea a conseguire la (certezza della) "conoscenza legale" detratto da parte del notificando: il passaggio dell'atto dall'una all'altra sfera soggettiva, per le conseguenze che la legge vi riconnette, e' retto da precise regole, ritenute idonee a raggiungere la (prova delle) conoscibilità se non della conoscenza effettiva sia dall'esistenze che del contenuto preciso dell'atto notificato[586].

In caso di esecuzione della notifica, l'ufficiale giudiziario deve indicare:
- la persona alla quale l'atto è consegnato;
- le sue qualità (ad esempio, portiere, coniuge);
- il luogo di consegna dell'atto.

Qualora, invece, la notifica non venga eseguita, l'ufficiale giudiziario deve indicare:
- i motivi dell'omessa consegna;
- le ricerche effettuate;
- tutte le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario.

Se il destinatario rifiuta di ricevere la copia, l'ufficiale giudiziario ne dà atto nella relazione, e la notificazione si considera fatta in mani proprie.

8. Notifica a mezzo messo comunale o messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria

La previsione del c. 4 dell'art.16 del D.Lgs n. 546/1992, secondo cui "l'ufficio del ministero delle Finanze e l'Ente locale provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al c. 2", non può essere estesa anche alle notifiche del ricorso per cassazione.

I messi speciali degli uffici finanziari hanno potere di effettuare validamente notifiche, ove debitamente autorizzati ai sensi dell'art. 16, c. 4, citato, nell'ambito del procedimento "speciale" dinanzi alle Commissioni tributarie, ma sono privi di qualunque potere notificatorio nell'ambito del procedimento per cassazione, disciplinato integralmente dalle norme processuali comuni. Di conseguenza, sussiste la "nullità assoluta e insanabile" (inesistenza) dell'atto e soprattutto l'inammissibilità del ricorso. Come ha ritenuto la Cassazione l'articolo 16 D.Lgs. 546/1992 ha natura di norma generale e regola le modalità delle notificazioni degli atti del processo, dettando una disciplina speciale sia per il contribuente sia per gli organi dell'Amministrazione tributaria. Il c. 4 della citata disposizione ha per oggetto solo atti dell'Amministrazione tributaria, prevedendo un'ulteriore modalità di notificazione a disposizione degli uffici pubblici, che consiste nella possibilità di avvalersi di messi comunali o di messi autorizzati. Tale regola, per ragioni, non letterali, quanto logiche e sistematiche, si applica anche alla notificazione del ricorso in appello (Cassazione 13969/2001 e n. 18291/2004).

In tema di validità delle notificazioni effettuate dai messi speciali occorre distinguere tra i messi del giudice di pace e i messi comunali (ai quali possono essere accomunati i messi dell'Amministrazione finanziaria), affermando che a questi ultimi sono affidate, per legge, le funzioni di notificazione di atti amministrativi pur rimanendo estranei alla categoria dei messi del giudice di pace, che appartengono, invece, all'organico dell'ufficio giudiziario e partecipano - con

[586] Cass. sez. trib. 22 novembre 2006 n. 24771 per la quale "è giuridicamente inesistente la relata di notifica che non reca l'indicazione del nominativo del destinatario-consegnatario della notificazione e del luogo in cui questa sarebbe stata effettuata, e che, per di più, è posta, anziché in calce al documento, in testa ad esso"; Cass. sez. I 21 marzo 2007 n. 6750 per la quale "La relazione di notifica di un atto, che l'art. 148 c.p.c. vuole sia apposta solo in calce alla copia dell'atto notificato, e non in qualsiasi altra sede topografica dell'atto stesso, ha la funzione garantistica di richiamare l'attenzione nel notificatore alla regolare esecuzione dell'operazione di consegna della copia conforme all'originale, di talché solo la regolare effettuazione di tale adempimento conferisce fede privilegiata alla relazione redatta dal pubblico ufficiale, con la conseguenza che deve essere dichiarata nulla la notifica della sentenza di primo grado che sia stata eseguita senza il rispetto di tale modalità mediante una relata apposta soltanto sul frontespizio dell'originale".

gli ufficiali giudiziari - alla funzione di notificazione degli atti processuali. Pertanto, mentre è nulla (quindi sanabile) la notificazione del ricorso per cassazione eseguita dal messo del giudice di pace in violazione delle regole sulla distribuzione delle competenze con gli ufficiali giudiziari, è giuridicamente inesistente quella eseguita dal messo comunale (o messo speciale), collocandosi essa al di fuori delle sue attribuzioni[587].
Per le notificazioni in materia tributaria, "il messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria" di cui all'articolo 16, c 4, Dlgs 546/1992, non può eseguire notifiche nei procedimenti avanti agli organi giudiziari in senso proprio. Pertanto, la notifica del ricorso in Cassazione eseguita dal messo notificatore è inesistente (e non soltanto nulla) e determina l'inammissibilità del ricorso[588].
Il messo comunale deve esser stato regolarmente nominato con provvedimento del Sindaco.

9. La notifica plurima.

La Corte di cassazione con ordinanza 20 giugno 2007 n. 14355 nel rimettere al Primo presidente la questione relativa alla validità della notificazione al procuratore costituito che rappresenti una pluralità di parti, afferma il principio che è sufficiente che a quest'ultimo venga consegnato un numero di copie corrispondente al numero delle parti rappresentate (criterio quantitativo), senza che sia necessaria l'identificazione specifica nella relata di ciascuna delle parti: è evidente che presupposto di tale affermazione sia l'idea che il procuratore costituito sia un quid pluris di un mero consegnatario, dato che spetterebbe ad esso (e non al notificante) specificare le singole parti cui l'atto è diretto. Ritenere che in caso di consegna di un'unica copia sia necessaria una rinnovazione della notifica, potrebbe, quindi, in questo quadro "nuovo", apparire una istanza puramente formalista (peraltro, non imposta dalla norma) in contrasto con le esigenze di efficienza e semplificazione, le quali impongono di privilegiare interpretazioni coerenti con la finalità di rendere giustizia in un tempo ragionevole (v. per la necessità di superare formalismi ostativi all'istanza di giustizia secondo il principio dei giusto processo, Cass. nn. 24856 del 2006; S.U. 13916 del 2006; 23220 del 2005; 10963 del 2004). Tanto più che la Corte Europea dei diritti dell'uomo ha riconosciuto al giudice nazionale il potere-dovere di estendere i diritti sanciti nell' art. 111 Cost., in tutti i procedimenti di competenza del giudice tributario, secondo un criterio guida che imporrebbe di applicare sempre ai cittadini lo standard più elevato di tutela dei diritti (Grand. Chamber, 23 novembre 2006, Jussila vs. Finland). Una interpretazione sistematica della norma che impone di leggere l'art. 170 c.p.c., commi 1 e 2, come se fossero (e come realmente sembrano essere) espressione di un'unica disposizione - ben consente di ritenere valida (ed efficiente ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione nei confronti di tutte le parti rappresentante) la notifica della sentenza eseguita in unica copia al procuratore costituito che rappresenti una pluralità di parti. Nemmeno la formulazione letterale dell'art. 330 c.p.c., è incompatibile con una simile conclusione, infatti l'art. 330 c.p.c., nel prevedere che

[587] Cass. sez. lav. 23 agosto 2004 n. 16591.
[588] Cass. sez. trib. 11 novembre 2005 n. 22849; Cass. sez. trib. 7 novembre 2205 n. 21516. Difforme Cass. sez. trib. 10 settembre 2004 n. 18291 per la quale "la sentenza è nulla e quindi sanabile, in quanto essa, tuttavia, non è inesistente, atteso che il messo è abilitato a effettuare, ai sensi dell'articolo 16 D.Lgs 546/1992, sia in primo grado che nel giudizio di appello, le notificazioni degli atti dell'Amministrazione finanziaria, e tale sua peculiare competenza consente che la notificazione da lui eseguita nel giudizio di cassazione non possa ritenersi che esorbiti completamente dallo schema legale degli atti di notificazione del processo tributario e sia incompatibile con il modulo legale che disciplina, in tale giudizio, la sequenza degli atti processuali. Il vizio di siffatta notificazione, pertanto, è sanato per raggiungimento dello scopo con effetto *ex tunc* dalla costituzione in giudizio del soggetto intimato". Si veda anche C.M. n. 201/E Dip. Entrate.

l'impugnazione deve essere notificata presso il procuratore costituito, "non contiene una mera indicazione del luogo di notifica, ma identifica nel detto procuratore il destinatario di essa in forza di una proroga ex lege dei poteri conferitigli con la procura alle liti"[589].
Tale orientamento giurisprudenziale è stato recepito dal legislatore che con la riforma degli art. 285 e 330 c.p.c. ad apera della L. 69/09 ha codificato il principio sulla validità della notificazione della sentenza e dell'impugnazione mediate consegna di un'unica copia al procuratore costituito per più parti.
E'stato quindi superato il precedente orientamento giurisprudenziale per il quale la notificazione dell'atto di appello a più parti presso un unico procuratore, eseguita mediante consegna di un numero di copie inferiori rispetto alle parti cui l'atto è destinato, è di per sé nulla. Il vizio di nullità può essere sanato, con efficacia *ex tunc*, o attraverso la costituzione in giudizio di tutte le parti cui l'impugnazione è diretta, oppure nel caso in cui gli appellanti non si costituiscono nel giudizio di secondo grado, con la rinnovazione della notificazione, da eseguire in un termine perentorio assegnato dal giudice ai sensi dell'articolo 291 c.p.c.. Qualora l'appellante non provveda a detta rinnovazione, la Cassazione deve rinviare la controversia al giudice di merito affinché ne disponga il relativo adempimento[590].

10. Momento di perfezionamento del procedimento di notifica

Il momento del perfezionamento della notificazione si distingue per il notificante e il destinatario, così come affermato dalla Corte Costituzionale con sentenza del 26 novembre 2002, n. 477[591], che introduce il principio di scissione dei due momenti di perfezionamento della notifica per il notificante e per il destinatario, e ribadito con sentenza n. 28 del 23 gennaio 2004[592]. Tale principio, valido sia per la notifica degli atti processuali (es. notifica ricorso, deposito degli atti) che sostanziali (atti di accertamento, riscossione) è stato recepito dal legislatore nel c. 27 dell'art. 37 del D.L. 223/2006. In particolare la notifica nei confronti del notificante si perfeziona al momento della

[589] Cass. SS.UU. 15 dicembre 2008 n. 29290.

[590] Cass. sez. trib. 14 dicembre 2006 n. 1574. Conforme Cass. SSUU. 10 ottobre 1997 n. 9859; Cass. sez. trib. 12 giugno 1998 n. 5868; Cass. sez. trib. 21 febbraio 2001 n. 2501; Cass. sez. trib. 10 marzo 2004 n. 4924; Cass. sez. trib. 17 aprile 2004 n. 7347; Cass. sez. trib. 9 settembre 2004 n. 12693. Antecedentemente a tali orientamenti la Corte di cassazione ha sostenuto la tesi che la notifica dell'impugnazione al procuratore costituito per più parti eseguita con la consegna di una sola copia (o comunque in un numero di copie non corrispondenti a quello degli intimati) era da ritenersi inesistente perché la pratica attuazione del principio del contraddittorio richiede che "l'atto introduttivo del giudizio (nel primo come negli ulteriori gradi) deve essere notificato a colui contro il quale si esercita l'azione: e la notificazione, secondo un principio generale fissato nell'art. 137, comma 2, del codice di procedura civile, si esegue mediante consegna di copia al destinatario". Ciò significherebbe, secondo la citata posizione delle Sezioni Unite, che debba essere consegnata una copia per ciascun destinatario, essendo la materia delle notificazioni retta dal principio della ricezione e non della mera cognizione dell'atto: sicché "la consegna di un'unica copia al procuratore, non consentendo di desumere a quale delle parti la notifica sia stata fatta e tanto meno di attuare la consegna singulatim delle copie, in che si sostanzia la notificazione, equivale a mancanza di notificazione". Si tratterebbe, tuttavia, di una singolare forma di "inesistenza attenuata", in quanto il vizio de quo sarebbe sanabile ex nunc, per il raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione di tutti gli intimati, rimanendo esclusa l'applicazione tanto dell'art. 291 del codice di procedura civile, che presuppone una notificazione nulla (e non inesistente), quanto dell'art. 331 del codice di procedura civile che presuppone l'esecuzione di una valida notificazione almeno nei confronti di una delle parti.

[591] Secondo il giudice delle leggi è costituzionalmente illegittimo il disposto dell'art. 149 del codice di procedura civile e dell'art. 4, comma 3, della L. 20 novembre 1982, n. 890 (Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari), nella parte in cui prevede che la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché a quella, antecedente, di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario.

[592] Corte cost. 23 gennaio 2004 n. 28, che ha ritenuto applicabile il principio della scissione dei momenti di perfezionamento della notifica per il notificante e per il destinatario, anche in caso di notifica " a mani" da parte dell'Ufficiale giudiziario e non soltanto nel caso in cui quest'ultimo notifichi a mezzo del servizio postale.

consegna dell'atto all'agente notificatore[593] (ufficiale giudiziario[594], messo o servizio postale), mentre nei confronti del destinatario nel momento in cui l'atto è dallo stesso ricevuto o è pervenuto nella sua sfera di conoscibilità[595].

L'art. 16 del D.Lgs. 546/1992 prevede che, nel processo tributario, le notifiche possano avvenire a mezzo raccomandata postale (c. 2) e che la notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione (c. 5). In ogni caso la disposizione per cui il deposito del ricorso e del controricorso, nei casi in cui siano spediti a mezzo posta, si ha per avvenuto nel giorno della spedizione, non è applicabile in base a consolidata giurisprudenza nelle seguenti fattispecie:

- notifica mediante ricorso diretto al servizio postale, presso il domiciliatario che non sia andata a buon fine per l'assenza di questi nel luogo indicato come domicilio, in quanto trasferitosi. La parte dovrà, quindi, attivarsi per accertare il nuovo recapito, per effettuare validamente il rinnovo della notifica nel nuovo domicilio dello stesso difensore (accertabile presso l'albo professionale). Laddove, la rinnovazione da parte dell'impugnante della notifica, avvenga oltre il termine di legge l'appello dovrà essere dichiarato inammissibile[596];
- deposito di atti di cui la controparte e il giudice hanno diritto di prendere cognizione con congruo anticipo rispetto alla data di discussione della controversia. Perciò non possono essere prese in considerazione le memorie pervenute in cancelleria oltre il termine di 5 giorni prima dell'udienza (art. 378 c.p.c.), ancorché spedite a mezzo posta in data anteriore[597].

Tuttavia, anche successivamente all'intervento costituzionale la Cassazione[598], ha chiarito che, nel caso di notificazione di atti a mezzo posta, ove il destinatario dell'atto non si sia costituito, il notificante ha l'onere di produrre l'avviso di ricevimento, o tempestivamente, con il deposito del ricorso in cancelleria o, anche successivamente, purché prima che la causa sia posta in decisione. Infatti, l'avviso prescritto dall'art. 149 c.p.c. e dalle disposizioni della L. 890/1982 è il solo documento idoneo a dimostrare l'intervenuta consegna, la data di essa, nonchè la identità e idoneità della persona a mani della quale è stata eseguita. Occorre, dunque, provare l'avvenuta sottoscrizione, da parte del destinatario, della ricevuta di ritorno. In caso contrario, la notifica è non già nulla, ma inesistente e l'impugnazione inammissibile[599], non potendosi accertare la effettiva e valida costituzione del contraddittorio, anche se risulta provata la tempestività della proposizione della impugnazione.

---

[593] Cass. SS.UU. 4 maggio 2006 n. 10216; Corte Cost. n. 477 del 2002; Corte Cost. 13 gennaio 2004 n. 28; Corte Cost. n. 97 del 2004 e n. 154 del 2005.

[594] L'art. 2 c. 1, lett. e), della L. 28 dicembre 2005 n. 263 ha aggiunto il c. 3 nell'art. 149 c.p.c. secondo cui "La notifica si perfeziona, per il soggetto notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario e, per il destinatario, dal momento in cui lo stesso ha la legale conoscenza dell'atto".

[595] Il c. 27 dell'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 ha aggiunto un nuovo comma, il quarto, all'art.60 del DPR n. 600 del 1973 che così dispone: "Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto".

[596] Cass. sez. trib. 23 settembre 2006 n. 21516.

[597] Cass. sez. trib. 4 agosto 2006 n. 17726 nel caso esaminato il contribuente, dopo aver proposto ricorso per cassazione, aveva depositato memorie di parte, ai sensi dell'articolo 378 c.p.c., che così dispone: "Le parti possono presentare le loro memorie in cancelleria non oltre cinque giorni prima dell'udienza. Conforme Cass. sez. trib. 15 marzo 2006 n. 5658 del per la quale l'istanza di celebrazione del processo in pubblica udienza (formulata ai sensi dell'articolo 33, comma 1, del Dlgs n. 546/1992) è tempestivamente proposta se la spedizione alla controparte della relativa istanza sia avvenuta entro il termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione (art. 32, c. 2), tuttavia in conformità ai principi forniti dalla Consulta nelle pronunce sopra richiamate, decorrendo i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione dalla data in cui l'atto è ricevuto, se l'istanza non perviene alla controparte entro detto termine e questa non si presenta in udienza sanando l'irregolarità, il giudice deve procedere ad un rinvio della trattazione della controversia".
Nel caso di specie, la ricorrente in appello aveva tempestivamente adempiuto all'onere su di essa gravante, consegnando l'istanza all'ufficio postale entro il termine di cui al citato articolo 32, acquisendo, con ciò, il diritto alla trattazione della causa in pubblica udienza**.**

[598] Cass. sez. trib. 29 aprile 2005 n 8931; Cass. sez. trib. 8 maggio 2006 n. 10506.

[599] Cass. sez. trib. 15 marzo 2006 n. 5652; Cass. sez. trib. 5 gennaio 2005 n. 141; Cass. civ. sez. III 1 aprile 2004 n. 6402.

Al fine, quindi, di evitare un possibile contrasto tra l'interpretazione costituzionalmente adeguata delle norme processuali regolanti la notifica degli atti civili e quella sopra richiamata della cassazione, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione, con le ordinanze 23221 e 23222 del 27 ottobre 2006, e 2273 del 2 febbraio 2007 ha deciso di sottoporre al primo Presidente l'opportunità di devolvere la soluzione della questione alle Sezioni unite, in merito alle conseguenze determinate, in caso di notifica (nel caso di specie del ricorso per cassazione) a mezzo del servizio postale (ai sensi dell'art. 149 c.p.c, degli artt. 4 e 8, della legge n. 890/1982, nonché ai sensi degli artt. 16, 22 e 53 del D.Lgs. 546/1992, dell'art. 22 della L. fallimentare - R.D. n. 267/1942 -, e dell'art. 1 della legge n. 53/1994) dalla mancata esibizione dell'avviso di ricevimento del piego raccomandato.
In merito alla notificazione del ricorso per Cassazione tramite ufficiali giudiziari, in considerazione della scissione del momento perfezionativo della notifica per il notificante e quello per il destinatario occorreva risolvere il problema se la prova della consegna dell'atto da notificare all'ufficiale giudiziario dovesse essere fornita a mezzo di idonea certificazione dell'ufficiale medesimo o potesse anche risultare dal timbro apposto sul documento indicante il numero del "registro cronologico ricorsi" e la data[600].
La Corte di Cass. SS.UU. 20 giugno 2007 n. 14294, ha statuito che in tema di notifica del ricorso per cassazione, la prova della tempestiva consegna all'ufficiale giudiziario dell'atto da notificare può derivare anche dal timbro, che lo stesso appone sull'atto, recante il numero cronologico e la data. Tuttavia, qualora la controparte muova contestazione in ordine alle risultanze di tale timbro, la sua idoneità probatoria viene meno e il ricorrente dovrà farsi carico di esibire una idonea certificazione rilasciata dall'ufficiale, il quale è obbligato a tenere - ai sensi dell'art. 116, lett. a), D.P.R. 1229/1959 - un registro cronologico che fa fede fino a querela di falso.

11. Nullità ed inesistenza della notifica. Sanatoria della notificazione nulla.
Il rinvio da parte delle norme del contenzioso tributario, in merito alla notificazione degli atti, alla normativa processuale civilistica determina, tra l'altro, l'applicazione di tre situazioni per effetto delle quali la notifica, ai sensi dell'art. 160 c.p.c., è da considerarsi nulla:
a) inosservanza delle disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia dell'atto;
b) incertezza assoluta della persona alla quale è stato consegnato l'atto;
c) incertezza assoluta delle data di notifica.

Gli effetti di tali ipotesi sono contemperate ai sensi dell'art. 156 del c.p.c. che prevede appunto che "la nullità non possa mai essere pronunciata se l'atto ha raggiunto il suo scopo".[601]

[600] In relazione a tale prova, si erano formati due orientamenti della Corte di Cassazione. Secondo il primo orientamento, più rigoroso (Cass. n. 17714/2004, n. 19508/2004, n. 24239/2004, n. 15616/2005, n. 23294/2005), al fine di provare la data di consegna dell'atto all'ufficiale, occorre che il notificante produca la ricevuta o altra certificazione rilasciata dallo stesso (art. 109 D.P.R. 15 dicembre 1959, n. 1229), facente fede, fino a querela di falso (art. 2700 c.c.), della data di consegna al medesimo dell'atto da notificare, altrimenti si presume che questo sia stato consegnato all'ufficiale giudiziario nella stessa data, attestata nella relata, in cui egli avvia il procedimento notificatorio (Cass. n. 17714/2004, n. 19508/2004, n. 24239/2004, n. 15616/2005, n. 23294/2005).
Per il secondo orientamento (Cass. n. 1951/2005, n. 6836/2005, n. 15797/2005), la stampigliatura sull'atto da notificare del timbro contenente la specifica delle spese, e l'apposizione del numero, progressivo, del registro cronologico dei ricorsi, derivante dal relativo registro - che ha natura di atto pubblico, e perciò fa fede fino a querela di falso - e che quindi soltanto l'ufficiale giudiziario può conoscere e apporre, ancorché manchi la sottoscrizione del medesimo, costituiscono elementi idonei a provare che in detta data gli sia stato consegnato l'atto per la notifica.

[601] Tale principio di carattere processuale è stato esteso da una parte della giurisprudenza (cfr. Cass. n. 17762/2002 e n. 3549/2002, Cass. sez. trib. 29 maggio 2001 n. 7284) alla nullità della notificazione degli atti di accertamento tributario. Per cui in base a tale orientamento la nullità rimane sanata con effetto ex tunc, dalla tempestiva proposizione del ricorso del contribuente avverso tale avviso, atteso la natura di *provocatio ad opponendum* dell'avviso di accertamento ossia atto prodromico all'instaurazione del processo. In senso contrario cfr. Cass. sez. trib. 11 marzo 2003 n. 3513; Cass. sez. trib. 27 settembre 2000 n. 5924; Cass. 3513/2002 e Cass. sez. trib. 1 agosto 2002 n. 11461, nelle quali la suprema corte sostenendo la natura amministrativa (e quindi non processuale) dell'atto impositivo poiché il processo si instaura al momento della produzione del ricorso e non già al momento della notificazione dell'avviso di accertamento ha concluso per la inapplicabilità alla fattispecie de quo delle disposizioni in tema di sanatoria della nullità delle

La notificazione dell'atto di appello in luogo diverso da quello prescritto, ma non privo di un astratto collegamento con il destinatario (ad esempio, domicilio personale anziché domicilio eletto), determina non l'inesistenza, ma la semplice nullità della notifica[602] con conseguente sanatoria del vizio in caso di costituzione della parte[603]. In difetto di costituzione in giudizio del destinatario, il giudice deve ordinare la rinnovazione della notifica, ex artt. 291 e 350 c.p.c.; applicabili anche al rito tributario per effetto del rinvio di cui all'art. 1, c. 2, del D.Lgs 546/1992. Qualora, la notifica dell'atto di appello sia stata eseguita nella residenza anagrafica degli interessati e non sia avvenuta "in mani proprie", essa egualmente non è illegittima, considerato che "l'avvenuta costituzione in giudizio dei contribuenti sana ogni vizio della notifica per il raggiungimento dello scopo"[604].
Ai sensi dell'art. 10 c. 1 L. 3 agosto 1999, n. 265: " Le pubbliche amministrazioni possono avvalersi per le notificazioni di propri atti, dei messi comunali, qualora non sia possibile eseguire utilmente le notificazioni ricorrendo al servizio postale o alle altre forme di notificazione previste dalla legge".
In tema di notifiche eseguite dai messi comunali si ritiene opportuno richiamare l'attenzione sulle eventuali responsabilità nel caso in cui le stesse vengano eseguite tardivamente[605].
La giurisdizione a conoscere della controversia inerente la responsabilità amministrativa del messo notificatore è della Corte dei conti, ancorché il danno reclamato sia stato patito dall'erario dello Stato mentre il messo notificatore è dipendente di un ente locale. Infatti, come espressamente previsto dall'art. 1, c. 4, della L. n. 20 del 1994, per i fatti commessi successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge, cioè in epoca successiva al 22 dicembre 1996 la Corte dei conti giudica sulla responsabilità amministrativa dei dipendenti pubblici anche quando il danno sia stato cagionato ad amministrazioni o enti pubblici diversi da quelli di appartenenza[606].
E' da escludersi la responsabilità del Comune per negligenza e imperizia del personale alle sue dipendenze, qualora la richiesta di notifica dell'atto impositivo da parte dell'Amministrazione finanziaria all'Ente locale non è accompagnata dalla indicazione del termine entro il quale l'atto doveva essere consegnato al destinatario, né detto termine fosse desumibile dal mandatario alla stregua di altri elementi non comporta alcuna[607].

---

notificazioni degli atti processuali di cui agli artt. 156 e 160 c.p.c.. Pertanto, la notificazione dell'avviso di accertamento ex art. 140 senza che si siano realizzati i presupposti indicati nell'art. 139 c.p.c., rende non nulla bensì inesistente e quindi non sanabile la notificazione, se il contribuente ha avuto l'effettiva disponibilità dell'avviso di accertamento dopo la scadenza del termine decadenziale fissato per l'esercizio da parte dell'Ente del relativo potere, infatti gli atti dell'Ente impositore assumono rilevanza per il contribuente solo nel momento in cui vengono a lui comunicati (Cass. sez. trib. 20 marzo 2001 n. 4760. Contra Cass. sez. trib. 2 marzo 2004 n. 4235). Il contrasto giurisprudenziale ha dato luogo, recentemente, alla rimessione degli atti da parte della Suprema Corte al primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite (cfr. Cass. sez. trib. ord. 7 febbraio 2003 n. 3672). Della sanatoria della notificazione nulla di un atto di imposizione tributaria si sono pronunciate le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con sent. 5 ottobre 2004 n. 19854 secondo cui la nullità della notificazione dell'accertamento può essere sanata dal raggiungimento dello scopo, salvo che il conseguimento dello scopo avvenga entro il termine previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio di tale potere. La sanatoria, pertanto, può evitare la decadenza dal potere di accertamento soltanto ove sia intervenuta prima della scadenza del termine: occorre che entro detto termine il contribuente proponga ricorso alla commissione tributaria. Il vizio di decadenza, inoltre, deve necessariamente essere dedotto dalla parte, escludendosi un potere di declaratoria *ex officio* del giudice.

[602] Cass. sez. trib. 27 maggio 2009 n. 12381.

[603] Cass. sez. trib. 20 gennaio 2009, n. 1247.

[604] Cass. sez. trib. 2 aprile 2004 n. 6531; Cass. sez. trib. 2 dicembre 2003 n. 18369; Cass. sez. trib. 10136/2000, Cass. sez. trib. 17494/2002

[605] Cfr. Cass. sez. trib. 4 marzo 2003 n. 9370, secondo cui la notifica oltre i termini di un atto tributario (nella fattispecie un avviso di accertamento) demandata dall'amministrazione finanziaria al comune e tardivamente eseguito dal messo comunale costituisce fonte di responsabilità contrattuale (*ex lege*). Nel caso esaminato il danno che il comune è tenuto a risarcire è stato determinato presuntivamente pari all'entità della pretesa fiscale. Il Comune potrebbe dimostrare al fine di liberarsi dal pagamento, unicamente l'insussistenza dell'obbligazione tributaria.

[606] Cass. SS.UU. 9 novembre 2009 n. 23677.

[607] Cass. 28 novembre 2006 n. 1743.

Nel caso di notificazioni a mezzo del servizio postale dell'atto di appello si applica l'art. 330 c.p.c., pertanto l'atto introduttivo del giudizio di secondo grado deve essere notificato nella residenza dichiarata o nel domicilio eletto nell'atto di notificazione della sentenza, oppure, in difetto, presso il procuratore costituito nella residenza dichiarata o nel domicilio eletto per il giudizio di primo grado, sicchè la notifica effettuata alla parte personalmente deve ritenersi inesistente, in quanto priva di qualsiasi collegamento col destinatario di essa[608].

La nullità della notifica di differenzia dall'inesistenza, in quanto si ha nullità della notifica quando la stessa è eseguita nei confronti del destinatario mediante consegna in luogo ed a persona diversi da quelli stabiliti dalla legge, ma che abbiano pur sempre qualche riferimento con il destinatario della notificazione stessa[609], mentre si ha inesistenza allorquando la notifica è effettuata in modo assolutamente non previsto dalla normativa che regola la materia[610]. Quest'ultimo caso si verifica ad esempio quando viene eseguita una notificazione ex art. 140 c.p.c. senza che siano realizzati i presupposti di cui all'art. 139 c.p.c., allorché il contribuente ha avuto l'effettiva disponibilità dell'atto impositivo dopo lo scadere del termine decadenziale fissato per l'esercizio della potestà di imposizione tributaria[611].

A differenza della notifica inesistente, la notifica nulla può esser sanata sia attraverso la costituzione del notificato per effetto quindi della tempestiva impugnazione dell'atto notificato, che evidenzia il raggiungimento dello scopo della notificazione medesima[612], sia mediante rinnovo della notifica.

Per il contribuente, in presenza di un atto impositivo, la cui notifica è nulla si pone la seguente alternativa :

a) procedere all'impugnazione dell'atto entro i termini previsti dall'aart. 21 del D.Lgs. 546/1992, rendendo così irrilevanti i vizi di notifica che risulterebbe sanata[613]. In questo caso il contribuente potrebbe argomentare nel merito il ricorso;
b) far decorrere i termini previsti dall'art. 21 del D.Lgs. 546/1992 impugnando tardivamente l'atto stesso o altro atto consequenziale. In quest'ultimo caso, il contribuente rischierebbe di presentare un ricorso tardivo qualora il giudice ritenga valida la notifica dell'atto impugnato[614].

Laddove il giudice d'appello non rileva tale vizio ordinando la rinnovazione della notifica e norma dell'art. 291 c.p.c. ed il vizio non viene neppure sanato dalla costituzione dell'appellato, sono nulli l'intero processo e la sentenza che lo ha definito. Qualora, il vizio sia rilevato in sede di legittimità, la Corte di Cassazione, nel dichiarare la nullità della notifica e dell'intero processo e della sentenza, deve disporre il rinvio ad altro giudice di pari grado, dinanzi al quale, essendo ormai pervenuto a conoscenza dell'appellato l'atto di impugnazione, ed essendo quindi superflua una nuova notificazione, sarà sufficiente effettuare la riassunzione della causa nelle forme di cui all'art. 392 c.p.c.[615].

---

[608] Cass. sez. trib. 5 ottobre 1999 n. 11050.

[609] Cass. sez. trib. 18 aprile 2000 n. 5011. E' nulla la notificazione dell'impugnazione effettuata alla controparte direttamente e non nel domicilio eletto per violazione dell'art. 330, c.1 c.p.c.

[610] Cass. sez. trib. 23 dicembre 1998 n. 12818; Cass. sez. trib. 17 giugno 1986 n. 4562. E' inesistente la notificazione del ricorso per cassazione a mezzo fax, ancorché autorizzata dal giudice in quanto difetta la prova della consegna dell'atto e della conoscenza legale dello stesso da parte del destinatario, esorbitando quindi tale notifica dallo schema legale previsto dagli artt. 137 e ss. c.p.c. (Cass. sez. trib. 1 ottobre 2002 n. 4319).

[611] Cass. sez. trib. 1 agosto 2002 n. 11461.

[612] Cass. sez. trib. 16 settembre 2005 n. 18420 per la quale "è nulla, ma non inesistente, la notifica ad una società di un atto eseguita mediante gli adempimenti di cui all'art. 140 c.p.c., senza che sia stato previamente esperito il tentativo di notifica presso il legale rappresentante. Pertanto, poichè l'art. 60 DPR n. 600/1973 richiama per la notifica degli avvisi di accertamento il sistema di notifica degli atti processuali, l'irregolarità della notifica e' sanata, in base all'art. 156 c.p.c., qualora la società contribuente proponga ricorso avverso l'avviso in discorso".

[613] Cass. sez. trib. ord. 12 marzo 2003 n. 3672.

[614] Cass. sez. trib. 18 marzo 2002 n. 3936 ha affermato che la validità di un avviso di accertamento dipende dall'esistenza dei requisiti stabiliti dalle singole leggi d'imposta e non dalla rituale notificazione, che integra un atto distinto e successivo, esclusivamente finalizzato a portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'Ente impositore.

[615] Cass. sez. trib. 4 aprile 2002 n. 17494.

In materia di processuale si è andato consolidando il principio secondo il quale, per stabilire se sia ammissibile una impugnazione tardivamente proposta, sul presupposto che l'impugnante non abbia avuto conoscenza del processo a causa di un vizio della notificazione dell'atto introduttivo, occorre distinguere due ipotesi:

a) se la notificazione è inesistente (cioè è stata eseguita irritualmente in luogo o con consegna a persona che non hanno alcun collegamento col destinatario), si presume (con efficacia relativa) la mancata conoscenza della pendenza della lite da parte del destinatario, ed è onere dell'altra parte (soggetto notificante) dimostrare che l'impugnante ha avuto comunque contezza del processo;
b) se invece la notificazione è nulla (perchè è stata eseguita con modalità difformi da quelle prescritte, ma in luogo o con consegna a persona che hanno con la parte un collegamento che fa presumere che la parte stessa possa avere in concreto conosciuto l'atto), si presume iuris tantum la conoscenza della pendenza del processo da parte dell'impugnante, e dovrà essere quest'ultimo a provare che la nullità gli ha impedito la materiale conoscenza dell'atto[616].

CAPO XIII
I termini processuali

1. Termini perentori ed ordinatori

In base all'art. 152 c. 2 c.p.c. "i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiari perentori". I termini perentori sono sanzionati a pena di decadenza, con riferimento allo scopo che il termine persegue, pertanto non possono essere abbreviati o prorogati, nemmeno sull'accordo delle parti (art. 153 c.p.c.). La giurisprudenza ha affermato che il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile con chiarezza dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere[617].

Il rito tributario prevede i seguenti termini perentori:

- il termine di 30 giorni successivi alla notifica per la costituzione della parte ricorrente (art. 22, c. 1 D.Lgs 546/1997);
- la riassunzione del processo davanti alla commissione tributaria dichiarata competente deve essere effettuata a istanza di parte nel termine fissato nella sentenza o in mancanza nel termine di 6 mesi dalla comunicazione della sentenza stessa (art. 5 u.c. D.Lgs 546/1997);
- se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, e non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza (art. 14 c. 1 e c. 2 D.Lgs 546/1997);
- il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato (art. 21 c. 1 D.Lgs 546/1997), salvo il verificarsi della cause di interruzione previste dall'art. 40, c. 1 lett. a) ed u.c. D.Lgs 546/1997);

---

[616] Cass. sez. trib. 5 febbraio 2009 n. 2817*;* Cass. sez. trib. 22 maggio 2006 n 11991 per la quale "il comma 2 dell'art. 327 c.p.c., che consente la notifica dell'atto di impugnazione dopo la scadenza del termine annuale di cui al comma 1 quando la parte contumace dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della citazione o della notificazione di essa, trova applicazione quando l'atto di appello non risulti validamente notificato al contribuente" (nel caso di specie per omesso deposito della ricevuta di ritorno nella notifica a mezzo posta); Cass. Civ. sez III 3 luglio 2008 n. 18243 del 2008 con la quale è stato dichiarato inammissibile il ricorso per cassazione proposto da una regione, la quale si era limitata ad allegare la nullità della citazione introduttiva, per essere stata notificata direttamente alla regione, e non all'avvocatura dello Stato, della cui opera l'ente aveva deliberato di avvalersi.

[617] Corte Cost. ord. 1 aprile 2003 n. 107. Cass. sez. trib. 9 gennaio 2004 n. 138.

- l'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di 60 giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito (art. 24 c. 2 D.Lgs 546/1997);
- se è stata già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti (art. 24 c.3 D.Lgs 546/1997);
- contro i provvedimenti del presidente è ammesso reclamo da notificare alle altre parti costituite nelle forme di cui all'art. 20, c. 1 e 2, entro il termine perentorio di 30 giorni dalla loro comunicazione da parte della segreteria. Il reclamante, nel termine perentorio di 15 giorni dall'ultima notificazione, a pena d'inammissibilità rilevabile d'ufficio, effettua il deposito secondo quanto disposto dall'art. 22, c. 1, osservato anche il c. 3 dell'articolo richiamato (art. 28 D.Lgs 546/1997);
- le parti possono depositare documenti fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione osservato l'art. 24, c. 1. Fino a 10 giorni liberi prima della data di trattazione ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti. Nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a 5 giorni liberi prima della data della camera di consiglio (art. 32 D.Lgs 546/1997);
- la controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite entro il termine di 10 giorni liberi prima della data di trattazione (art. 33 c. 1 e c. 2 D.Lgs 546/1997);
- dopo che è cessata la causa che ne ha determinato la sospensione il processo continua se entro sei mesi da tale data viene presentata da una delle parti istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione, che provvede a norma dell'art. 30. Se entro 6 mesi da quando è stata dichiarata l'interruzione del processo la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al Presidente di sezione della commissione (art. 43 c.1 e c.2 D.Lgs 546/1997).

2. Computo dei termini

Per il computo dei giorni va escluso il giorno iniziale (*dies a quo*), mentre deve essere conteggiato quello finale (*dies a quem*), ciò per espressa previsione dell'art.155 c.p.c. e degli art. 1187 e 2963 c.c..

Qualora la disposizione normativa fa riferimento a "giorni liberi" per il computo dei giorni va escluso sia il giorno iniziale (*dies a quo*) e sia quello finale (*dies a quem*), ciò è previsto nei seguenti casi:

- comunicazione dell'avviso di trattazione (art. 31 D.Lgs. 546/1997);
- deposito di documenti, memorie illustrative e brevi repliche (art. 32 D.Lgs. 546/1997);
- richiesta della discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite (art. 32 D.Lgs. 546/1997);
- la scelta del rito dibattimentale in luogo della trattazione a porte chiuse, scelta che ciascuna delle parti ha modo di fare depositando in segreteria e notificando alle controparti (regolarmente costituite) un'istanza entro 10 giorni liberi prima della data di trattazione (art. 33, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992);
- comunicazione alle parti della trattazione della istanza di sospensione (art. 47, c. 2 D.Lgs. 546/1997).

Qualora il computo dei termini è a mesi o ad anni va effettuato secondo un calendario mensile o annuale, cioè non vanno calcolati i giorni che compongono il mese o l'anno, ma l'intero mese o l'intero anno (art. 155 c.2 c.p.c.) [618].

[618] Cass. n. 3713 del 1976. Cass. sez. trib. 18 gennaio 2008 n. 1053 per la quale "è principio consolidato che in tema di impugnazione, al termine annuale di decadenza dal gravame, di cui

Se il giorno di scadenza cade di un giorno festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno seguente non festivo[619]. La ricorrenza della festa del Santo patrono della città non è considerato giorno festivo, pertanto non potrà essere applicata la proroga dei termini al giorno successivo non festivo[620].
Per il compimento di tutti gli atti processuali svolti fuori dall'udienza (ad es. depositi di memorie), laddove il giorno di scadenza coincide con la giornata del sabato, il termine è prorogato alla giornata di lunedì (proroga c.d. di diritto), applicabile per effetto delle modifiche apportate all'art. 155 c.p.c. dall'art. 2 c. 1, lett. f), L 28 dicembre 2005 n. 263 (in vigore dal 1 marzo 2006).
L'art. 58 c.3 della L. 69/09 ha previsto che la disciplina relativa al giorno del sabato (art. 155 c.5 e 6 c.p.c.) sia applicabile, anche a tutti i procedimenti pendenti alla data del 1° marzo 2006.

3. Sospensione feriale dei termini
La sospensione dei termini processuali è disciplinata dalla L. n. 742 del 7 ottobre 1969, il cui art. 1 afferma i seguenti principi:
- il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie ed a quelle amministrative è sospeso di diritto dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione; pertanto dal computo dei giorni vanno esclusi quelli rientranti nel periodo citato;
- ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo.

Il computo dei giorni riprende a decorrere dal 16 settembre, anche se quest'ultimo è festivo.
La sospensione si riferisce esclusivamente ai termini processuali e non anche a quelli sostanziali e procedurali quali la notifica di atti impositivi e gli adempimenti fiscali (versamenti e dichiarazioni).
Nell'ambito del processo tributario la sospensione riguarda tutti i termini previsti dal D.Lgs. 546/1992, relativi:
- alla proposizione del ricorso introduttivo;
- alla costituzione in giudizio;
- al deposito dei documenti e/o memorie illustrative;
- alle impugnazioni;
- ai casi di proroga di 6 mesi previsti dall'art. 40 del D.Lgs. 546/1992, nel caso in cui venga meno, per morte o altre cause, la capacità di stare in giudizio della parte diversa dall'ufficio tributario[621].

---

all'art. 327 c.p.c., comma 1, che va calcolato "ex nominatione dierum", prescindendo cioè dal numero dei giorni da cui è composto ogni singolo mese o anno, ai sensi dell'art. 155 c.p.c., comma 2, devono aggiungersi 46 giorni computati "ex numeratione dierum", ai sensi del combinato disposto dell'art. 155 c.p.c., comma 1, e L. n. 742 del 1969, art. 1, comma 1, non dovendosi tenere conto dei giorni compresi tra il primo agosto e il quindici settembre di ciascun anno per effetto della sospensione dei termini processuali nel periodo feriale (Cfr. per tutte Cass. 15530/04)".

[619] Cass. sez. trib. 4 giugno 2007 n. 12998 per la quale "ai fini del computo del termine per esperire ricorso avanti alle Commissioni Tributarie, è applicabile l´art. 2963 c.c., c. 3, secondo il quale "se il termine scade in giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo", configura un principio generale valido, in assenza di diversa previsione, anche in materia di decadenza, atteso che l´art. 2964 c.c. dichiara inapplicabili alla decadenza soltanto le norme relative alla interruzione ed alla sospensione della prescrizione". Nel caso esaminato dalla Suprema Corte, i giudici di primo grado avevano ritenuto intempestivo il ricorso introduttivo: l'atto impugnato fu notificato il 7 novembre 2000 e il ricorso depositato in data 8 gennaio 2000. Il ricorrente aveva fatto invano presente che i due giorni precedenti (il 6 e il 7 gennaio 2000) erano festivi: per questo, la Corte ha cassato la sentenza impugnata, con rinvio ad altro giudice. Cass. sez. trib. 28 aprile 2006 n. 10012 per la quale "non possono essere computati nei giorni di ritardo del versamento quelli in cui l'adempimento non era possibile perché, ad esempio, la scadenza cade durante un giorno festivo".
[620] Cass. 3 agosto 2007 n. 17019; Cass. 14 dicembre 1998 n. 12533.
[621] Cass. sez. trib. 20 marzo 2006 n. 6189.

CAPITOLO XIV
Problemi e casi pratici

1. Processo tributario. Aspetti generali

1.1 D. E' applicabile al contenzioso tributario il diritto all'indennizzo dovuto a causa dell'irragionevole durata del processo?
R. L'equa riparazione prevista dalla legge 89/2001 (la cosiddetta "legge Pinto") per le violazione dell'art. 6, p. 1 CEDU non è riferibile alla eventuale eccessiva protrazione della durata di controversie, involgenti la potestà positiva dello Stato, in quanto restano escluse dal quadro di tutela della norma comunitaria.

1.2 D. In che rapporto si collocano le disposizioni del codice di procedura civile rispetto alla disciplina di cui al Lgs. 546/92?
R. L'art. 1 c. 2 del D.Lgs. 546/92 dispone il rinvio alle norme del codice di procedura civile compatibili con quelle del processo tributario. Tra i due sistemi sussiste un rapporto di specialità tale che la presenza di una norma processuale tributaria esclude l'operatività di quella processuale comune (Cass. nn. 10474 del 2003 e 4274 e 15687 del 2002).
A differenza del previgente sistema normativo, di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, il richiamo alle norme del codice di procedura civile non è più limitato soltanto al libro I del codice di procedura civile.

2. Giurisdizione

2.1 D. Quali sono le conseguenze nel caso in cui una disposizione legislativa preveda una modifica della giurisdizione relativamente a determinate controversia, attribuendone la giurisdizione dal giudice ordinario al giudice tributario o viceversa?
R. La giurisdizione, in base al principio della *perpetuatio jurisdictionis*, di cui all'art. 5 c.p.c si determina con riferimento alla legge vigente e alla stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda. Un caso pratico è rappresentato dal mutamento della giurisdizione disposto per determinate controversie dall' art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 che ha riconosciuto la giurisdizione tributaria relativamente alle controversie inerenti al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni. Pertanto:
a) tutti i giudizi già incardinati dinanzi al giudice ordinario alla data del 2 dicembre 2005 proseguono presso quest'ultimo in quanto non vengono influenzati dalla novella in rassegna;
b) tutti i giudizi già incardinati dinanzi al giudice tributario alla data del 2 dicembre 2005, ancorché la giurisdizione al momento della domanda fosse stata carente, proseguono presso quest'ultimo, in quanto la novella legislativa ne conferma al giurisdizione.

2.2 D. A quale giudice è attribuita la giurisdizione tributaria relativamente alle controversie inerenti la debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP).
R. A seguito della sentenza n. 64 del 14 marzo 2008 della Corte Costituzionale che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, c. 2, secondo periodo, D.Lgs. 546/1992 – come modificato dall'art. 3-bis, c. 1, lett. b), del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, nella parte in cui stabilisce che appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del COSAP, le stesse appartengono al giudice ordinario.

2.3 D. Quali effetti conseguono alla sentenza di incostituzionalità n. 64 del 14 marzo 2008 della Corte Costituzionale sulle controversie pendenti al momento della dichiarazione?
R. La dichiarazione di illegittimità costituzionale non essendo una forma di abrogazione della legge ma una conseguenza della sua invalidità originaria, ha efficacia retroattiva, nel senso che investe anche situazioni processuali precedenti alla sentenza di abrogazione, salvo l'avvenuta formazione del giudicato e la presenza di preclusioni processuali già verificatesi.
Di conseguenza le relative controversie se ancora pendenti al momento della dichiarazione di illegittimità costituzione devono essere riassunte dinanzi al giudice fornito di giurisdizione (c.d. traslatio judicii).

2.4 D. Qual è la natura giuridica della Tariffa di Igiene Urbana (TIA)?
R. La TIA ha natura tributaria e non è assoggettabile ad IVA (Cass. 238/2009). Così come la TARSU, la TIA è estranea all'ambito di applicazione dell'IVA, in considerazione sia dell'insussistenza di un rapporto di sinallagmaticità, sia della mancanza di una norma che espressamente assoggetti ad IVA tale servizio.

2.5 D. Con quale modalità va proposta da parte del contribuente l'azione di recupero dell'IVA versata sulla TIA?
R. Il consumatore finale, soggetto passivo di fatto nel meccanismo di applicazione dell'IVA ed estraneo al rapporto tributario, non difetta di legittimazione all'azione di rimborso, ma non è in grado di esperire tale rimedio con ricorso alle Commissioni tributarie; per ottenere tutela giurisdizionale potrà rivolgersi, in quanto l'IVA costituisce parte integrante del corrispettivo pagato, dinanzi al giudice ordinario (giudice di pace dove ha sede l'Ente qualora il rimborso non supera € 2.582,28 ovvero il tribunale per importi superiori) il quale stabilirà se tale domanda possa essere proposta oltre che nei confronti del cedente anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (Cass. sez. trib. 14 maggio 2001 n. 208). Si è pertanto nel campo di applicazione dell'art. 2033 c.c. (indebito oggettivo) e la relativa azione di indebito si prescrive in dieci anni dal giorno del pagamento.

2.6 D. A quale giudice è attribuita la giurisdizione avente ad oggetto le controversie relative ai canoni di depurazione?
R. Il canone di depurazione di acque reflue ha, dopo il 3 ottobre 2000, natura di corrispettivo patrimoniale, per cui il relativo contenzioso:
- fino al 3 ottobre 2000 rientra nella giurisdizione del giudice tributario;
- dal 3 ottobre 2000 e fino all'entrata in vigore della legge 248/2005 rientra nella giurisdizione del giudice ordinario;
- dal 2 dicembre 2005 (data di entrata in vigore della legge 248/2005) rientra nella giurisdizione del giudice tributario.

2.7 D. Qual è l'effetto della sentenza n. 335 del 10 ottobre 2008 della Corte costituzionale che ha sancito l'illegittimità della L. 36/94 nonché del D.Lgs. 152/06 nella parte in cui prevedevano che, anche nel caso in cui manchino impianti di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi, il contribuente dovesse comunque versare la relativa quota di tariffa per il servizio di depurazione?
Tale pronuncia ha effetto retroattivo, salvo il limite del giudicato e delle situazioni giuridiche divenute irrevocabili. L'efficacia retroattiva, ai fini del rimborso, non può estendersi oltre la prescrizione ordinaria, che il decreto ministeriale attuativo della L. 13/2009 fissa in 5 anni (conforme sui termini di prescrizione: *Corte conti Lombardia n. 25 del 20 febbraio 2009*; *Corte conti Campania n. 25 del 29 maggio 2009*).

2.8 D. Il giudice tributario può giudicare in merito alla legittimità di una delibera comunale che determina le tariffe dei tributi?
R. Trattandosi di un atto amministrativo posto a monte dell'accertamento e della determinazione in concreto del tributo, la controversia esula dalla giurisdizione delle commissioni tributarie, il cui potere di annullamento riguarda soltanto gli atti indicati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, e non si estende agli atti amministrativi generali, dei quali l'art. 7 del medesimo D.Lgs. consente soltanto la disapplicazione, ferma restando l'impugnabilità degli stessi dinanzi al giudice amministrativo.

2.9 D. Entro quali termini può esser fatto valere dalle parti il difetto di giurisdizione ovvero può esse rilevato d'ufficio dal giudice?
R. Le parti possono sollevare la questione di giurisdizione anche dopo il termine per la presentazione di memorie e repliche e anche per la prima volta nell'eventuale pubblica udienza. Il giudice può rilevare anche di ufficio il difetto di giurisdizione, fino a quando sul punto non si sia formato il giudicato, pertanto anche in fase di decisione. Laddove, a seguito della questione di giurisdizione sollevata dalle parti la commissione provinciale abbia deciso, seppur erroneamente la propria giurisdizione, e la parte non abbia proposto specifico appello sul capo della sentenza, la commissione regionale non potrà più rilevare il difetto di giurisdizione.

2.10 D. A quale giudice (ordinario o tributario) compete la giurisdizione sulla cognizione della causa di ripetizione di somme versate, nei casi in cui l'Ente impositore ha riconosciuto la spettanza del rimborso?
R. La controversia in materia di rimborso dei tributi è devoluta alla cognizione del giudice ordinario nell'ipotesi in cui, l'Ente impositore abbia formalmente riconosciuto il diritto del contribuente al rimborso, in quanto la controversia non riguarda più il rapporto giuridico d'imposta ma è circoscritta all'indebito oggettivo determinato dall'incondizionato riconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria del diritto fatto valere dal contribuente *(Cass. SS.UU. 5 marzo 2008 n. 5902).*

2.11 D. A quale giudice (ordinario o tributario) compete la giurisdizione sulla cognizione della causa di ripetizione di somme provvisoriamente versate, nel corso del giudizio tributario, che si sia concluso con sentenza passata in giudicato e che abbia definitivamente annullato (anche per vizi propri) la cartella di pagamento?
R. Deve riconoscersi la giurisdizione del giudice tributario qualora il contribuente, pur avendo conseguito una decisione (avente autorità di cosa giudicata) del giudice speciale in merito all'annullamento della pretesa fiscale, non abbia titolo giudiziario idoneo per l'esecuzione dell'obbligo di pagamento per mancanza di statuizione sul punto *(Cass. SS.UU. 8 ottobre 2008 n. 24774).*

2.12 D. A quale giudice è devoluta la cognizione delle controversie relative all'impugnazione di un avviso di mora?
R. L'avviso di mora non è un atto dell'esecuzione, ma un atto prodromico all'esecuzione e, come tale, esso può essere impugnato innanzi al giudice tributario, cui spetta la giurisdizione esclusiva in materia. Là dove il contribuente contesti la legittimità dell'avviso di mora. Nel processo tributario tutte le contestazioni relative alla legittimità formale e sostanziale degli atti di imposizione attengono alla materia della cognizione, e non dell'esecuzione, e sono come tali funzionalmente devolute al giudice tributario *(Cass. SS.UU. 15 ottobre 2009 n. 21891).*

2.13 D. Il preavviso di fermo amministrativo di cui all'articolo 86 del Dpr 602/1973 che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è impugnabile innanzi al giudice tributario?
R. Il preavviso di fermo amministrativo ex art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973 che riguardi una pretesa creditoria dell'ente pubblico di natura tributaria è impugnabile innanzi al giudice tributario

in quanto atto funzionale, in una prospettiva di tutela del diritto di difesa del contribuente e del principio di buon andamento della pubblica amministrazione, a portare a conoscenza del medesimo contribuente, destinatario del provvedimento di fermo, una determinata pretesa tributaria rispetto alla quale sorge ex art. 100 c.p.c. l'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva.

2.14 D. A quale giudice (ordinario o tributario) compete la giurisdizione relativa ad una controversia che riguarda l'impugnazione innanzi al giudice tributario di un preavviso di fermo di beni mobili registrati ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86, notificato al contribuente dal concessionario per la riscossione in relazione ad una cartella esattoriale?
R. La giurisdizione sulle controversie relative al fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973, appartiene al giudice tributario ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 2, c. 1 e 19, c. 1, lett. *e-ter),* D.Lgs. n. 546/1992, solo quando il provvedimento impugnato concerne la riscossione di tributi. Il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati ai sensi dell'art. 86, D.P.R. n. 602 del 1973, deve accertare quale sia la natura - tributaria o non tributaria - dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di sé, interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della *translatio iudicii.* Allo stesso modo deve comportarsi il giudice ordinario eventualmente adito. Il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una pluralità di crediti di natura diversa, può comunque proporre originariamente separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti *(Cass. SS.UU. 5 giugno 2008 n. 14831).*

3. Atti impugnabili

3.1 D. L'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. 546/92 deve ritenersi un elenco tassativo e di stretta interpretazione nominalistica?
R. Gli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 non devono ritenersi un elenco tassativo e di stretta interpretazione nominalistica. Spetta al giudice tributario, cui è devoluta l'impugnazione circa la legittimità dell'atto notificato al contribuente, valutarne il contenuto "sostanzialmente impositivo", inteso quale attitudine a rappresentare e rendere conoscibile - negli elementi essenziali e sufficienti per adire la tutela amministrativa o giudiziale - la pretesa tributaria *(Cass. sez. trib. 14 ottobre 2008 n. 27385).*

3.2 D. Un avviso di pagamento è impugnabile innanzi alla Commissione tributaria?
R. L'elencazione tassativa degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario, nel termine perentorio fissato dall'art. 22, contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, non esclude la facoltà del contribuente di impugnare innanzi al medesimo giudice anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco ma contenenti, come l'avviso di pagamento, la manifestazione di una compiuta e definita pretesa tributaria. In ogni caso la mancata impugnazione di un atto, non espressamente indicato nell'art. 19, contenente la manifestazione di detta pretesa tributaria nel termine di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992 non determina la non impugnabilità (cristallizzazione) di quella pretesa che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19 *(Cass. sez. trib. 8 ottobre 2007 n. 21045).*

3.3 D. La cartella di pagamento, quando faccia seguito ad un avviso di accertamento, è sindacabile innanzi al giudice solo per vizi propri oppure anche per questioni attinenti all'accertamento?

R. L'art. 19 D.Lgs. 546/1992, dopo aver incluso, alla lettera d) del suo primo comma, la «cartella di pagamento» tra gli atti autonomamente impugnabili innanzi al giudice tributario, con la seconda proposizione del suo comma 3 dispone testualmente che *«ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri»*. Pertanto nel caso in esame la cartella di pagamento costituisce soltanto una intimazione di pagamento della somma dovuta in forza dell'avviso e non costituisce un nuovo ed autonomo atto impositivo, con la conseguenza che è sindacabile, in base all'art. 19, c. 3, innanzi al giudice solo per vizi propri, con esclusione di qualsiasi questione attinente alla legittimità dell'accertamento *(Cass. sez. trib. 6 settembre 2004 n. 17937).*

3.4 D. L'omessa notifica di un atto presupposto (avviso di accertamento) quali effetti produce sulla validità dell'atto consequenziale regolarmente notificato (cartella di pagamento)?
R. L'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato, ossia della cartella di pagamento, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata dal rispetto di una sequenza procedimentale di atti, ritualmente notificati, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del contribuente *(Cass. sez. trib. 15 luglio 2009 n. 16444).*

3.5 D. Il destinatario di una cartella di pagamento del cui atto presupposto sia contestata la nullità della notificazione è tenuto ad impugnare anche tale atto per vizi propri?
R. Secondo il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, la cartella esattoriale può essere impugnata per omessa o invalida notificazione di un atto presupposto, quale l'avviso di accertamento, di rettifica o liquidazione, vizio procedimentale che determina l'invalidità della cartella stessa, anche se non viene impugnato l'atto presupposto, attraverso la deduzione di vizi propri di quest'ultimo; l'impugnazione della cartella per vizio della notifica dell'atto presupposto non può dar luogo a sanatoria di tale vizio *(Cass. sez. trib. 18 settembre 2009 n. 20098)*.

3.6 D. L'accertamento tributario, i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere o meno notificato al fallito?
R. L'accertamento tributario deve essere notificato sia al curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare o, comunque, della loro idoneità a incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento - ma anche nell'ipotesi esaminata al contribuente - fallito, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario. In ogni caso la legittimazione ad impugnare l'avviso di accertamento dell'imposta è riconosciuta la contribuente - fallito solo in caso di inerzia degli organi fallimentari, sicchè qualora il curatore abbia dimostrato il suo interesse per il rapporto in lite, promuovendo il giudizio o intervenendovi, il difetto di legittimazione processuale del fallito assume carattere assoluto ed perciò opponibile da chiunque e rilevabile anche d'ufficio *(Cass. sez. trb. 11 marzo 2009 n. 8257).*

4. Competenza territoriale

4.1 D. Nel caso in cui al contribuente, non venga notificato l'atto imposotivo, ma soltanto la cartella di pagamento, qualora intenda impugnare soltanto quest'ultima per vizi propri qual è la Commissione competente a ricevere il ricorso?
R. E' competente la commissione tributaria nella cui circoscrizione ha sede il concessionario che ha emesso la cartella impugnata (Cass. SS.UU. n. 16412 del 25 luglio 2007). Nel caso in cui, il contribuente intende impugnare sia la cartella di pagamento, ma anche l'atto prodromico sarà, invece, competente la commissione tributaria nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio impositore.

5. Poteri istruttori del giudice tributario

5.1 D. Il giudice di merito può utilizzare anche prove raccolte in un diverso giudizio fra le stesse o anche fra altre parti?

R. Il giudice di merito, in mancanza di qualsiasi divieto di legge, può utilizzare anche prove raccolte in un diverso giudizio fra le stesse o anche altre parti, come qualsiasi altra produzione delle parti stesse, al fine di trarne non solo semplici indizi o elementi di convincimento, ma anche di attribuire loro valore di prova esclusiva, il che vale anche per una perizia svolta in sede penale o una consulenza tecnica svolta in altre sedi civili. Tanto più se essa sia stata predisposta in relazione ad un giudizio avente ad oggetto una situazione di fatto rilevante in entrambi i processi *(Cass. sez. trib. 6 febbraio 2009 n. 2904).*

5.2 D. Qualora il giudice ritenga invalido un avviso di accertamento per motivi non formali ma di carattere sostanziale, può limitarsi ad annullare l'atto impositivo oppure deve esaminare nel merito la pretesa tributaria?

R. Il processo tributario, pur strutturato come giudizio di impugnazione, consentendo al giudice di conoscere il rapporto sostanziale, nei limiti della pretesa inizialmente avanzata dall'Amministrazione, non rientra tra i processi di "impugnazione-annullamento" ma tra quelli di "impugnazione-merito" in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato ma alla pronunzia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'ufficio. Quindi, il giudice il quale ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte *(Cass. sez. trib. 6 agosto 2008 n. 21184).*

5.3 D. E' censurabile in sede di legittimità la decisione del giudice di non accogliere la richiesta di una delle parti di rinnovo della consulenza tecnica?

R. Rientra nel potere discrezionale del giudice di merito accogliere o rigettare l'istanza di rinnovo della consulenza tecnica d'ufficio, senza che l'eventuale provvedimento negativo possa essere censurato in sede di legittimità, quando risulti che gli elementi di convincimento per disattendere la richiesta della parte siano stati tratti dalle risultanze probatorie già acquisite e ritenute esaurienti dal giudice, con valutazione immune da vizi logici e giuridici *(Cass. sez. III, 11 maggio 2007, n. 10849).*

5.4 D. La disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 546/92, può essere applicata in casi di non conoscibilità di una norma?

R. No, soltanto l'incertezza oggettiva della norma tributaria non dà luogo all'applicazione di sanzioni. Infatti, l'incertezza oggettiva, si distingue da altre forme, giuridicamente rilevanti, di conoscenza a posizione intermedia tra l'ignoranza e la conoscenza. In particolare, essa di differenzia dalla conoscibilità, o conoscenza potenziale, che, pur collocandosi in un'altra posizione mediana tra ignoranza e conoscenza *tout court*, è strutturalmente diversa dall'incertezza oggettiva. Infatti, la conoscibilità è lo stato nel quale si trova il soggetto che è ancora ignorante, ma che, impegnandosi nello sforzo di associarsi alla conoscenza di altri ed adottando un idoneo comportamento, può acquisire la conoscenza resagli possibile e transitare dall'ignoranza alla conoscenza effettiva; l'incertezza oggettiva, invece, non è più ignoranza, perché è conoscenza insicura ed equivoca di qualcosa, ma chi si trova calato in essa non è in grado di addivenire ad una conoscenza effettiva, piena e sicura *(Cass. sez. trib. 28 novembre 2007 n. 24670).*

5.5 D. Quale efficacia assume una sentenza penale passata in giudicato nell'ambito del processo tributario?
R. Il giudicato penale non è suscettibile di spiegare automaticamente efficacia (nella specie in favore del contribuente in quanto pronuncia assolutoria) nel processo tributario al fine di valutare la legittimità ed il merito della pretesa tributaria all'esito dell'attività di accertamento, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento (Cass. sez. trib. 3 marzo 2009 n. 8488). Tuttavia esso costituisce oggetto di valutazione da parte del giudice il quale ben può utilizzarne gli elementi per sostenere il proprio convincimento - autonomamente formatosi nel contesto di causa - sull'insussistenza dei rilievi formulati dall'Amministrazione finanziaria a carico del contribuente *(Cass. sez. trib. 5 settembre 2008 n. 22438).*

5.6 D. Costituisce o meno causa di nullità della sentenza il compimento, da parte di un componente del collegio giudicante, di atti istruttori in un diverso grado del giudizio?
R. Non costituisce causa di nullità il compimento, da parte di un componente del collegio giudicante, di atti istruttori in un diverso grado del giudizio, costituendo semmai tale circostanza elemento di valutazione ai fini della astensione da parte del giudice o della sua ricusazione ad opera delle parti. In mancanza della prima, le parti devono procedere alla ricusazione, non potendo, di converso, dolersi in seguito della partecipazione del giudice alla decisione.

5.7 D. A fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7?
R. No, tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte *(Cass. sez. trib. 28 ottobre 2009 n. 22769; Cass. sez. trib. 9 giugno 2009 n. 13230).*

6. Le parti del processo tributario. Legittimazione ad agire e rappresentanza processuale.

6.1 D. Quali sono le conseguenza relative ad un ricorso, nel caso di litisconsorzio necessario, proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati, destinatario di un atto impositivi (ad es. quando il socio di una società di persone impugni un avviso di accertamento della società contestando la qualità di socio)?
R. Tale ricorso apre la strada al giudizio necessariamente collettivo, infatti gli altri soci sono litisconsorzi necessari perché il venir meno di un socio comporta un incremento del loro debito tributario. Il giudice adito in primo grado deve ordinare l'integrazione del contraddittorio (a meno che non sì possa disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente, ai sensi dell'art. 29 D.Lgs. 546/1992). Il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio di cui agli artt. 101 c.p.c. e 111, c.2, Cost. e trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche dì ufficio *(Cass. SS.UU. 4 giugno 2008 n. 14815).*

6.2 D. Quale attività deve porre in essere la Commissione tributaria nel caso di litisconsorzio necessario, qualora tutte le parti hanno proposto autonomamente ricorso?
R. Il giudice deve disporne la riunione ai sensi dell'art. 29 D.Lgs. 546/1992, se sono tutti pendenti dinanzi allo stessa commissione (la facoltà di disporre la riunione si trasforma in obbligo in considerazione del vincolo del litisconsorzio necessario). Altrimenti, la riunione va disposta dinanzi al giudice preventivamente adito, in forza del criterio stabilito dall'art. 39, c.p.c., anche perché con la proposizione del primo ricorso sorge la necessità di integrare il

contraddittorio e quindi si radica la competenza territoriale, senza che possa opporsi la inderogabilità della stessa, sancita dall'art. 5, c. 1, D.Lgs. 546/1992.

6.3 D. Quale attività deve porre in essere la Commissione tributaria nel caso di litisconsorzio necessario, qualora una o più parti non abbiano ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, o avendola ricevuta, non l'abbiano impugnato?
R. Il giudice adito per primo deve disporre l'integrazione del contraddittorio, mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza (art. 14, c. 2, D.Lgs. 546/1992). Ove un litisconsorte necessario, cui non sia stato notificato l'atto impositivo, venga chiamato in giudizio, l'eventuale giudicato favorevole all'Amministrazione sarà a lui opponibile in ordine all'accertamento dei fatti, ma l'Amministrazione non può però procedere all'immediata riscossione del dovuto dovendo previamente notificare (se ancora in termini) un avviso di accertamento. Il litisoconsorte necessario che non abbia tempestivamente impugnato l'avviso di accertamento a lui notificato e che venga chiamato in giudizio può opporre all'ufficio la sentenza favorevole in sede di impugnazione della cartella esattoriale o di opposizione agli atti esecutivi, con il solo limite dell'irripetibilità di quanto già versato.

6.4 D. Gli enti esponenziali di categorie di contribuenti sono legittimati ad intervenire nelle singole controversie tributarie?
R. No, il D.Lgs. n. 546 del 1992 delinea un processo in cui le sole parti possibili e necessarie sono da un lato l'ente impositore e dall'altro il contribuente, che sia stato il destinatario di uno specifico atto amministrativo, secondo la tipologia indicata nell'art. 19 del decreto legislativo citato, contenente o l'esplicitazione di una richiesta fiscale nei confronti di uno o più soggetti ben individuati o il rifiuto della restituzione di somme richieste da chi le abbia versate o il rifiuto di agevolazioni nei confronti di soggetti specifici. Non vi è quindi spazio per l'intervento di enti esponenziali che si ergano a tutela di una generica ed indefinita categoria di contribuenti; e ciò - in primo luogo - per il motivo che non vi è spazio per la impugnazione diretta di atti che possano coinvolgere un numero indeterminato di soggetti. Infatti il c. 5 dell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992, stabilisce che le Commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, e resta "salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente". Dunque gli atti di carattere generale sono bensì autonomamente impugnabili, e la relativa pronuncia avrà efficacia nei confronti della generalità dei contribuenti, ma questa impugnazione si svolgerà avanti ad un giudice "diverso" rispetto alle Commissioni tributarie e cioè avanti alla giustizia amministrativa. Quindi è davanti alla giustizia amministrativa che si potrà porre il problema della ammissibilità di ricorso proposti da enti esponenziali, oltre che da singoli contribuenti interessati ad uno specifico atto *(Cass. sez. trib. 14 marzo 2007 n. 4957).*

6.5 D. In caso di cancellazione della società dal registro delle imprese, e comunque del suo scioglimento, la stessa perde la sua qualità di parte del processo tributario in precedenza instaurato?
R. No, la cancellazione della società dal registro delle imprese non determina automaticamente la sua estinzione, che, invece, consegue alla effettiva liquidazione dei rapporti giuridici pendenti, che alla stessa fanno capo, ed alla definizione di tutte le controversie giudiziarie in corso.
La rappresentanza sostanziale e processuale della società, pertanto, permane, per i rapporti rimasti in sospeso e non definiti, in capo al soggetto che la rappresentava prima della formale cancellazione e pertanto laddove la stessa è in liquidazione è rappresentata, in quanto tale - in applicazione analogica dell'art. 2456 c.c. - dal liquidatore *(Cass. sez. trib. 20 settembre 2006 n. 20377).*

6.6 D. La notifica di un ricorso ad un Comune può essere effettuata in persona del dirigente?

R. Deve ritenersi irrituale la notifica del ricorso in persona del dirigente comunale anziché del Sindaco, cui in via esclusiva spetta la rappresentanza del Comune in giudizio, ai sensi dell'art. 145 c.p.c.; né osta a tal fine la previsione statutaria del potere dirigenziale di promuovere le liti e resistere in giudizio, che attiene alla legittimazione processuale e non alla rappresentanza dell'ente in giudizio *(Cons. di Stato 25 gennaio 2005 n. 155).*

6.7 D. Qualora un contribuente proponga ricorso in commissione tributaria avverso una cartella di pagamento eccependone la nullità per vizi propri e tale ricorso venga notificato oltre che all'Agente della riscossione anche all'Ente locale, quale atteggiamento processuale deve porre in essere quest'ultimo?
R. L'Ente locale dovrà costituirsi in giudizio ed eccepire il proprio difetto di legittimazione passiva. Nel contempo potrà far valere l'eventuale responsabilità dell'Agente in sede di controllo delle comunicazioni di inesigibilità secondo quanto disposto dagli artt. 19 e 20 del D.Lgs. 546/1992.

7. Assistenza tecnica

7.1 D. Quali sono le conseguenze del difetto di assistenza tecnica al contribuente nei casi stabiliti dall'art. 12 del D.L.gs. 546/92?
R. In base al sistema delineato dalla giurisprudenza della Cassazione e dalla pronuncia della Corte Costituzionale del 13 giugno 2000, n. 189, l'assistenza di un difensore tecnico non è, nel processo tributario, condizione di ammissibilità degli atti processuali ma è soltanto fonte di un dovere per il giudice adito di invitare le parti a munirsi di idonea assistenza, derivando l'inammissibilità solo dall'inottemperanza di detto ordine *(Cass. sez. trib. 2 febbraio 2007 n.2281)*. Pertanto, un'eventuale declaratoria di inammissibilità del ricorso pronunciata in assenza dell'ordine de quo risulterebbe illegittima.

7.2 D. Quali sono le conseguenze della mancata emanazione da parte del giudice tributario dell'invito alla parte di munirsi di assistenza tecnica nei casi stabiliti dall'art. 12 del D.L.gs. 546/92?
R. La mancata emanazione dell'invito sopraindicato può essere rilevata solo dalla parte di cui sia stato leso il diritto ad essere adeguatamente assistita, in quanto la parte pubblica non ha un interesse giuridicamente tutelato a rilevarne l'irregolarità. Pertanto non è nulla la sentenza che accolga il ricorso del contribuente senza rilevare il difetto di rappresentanza del contribuente *(Cass. sez. trib. 8 febbraio 2008 n. 3051).*

7.3 D. Quali sono i limiti relativi al rilascio di una procura priva di qualsiasi cenno alla eventuale proposizione dell'appello.
R. Tale tipo di procura deve intendersi speciale e pertanto, ai sensi dell'art. 83 c.p.c., si presume conferita soltanto per un determinato grado del processo. Ne deriva che la stessa non abilita il difensore - al quale la procura è stata rilasciata - a sottoscrivere il ricorso in appello, in quanto, per effetto del rinvio contenuto nell'art. 1, c. 2, del D.Lgs. n. 546/1992, è applicabile anche al processo davanti alle Commissioni tributarie l'art. 83, c. 3, c.p.c., per il quale la procura speciale è oggetto di applicazione restrittiva *(Cass. sez. trib. 28 maggio 2008 n. 13888).*

7.4 D. L'Agente della riscossione può stare in giudizio tramite il proprio legale rappresentante oppure deve farsi rappresentare da difensore tecnico?
R. L'Agente della riscossione deve avvalersi di un professionista abilitato, salvo che la controversia abbia un valore inferiore ad € 2582,23.
In base all'art. 12 c. 1 "le parti, diverse dall'ufficio del Ministero delle Finanze o dall'Ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato". Tale principio vale tanto nel caso in cui il giudizio, di primo o di secondo grado, sia introdotto

dalla parte privata, che qualora attore o appellante siano le altre parti menzionate dall'art. 10 ("l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato") *(Cass. sez. trib. 9 ottobre 2009 n. 21459).*

8. Comunicazioni e notificazioni

8.1 D. Qual è la procedura per la notificazione di un atto impositivo in caso di irreperibilità o rifiuto?

R. La notificazione dell'avviso di accertamento tributario deve essere effettuata:

a) secondo il rito previsto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, lett. e), - sostitutivo, per il procedimento tributario, dell'art. 143 c.p.c.-, quando si realizza una ipotesi di irreperibilità assoluta, in quanto il contribuente risulta trasferito in luogo sconosciuto. In base a tale disposizione se non sono conosciuti la residenza, la dimora e il domicilio del destinatario e non vi è un procuratore incaricato, il messo notificatore esegue la notificazione mediante deposito di copia dell'atto nella casa comunale dell'ultima residenza o, se questa è ignota, in quella del luogo di nascita del destinatario;
b) secondo il rito previsto dall'art. 140 c.p.c., quando il destinatario è solo momentaneamente assente dal luogo in cui lo stesso risiede. In base a tale disposizione il messo notificatore esegue la notificazione mediante affissione dell'avviso alla porta della azienda e successiva comunicazione con raccomandata (Cass. sez. trib. 14 ottobre 2009 n. 21760).

8.2 D. Qual è la conseguenza della notifica di una cartella di pagamento notificata, mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento, in busta aperta anziché in busta chiusa?

R. Il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 26 nella riformulazione operata dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 12 dove è prescritto che la notifica (della cartella) avvenga in "plico chiuso" non commina sanzioni tributarie di alcun genere ove non venga osservata tale modalità. Pertanto, trattandosi di modalità notificatoria priva di effetti sulla validità dell'atto, potrà essere semmai fonte di danni da reclamarsi avanti al giudice ordinario e non certo nel contenzioso tributario che non ammette azioni di condanna risarcitoria *(Cass. sez. trib. 23 luglio 2009 n. 17194).*

8.3 D. Qualora manchi o sussista un'assoluta incertezza in ordine all'elezione del domicilio o alla dichiarazione di residenza o alla sede nel territorio dello Stato come si esegue la notificazione degli atti?

R. Qualora la notificazione degli atti non è possibile, questi devono essere notificati presso la segreteria della Commissione.

8.4 D. La notifica dell'atto di appello può avvenire a mani proprie del contribuente, anzichè al procuratore domiciliatario?

R. L'art. 49 dello stesso D.Lgs. (norma sulle impugnazioni in generale), nel richiamare alcune norme del codice di procedura civile e nell'escludere altre esplicitamente dispone che è "fatto salvo quanto disposto dal presente decreto". Si rendono, quindi, operanti le disposizioni degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 546/1992. L'art. 16, c. 2, - che, specificamente regolando le "comunicazioni e notificazioni", detta una disciplina speciale sia per il contribuente sia per gli organi dell'Amministrazione finanziaria *(Cass. sez. trib. 12 novembre 2001 n. 13969)* - richiama le norme del codice di procedura civile, ma fa "salvo quanto disposto dall'art. 17".
Quest'ultima disposizione - in tema di luoghi delle notificazioni e comunicazioni ("Luogo delle comunicazioni e notificazioni") - innanzitutto fa "salva la consegna a mani proprie". Risulta, infatti, testualmente previsto, al comma 1, prima parte, che: "Le comunicazioni e notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio.". Per la corretta esegesi di questa disciplina, attesa la sua natura di norma processuale e, per di più, speciale, si

impone una stretta interpretazione letterale. Orbene, l'espressione "mani proprie" non può non riferirsi esclusivamente alla parte. E, comunque, dal complessivo contesto normativo è dato evincere concludentemente che la salvezza della consegna in mani proprie della parte rappresenta la modalità di comunicazione e notificazione di atti e provvedimenti, alla quale si può sempre ricorrere *(Cass. sez. trib. 8 novembre 2002 n. 15687)*.

8.5 D. La notificazione dell'istanza di discussione della causa in pubblica udienza, può essere effettuata direttamente al contribuente presso la sua residenza, anziché al procuratore costituito e nel domicilio eletto presso il suo studio?
R. Nel contenzioso tributario, le notificazioni eseguite nel domicilio della parte in luogo di quello eletto ai fini del giudizio (nella specie, comunicazione della fissazione della pubblica udienza di discussione) spiegano comunque piena efficacia, giusta il rapporto di specialità intercorrente fra l'art. 17 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e l'art. 170 c.p.c. - invocabile in virtù del generale richiamo contenuto nell'art. 1, c. 2 della disciplina processuale tributaria *(Cass. sez. trib. 11 gennaio 2008 n. 457)*.

8.6 D. La mancanza di sottoscrizione, da parte del messo notificatore della relata di notificazione dell'atto impositivo è causa di nullità oppure di inesistenza della notificazione ?
R. La relata di notificazione dell'atto impositivo priva della sottoscrizione del soggetto incaricato (messo notificatore) determina la giuridica inesistenza della notificazione attesa l'assoluta inidoneità al raggiungimento dello scopo. Questa situazione è del tutto insuscettibile di sanatoria in applicazione del principio del raggiungimento dello scopo, la quale è prevista solo per la sanatoria della nullità *(Cass. sez. trib. 2 ottobre 2008 n. 24442)*.

8.7 D. Qualora la notifica di un atto non vada a buon fine per cause non imputabili al notificante, bensì all'Ufficiale giudiziario, quali sono le conseguenze?
R. Ove un atto venga tempestivamente consegnato per la notifica all'ufficiale giudiziario ma la notifica non vada a buon fine per un errore dell'ufficiale giudiziario il giudice deve rimettere in termini il notificante *(Cass. SS.UU. ord. 4 aprile 2008 n. 8735)*.

9. Termini processuali

9.1 D. Il termine annuale di decadenza dall'impugnazione previsto dall'art. 327 c.1 c.p.c., per i giudizi instaurati prima della Riforma attuata dalla L. 69/09 come va calcolato?
R. Il calcolo va effettuato considerando la data del calendario e prescindendo dal numero dei giorni da cui è composto ogni anno ed aggiungendo i 46 giorni di sospensione dei termini *(Cass. sez. trib. 3 giugno 2003 n. 8850)*.

PARTE TERZA

IL GIUDIZIO DI PRIMO GRADO

CAPO I
La proposizione del ricorso

1. Profili generali

Il contribuente in caso di notifica di un atto impositivo può decidere di:

a) adempiere l'obbligazione tributaria entro il termine per ricorrere ed in caso di irrogazione immediata di sanzioni ai sensi dell'art. 17, c. 2 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, procedere alla definizione agevolata pagando un quarto delle sanzioni irrogate, entro il citato termine;
b) formulare, entro il termine di 60 giorni dalla notificazione dell'atto, apposita istanza di accertamento con adesione[622];
c) proporre ricorso giudiziale nel termine di 60 giorni decorrenti dalla notificazione dell'atto oppure nel termine previsto per la prescrizione del diritto al rimborso nel caso in cui venga impugnato il silenzio tacito alla restituzione dei tributi formatosi sulla domanda di rimborso. Tale principio è ispirato all'art. 99 c.p.c. in base al quale "Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve proporre domanda al giudice competente".

Nel caso di rifiuto tacito da parte dell'Ente impositore, al rimborso di tributi, sanzioni, interessi ed altri accessori non dovuti, il ricorso potrà essere presentato non prima dei 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di restituzione a sua volta proposta nei termini di decadenza stabiliti dalla singola legge d'imposta ed entro 10 anni dall'istanza di rimborso.

Con la proposizione del ricorso avverso gli atti impugnabili[623] individuati dall'art. 19 del D.Lgs. 546/1992 si instaura il processo tributario. Il ricorso tributario si differenzia dalla citazione del processo ordinario in quanto non è indirizzato alla controparte (*vocatio in ius*), bensì direttamente alla commissione tributaria competente (*vocatio iudicis*).

Si ritiene ammissibile la proposizione di un unico ricorso cumulativo avverso più atti di accertamento, dovendo ritenersi applicabile nel processo tributario l'art. 104 c.p.c., il quale consente la proposizione contro la stessa parte - e quindi la trattazione unitaria – di una pluralità di domande anche non connesse tra loro, con risultato, del resto, analogo a quello ottenuto nel caso di riunione di processi, anche soltanto soggettivamente connessi, già ammessa dall'art. 34 del citato D.P.R. 636/1972 e ora dall'art. 29 del D.Lgs. 546/1992. Inoltre, nell'ambito del processo tributario, non si pongono limitazioni riguardanti la competenza per valore[624].

Il ricorso si articola in due fasi processuali:

1) una prima fase nella quale il ricorrente porta a conoscenza della controparte il ricorso, mediante notificazione, consegna o spedizione a mezzo posta fatta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento;
2) una seconda fase nella quale viene investito della controversia il giudice competente, mediante la costituzione in giudizio della parte ricorrente.

2. Requisiti formali del ricorso

Il ricorso, così come l'opposizione ed altri atti difensivi del contribuente come previsto dall'art. 5, c. 1 della Tabella, Allegato B, al DPR 642/1972 è escluso dall'esenzione dall'imposta di bollo prevista invece per gli atti e copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, dichiarazioni, denunzie, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazioni delle leggi tributarie nonché per le istanze di rimborso e di sospensione del pagamento di qualsiasi tributo, e documenti allegati alle istanze medesime. Pertanto si applica l'imposizione del tributo di bollo nella misura di € 14,62 per ogni foglio, (intendendosi per foglio

[622] Si veda Parte I, Capo VI.
[623] Si veda Parte II, Capo IV.
[624] Cass. sez. trib. 24 marzo 2004 n. 19666.

quello composto da 4 facciate), previsto dall'art. 20 della Tariffa, allegato A, parte prima. Il bollo si applica sull'originale del ricorso notificato all'Ente, mentre la copia depositata alla commissione tributaria non va in bollo. Il pagamento può avvenire con le modalità della carta bollata, marche o bollo a punzone. Qualora l'Ente locale opera in qualità di contribuente – ricorrente nei confronti di un atto emesso dall'Amministrazione finanziaria sarà obbligato al pagamento dell'imposta di bollo[625].

Al processo tributario è inapplicabile la riforma del contributo unificato, contenuta nella disposizione di cui all'art. 9 della L. 23 dicembre 1999, n. 488 ed entrata in vigore dal 1 marzo 2002, in considerazione della tassatività dell'applicazione di quest'ultimo[626] ai procedimenti giurisdizionali civili ed amministrativi, comprese le procedure concorsuali e di volontaria giurisdizione.

In caso di inosservanza della proposizione del ricorso su carta da bollo, la segreteria della Commissione non può rifiutare il deposito. Tale irregolarità comporta l'invito alla regolarizzazione e l'applicazione della sanzione amministrativa (artt. 19 e 31 DPR 642/72), mediante trasmissione dell'atto a cura della segreteria della commissione al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

In caso di conferimento di procura al difensore abilitato nel ricorso mediante apposizione a margine o in calce allo stesso dovrà essere corrisposta un'ulteriore marca da bollo, in quanto dovuta per la certificazione della firma (art.20, n.1 della tariffa –parte I – allegata al D.P.R. 642/72).

3. Contenuto essenziale del ricorso

Il ricorso deve contenere "tassativamente" l'indicazione:

a) della commissione tributaria cui è diretto. Specificando sia il grado (provinciale o 1° grado per le province autonome di Trento e Bolzano) che la sede;
b) del ricorrente e del suo legale rappresentante[627] (se procuratore è necessario indicare gli estremi della procura), della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato. Nel caso di ricorrente persona fisica andranno indicati i dati anagrafici di quest'ultima. Nel caso di società o ente andranno indicati la denominazione sociale o ragione sociale, la sede ed i dati del rappresentante legale. Nel caso di ricorrente Ente territoriale andranno indicati i dati del rappresentante legale (sindaco, presidente della provincia o presidente della regione);
c) del codice fiscale del ricorrente;
d) dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate (o del Territorio o delle Dogane) o dell'Ente locale o dell'Agente della riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;
e) dell'atto impugnato (o estremi dell'istanza di rimborso cui ha fatto seguito il silenzio dell'ufficio);
f) dell'oggetto della domanda[628] (che rappresenta il "*petitum*"), ossia il provvedimento richiesto al giudice e che in effetti circoscrive il *thema decidendum.* In base al principio processuale della

[625] Ris. Agenzia delle Entrate n. 34/E del 1 febbraio 2002.

[626] Circ. Min. Fin. n. 21/E del 27 febbraio 2002.

[627] Cass. sez. III 27 giugno 2005 n. 17771 per la quale "la erronea indicazione dell'organo della persona giuridica convenuta che ne ha la rappresentanza in giudizio determina la nullità dell'atto introduttivo del giudizio solo quando si traduca in incertezza assoluta sull'identificazione dell'ente convenuto, secondo l'apprezzamento del giudice di merito, che è incensurabile in cassazione se correttamente motivato". Conforme Cass. sez. trib. 14 gennaio 2000 n. 5572 "per la quale la carenza nell'atto introduttivo del processo delle indicazioni necessarie per la individuazione del legale rappresentante (anche organico) del ricorrente inficia l'atto medesimo e ne determina la inammissibilità tutte le volte che sia causa di incertezza assoluta al riguardo, senza che tale vizio possa ritenersi passibile di sanatoria per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 comma 3 c.p.c."; Cass. sez. trib. 10 marzo 2008 n. 6359.

[628] Cass. sez. III 23 marzo 2001 n. 7448 per la quale "la nullità della citazione per totale omissione o assoluta incertezza dell'oggetto della domanda, ai sensi dell'art. 164 c.p.c., non ricorre quando il "petitum", inteso sotto il profilo formale come provvedimento giurisdizionale richiesto e sotto l'aspetto sostanziale come bene della vita di cui si chiede il riconoscimento, sia comunque individuabile attraverso un esame complessivo dell'atto introduttivo del giudizio, non limitato alla parte di esso destinata a contenere le conclusioni, ma esteso anche alla parte espositiva, costituendo il

"corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato", il giudice dovrà pronunciarsi sulle sole richieste avanzate dal ricorrente, in quanto laddove si pronunciasse su domande diverse, la sentenza emessa risulterebbe viziata da ultrapetizione. Tra le richieste avanzate dal ricorrente è bene che a quest'ultimo non sfugga la richiesta di condanna della parte resistente al rimborso delle spese di giudizio;

g) dei motivi[629] (che rappresentano la *causa petendi*), ossia le ragioni di fatto e di diritto che stanno alla base dell'impugnazione dell'atto. E' inammissibile il ricorso in cui ci si limiti ad affermare l'illegittimità dell'atto impugnato, rinviando alle difese successive la specificazione delle ragioni di tale affermazione, perché in tal caso l'atto introduttivo non soddisfa il requisito dell'indicazione dei motivi, prescritto a pena di inammissibilità[630];
h) la sottoscrizione in originale del difensore del ricorrente o della parte nei casi in cui non sia obbligatoria l'assistenza tecnica[631].

4. Contenuto eventuale del ricorso

Il ricorso può eventualmente contenere:

a) l'istanza di sospensione dell'atto impugnato[632];
b) l'istanza di trattazione in pubblica udienza[633];
c) l'istanza di riunione dei ricorsi (se il ricorrente non ha optato per il ricorso cumulativo).

5. Inammissibilità del ricorso

Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni richieste tassativamente dalla normativa e sopra citate, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale, oppure non è sottoscritta a norma del c. 3 dell'art.18. Le commissioni tributarie per verificare l'esistenza dei requisiti necessari per la validità dei ricorsi devono porre in essere ogni opportuno adempimento per tentare di utilizzare i ricorsi stessi in base al principio della conservazione degli atti giuridici[634], ricavabile dagli artt. 156 e 164 c.p.c. concernenti rispettivamente il tema della nullità degli atti processuali ed il tema della nullità della citazione.

---

relativo apprezzamento una valutazione di fatto riservata al giudice di merito e non censurabile in sede di legittimità se non congruamente o correttamente motivata".

[629] Cass. sez. trib. 10599 del 8 febbraio 2007, per la quale ove il contribuente abbia proposto denunce delle norme istitutive del tributo con diverse norme della costituzione è solo tale questione che deve essere esaminata (e respinta) nel giudizio. Nel caso sottoposto alla Corte il ricorso veniva proposto avverso il silenzio rifiuto dell'istanza di rimborso Irap deducendo l'illegittimità costituzionale dell'imposta. In deroga alla regola della tassatività dei motivi si veda l'art. 24 D.Lgs. 546/1992.

[630] CTC 1 luglio 1994 n. 2358.

[631] Cass. sez. trib. 6 dicembre 2000 per la quale "il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alle commissioni tributarie è inammissibile tutte le volte in cui manchi, nella copia depositata con la costituzione in giudizio, la sottoscrizione dell'autore dell'atto (e cioè della parte ovvero del suo difensore), indipendentemente dalla circostanza che la controparte non contesti la sottoscrizione dell'originale". Cass. sez. trib. 22 marzo 2006, n. 6391 in base alla quale "l'inammissibilità per difetto di sottoscrizione del ricorso si verifica solo quando la sottoscrizione stessa manchi del tutto e non quando il contribuente (in violazione del citato art. 22) consegni all'ufficio la copia dell'appello priva di sottoscrizione e depositi in segreteria l'originale regolarmente sottoscritto". Cass. sez. trib. 15 marzo 2004, n. 5257 in base alla quale "non è privo di sottoscrizione e, perciò, è ammissibile, ai sensi dell'art. 18, commi 3 e 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il ricorso tributario notificato all'ente impositore in copia fotostatica in cui sia riprodotta la sottoscrizione del difensore, ove il ricorso depositato presso la segreteria del giudice rechi la firma autografa del difensore e la conformità della copia fotostatica non sia stata contestata". Cass. 13 aprile 1999, n. 3620 secondo la quale "la mancanza di sottoscrizione del difensore abilitato a rappresentare la parte in giudizio nella copia notificata della citazione, non incide sulla validità di questa se è sottoscritto l'originale e la copia notificata fornisca alla controparte sufficienti elementi per acquisire la certezza della sua rituale provenienza da quel difensore".

[632] Si veda Parte III, Capo III.

[633] Si veda Parte III, Capo V, Par. 3.

[634] Cass. sez. I 13 dicembre 1988 n. 1047.

Il ricorso è inammissibile qualora venga omessa la consegna o spedizione del ricorso all'ufficio finanziario competente, anche se copia dello stesso sia stata consegnata o spedita ad altro ufficio appartenente alla stessa amministrazione finanziaria[635].
Le disposizioni che sanciscono l'inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio debbono essere interpretate ed applicate in armonia con i principi della Costituzione ed in particolare con il diritto alla difesa in giudizio sancito dall'art. 24 della medesima. Di conseguenza si deve procedere ad una interpretazione restrittiva dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992 e applicare la sanzione estrema della inammissibilità del ricorso (lo stesso dicasi per l'appello) solo quando siano lesi profili sostanziali del contraddittorio processuale[636].
L'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.
Il vizio non è sanabile neanche con la costituzione in giudizio della parte resistente (art. 22, c. 2 D.Lgs. 546/1992).

6. Modalità di notifica del ricorso
La notifica del ricorso, in base all'art. 20 D.Lgs. 546/1992, può essere effettuata all'Ente impositore in uno dei seguenti modi:
a) notifica a mezzo degli ufficiali giudiziari ai sensi degli artt. 137 e ss. c.p.c., al quale andrà consegnato il ricorso in originale ed in copia conforme (entrambi in bollo). Quest'utima sarà consegnata al destinatario, mentre l'originale, munito di relata attestante la notifica della copia consegnata all'Ente impositore, verrà restituito al richiedente e successivamente da questi depositato presso la segretaria della Commissione;
b) consegna dell'originale del ricorso a mani di personale dell'Ente impositore destinatario che è tenuto a rilasciare ricevuta. All'Agente della riscossione non potrà essere effettuata la notifica mediante consegna diretta;
c) spedizione dell'originale del ricorso a mezzo servizio postale dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento[637]. Avvenuta la notifica la fase successiva è rappresentata dal deposito degli atti da parte del ricorrente nella segreteria della Commissione tributaria adita entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, a pena di inammissibilità.

Nelle fattispecie sub b) e sub c) il ricorrente dovrà attestare sulla copia del ricorso da depositare successivamente presso la segreteria della Commissione tributaria che essa è conforme all'atto consegnato o spedito.
La notifica del ricorso a mezzo spedizione postale è subordinata all'adempimento delle seguenti formalità:
a) plico senza busta;
b) raccomandata con avviso di ricevimento.

L'attinenza della ricevuta di spedizione alla copia del ricorso[638], consente di dare certezza al giorno di spedizione della raccomandata, certezza che potrebbe essere compromessa dalla non contestualità del timbro dell'ufficio postale con l'atto incorporante il ricorso.
Il momento perfezionativo della notifica del ricorso a mezzo posta, è da individuarsi nella consegna del plico al servizio postale. In caso contrario verrebbe compromesso il diritto di difesa del soggetto

[635] Cass. sez. trib. 15 maggio 2000 n. 6212.
[636] Cass. sez. trib. 31 ottobre 2005 n. 21170; Cass. sez. trib. 22 marzo 2006 n. 6391.
[637] Cass. sez. I 14 marzo 1990 n. 5387 per la quale "quando una norma di legge prescrive che un atto possa esser inoltrato a mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno attraverso il servizio postale, non è consentito far ricorso a una agenzia di recapito autorizzato, perché le attestazioni dei dipendenti di tali agenzie non godono della particolare valenza propria delle attestazioni dei pubblici impiegati dell'amministrazione postale. Inoltre, detta formalità non si applica nel caso in cui ad avvalersi del mezzo postale è l'ufficiale giudiziario, in quanto potrà procedere ai sensi dell'art.149 c.p.c., quindi all'invio in plico raccomandato chiuso, con avviso di ricevimento".
[638] Cass. sez. I 29 febbraio 1988 n. 6200 per la quale "la completezza formale del ricorso alle commissioni tributarie va accertata con esclusivo riferimento all'originale potendo la mancata sottoscrizione della copia solo ingenerare nel destinatario incertezza nella provenienza dell'atto che è da escludere qualora l'atto abbia raggiunto il suo scopo, con la costituzione in giudizio dell'appellato".

notificante qualora a causa di un disservizio postale l'atto venga consegnato al destinatario oltre i termine di decadenza[639].
La spedizione del ricorso in "busta chiusa" anziché in "plico senza busta" rappresenta una semplice irregolarità[640] atteso che la notifica a mezzo posta si perfeziona per il notificante alla data di spedizione e non a quella della sua ricezione. Le formalità relative all'invio del plico sono prescritte dalla legge solo per dare certezza del contenuto dell'atto notificato in caso di contestazioni. Pertanto, l'irregolarità è sanata, *ex tunc*, qualora la controparte si costituisca, anche tardivamente, senza contestare che l'atto di ricorso fosse contenuto nel plico, così come depositato dal ricorrente, ma soltanto al fine dichiarato di far rilevare il vizio[641]. Ciò che rileva, invece, in tale fattispecie è la tempestività del ricorso, che non si ritiene accertabile dalla data della sua spedizione, ma solamente dal timbro di ricezione dell'ufficio impositore, con la conseguenza che, se tale data è successiva alla scadenza del termine previsto per proporre ricorso, questo deve essere dichiarato inammissibile[642].
Il termine di 60 giorni dalla notificazione dell'atto per la proposizione del ricorso ha natura di termine perentorio, come tale non suscettibile di interruzione o sospensione (salve le ipotesi tassativamente indicate dalla legge)[643] ed il suo inutile decorso rende l'atto non impugnato definitivo producendo l'impossibilità per il contribuente di rimettere in discussione la pretesa e determinando la cristallizzazione del *quantum* che il soggetto passivo è obbligato a corrispondere all'Ente impositore.

7. Termine per la proposizione del ricorso

[639] Cass. sez. trib 26 febbraio 2003 n. 10481. Corte Costituzionale 26 novembre 2002, n. 477 che ha dichiarato incostituzionale l'art. 149 c.p.c. nella parte in cui prevede che la notificazione si perfeziona, per il notificane, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché alla data di consegna all'ufficiale giudiziario. Tale orientamento viene confermato dalla stessa Corte Cost. con sentenza 13 gennaio 2004 n. 28 con riferimento alla notificazione eseguita direttamente dall'ufficiale giudiziario, in base alla quale "non è fondata, in riferimento agli art. 3 e 24 cost., la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli art. 139 e 148 c.p.c., nella parte in cui prevede che le notificazioni si perfezionino, per il notificante, alla data di perfezionamento delle formalità di notifica poste in essere dall'ufficiale giudiziario e da questi attestate nella relazione di notificazione, anziché alla data, antecedente, di consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario. Per effetto della sentenza n. 477 del 2002, risulta ormai presente nell'ordinamento processuale civile, fra le norme generali sulle notificazioni degli atti, il principio secondo il quale il momento in cui la notifica si deve considerare perfezionata per il notificante deve distinguersi da quello in cui essa si perfeziona per il destinatario, pur restando fermo che la produzione degli effetti che alla notificazione stessa sono ricollegati è condizionata al perfezionamento del procedimento notificatorio anche per il destinatario e che, ove a favore o a carico di costui la legge preveda termini o adempimenti o comunque conseguenze decorrenti dalla notificazione, gli stessi debbano comunque calcolarsi o correlarsi al momento in cui la notifica si perfeziona nei suoi confronti, sicché, le norme censurate vanno interpretate nel senso che la notificazione si perfeziona nei confronti del notificante al momento della consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario".
[640] Cass. sez. trib. 12 dicembre 2005 n. 918 per la quale "gli effetti della notifica per il notificante si determinano, pur sempre, dal giorno della spedizione di spedizione dell'atto anche nel caso in cui la spedizione avvenga in busta e non in piego raccomandato, qualora non sussistano contestazioni riguardo al contenuto della busta stessa"; Cass. sez. trib. 2 settembre 2004, n. 17702. Contra Cass. sez. trib. 16 novembre 2006 n. 27067 per la quale "la notifica del ricorso per posta si ritiene effettuata al momento della consegna all'ufficio postale (art. 20 D.Lgs. n. 546/1992) solo se ha luogo tramite plico senza busta raccomandato, con avviso di ricevimento. Se invece il ricorso viene spedito in una busta chiusa, la sua tempestività può rilevarsi solo dal timbro di ricezione dell'ufficio impositore, per cui se tale data è successiva alla scadenza del termine per proporre ricorso, esso andrà dichiarato inammissibile".
[641] Cass. sez. trib. 11 novembre 2004 n. 333 per la quale "ai fini della tempestività del ricorso risulta rilevante e fa fede, anche in caso di spedizione postale mediante uso della busta anziché del plico raccomandato, la data di spedizione, costituendo l'uso della busta una mera irregolarità, in relazione alla efficacia sanante della costituzione in giudizio del destinatario dell'atto viziato." In base all'art. 156, c. 3, c.p.c. " la nullità non può essere mai pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato".
[642] Cass. sez. trib 16 novembre 2006 n. 27067; Cass. sez. trib. 16 marzo 2001 n. 11327.
[643] Proroga di 6 mesi, a decorrere dall'evento, qualora, nella pendenza del detto termine, si verifichi una delle cause di interruzione del processo previste dall'art.40, c. 1, lett. a) D.Lgs.. 546/1992: "il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza".

Il termine per la proposizione del ricorso, è espressamente previsto a pena di inammissibilità e nessuna rilevanza viene attribuita al caso fortuito e alla forza maggiore[644], ed è fisato in:

- giorni 60 dalla notificazione dell'atto impugnato;
- giorni 90 dalla presentazione della domanda di rimborso, o sgravio di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, senza che l'ufficio adotti alcun provvedimento (c.d. silenzio rifiuto) [645]. In base, al c. 2 dell'art. 21 D.Lgs. 546/1992, il ricorso può esser proposto con decorrenza dal novantesimo giorno dalla data di presentazione dell'istanza di restituzione (*termine a quo*) e fino a quando il diritto alla restituzione non si è prescritto (*termine ad quem*). La domanda di rimborso deve esser, comunque, presentata entro i termini previsti da ciascun tributo[646]; in mancanza di disposizioni specifiche non può esser presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

In caso di errore scusabile, a differenza del processo civile e del processo amministrativo, nel processo tributario non esiste alcun istituto generale di rimessione in termine per fatto imputabile all'onerato.

In nessun caso è possibile per l'Amministrazione incidere su tale termine, a tal proposito è stato previsto in giurisprudenza che il potere sospensivo della riscossione insito nella potestà di autotutela, nella specie esercitabile nei confronti degli uffici gerarchicamente sott'ordinati e dei concessionari del servizio previsto con circolare o direttiva non può interrompere e far nuovamente decorrere ad *libitum partis*[647].

In effetti, parte minoritaria ed isolata della giurisprudenza riteneva applicabile l'art. 184-bis, c. 1 c.p.c. (vigente ante modifica al codice di procedura civile apportata dalla L. 69/2009) che così disponeva "la parte che dimostra di essere incorsa in decadenza per causa ad essa non imputabile

---

644 Cass. sez. trib. 19 giugno 2002 per la quale "la remissione della causa alla commissione tributaria provinciale prevista dall'art. 59, c. 1, lett. b), D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, per l'ipotesi di non regolare costituzione o integrazione del contraddittorio nel giudizio di primo grado non può trovare applicazione quando, per la mancata notifica all'ufficio tributario del ricorso, semplicemente presentato alla commissione adita, neppure sia stato costituito il contraddittorio, ove si consideri che in tale caso, ai sensi degli art. 21 e 22 del medesimo decreto, la inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce, con la conseguente definitività dell'atto impugnato"; Cass. sez. trib. 12 dicembre 2001 n. 11222 per la quale "in materia di contenzioso tributario, il termine previsto dall'art. 21, c. 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 per la proposizione del ricorso giudiziale avverso il provvedimento impositivo è, per sua natura, di carattere perentorio, sicché, venuto esso a scadenza, risulta irrilevante il successivo contegno del convenuto, stante l'imperatività ed indisponibilità delle norme in materia di decadenza. A tale stregua, la costituzione della parte convenuta, se ai sensi dell'art. 156, c. 3, c.p.c. può sanare vizi inerenti la notificazione dell'atto introduttivo, in quanto prova l'uguale raggiungimento dello scopo perseguito dalle norme che regolano tale notificazione, comunque non vale ad inficiare a posteriori la definitività del provvedimento impositivo, stante l'avvenuta perdita del diritto d'impugnarlo, venendo altrimenti detta costituzione sostanzialmente a tradursi in un'inammissibile ipotesi di rimessione in termini"; Corte Cost. ord. 9 marzo 2004 n. 89 con la quale il giudice delle leggi esclude la rilevanza della forza maggiore quale causa di illegittimità dell'art.21, c. 1, del D.Lgs. 546/1992, come sollevata dal giudice a quo, in riferimento all'art.24, c. 1 e 2 Cost..

645 In merito al silenzio rifiuto Vedi Parte II, Cap.IV, Par. 8

646 Per quanto riguarda l'IVA è previsto il termine di prescrizione decennale del diritto al rimborso dell'imposta versata in misura superiore al dovuto, che decorre a partire da due anni e tre mesi dalla data di presentazione della dichiarazione annuale, non essendo il diritto medesimo esigibile prima del decorso di detto termine (cfr. Cass. Sez. trib. 25 novembre 2008, n. 28024). In materia di crediti IVA la giurisdizione tributaria è individuata dall'oggetto della domanda e non dal soggetto titolare del credito, il quale ben può essere, quindi, il cessionario che assume la stessa posizione riservata al contribuente creditore originario. Appartiene alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie ivi, ratione temporis, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. art. 1, lett. d), la domanda proposta nei confronti dell'amministrazione finanziaria per la restituzione di somme indebitamente versate a titolo di imposta sul valore aggiunto, una volta che ne sia rifiutato il rimborso, senza che la giurisdizione del giudice tributario possa venir meno per essere stato proposto il ricorso da soggetto d'IVA (cessionario del bene o committente del servizio), invece che dal soggetto passivo del rapporto tributario, atteso che esulano dal tema della giurisdizione e sono ad essa gradate le questioni relative alla legittimazione attiva ed all'ammissibilità della domanda (Cass. SS.UU. 17 aprile 2009, n. 9142).

647 CTP Alessandria 10 marzo 1999 n.165. Contra CTP di Salerno 11 marzo 1999 n. 1

può chiedere al giudice istruttore di essere rimessa in termini"[648]. I casi in cui la rimessione in termini è stata ritenuta applicabile sono rappresentati dalla omessa indicazione nel provvedimento impugnato tanto dell'organo giurisdizionale quanto del termine per ricorrere ovvero dai casi di incertezze normative[649].Tale orientamento è supportato da un principio fondamentale del nostro ordinamento sancito dall'art. 24 Cost. concernente il diritto di agire in giudizio per la difesa dei propri diritti, nonché dal principio della buona fede ed affidamento sancito dall'art.10 L. 27 luglio 2000, n. 212.

A seguito della modifica apportata dalla L. n. 69/2009 che ha abrogato l'art. 184-bis c.p.c. (collocato nel libro II del codice di rito) spostandone il contenuto nell'art. 153 c.2 c.p.c. (collocato nel libro I del codice di rito) il legislatore ha inteso riconoscere all'istituto della rimessione in termini una valenza di carattere generale. L'art. 153 c. 2 nel disporre che "la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile prevedendo che la stessa può chiedere al giudice di essere rimessa in termini", ha natura derogatoria del principio stabilito dal c. 1 dello stesso articolo secondo il quale "i termini perentori non possono essere abbreviati o prorogati, nemmeno sull'accordo delle parti".

L'intempestività del ricorso, poiché attiene ad un presupposto processuale è sempre rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, senza una tempestiva eccezione dell'Ente impositore. Trattasi, infatti, di decadenza prevista nel pubblico interesse[650]. Differente da tale fattispecie è la decadenza dell'ufficio dal potere di accertamento per mancato esercizio dello stesso nel termine fissato dal legislatore. In questo caso la decadenza non può esser rileva d'ufficio dal giudice, ma deve essere ritualmente eccepita dal contribuente[651].

8. Motivi del ricorso

I motivi di gravame vanno dedotti, a pena di inammissibilità, con l'atto introduttivo. Infatti l'art. 24 c. 2 D.Lgs. 546/1992 dispone che eccezionalmente sono ammissibili nuovi motivi d'impugnazione ad integrazione di quelli già dedotti con il ricorso introduttivo (c.d. "memoria integrativa"), subordinatamente al verificarsi di una condizione dipendente da una precisa attività processuale della controparte: il deposito di documenti non conosciuti[652]. Pertanto, andrà sollevata con apposito motivo nel ricorso introduttivo, ad esempio l'eccezione relativa alla mancanza di legittimazione passiva, in quanto in caso contrario non potrà esser rileva d'ufficio dal giudice[653].

Qualora il ricorrente non abbia indicato nel ricorso di primo grado ed in particolare nell'oggetto della domanda ex art.18 D.Lgs. 546/1992 determinati motivi, non può proporli successivamente, in appello, in quanto si amplierebbe il *thema decidendum.*

---

[648] Cass. sez. I 9 marzo 1999 n. 6954 che riteneva non applicabile l'art. 184-bis c.p.c. sotto il vigore del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 poiché l'art. 39 rinviava al solo libro I del codice di procedura civile mentre l'art. 184 - bis si trova nel libro II c.p.c.. Tale limitazione nel processo regolato dal D.Lgs. 546/1992 è superata in virtù del rinvio ad opera dell'art. 1 c. 2 c.p.c..

[649] CTC 7 febbraio 2003 n. 1818.

[650] Cass. sez. I 6 giugno 1995 n. 1532 per la quale il ricorso avverso l'ingiunzione di pagamento del tributo dovuto (nella specie, imposta ipotecaria ordinaria, interessi e soprattassa) proposto oltre 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, non impugnato, per motivi non riguardanti l'atto di riscossione coattiva, ma soltanto la debenza del tributo, è inammissibile e la verificatasi decadenza dall'impugnazione deve essere rilevata dal giudice, trattandosi di decadenza prevista nel pubblico interesse e perciò sottratta alla disponibilità delle parti (art. 2969 c.c.); Cass. sez. I 29 aprile 1991 n. 5620.

[651] In base all'art. 2969 c.c. "la decadenza non può essere rilavata d'ufficio dal giudice, salvo, che trattandosi di materia sottratta alla disponibilità delle parti, il giudice debba rilevare le cause di improponibilità dell'azione".

[652] Cass. sez. trib. 5 ottobre 2005 n. 24970 per la quale "l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita dall'art. 24, c. 2, D.Lgs. 546/1992 soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti (e comunque entro sessanta giorni dalla data in cui si è avuta notizia di tali documenti), pertanto la decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, non rilevabile d'ufficio in quanto rimessa alla disponibilità della parte, non può essere eccepita dal contribuente mediante la presentazione di motivi aggiunti". Conforme Cass. sez. trib. 10 settembre 2007 n. 19000.

[653] Cass. sez. trib. 14 dicembre 2006 n. 1327.

9. Integrazione dei motivi di ricorso

L'integrazione dei motivi di ricorso[654] è consentita dall'art. 24, c. 2, del D.Lgs. 546/1992 soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti e comunque entro 60 giorni dalla data in cui si è avuta notizia di tali documenti.

CAPO II
La costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente

1. Modalità di costituzione in giudizio del ricorrente

Nel processo tributario con la notifica del ricorso viene costituito il contraddittorio, ma non viene ancora incaridinato il giudizio innanzi al giudice tributario. Al fine di costituire il rapporto processuale, ex art. 22 D.Lgs. 546/1992, la parte ricorrente, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, a pena di inammissibilità può alternativamente "depositare" o "trasmettere a mezzo posta", in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, nella segreteria della Commissione tributaria adita:

1) l'originale del ricorso (in carta bollata), se quest'ultimo è stato notificato all'Ufficio con la procedura di cui agli artt. 137 e seguenti del c.p.c. ovvero a mezzo dell'ufficiale giudiziario;
2) ovvero la copia in carta semplice, dichiarata conforme all'originale, del ricorso:
   - unitamente alla ricevuta di deposito (ovvero di avvenuta consegna) rilasciato dall'Ufficio qualora il ricorso sia stato consegnato direttamente a mani del personale dell'ufficio destinatario;
   - unitamente alla fotocopia delle ricevuta attestante l'avvenuta spedizione per raccomandata A.R. (con copia dell'avviso di ricevimento[655] ritornato al mittente) in caso di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

La conformità dell'atto depositato o spedito presso la segreteria a quello consegnato o spedito alla controparte (originale) è attestata conforme dallo stesso ricorrente.

Unitamente al ricorso ed ai documenti sopra citati il ricorrente deposita il proprio fascicolo di causa, che deve, inoltre, contenere:

a) l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, sempre che, ovviamente, il ricorso sia diretto contro un provvedimento e non contro un rifiuto tacito al rimborso di tributi dell'Ente impositore o dell'Agente della riscossione;
b) la procura *ad litem* ove conferita al difensore[656];
c) i documenti che ritiene utile produrre, in originale o in fotocopia.

Con la costituzione in giudizio la causa viene iscritta nel ruolo generale (ex. art. 25 c. 1 D.Lgs. 546/1992), con la conseguenza che il fascicolo del processo verrà trasmesso dalla segreteria al

---

[654] Si veda Parte III, Cap VI

[655] Cass. sez. trib. 5 febbraio 2009 n. 2780 per la quale "l'avviso di ricevimento può esser depositatato fino all'udienza di trattazione della causa; se la parte notificante si trovi incolpevolmente nell'impossibilità di depositare l'avviso in tale termine, e la parte cui la notificazione era diretta non sia costituita in giudizio, può essere chiesto termine al giudice per la produzione dell'avviso stesso o di un duplicato, dimostrando di averlo chiesto all'amministrazione postale". Cass. SS.UU. 8 febbraio 2008 n. 3006 per la quale "nel processo tributario il termine ultimo per il deposito dei documenti non può essere che quello di venti giorni liberi prima della data di trattazione, fissato dal D.Lgs. 30 dicembre 1991, n. 546, art. 32, comma 1. Infondatamente le Amministrazioni ricorrenti assumono che in tale processo sia sufficiente il deposito della sola ricevuta di spedizione della raccomandata con la quale il ricorso sia stato inviato per posta al destinatario della notificazione. Il fatto che l'art. 22, comma 1, del citato D.Lgs. n. 546 del 1991 preveda che il ricorrente deve costituirsi entra trenta giorni dalla proposizione del ricorso depositando, a pena di inammissibilità, l'originale del ricorso notificato a norma degli artt. 137 e segg. c.p.c., ovvero copia del ricorso spedito per posta con la fotocopia della ricevuta di spedizione, non consente affatto di affermare che il ricorso possa essere deciso indipendentemente dalla prova della intervenuta instaurazione del contraddittorio, la quale ovviamente dipende dal ricevimento della raccomandata da parte del destinatario, e non certo dalla sola spedizione da parte del notificante".

[656] Si veda Parte II, Cap. X, Parag. 3.

Presidente della Commissione tributaria (ex. art. 25 c. 3 D.Lgs. 546/1992), il quale procederà all'assegnazione della causa ad una Sezione della Commisisone (ex. art. 26 D.Lgs. 546/1992).
Non rappresentano casi di inammissibilità:

a) l'omissione dell'attestazione di conformità[657]. Ciò in quanto la normativa vigente non commina alcuna sanzione[658], per cui si ritiene che solo 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, il ricorso è inammissibile[659], così come previsto dall'art. 22 c. 3 D.Lgs. 546/1992;
b) l'inversione dell'ordine procedimentale previsto dagli artt. 22 e 23 del D.Lgs 546/1992 ad esempio consegnando all'ufficio la copia fotostatica e depositando l'originale in segreteria. In tal caso la Corte di cassazione ha rilevato che la previsione dell'inammissibilità deve farsi conseguire solo là dove e nei limiti in cui la mancanza della sottoscrizione (della parte ovvero del suo difensore) sia materiale [660], ciò al fine di evitare irragionevoli sanzioni di inammissibilità;
c) il ricorso notificato all'Ente impositore in copia fotostatica in cui sia riprodotta la sottoscrizione del difensore, ove il ricorso depositato presso la segreteria del giudice rechi la firma autografa del difensore e la conformità della copia fotostatica non sia stata contestata[661].

La nuova nota di deposito è scaricabile dal sito:
http://www.finanze.it.commissionitributarie_nuovo/nota_deposito/nota_deposito .pdf

2. Costituzione in giudizio a mezzo servizio postale

La modalità di deposito dell'atto di costituzione "a mezzo posta", mediante plico raccomandato, è stata introdotta dal c. 6 dell'art. 3-bis, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, aggiunto dalla relativa legge di conversione (L. 248/2005) in vigore dal 3 dicembre 2005, che ha recepito la sentenza n. 520 del 21 novembre 2002 della Corte Costituzionale con la quale il giudice delle leggi ha attenuato l'obbligo di depositare il ricorso esclusivamente *brevi manu* nella Segreteria della Commissione tributaria provinciale adita[662]. Al corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dei c. 1 e 2 dell'art. 22 D.Lgs. 546/1992 nella parte in cui non consentono, per il deposito degli atti ai fini della

[657] Cass. sez. trib. 10 maggio 2006 n. 10771. Conforme Cass. SS.UU. 20 marzo 2009, n. 6780 in base alla quale "è causa d'inammissibilità dell'appello notificato per posta o per consegna diretta, non la mancanza di attestazione da parte dell'appellante della conformità dell'atto d'impugnazione notificato rispetto all'atto di notificazione depositato presso la segreteria della CTR, ma l'effettiva difformità, che è onere dell'appellato di eccepire e che si presuppone verificata sia quando l'appellato si sia costituito in giudizio e non abbia sollevato alcuna eccezione al riguardo sia quando l'appellato non si sia costituito ed abbia, perciò, rinunciato a sollevare tale eccezione. Infatti, se non si ammettesse che il mero difetto di attestazione di conformità non valesse per l'ipotesi di mancata costituzione in giudizio dell'appellato, basterebbe la sua inerzia a determinare l'inammissibilità dell'appello e si premierebbe il comportamento omissivo di un soggetto che è gravato, invece, per le ragioni di ordine letterale e sistematico, dell'onere di eccepire l'eventuale difformità della dichiarazione notificatagli rispetto a quella depositata dall'appellante presso la segreteria della CTR".

[658] Cass. sez. trib. 15 maggio 2002 n. 7033.

[659] Cass. sez. trib. 13 gennaio 2005 n. 3562. Conforme Cass. sez. trib. 2 settembre 2004 n. 17702.

[660] Cass. sez. trib. 20 settembre 2005 n. 21170 per la quale "le disposizioni che sanciscono l'inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio debbono essere interpretate e applicate in armonia con i principi della Costituzione e, in particolare, con il diritto alla difesa in giudizio sancito dall'art. 24 Cost.. Di conseguenza, si deve procedere a una interpretazione restrittiva dell'art. 22 Dlgs 546/1992, applicando la sanzione estrema dell'inammissibilità del ricorso solo quando siano lesi profili sostanziali del contraddittorio processuale. L'inammissibilità per difetto di sottoscrizione del ricorso si verifica, dunque, solo quando la sottoscrizione stessa manchi del tutto e non quando il contribuente (in violazione del citato art. 22) consegni all'ufficio la copia fotostatica del ricorso e depositi in segreteria l'originale".

[661] Cass. sez. trib. 12 giugno 2003 n. 5257; Cass. sez. II 3 luglio 1998 n. 6480.

[662] La precedente formulazione dell'art. 22 del D.Lgs. 546/1992, faceva riferimento esclusivamente al deposito nella segreteria della Commissione tributaria adita, pertanto tale concetto di deposito, veniva considerato da consolidata giurisprudenza in maniera rigorosa escludendo, quindi, la possibilità di deposito a mezzo trasmissione postale in base alla considerazione che il deposito a mezzo posta costituendo un'eccezione al principio generale della consegna necessita di una espressa previsione, così come previsto nel rito ordinario dall'art. 134 disp,. att. c.p.c. che consente il ricorso a mezzo del servizio postale esclusivamente per la Cassazione. Cfr. Cass. sez. trib. 3 aprile 2001 n. 8829.

costituzione in giudizio, l'utilizzo del servizio postale[663]. In giudice delle leggi ha quindi rivisto un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità[664] che riteneva inammissibile la costituzione in giudizio qualora il deposito fosse avvenuto a mezzo servizio postale, in quanto nessuna disposizione sul processo tributario autorizzava tale modalità di deposito e pertanto operava il rinvio alle norme processualcivilistiche per effetto dell'art.1 del D.Lgs. 546/1992, che non prevedono la possibilità di recapitare gli atti per posta ad eccezione del solo deposito per Cassazione[665].
Per effetto del rinvio operato dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992 ("Forma dell'appello") all'art. 22, c. 1, 2 e 3, dello stesso decreto legislativo, la nuova forma di ricorso trova applicazione anche con riferimento al ricorso in appello[666].

3. Dichiarazione di conformità della copia depositata in segreteria
La dichiarazione di conformità della copia depositata in segreteria rispetto all'originale consegnato o spedito all'ufficio va apposta in calce alla copia del ricorso ed è del tipo *" Si attesta la conformità della presente copia all'originale del ricorso consegnato (o spedito) all'Ente ....."*.
E' sottoscritta:
- dal difensore incaricato;
- ovvero dal contribuente, per le controversie inferiori ad € 2.582,28 euro, in merito alle quali il contribuente ha ritenuto ricorrere senza l'assistenza tecnica.

Tale attestazione non va fatta qualora la notifica avvenga mezzo ufficiale giudiziario, al quale devono essere consegnati due originali entrambi in bollo, in quanto la conformità è certificata dallo stesso ufficiale giudiziario.

4. Termine per la costituzione in giudizio del ricorrente
Il temine di costituzione in giudizio del ricorrente (30 giorni dalla proposizione del ricorso) è previsto a pena di inammissibilità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio senza alcuna possibilità di sanatoria ed a nulla rilevando la costituzione in giudizio della controparte. Qualora, anche la parte resistente non si costituisca, il processo si estingue (art. 45 del D.Lgs. 546/1992).
Il termine di 30 giorni dalla proposizione del ricorso, previsto a pena di inammissibilità dal c.1 dell'art. 22 D.Lgs. 546/1992 per la costituzione del ricorrente (o dell'appellante) e per il deposito del ricorso notificato, decorre, anche in caso di notifica del suddetto ricorso a mezzo posta, dalla data in cui esso è stato ricevuto e non dalla data in cui è stato spedito. In base ad una interpretazione sistematica degli artt. 22 c.1, 20 c.2, e 16 c.5 del D.Lgs. 546/1992, la notificazione a mezzo del servizio postale "si considera effettuata" al momento della spedizione solo con riguardo ai termini entro i quali il perfezionamento della notificazione stessa deve intervenire - ipotesi nella quale un eventuale disservizio postale potrebbe comportare per il notificante una decadenza incolpevole -, mentre i termini per i quali il perfezionamento della notificazione (ivi compresa quella a mezzo del servizio postale) rappresenta il momento iniziale del tempo concesso per il compimento di un'attività decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto, come peraltro espressamente disposto dell'ultima parte citato c.5 dell'art. 16, con una previsione portata generale, che nessuna espressa disposizione derogatoria autorizza a ritenere inapplicabile

[663] La Corte Costituzionale, ha motivato la propria decisione richiamando i profili di incostituzionalità in relazione agli artt. 3 e 24 Cost. della norma che prevede il deposito del ricorso e degli atti relativi ai fini della costituzione delle parti *brevi manu,* poiché si imporrebbero oneri e modalità che rendono difficoltoso l'esercizio del diritto di difesa e il contestuale svolgimento dell'attività processuale. In contrasto tra l'altro alla legge delega n. 413 del 30 dicembre 1991 che prevedeva la revisione del contenzioso tributario al fine di razionalizzare e migliorare i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente.
[664] Cass. sez. trib. 28 giugno 2001 n. 8829; Cass. sez. trib. 3 aprile 2001 n. 11781.
[665] art. 134 delle disp. att. c.p.c., così come modificato dall'art. 3 L. 7 febbraio 1979, n. 59.
[666] Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con Circ. n.10/E del 13 marzo 2006.

alle ipotesi di notificazione a mezzo dei servizio postale[667]. L'art. 16 c.5 dispone che "Qualunque comunicazione o notificazione 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"[668].
In caso di ricorso notificato a mezzo ufficiale giudiziario il termine decorrerà dalla notificazione al destinatario conformemente a quanto previsto dalla Corte Cost. con sent. 2 aprile 2004 n. 107.

5. Modalità di costituzione in giudizio della parte resistente

L'Ente locale, l'Ufficio finanziario o l'Agente della riscossione nei cui confronti è proposto il ricorso devono costituirsi in giudizio entro 60 giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale. Si applica ai fini del computo dei termini il dispositivo dell'art. 16 c. 5, pertanto in caso di notificazione del ricorso a mezzo del servizio postale i termini per il destinatario decorreranno dalla ricezione dell'atto.
La costituzione avviene mediante deposito dell'atto di controdeduzioni e dei documenti che si intendono produrre, in tante copie quante sono le parti in giudizio:

a) direttamente presso la segreteria della commissione adita;
b) ovvero mediante servizio postale, visto l'identità della prescrizione tra gli art.23 c. 2 in tema di costituzione in giudizio della parte resistente e l'art. 22, c. 1 in tema di deposito del ricorso della parte ricorrente.

L'art. 23 D.Lgs. 546/1992 è modellato sugli artt. 166 e 167 c.p.c.[669], per i quali l'atto con cui il resistente si costituisce si chiama "comparsa di costituzione e risposta" e con la differenza che non è prevista la formulazione da parte della resistente della formulazione delle conclusioni e la proposizione di domande riconvenzionali.
La parte resistente non è tenuta 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 tal caso, il giudice potrà ordinare laddove lo ritenga opportuno l'esibizione degli atti e, riscontrandone la difformità, dichiarare l'inammissibilità del ricorso e la conseguente cancellazione della causa dal ruolo.

6 Contenuto delle controdeduzioni

---

[667] Cass. sez. trib. 15 maggio 2008 n. 12185; Contra Cass. sez. trib. 9 giugno 2004 n. 20262 per la quale "in base ai principi fissati dalla Corte Cost. nelle sentenze n. 520 del 6 dicembre 2002 e n. 98 del 18 marzo 2004 si ritiene che il deposito del ricorso notificato a mezzo del servizio postale deve essere effettuato entro 30 giorni dalla spedizione postale del documento incorporante il ricorso, e non dalla data della sua ricezione da parte del destinatario"; Cass. sez. trib. 18 gennaio 2006 n. 920.

[668] Circ. Agenzia delle Entrate n.10/E del 13 marzo 2006.

[669] Art. 166 c.p.c. (Costituzione del convenuto)
Il convenuto deve costituirsi a mezzo del procuratore, o personalmente nei casi consentiti dalla legge, almeno venti giorni prima dell'udienza di comparizione fissata nell'atto di citazione, o almeno dieci giorni prima nel caso di abbreviazione di termini a norma del secondo comma dell'articolo 163-bis, ovvero almeno venti giorni prima dell'udienza fissata a norma dell'articolo 168-bis, quinto comma, depositando in cancelleria il proprio fascicolo contenente la comparsa di cui all'articolo 167 con la copia della citazione notificata, la procura e i documenti che offre in comunicazione.
Art. 167 c.p.c. (Comparsa di risposta)
Nella comparsa di risposta il convenuto deve proporre tutte le sue difese prendendo posizione sui fatti posti dall'attore a fondamento della domanda, indicare i mezzi di prova di cui intende valersi e i documenti che offre in comunicazione, formulare le conclusioni.
A pena di decadenza deve proporre le eventuali domande riconvenzionali . Se è omesso o risulta assolutamente incerto l'oggetto o il titolo della domanda riconvenzionale, il giudice, rilevata la nullità, fissa al convenuto un termine perentorio per integrarla. Restano ferme le decadenze maturate e salvi i diritti acquisiti anteriormente alla integrazione. Se intende chiamare un terzo in causa, deve farne dichiarazione nella stessa comparsa e provvedere ai sensi dell'articolo 269.

La difesa erariale si concretizza principalmente nella predisposizione di controdeduzioni tempestive ed esaurienti, idonee a contestare in modo specifico tutti i motivi di ricorso, allegando la relativa documentazione probatoria.
Con le controdeduzioni da presentare in tante copie quante sono le parti in giudizio, la parte resistente preso cognizione dei motivi addotti dal ricorrente:
a) propone le c.d. memorie difensive[670];
b) deduce le eccezioni processuali e di merito che non sono rilevabili d'ufficio;
c) propone istanza per la chiamata in causa di terzi[671]-[672];
d) indica le prove, portate a sostegno della propria difesa[673] (ex art. 7 D.Lgs. 546/1992).
L'atto di controdeduzioni deve esser sottoscritto dal rappresentante legale o funzionario dell'Ente locale resistente.
Non e' causa di inammissibilità della costituzione in giudizio dell'Amministrazione finanziaria, a norma dell'art. 23 del D.Lgs. 546/1992, la genericità delle difese svolte e il mancato esercizio, nelle controdeduzioni, delle facoltà indicate nel c.3 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[674].
Inoltre, la violazione dell'obbligo della parte resistente, di depositare presso la segreteria della commissione tributaria, all'atto della costituzione in giudizio, il proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio, non è sanzionata dalle norme del contenzioso tributario e dunque non ha rilevanza processuale, stante la regola generale della tassatività delle cause di nullità di cui all'art. 156 c.p.c. e la mera previsione dell'irricevibilità del

[670] In base la principio di non contestazione richiamato dalla Corte Cass. Sez. trib. 24 gennaio 2007 n. 1540 "l'onere di contestazione (col relativo corollario del dovere, per il giudice, di ritenere non abbisognevole di prova quanto non espressamente contestato) è principio generale che informa il sistema processuale (e perciò anche il processo tributario) poggiando le proprie basi non soltanto sul tenore degli artt. 416 e 167 del codice di procedura civile, bensì anche sul carattere dispositivo del processo - comportante una struttura dialettica a catena -, sulla generale organizzazione per preclusioni successive - che, in misura maggiore o minore, caratterizza ogni sistema processuale - sul dovere di lealtà e probità posto a carico delle parti dall'art. 88 del codice di procedura civile - che deve ritenersi applicabile anche al processo tributario in virtù del rinvio di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992 - ed infine, soprattutto, sul generale principio di economia che deve sempre informare il processo, vieppiù alla luce del novellato art. 111 della Costituzione. Né l'applicazione del suddetto principio incontra ostacoli nelle peculiarità del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e la ritenuta non applicabilità in materia della disciplina di equa riparazione per la non ragionevole durata del processo (nel caso di specie la Corte ha ritenuto che il giudice di merito avesse erroneamente escluso che il contribuente avesse esercitato l'attività di autotrasporto, nonostante tale circostanza affermata dal contribuente non fosse mai stata contestata dall'Amministrazione)".
[671] La Corte di cassazione ha affermato che la chiamata di terzi nel processo tributario può essere effettuata dal resistente con l'atto di costituzione in giudizio, a pena di decadenza, entro il termine di 60 giorni dalla notifica del ricorso (Cass., sez. trib., n. 24563 del 26 novembre 2007; n. 16119 del 20 luglio 2007; n. 7329 del 13 maggio 2003).
[672] In tema di controversie concernenti la mancata indicazione del responsabile del procedimento di emissione e notificazione della cartella di pagamento nelle quali sia stato chiamato in causa l'ufficio dell'Agenzia delle entrate che ha iscritto a ruolo le somme contenute nella cartella di pagamento oggetto di impugnazione, la Circolare n. 16/E del 6 marzo 2008 dispone che l'ufficio dovrà eccepire in via pregiudiziale l'imputabilità di tale vizio all'agente della riscossione. Nell'eventualità che l'agente della riscossione non sia stato evocato in giudizio dal ricorrente, lo stesso agente va chiamato in causa da parte dell'ufficio.
[673] Cass. sez. trib. 9 agosto 2006 n. 18030 per la quale "grava sul Comune l'onere di produrre la delibera e di evidenziarne il contenuto, così ponendo il giudice di legittimità in condizione di verificare il rispetto delle prescrizioni stabilite dagli artt. 21 e 43 del D. Lgs 22/1997, in base alle quali i rifiuti speciali – nel caso sottoposto alla Corte, rifiuti da imballaggio - sono soggetti a TARSU solo ove il Comune abbia emanato un regolamento che contenga "le disposizioni necessarie ad ottimizzare le forme di conferimento raccolta e trasporto dei rifiuti primari da imballaggio", Tanto poiché, dopo l'entrata in vigore del citato decreto Ronchi, è venuta meno l'assimilazione *ope legis* dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani".
[674] Cass. sez. trib. 13 maggio 2003 n. 7329.

fascicolo di parte nel diverso e più rilevante caso in cui esso non contenga le copie degli atti che debbono essere inseriti nel fascicolo d'ufficio[675].
Nell'atto di controdeduzioni può esser inserita la richiesta di trattazione in pubblica udienza della controversia, ma deve esser notificata alla controparte per avere efficacia.

7. Termine per la costituzione in giudizio della parte resistente

Il termine per la costituzione in giudizio della parte resistente è ordinatorio. Qualora la parte resistente non si costituisca in giudizio quest'ultimo si svolge ugualmente poichè la costituzione della parte resistente non rappresenta condizione essenziale per la esistenza del processo. Le conseguenze della mancata costituzione della parte resistente sono rappresentate da una limitazione del diritto di difesa, che si ripercuoterà, eventualmente, in grado di appello in quanto in Commissione tributaria regionale, la parte non potrà presentare domande o formulare eccezioni non proposte in primo grado.
D'altronde l'art. 152, c. 2 c.p.c. dispone che i termini fissati per il compimento degli atti del processo sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiari espressamente perentori.
La Corte Cost. con ord. 3 aprile 2006 n. 144 esprimendosi in merito alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 22 del D.Lgs. 546/1992 sollevata con riferimento agli art. 3 e 111 della Cost ha affermato la manifesta infondatezza della questione poichè:

a) la diversa disciplina delle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione per la parte ricorrente e della parte resistente deriva dalla diversa posizione che specie in un processo di tipo impugnatorio come quello tributario la legge attribuisce alle parti;
b) la tardiva costituzione del convenuto può dar luogo a decadenze sia di tipo asservito che probatorio, ma mai ad una irreversibile dichiarazione di contumacia del tutto sconosciuta all'ordinamento[676].

In merito all'esistenza di un termine ultimo entro il quale la parte resistente debba costituirsi, si ritiene di aderire a quell'orientamento giurisprudenziale per il quale il termine ultimo per costituirsi è 20 giorni liberi prima - anche in considerazione che l'art. 32 del D.Lgs. 546/1992 prevede che le parti possono depositare documenti fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione -.
Nella prassi si ammette la costituzione tardiva della parte resistente:

- fino a 10 giorni *liberi* prima o addirittura lo stesso giorno dell'udienza, nel caso di discussione in pubblica udienza. In quest'ultimo caso il ricorrente potrà richiedere il differimento della discussione ai sensi dell'art. 34, c.3 D.Lgs. 546/92;
- fino a 5 giorni *liberi* prima, nel caso di trattazione in camera di consiglio – termine previsto per il deposito delle repliche. La parte ricorrente potrà depositare repliche scritte fino a 5 giorni prima della data di trattazione in camera di consiglio e/o potrà richiedere il rinvio per poter prendere cognizione delle memorie della parte resistente.

La regolare costituzione in giudizio dell'Ente impositore assicura allo stesso la conoscenza ufficiale degli atti del processo in vista di una adeguata difesa degli interessi ivi coinvolti e rappresenta il presupposto per esercitare facoltà e diritti.
La tardiva costituzione - sia per quanto stabilito dagli articoli 23 e 54 D.Lgs. 546/1992 sia in virtù delle disposizioni contenute nel c.p.c. (artt. 166, 167, 347), richiamate dall'art. 1, c. 2, D.Lgs. 546/1992 - non comporta alcun tipo di nullità[677], stanti la mancata previsione di simile sanzione ed il principio di tassatività delle relative cause (art. 156 c.p.c.) determina soltanto la decadenza della

[675] Cass. sez. trib. 14 dicembre 2001 n. 15858.
[676] Cass. sez. trib. n. 24992 per la quale non trova applicazione nel processo tributario il principio – proprio del processo civile – secondo cui la contumacia del convenuto – liberamente apprezzabile da parte del giudice ex art. 116 c.p.c. – può costituire ammissione sulla domanda attorea.
[677] Cass. sez. trib. 21212 del 5 novembre 2004 per la quale "l'avere il giudice d'appello asseritamene utilizzato, ai fini della motivazione della propria decisione, il contenuto della comparsa di risposta dell'appellato non costituisce, di per sé, motivo di nullità della sentenza".

facoltà di chiedere o svolgere attività processuali eventualmente precluse[678], dovendo in tal caso il convenuto o appellato accettare il processo nello stato in cui si trova.
L'inosservanza del termine per la costituzione, pur non configurando la contumacia istituto del processo civile, determina per la parte resistente, una limitazione della propria difesa e quindi:

a) l'impossibilità di opporsi agli atti già compiuti dalle altre parti;
b) la preclusione ad ottenere la notifica del reclamo contro i provvedimenti presidenziali (art. 28, c. 1 D.Lgs. 546/1992);
c) il venir meno del diritto alla notificazione dei normali atti processuali dei quali le parti regolarmente costituite ricevono comunicazione (cfr. l'art. 31, c. 1, laddove viene previsto che l'avviso di trattazione va comunicato alla parti costituite ovvero l'art. 33, c. 1 laddove la mancata costituzione in giudizio preclude il diritto a ricevere la notifica a cura della parte richiedente della trazione in pubblica udienza);
d) improponibilità di eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio (pertanto sono ammesse le eccezioni relative al difetto di legittimazione, di costituzione tardiva del ricorrente, di inammissibilità del ricorso in quanto proposto oltre il sessantesimo giorno – ossia più in generale tutte quelle eccezioni rilevabili in ogni stato e grado, anche dal giudice);
e) perdita della possibilità di effettuare la chiamata in causa di terzo;
f) il rischio di precludersi la possibilità di proporre la conciliazione giudiziale, che potrebbe verificarsi nel caso in cui non si abbia conoscenza della data di trattazione;
g) la preclusione a ricevere la comunicazione del dispositivo della sentenza (che in base all'art. 37, c. 2 D.Lgs. 546/1992, va comunicato alle parti costituite entro 10 giorni dal deposito della stessa sentenza nella segreteria della commissione tributaria);
h) la preclusione al differimento della trattazione a data fissa (art. 34, c. 3 D.Lgs. 546/1992);
i) la preclusione di depositare documenti, oltre il termine di 20 giorni prima della trattazione.

8. Costituzione in giudizio del terzo chiamato

La costituzione da parte del terzo, che sia insieme al ricorrente destinatario dell'atto impugnato ovvero sia parte del rapporto tributario controverso e sia chiamato in giudizio, deve avvenire nelle forme previste per il resistente. L'atto di controdeduzioni dovrà essere depositato presso la segreteria della Commissione entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di chiamata.

CAPO III
La sospensione cautelare dell'atto impugnato

1. Profili generali

La tutela cautelare disciplinata dall'art. 47 del D.Lgs 546/1992 ha natura giurisdizionale ed è equiparabile all'art. 700 c.p.c., che consente al giudice ordinario la tutela cautelare nella forma d'urgenza quando l'istante dimostri il fondato pericolo di subire un pregiudizio irrimediabile. Con detta norma viene colmata la lacuna del processo tributario disciplinata dal D.P.R. n. 636/1972 recante "Revisione della disciplina del contenzioso tributario" che non prevedeva alcun rimedio finalizzato alla sospensione di un atto impugnabile nell'ambito del giudizio, bensì unicamente un rimedio di natura amministrativa consistente nella domanda all'Intendente di Finanza di sospensione dell'efficacia della riscossione[679], il cui rifiuto era impugnabile innanzi al giudice amministrativo[680].

[678] Cass. sez. trib. 8 ottobre 2007 n. 21059.
[679] CTR di Roma 16 marzo 2004 n. 42 per la quale "nel giudizio di appello non può essere chiesta la sospensione dell'atto impugnato (né della sentenza di primo grado). Infatti per il coordinato disposto dell'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e del 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".
[680] Cass. SS.UU. 20 luglio 1989 n. 3408.

Poiché, la proposizione del ricorso non ha effetto sospensivo dell'atto impugnato, è necessario che il ricorrente richieda alla commissione provinciale competente la sospensione dell'atto impugnato mediante la proposizione di un'apposita istanza motivata, allorquando dall'atto impugnato possa derivargli un danno grave ed irreparabile. Infatti, l'ufficio tributario, anche se l'accertamento non è divenuto definitivo, deve iscrivere a ruolo, dopo la notifica dell'atto, la metà dell'ammontare delle imposte, contributi e premi corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accerati.

E' da considerarsi ricorrente non solo colui il quale ha proposto il ricorso, ma anche ogni soggetto che si trovi nella medesima posizione processuale del ricorrente, quale, ad esempio, il litisconsorte necessario che sia ancora in termini per la proposizione del ricorso.

La tutela cautelare non può esser chiesta in pendenza del ricorso in commissione tributaria regionale in quanto l'unica sospensione possibile in materia tributaria è quella relativa all'atto impugnato, e quest'ultimo può esser sospeso solo nel primo grado di giudizio, cioè solo dalla commissione tributaria provinciale. Infatti, nel giudizio innanzi alla CTR l'oggetto è rappresentato dalla decisione del giudice di primo grado[681], se non limitatamente alla parte relativa alle sanzioni pecuniarie ed accessorie. Infatti, ai sensi dell'art. 19 D.Lgs. 472/97, la CTR può sospendere l'esecuzione delle sanzioni applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'art. 47 D.Lgs. 546/92.

La Consulta, con sent. del 25 maggio 2000, n. 165, nel confermare che la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost., ha statuito che, nel processo tributario, "la tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito che accolga, con efficacia esecutiva, la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela"[682].

Secondo la circolare n. 73/E del 31 luglio 2001 dell'Agenzia delle Entrate, nel caso di controversie pendenti per le quali, a seguito della sentenza emessa dalle commissioni tributarie regionali, sia stato proposto, dalla controparte, ricorso per Cassazione, gli uffici locali, in ipotesi di presentazione ai sensi dell'art. 373 c.p.c. di istanza di sospensione della esecutività della sentenza, predisporranno, in tempo utile rispetto alla data dell'udienza di comparizione di cui al c. 2 dell'art. 373 citato, apposite memorie illustrative da depositarsi presso la segreteria della commissione adita e avranno cura di partecipare all'udienza. Più precisamente, gli uffici argomenteranno sulla inammissibilità del procedimento e, in via del tutto subordinata, nel merito in ordine al *fumus boni iuris* (con riferimento alla fondatezza della sentenza impugnata) ed al *periculum in mora* (in ordine agli effetti negativi scaturenti dall'accoglimento dell'istanza di sospensione comportante l'inibizione della riscossione in corso di giudizio *ex* art. 68 del D.Lgs 546/1992, con riferimento alla inaffidabilità, dal punto di vista economico, del soggetto debitore).

2. Istanza di sospensione cautelare

L'istanza può essere contenuta:

a) nel medesimo atto di ricorso (ad esempio nel caso di impugnazione di una cartella con iscrizione a ruolo definitiva);
b) oppure, mediante un atto separato (ad esempio nel caso di ricorso contro un avviso di accertamento l'istanza di sospensione potrà essere presentata all'atto della notifica della relativa cartella di pagamento).

L'atto contenente l'istanza di sospensione deve essere notificato all'altra parte secondo le disposizioni contenute nei c. 2 e 3 dell'art. 16 e depositato, unitamente alla prova dell'avvenuta

[681] Corte Cost. 27 luglio 2001 n. 325 e Corte Cost. ord. 19 luglio 2000 n. 217 per la quale "è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli articoli 47 e 49 del D.Lgs. 546/1992, sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione".

[682] Cass. sez. trib. 21 gennaio 2000 n. 18 in base alla quale la Corte nel ribadire la discrezionalità del legislatore, ha escluso l'esistenza di un principio, costituzionalmente rilevante, di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo.

notificazione, presso la segreteria della commissione tributaria competente. Il deposito dell'atto separato contenente la istanza di sospensione può avvenire solo successivamente alla costituzione in giudizio del ricorrente secondo le disposizioni dell'art. 22. Infatti a seguito della presentazione dell'istanza di sospensione sorge nel processo principale un procedimento incidentale e quindi la cognizione sull'istanza di sospensione presuppone che il rapporto processuale si sia regolarmente instaurato.

L'istanza di sospensione deve indicare:

a) la commissione tributaria cui è diretta;
b) il ricorrente ed il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o il domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché il codice fiscale;
c) l'ufficio del Ministero delle finanze o dell'Ente locale o dell'Agente della riscossione nei cui confronti è proposta;
d) l'atto impugnato di cui si chiede la sospensione;
e) i motivi;
f) la richiesta di sospensione e l'oggetto del provvedimento;
g) la sottoscrizione in originale dal difensore del ricorrente o della parte personalmente nei casi di legge.

3. Atti oggetto di sospensione

L'istanza di sospensione può riguardare solamente alcuni tra gli atti impugnabili indicati dall'articolo 19 D.Lgs. 546/1992:

a) l'avviso di accertamento;
b) l'avviso di liquidazione;
c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
d) il ruolo e la cartella di pagamento.

Poiché gli atti di liquidazione o il mero accertamento dell'imposta, sono di per sé inidonei ad incidere negativamente sulla sua sfera patrimoniale in quanto necessitano, di una successiva attività amministrativa (l'iscrizione a ruolo), per parte della giurisprudenza, oggetto della sospensione sarà l'atto conseguente (iscrizione a ruolo e cartella di pagamento). Pertanto, potrebbe capitare che in presenza di un avviso di accertamento impugnato, qualora l'iscrizione a ruolo e l'emissione della cartella di pagamento precedono la fissazione dell'udienza, il contribuente, al fine di tutelare i propri interessi, dovrà impugnare anche la cartella di pagamento notificata in conseguenza dell'avviso di accertamento.

Non sono invece suscettibili di essere sospesi:

- il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od altri accessori non dovuti o il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizioni agevolate di rapporti tributari.

4. Presupposti

Il giudice potrà concedere la sospensione della esecutività dell'atto impugnato previa valutazione di due requisiti previsti dalla legge:

a) il "*fumus boni iuris*" (parvenza di buon diritto): il ricorso contro l'atto impugnato, anche a seguito di una cognizione necessariamente sommaria, deve apparire ammissibile e fondato;
b) il "*periculum in mora*" (ossia il pericolo di danno grave ed irreparabile): la esecuzione del provvedimento può essere sospesa qualora lo stesso sia idoneo a cagionare concretamente all'istante un danno grave ed irreparabile. Il danno è grave laddove l'esecuzione dell'atto pregiudica la condizione economica del ricorrente, anche in virtù dell'entità della pretesa erariale. Il danno è irreparabile laddove l'esecuzione dell'atto impugnato pregiudica irrimediabilmente la situazione soggettiva del contribuente ad esempio in considerazione del tempo intercorrente fino alla discussione nel merito della vicenda per effetto dell'iscrizione a ruolo e quindi della conseguente pretesa del pagamento delle maggiori imposte dovute oppure

per effetto del tempo per la restituzione delle somme nel caso in cui il ricorso fosse accolto con decisione definitiva favorevole all'istante. Infatti , in questo lasso di tempo il contribuente potrebbe trovarsi con una forte esposizione debitoria, ovvero essere assoggettato a pignoramento.

L'istanza di sospensione deve, perciò, essere motivata dal contribuente in modo da offrire la prova della sussistenza dei sopra citati requisiti.

Nella valutazione dei presupposti di concedibilità della sospensione della esecutività dell'atto impugnato bisogna tener conto non solo dell'interesse del ricorrente, ma anche di quello dell'Ente impositore circa la perdita delle garanzie patrimoniali nelle more della definizione del giudizio principale od anche la maggiore difficoltà della esazione futura del credito erariale.

Quando la sospensione è richiesta in materia di sanzioni tributarie non penali (irrogate dopo il 1 aprile 1998) il giudice deve necessariamente concederla a prescindere dalla sussistenza dei sopra citati presupposti se il contribuente produce una idonea garanzia, anche a mezzo fideiussione bancaria o assicurativa e può essere proposta istanza anche dinanzi alla Commissione tributaria Regionale.

5. Trattazione dell'istanza di sospensione

5.1 Procedimento ordinario

Il c. 2, dell'articolo in esame, dispone che il Presidente fissa con proprio decreto la trattazione dell'istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile.

La segreteria della commissione comunicherà mediante avviso, secondo le disposizioni contenute negli artt. 16 e 17, alle parti, almeno 10 giorni liberi prima, la data della udienza in camera di consiglio di discussione della sospensione.

La comunicazione dell'avviso di trattazione viene fatta a tutte le parti, indipendentemente che siano già costituite. La qualifica di parte in senso sostanziale, il tal caso, è sufficiente ad espletare le attività contemplate dalla legge poiché le esigenze della tutela prevalgono sulle pur legittime esigenze di integrità del contraddittorio. Infatti, il D.Lgs n. 546/1992, qualora intende limitare un potere o una facoltà ai soli soggetti formalmente costituiti, adopera le parole "parti costituite" (cfr. gli artt. 31, c. 1 o 33, c. 1)[683]. La partecipazione da parte dell'Ente impositore non costituito formalmente alla trattazione della sospensione, non dà diritto allo stesso di ricevere le successive comunicazioni relative al processo, poiché è pur sempre necessario la formale costituzione.

In tale udienza le parti, ovvero i loro difensori tecnici od i rappresentanti dell'ufficio impositore, sono ammessi a svolgere le proprie ragioni a favore o contro la concessione del provvedimento di sospensione. Pertanto è opportuno una costante e qualificata partecipazione da parte dell'Ufficio alle camere di consiglio relative ai procedimenti cautelari in quanto la concessione o meno della sospensione dell'atto impugnato può influenzare la successiva decisione di merito.

5.2 Procedimento d'urgenza

In ipotesi di eccezionale urgenza, cioè quando il pericolo del danno grave e irreparabile è così imminente da non consentire l'espletamento della procedura camerale, il presidente, valutati i presupposti del *"fumus boni iuris"* e del danno, in assenza di contraddittorio tra le parti, può concedere, con il medesimo decreto di fissazione della trattazione dell'istanza di sospensione, in via provvisoria, la sospensione della esecutività dell'atto impugnato fino alla celebrazione dell'udienza camerale. La sospensione concessa *"inaudita altera parte"*, per decreto presidenziale, è riesaminata nell'udienza camerale ed il Collegio, sentite le parti, può confermarla, revocarla o modificarla.

6. Ordinanza di sospensione

[683] Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, Ris. n.10 del 7 ottobre 2003.

La sospensiva è un procedimento incidentale, che presuppone la valida instaurazione di quello principale.
Il Collegio, nel segreto della camera di consiglio, si pronuncia con ordinanza succintamente "motivata" e "non impugnabile". Nel silenzio della norma è da ritenere che tale ordinanza debba essere notificata, a cura del ricorrente, all'ufficio titolare del tributo per i conseguenti provvedimenti.
Del pari se l'impugnativa attiene al ruolo e alla cartella di pagamento o all'avviso di mora, detta ordinanza di sospensione od il decreto presidenziale di sospensione, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria o l'Ente locale non fossero parte del giudizio, devono essere comunicati a questi ultimi a cura dell'Agente della riscossione che è parte in giudizio: ciò per consentire all'ufficio impositore di adottare i necessari adempimenti contabili.
Il provvedimento di sospensione, sia esso emesso sotto forma di ordinanza o di decreto presidenziale, può imporre al ricorrente un versamento di una somma a titolo di cauzione oppure la presentazione di una fideiussione bancaria od assicurativa. In tale ipotesi il provvedimento sospensivo deve, anche precisare i modi ed i termini di prestazione delle cennate garanzie, quali ad esempio l'importo delle somme da versare nonchè il modo ed il termine di versamento, gli elementi dell'atto di fideiussione con particolare riguardo alle somme da garantire, alla durata della garanzia, eccetera. Al puntuale rispetto dei termini e dei modi dettati dal giudice tributario è subordinata la efficacia del provvedimento sospensivo. Pertanto ove il ricorrente non dovesse puntualmente adempiere gli oneri posti a suo carico, l'ufficio del Ministero delle Finanze o l'Ente locale impositore può dare esecuzione al provvedimento impugnato.
Gli effetti dell'atto impugnato possono essere sospesi, ovviamente ricorrendone i presupposti, in tutto od in parte e durano fino alla data di emanazione della sentenza di secondo grado.
La concessione della sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato impone una più rapida definizione del processo. In tale ipotesi, infatti, la trattazione del merito della controversia deve essere fissata non oltre 90 giorni dalla data della pronuncia di sospensione.
L'ordinanza di sospensione, per espresso dettato legislativo, non è impugnabile, bensì è soltanto revocabile in caso di mutamento della situazione di fatto esistente al momento della emanazione.
In questa ultima ipotesi occorre la presentazione di una apposita istanza di revoca al medesimo giudice tributario che ha emanato il provvedimento sospensivo, depositata nei modi e nei termini previsti per la istanza di sospensione, ed a seguito della quale sorgerà un nuovo procedimento incidentale del tutto simile al procedimento previsto per l'esame dell'istanza di sospensione sopra descritto.

7. Trattazione della controversia
Nei casi di sospensione dell'atto impugnato, la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre 90 giorni dalla pronuncia di sospensione. Si ritiene che detto termine sia ordinatorio, pertanto l'inosservanza non dà luogo ad effetti processuali.
Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale.

8. Posizione dell'Ufficio
Qualora il contribuente abbia richiesto la sospensione dell'esecuzione dell'atto, è opportuno che l'Ufficio prenda posizione al riguardo in sede di controdeduzioni o con separate memorie, valutando l'opportunità di chiedere che la sospensione sia subordinata alla prestazione di idonea garanzia.

9. Sospensione dell'esecuzione dell'atto di irrogazione sanzioni
Con il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il legislatore ha fortemente innovato il sistema sanzionatorio tributario e ha introdotto una specifica disciplina in materia di esecuzione delle sanzioni, applicando il principio, proprio dei tributi e degli interessi, della riscossione frazionata in

pendenza di giudizio. In caso di ricorso alle Commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dell' art. 68, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 546/1992 (pagamento del tributo in pendenza del processo). E' stato stabilito che la Commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione delle sanzioni tributarie principali, applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell' art. 47, D.Lgs. n. 546/1992. La sospensione deve essere concessa, se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa. Il ricorrente può chiedere un provvedimento di sospensione della riscossione parziale alla Commissione tributaria regionale, presentando apposita istanza motivata, che può anche può essere contenuta in atto separato, da notificare alle altre parti e da depositare in segreteria a norma dell' art. 22, D.Lgs. n. 546/1992.

10. Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato

I commi 1 e 2 dell'articolo 47-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 individuano le condizioni in base alle quali la Commissione tributaria provinciale può concedere la sospensione dell'efficacia dell'atto di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999 (cd. "decisione di recupero").

I presupposti per la concessione della misura cautelare in esame sono i seguenti:

a) la presenza di gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, ovvero la sussistenza di un evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato ovvero di un evidente errore nel calcolo della somma da recuperare, nei limiti di tale errore;
b) il pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile conseguente all'esecuzione dell'atto.

Per espressa previsione normativa, il requisito sub b) deve sussistere cumulativamente con almeno uno dei requisiti individuati sub a).

La previsione della "*gravità" dei motivi* comporta che, in sede di valutazione della sussistenza del presupposto in esame, la Commissione tributaria provinciale potrà concedere la sospensione dell'atto impugnato solo se vi siano gravi riserve sulla validità della decisione di recupero.

In proposito, la Corte di giustizia CE ha osservato che "non possono essere adottati provvedimenti provvisori se non quando le circostanze di fatto e di diritto invocate dai ricorrenti inducano il giudice nazionale a convincersi dell'esistenza di gravi dubbi sulla validità del regolamento comunitario sul quale l'atto amministrativo impugnato è fondato. Solo la possibilità di un'invalidazione, riservata alla Corte, può infatti giustificare la concessione di provvedimenti provvisori." Nel valutare i gravi motivi, la Commissione tributaria provinciale deve tener conto anche di precedenti pronunce della Corte di giustizia o del Tribunale di primo grado sulla legittimità dell'atto comunitario.

10.1 Motivi attinenti all'illegittimità della decisione

Se ravvisa la sussistenza di gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, il Collegio provvede all'immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia, formulando contestualmente la richiesta di trattazione d'urgenza ai sensi dell'articolo 104-ter del Regolamento di procedura della Corte del 19 giugno 1991 e successive modifiche, sempre che la questione di validità dell'atto comunitario non sia stata già rinviata alla Corte europea (art. 47-bis, c. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

I gravi motivi richiesti dalla norma in commento devono sostanziarsi in evidenti ragioni di fatto e di diritto, dettagliatamente specificate dal Giudice tributario. Secondo la giurisprudenza comunitaria, infatti, "il giudice nazionale non può limitarsi a proporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale per l'accertamento della validità del regolamento, ma deve precisare, al momento di concedere il provvedimento urgente, i motivi per i quali esso ritiene che la Corte sarà indotta a dichiarare l'invalidità di tale regolamento". con separata ordinanza, la Commissione tributaria provinciale provvede altresì a sospendere il giudizio di merito.

L'ultimo periodo del c. 2 del citato art. 47-bis stabilisce che l'istanza di sospensione dell'atto impugnato, proposta per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero, non può in ogni caso trovare accoglimento se:

- la parte istante, pur avendone facoltà perché individuata o chiaramente individuabile, non ha proposto impugnazione avverso la decisione di recupero ai sensi dell'articolo 230 del Trattato istitutivo della Comunità europea;
- la parte istante abbia proposto impugnazione ai sensi del citato art. 230 del Trattato, senza tuttavia richiedere la sospensione della decisione di recupero ai sensi del successivo articolo 242;
- la sospensione della decisione, richiesta ai sensi del predetto art. 242 del Trattato, non è stata concessa.

Al riguardo si segnala che, secondo la Corte di giustizia delle Comunità europee, "il beneficiario di un aiuto dichiarato incompatibile, che avrebbe potuto impugnare la decisione della Commissione, non può contestare la legittimità della medesima dinanzi ai giudici nazionali nell'ambito di un ricorso proposto avverso i provvedimenti presi dalle autorità nazionali in esecuzione di questa decisione". Ammettere infatti che in circostanze del genere l'interessato possa, dinanzi al giudice nazionale, opporsi all'esecuzione della decisione comunitaria eccependo l'illegittimità di quest'ultima equivarrebbe a riconoscergli la possibilità di eludere il carattere definitivo della decisione nei suoi confronti dopo la scadenza del termine di ricorso previsto all'art. 230, c.5.

10.2 Errore nell'individuazione del soggetto destinatario dell'atto di recupero

Un altro dei presupposti che - sempre unitamente al periculum in mora - consente la concessione della misura cautelare è l'evidente errore nell'individuazione del soggetto destinatario dell'atto di recupero. L'erroneità nell'individuazione del soggetto chiamato alla restituzione deve emergere prima facie, ossia allo stato degli atti e senza che sia necessaria alcuna indagine o apprezzamento coinvolgente il merito. La necessità che l'errore emerga da elementi di immediata percezione trova, infatti, la sua base normativa nell'aggettivo "evidente" che la norma in commento ha utilizzato per la caratterizzazione dell'errore idoneo a fondare un provvedimento di sospensione. L'evidenza dell'errore, tuttavia, non può ridursi alla mera constatazione dell'avvenuta eccezione da parte del ricorrente, ma necessita di una valutazione in ordine alla concreta sussistenza dell'errore, sebbene l'accertamento svolto dal Giudice tributario in tale fase processuale è comunque limitato a un esame sommario degli atti. In definitiva, la circostanza che l'errore sia connotato dai caratteri dell'evidenza e che si manifesti all'esito di un'indagine di natura sommaria, quale è quella esperita in sede cautelare, circoscrive la ricorrenza di tale presupposto ad ipotesi di discrasie soggettive palesi.

10.3 Errore di calcolo

L'errore di calcolo è solo quello facilmente rilevabile dagli elementi indicati dall'Ufficio nell'atto di recupero. Più specificamente, si tratta del caso in cui l'importo complessivamente preteso dall'Ufficio sia superiore a quello risultante dalla liquidazione delle singole voci poste a base del recupero; tale incongruenza deve essere frutto di un palese errore di calcolo.

Si precisa che la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato fondata sull'errore di calcolo può essere disposta solo nei limiti dell'errore invocato.

10.4 Pericolo nel ritardo

Per espressa previsione normativa, la sussistenza di almeno uno dei presupposti indicati sub lett. a) dell'art. 47-bis (e sopra descritti a paragrafi 10.1, 102 e 10.3) deve essere necessariamente accompagnata dalla dimostrazione del pericolo nel ritardo. In proposito si osserva che il cosiddetto periculum in mora costituisce un requisito comune a tutti i provvedimenti di natura cautelare. La sospensione dell'atto di recupero è, quindi, possibile solo in caso di accertato "pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile", che deve sostanziarsi nel pericolo concreto,

effettivo ed immediato di un danno grave ed irreparabile derivante dall'esecuzione dell'atto e non suscettibile di un successivo ristoro in presenza di una decisione definitiva favorevole all'istante. In particolare, il pregiudizio deve essere così rilevante ed irreversibile da richiedere - nelle more dell'emanazione della sentenza di merito - l'immediato intervento del Giudice e la concessione della misura cautelare. L'accertamento in ordine a tale presupposto, che l'istante deve provare con elementi certi ed univoci, non può essere sommariamente limitato all'entità dell'importo richiesto, quindi rapportato a soli criteri quantitativi, ma deve tener conto anche degli elementi soggettivi, della complessiva situazione patrimoniale ed aziendale del richiedente, nonché della sottesa finalità del recupero che trova radice nelle determinazioni comunitarie. Può, inoltre, essere oggetto di valutazione anche il comportamento tenuto dal contribuente successivamente alla pubblicazione della decisione di recupero.
Si ricorda, al riguardo, che il paragrafo 3 dell'art. 26 del Regolamento n. 659/1999 prevede che siano pubblicate nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea le decisioni con le quali la Commissione dichiara l'aiuto incompatibile con il mercato comune. Tale pubblicità consente la tempestiva diffusione e conoscenza della illegalità dell'aiuto e potrà, quindi, consentire ai soggetti interessati, entro un ragionevole arco temporale e nei limiti delle risorse disponibili, l'adozione delle usuali tecniche contabili o di gestione aziendale volte a precostituirsi le idonee riserve finanziarie per fronteggiare eventi caratterizzati dalla prevedibilità. Infatti, poiché il recupero dell'aiuto di Stato risponde ad esigenze sopranazionali consistenti nel ripristino della situazione esistente sul mercato precedentemente alla concessione dell'aiuto stesso, alla decisione di recupero adottata dalla Commissione europea segue inevitabilmente la procedura di recupero in ambito nazionale. Tali esigenze sopranazionali rendono evidente come il presupposto del "pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile" debba essere valutato con estrema attenzione, adottando criteri oggettivi e soggettivi, onde pervenire ad una corretta determinazione che, pur non tralasciando le esigenze di effettiva tutela del singolo, non sia di ostacolo ad una immediata ed effettiva azione di recupero.

10.5 Procedimento

Ai sensi del c. 3 dell'art. 47-bis, "Fermi restando i presupposti di cui ai commi 1 e 2, si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, 2, 4, 5, 7 e 8 dell'art. 47; ai fini dell'applicazione del c. 8 rileva anche il mutamento del diritto comunitario". Non trovano applicazione nelle controversie in esame le disposizioni del comma 3 del citato art. 47, che prevedono la facoltà per il Presidente di concedere con decreto, in casi di eccezionale urgenza, la sospensione inaudita altera parte. Il legislatore, inoltre, non ha richiamato le disposizioni di cui al c. 6 dell'art. 47, in quanto il c. 4 dell'art. 47-bis prevede una disciplina speciale in tema di termini per la fissazione della trattazione della controversia nel merito. Infatti, Le controversie relative agli atti per il recupero di aiuti di Stato sono definite, nel merito, nel termine di 60 giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione. Alla scadenza del termine di 60 giorni dall'emanazione dell'ordinanza di sospensione, il provvedimento perde comunque efficacia, salvo che la Commissione tributaria provinciale, entro il medesimo termine, riesamini, su istanza di parte, l'ordinanza di sospensione e ne disponga la conferma, anche parziale, fissando comunque un termine di efficacia, non prorogabile, non superiore a 60 giorni. Non si applica la disciplina sulla sospensione feriale dei termini. Nel caso di rinvio pregiudiziale, il termine per la definizione nel merito delle controversie è sospeso dal giorno del deposito dell'ordinanza di rinvio e riprende a decorrere dalla data della trasmissione della decisione della Corte di giustizia CE.
Infine, in relazione al c. 8 dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992, si ricorda che la disposizione richiamata prevede la revoca dell'ordinanza di sospensione in caso di mutamento della situazione di fatto esistente al momento della emanazione. In proposito, il legislatore ha precisato

che nelle controversie aventi ad oggetto gli atti di recupero in esame rilevano anche le ipotesi di mutamento del diritto comunitario[684].

10.6 Giudizio in appello

In caso di impugnazione della sentenza pronunciata sul ricorso avverso uno degli atti di recupero di aiuti di Stato, tutti i termini del giudizio di appello davanti alla Commissione tributaria regionale, ad eccezione di quello stabilito per la proposizione del ricorso, sono ridotti alla metà. Nel processo di appello le controversie relative agli atti di recupero di aiuti di Stato hanno priorità assoluta nella trattazione. Si applicano le disposizioni processuali descritte per il primo grado.

11. Sospensione amministrativa

Oltre la sospensione, in via giudiziale, dell'esecutività dell'atto impugnato, il ricorrente ha la possibilità di chiedere la sospensione anche in via amministrativa all'ufficio impositore in base alle seguenti disposizione:

- art. 19, D.P.R. n. 602/73 in base al quale "l'Agente della riscossione, su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di settantadue rate mensili";
- art. 19 bis, D.P.R. n. 602/73 in base al quale "se si verificano situazioni eccezionali, a carattere generale o relative ad un'area significativa del territorio, tali da alterare gravemente lo svolgimento di un corretto rapporto con i contribuenti, la riscossione può essere sospesa, per non più di dodici mesi, con decreto del Ministero delle finanze";
- art. 39, c. 1, del D.P.R. n. 602/1973 in base al quale "il ricorso contro il ruolo di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, non sospende la riscossione; tuttavia, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione";
- art. 56, c. 1, lett. a), del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, così come modificato dall'art. 3, comma 135, lettera c), della L. 28 dicembre 1995, n. 549, in base al quale "l'Ufficio può sospendere la riscossione, prima dell'emanazione della sentenza di primo grado, del terzo della maggiore imposta di registro accertata";
- combinato disposto del sopra citato art. 56, c. 1, lett. a), del D.P.R. n. 131 del 1986 e dell'art. 13 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, in base al quale "l'Ufficio può sospendere la riscossione del terzo della maggiore imposta catastale ed ipotecaria accertata";
- art. 40, c. 2, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, in base al quale "l'Ufficio può sospendere la riscossione prima dell'emanazione della sentenza di primo grado, del terzo dell'imposta complementare di successione o donazione accertata";
- art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, in base al quale "nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato".

Va precisato che nessuna possibilità di sospensione in via amministrativa della esecutività degli atti impugnati è prevista dalle vigenti disposizioni sui tributi comunali e locali.

12. Sospensione o rateazione della cartella di pagamento impugnata giudizialmente ed applicazione dell'art. 48 bis del DPR 602/1973

Con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze – Ragioneria generale dello Stato - 18 gennaio 2008, n. 40, è stato adottato il regolamento volto a disciplinare le modalità di attuazione dell'articolo 48-bis del DPR n. 602/1973, recante disposizioni in materia di pagamenti da parte

[684] Circ. n. 42/E del 29 aprile 2008 Agenzia delle Entrate

delle Pubbliche Amministrazioni e delle società a partecipazione pubblica[685], disposizione introdotta dall'articolo 2, comma 9, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, successivamente modificata dall'articolo 19 del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, nonché dall'articolo 2, comma 17, della legge 15 luglio 2009, n. 94.
A decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento (29 marzo 2008), le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, c. 2, D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 10.000 euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.
La Ragioneria Generale con circolare 29 luglio 2008 n. 22, con riferimento alla sospensione o rateazione della cartella di pagamento, ha precisato che, non si è in presenza di una cartella per la quale è 'scaduto' il termine di pagamento, essendo stato emesso un provvedimento che ha inciso proprio su detto termine, nelle seguenti situazioni:

- sia stata richiesta e accordata una dilazione del pagamento della cartella di pagamento a norma dell'articolo 19 del D.P.R. n. 602/1973 (recentemente modificato dall'articolo 36 del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31);
- sia stata accordata una sospensione amministrativa della riscossione, ai sensi dell'articolo 19-bis o dell'articolo 39 del citato decreto;
- nel caso in cui il debitore potrebbe aver beneficiato di un provvedimento di sospensione della riscossione ottenuto in via di autotutela (articolo 2-quater, comma 1-bis, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656) ovvero in via giudiziale (articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546).

Pertanto, nel caso di rateazione, il termine risulta 'frazionato' in una serie di rate, ciascuna rappresentante un adempimento per il debitore, mentre nell'ipotesi di sospensione, la scadenza originaria del pagamento risulta differita sino al verificarsi di una data condizione (decisione in autotutela, pronuncia giurisdizionale, ecc.). Ne consegue che nelle suddette ipotesi non trova applicazione l'articolo 48-bis per carenza del presupposto relativo all'inadempimento dell'obbligo di versamento scaturente da una cartella di pagamento, come del resto è possibile desumere dall'art. 3, c. 5, del Regolamento.

CAPO IV
L'esame preliminare del ricorso

1. Iscrizione del ricorso nel registro generale e formazione del fascicolo d'ufficio

La segreteria della commissione tributaria, dopo la costituzione in giudizio delle parti, iscrive il ricorso nel registro generale (R.G.R) e forma il fascicolo d'ufficio del processo, inserendovi:

- il fascicolo del ricorrente, con gli atti e i documenti prodotti;
- il fascicolo del resistente, con gli atti e i documenti prodotti;
- i verbali di udienza, le ordinanze, i decreti e copia delle sentenze.

I fascicoli delle parti restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono ad esse restituiti al termine del processo. Le parti possono ottenere copia autentica degli atti e documenti contenuti nei fascicoli di

[685] Con circolare n. 29 del 8 ottobre 2009 il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato – ha fornito nuovi chiarimenti in merito alle "Modalità di attuazione dell'articolo 48-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, recante disposizioni in materia di pagamenti da parte delle Pubbliche amministrazioni".

parte e d'ufficio. Tale richiesta a seguito del D.P.R. n.115/2002, il cui art. 299 ha abrogato parzialmente l'art. 25 c.2 D.Lgs. 546/92, non è più subordinata al pagamento dei diritti di copia previsti dal D.M. finanze n. 6539/1996.

2. Trasmissione del fascicolo d'ufficio al Presidente della commissione tributaria

La segreteria, dopo aver formato il fascicolo d'ufficio, sottopone lo stesso al presidente della Commissione (art. 25 u.c. D.Lgs. 546/1992) perchè provveda all'assegnazione del ricorso.

3. Assegnazione del ricorso ad una delle sezioni.

Il presidente della commissione tributaria assegna il ricorso ad una delle sezioni (art. 26 del D.Lgs. 546/1992), e per ragioni di economia organizzativa ha la facoltà di assegnare alla stessa sezione le controversie concernenti identiche questioni di diritto a carattere ripetitivo (trattandosi qui di controversie che sebbene di identico contenuto sono processualmente indipendenti).

4. Riunione dei ricorsi

Il Presidente della Sezione può valutare l'opportunità di riunione dei ricorsi per la trattazione congiunta laddove:

a) siano fra loro connessi, cioè sono proposti dal medesimo ricorrente nei confronti dei medesimi soggetti (connessione soggettiva) oppure presentano oggetto, titolo o questioni affini (connessione oggettiva);
b) oppure, abbiano ad oggetto identiche ragioni giuridiche.

Viene quindi proposta nel processo tributario la disciplina prevista dagli artt. 273 e 274 c.p.c..

In tal caso il giudice dovrà emanare un'unica sentenza, a meno che non disponga la separazione dei procedimenti stessi[686].

Se i processi pendono dinanzi a sezioni diverse della stessa commissione il presidente di questa, di ufficio o su istanza di parte o su segnalazione dei presidenti delle sezioni, determina con decreto la sezione davanti alla quale i processi devono proseguire (art. 29 del D.Lgs. 546/1992). In linea di principio, per prevenire il rischio di conflitto di giudicati, due sono i rimedi previsti dal legislatore: la riunione dei procedimenti e/o la sospensione del giudizio dipendente. Accanto a queste due alternative, la prassi giurisprudenziale registra il fenomeno della motivazione *per relationem*. Questa, però, è legittima soltanto nel caso in cui:

a) si riferisca ad una sentenza che abbia già valore di giudicato tra le parti (ed abbia, quindi, un concreto ed attuale contenuto precettivo);
b) ovvero, riproduca la motivazione di riferimento, autonomamente ed autosufficientemente recepita e vagliata nel contesto della motivazione condizionata (Cass. 14814/2008; 14816/2008).

La soluzione che meglio concilia tutte le diverse esigenze processuali (economia dei giudizi, rispetto del diritto al contraddittorio ed eliminazione del rischio di giudicati contrastanti), è quella della riunione dei procedimenti connessi (*simultaneus processus*), prevista e disciplinata, per il processo tributario, dall'art. 29 del D.Lgs. 546/1992 (nel giudizio di Cassazione si applica l'art. 274 c.p.c), che riguarda qualsiasi tipo di connessione (oggettiva, soggettiva, continenza, pregiudizialità). In forza di tale disposizione:

a) il presidente della sezione dispone la riunione dei ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno "lo stesso oggetto o sono fra loro connessi" (c. 1);
b) il presidente della commissione tributaria, di ufficio o su istanza di parte o su segnalazione dei presidenti delle sezioni, determina con decreto la sezione davanti alla quale i processi relativi ai ricorsi aventi lo stesso oggetto o connessi tra loro devono proseguire, riservando al presidente della sezione designata il compito di provvedere alla riunione (c. 2).

[686] Cass. sez. trib. 19 aprile 2005 n. 21241 per la quale "laddove il giudice emetta due sentenze, quella depositata per seconda è nulla, ciò trovando conferma nella legislazione in materia: artt. 35 e 36 D.Lgs. 546/1992 ed artt. 132 e 133 c.p.c. e art. 119 disp.att. c.p.c."

Sulla natura dei ricorsi riuniti e sulla relativa disciplina applicabile non vi è una univoca posizione giurisprudenziale.
Da un lato, parte della giurisprudenza di legittimità afferma che i ricorsi riuniti dal giudice, benché istruiti e decisi congiuntamente, mantengono la propria autonomia. Difatti, la pronuncia del giudice, pur essendo formalmente unica, si risolve in altrettante pronunce quante sono le cause decise e ciascuna pronuncia è impugnabile con il mezzo che le è proprio[687].
Altra parte, minoritaria, della giurisprudenza di legittimità ritiene, invece, che, una volta disposta la riunione, i ricorsi perdono la loro autonomia, stante l'impossibilità di configurare una duplicità di termini di impugnazione per una stessa parte[688].
Per quanto concerne la riunione delle impugnazioni, in sede di appello, tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la medesima sentenza devono essere riunite, anche d'ufficio, mentre è facoltativo disporre la riunione nell'ipotesi di impugnazioni proposte contro diverse sentenze pronunciate fra le medesime parti, qualora sussistano ragioni di unitarietà sostanziale e processuale della controversia o se vi sia l'eventualità di soluzioni contrastanti. Il mancato esercizio da parte del giudice di merito di questa facoltà di riunire le impugnazioni non è sindacabile in sede di legittimità[689].

5. Esame preliminare del ricorso e dichiarazione di inammissibilità
Il presidente della sezione, scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti, esamina preliminarmente il ricorso (art. 27 del D.Lgs. 546/1992) ed in caso di esito positivo nomina il relatore e fissa la trattazione della controversia (art. 30, c. 1 D.Lgs. 546/1992). Pertanto la trattazione stessa della controversia non può mai essere fissata anteriormente al predetto termine di 60 giorni.
L'esame preliminare corrisponde a un potere - dovere dei presidenti di sezione[690] ed è spettante anche a quelli delle Commissioni regionali in sede di giudizio d'appello, ai sensi dell'art. 55 D.Lgs. 546/1992.
Il presidente di Sezione, al fine di evitare la trattazione della causa per ragioni di economia processuale può decidere, ex art. 27 D.Lgs. 546/1992, con decreto motivato, soggetto a reclamo innanzi alla Commissione, le questioni relative alla:
a) inammissibilità se manifesta, nei seguenti casi:
   - difetto di giurisdizione (art. 3 D.Lgs. 546/1992);
   - mancanza o assoluta incertezza di uno o più elementi da indicare nel ricorso o della sua sottoscrizione (art. 18 D.Lgs. 546/1992);
   - ricorso non notificato all'Ufficio o Ente impositore;

[687] Cass. sez. III 14 marzo 1988 n. 2425; Cass. sez. I 7 settembre 1991 n. 9430 per la quale "l'opportunità e l'esigenza processuale della riunione delle cause non possono influire sulla loro individualità e distinzione anche con riferimento alle regole processuali applicabili a ciascuna di esse"; Cass. sez. trib. 10 settembre 2004, n. 18271 in base alla quale "in caso di impugnazione avverso l'atto di applicazione dell'Ici (emanato dal Comune) e l'atto di classamento catastale (emanato dall'Ute) che costituisce il logico presupposto dell'atto del comune, si instaurano due controversie distinte, riunite in ragione del vincolo di subordinazione logica esistente fra le questioni, sorge quindi un litisconsorzio processuale improprio, in cui ciascuna delle controversie conserva la sua autonomia. Quindi ove il giudice di primo grado accolga il ricorso del contribuente, l'Ufficio del territorio soccombente nella controversia catastale deve proporre tempestivo appello principale; ed ove invece faccia valere le sue ragioni in sede di appello incidentale entro i 60 giorni dalla notifica dell'appello del comune, ma oltre i 60 giorni dalla notifica della sentenza, l'appello principale deve essere qualificato come appello principale e quindi essere dichiarato inammissibile siccome tardivo"
[688] Cass. sez. lav. marzo 1990, n. 1783.
[689] Cass. sez. trib. 19 dicembre 2002 n. 18072 avente ad oggetto l'impugnazione di due distinte sentenze emesse nei confronti di un medesimo soggetto, e riguardanti l'una il merito di un avviso di liquidazione imposta, l'altra l'inammissibilità del ricorso proposto avverso l'avviso di liquidazione integrativo del precedente, per mancanza dei requisiti prescritti dalla legge. Conforme Cass. sez. III 4 maggio 1989 n. 2065.
[690] Come affermato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento per le Politiche fiscali - con nota 17 luglio 2002 n. 66981.

- mancanza di sottoscrizione del ricorso (art. 18 D.Lgs. 546/1992);
- proposizione del ricorso oltre il termine previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 546/1992;
- costituzione in giudizio del ricorrente oltre il termine previsto dall'art. 22 D.Lgs. 546/1992;
- non conformità della copia del ricorso depositato presso la segreteria della Commissione provinciale all'originale consegnato o spedito alla controparte (art. 22 D.Lgs. 546/1992);

b) interruzione (ex art. 40 D.lgs. 546/1992), sospensione (ex art. 39 D.lgs. 546/1992), estinzione (ex artt. da 44 a 48 D.lgs. 546/1992) del processo prima ancora che il ricorso venga messo in discussione a norma dell'art. 30.

La dichiarazione di inammissibilità del ricorso (oppure dell'appello) può essere disposta con sentenza della Commissione tributaria, anziché con decreto del presidente del collegio, poiché l'inosservanza delle forme degli atti processuali è causa di nullità solamente se ciò è previsto dalla legge. La dichiarazione di inammissibilità disposta, con sentenza, dal collegio, anziché dal proprio presidente, non è legislativamente passibile di nullità[691].

6. Reclamo avverso il decreto

Il decreto di sospensione, interruzione o estinzione del processo è comunicato, a cura della Segreteria, alle parti costituite, affinchè possano proporre reclamo alla Sezione cui il ricorso è stato assegnato, entro il termine perentorio di 30 giorni dalla loro comunicazione da parte della segreteria.

Il reclamo va notificato alle altre parti costituite con la stessa procedura prevista per il ricorso, ex art. 20 D.Lgs. 546/1992, e successivamente va depositata presso la segreteria una copia del documento notificato nel termine perentorio di 15 giorni dall'ultima notificazione, a pena d'inammissibilità rilevabile d'ufficio.

Nei successivi 15 giorni dalla notifica del reclamo le altre parti possono presentare memorie.

Scaduto il termine per la presentazione delle memorie, il *plenum* della Sezione adita 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 la sentenza, la commissione, dichiara l'inammissibilità del ricorso o l'estinzione del processo. Contro la sentenza le parti possono proporre impugnazione in CTR oppure per motivi di legittimità in Cassazione;
- 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.

L'ordinanza non è autonomamente impugnabile.

Relativamente ai reclami avverso i provvedimenti del presidente, le parti non possono chiedere la discussione in pubblica udienza, in quanto è prevista esclusivamente la trattazione in Camera di consiglio.

CAPO V

[691] Cass. sez. trib. 27 novembre 2006 n. 25087. Nel caso di specie, un contribuente ricorreva in Cassazione avverso la decisione della CTR che con propria sentenza, considerava inammissibile l'appello da questi proposto per vizi dell'atto; secondo il contribuente, la dichiarazione della Commissione doveva considerarsi nulla in quanto secondo gli artt. 27 e 52, D.Lgs. n. 546/1992 l'inammissibilità del ricorso in appello deve essere presa dal Presidente del collegio con proprio decreto.

La trattazione della controversia

1. Nomina del relatore e fissazione della data di trattazione

Dopo che sono scaduti i termini per la costituzione delle parti, e, qualora, non ricorrano i presupposti per l'emissione del decreto di inammissibilità del ricorso o di estinzione del processo, il presidente fissa la data della controversia e nomina il relatore, mentre la segreteria deve avvisare le parti costituite.

L'avviso di trattazione deve contenere:

- data e ora dell'udienza;
- sezione della commissione;
- oggetto della domanda o numero di ricorso.

2. Comunicazione da parte della segreteria dell'avviso di trattazione

La comunicazione dell'avviso di trattazione (udienza pubblica o camera di consiglio), va fatta almeno 30 giorni liberi prima della data fissata per la trattazione, alle parti regolarmente costituite. La comunicazione rappresenta il presupposto per la regolare costituzione del contraddittorio, in difetto del quale la sentenza eventualmente pronunciata è da ritenersi nulla per violazione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio[692]. Costituisce eccezione alla nullità, il caso in cui il giudice del grado successivo, decidendo nel merito, abbia consentito all'interessato di esplicare in pieno le proprie difese[693].

Nell'ipotesi di processo con pluralità di parti regolarmente costituite, l'avviso di trattazione deve essere comunicato a tutti i coobbligati non potendosi ravvisare l'esistenza di una sorta di reciproca rappresentanza processuale tra di essi[694]. Quindi l'informazione della trattazione viene data sia ai soggetti nei cui confronti il contraddittorio risulta essere stato esteso (art. 14, c. 1 e 2), sia a coloro che pur non essendo liticonsorti necessari, siano volontariamente intervenuti o siano stati chiamati in giudizio perché pure loro destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso (art. 14, c. 3).

Le comunicazioni e notificazioni dell'avviso di trattazione vanno eseguite in base agli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 546/1992[695].

La comunicazione della data di trattazione, alle parti ritualmente costituite, è eseguita almeno 30 giorni liberi prima (art. 31, c. 1 D.Lgs. 546/1992), al fine di consentire alle parti i diritti e le facoltà previste (ad esempio richiamiamo gli artt. 32 e 33 c. 1 del decreto citato nonché l'art. 52 c.p.c.). In particolare, decorrono da tale avviso:

- i termini di produzione dei documenti (20 giorni liberi prima della trattazione);
- i termini di produzione delle memorie illustrative (10 giorni liberi prima);
- i termini dell'istanza di pubblica udienza (10 giorni liberi prima).

---

[692] Cass. sez. trib. 18 novembre 2000 n. 14916; Cass. sez. trib. 25 luglio 2001 n. 10099; Cass. sez. trib. 23 aprile 2001 n. 5986; Cass. sez. trib. 10 maggio 2006 n. 10761 per la quale **"**nel caso in cui una parte non compare al processo, la sentenza emessa deve essere considerata nulla se la raccomandata con cui la segreteria comunicava la tenuta dell'udienza di trattazione sia stata restituita al mittente per compiuta giacenza presso l'ufficio postale. Infatti, la sentenza della Corte Cost. n. 346/1998 ha stabilito che in caso di mancato recapito del plico per assenza del destinatario occorre dare avviso del compimento delle formalità prescritte con raccomandata con avviso di ricevimento. In assenza di tali adempimenti la sentenza deve dichiararsi nulla per instaurazione del contraddittorio in modo invalido". Cass. sez. I 1 agosto 2008 n. 20952. Cass. sez. trib. 8 ottobre 2007 n. 21059 che ha stabilito che "l'omissione dell'avviso di trattazione alla parte che si sia costituita in giudizio tardivamente ma prima che tale avviso venisse inoltrato, comporta la nullità del procedimento e della sentenza che fosse stata eventualmente pronunciata, per violazione del diritto fondamentale alla difesa e dell'inderogabile principio del contraddittorio. Conseguentemente, la parte ancorché tardivamente costituita ha diritto di ricevere la comunicazione relativa all'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione della controversia, ad eccezione dell'ipotesi in cui la costituzione sia successiva all'invio della comunicazione".

[693] Cass. sez. trib. 24 novembre 2006 n. 24972.

[694] Cfr Circ. n.98/E – 1996.

[695] Si veda il Parte II, Capo XII.

La violazione dell'art. 31 D. Lgs. 546/1992, derivante dall'omessa comunicazione alle parti, almeno 30 giorni liberi prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione determina la nullità della decisione della commissione tributaria [696].
Il legislatore ha espressamente qualificato "libero" il suddetto termine, per cui lo stesso viene computato senza considerare ne` il *"dies a quo"* - giorno iniziale - ne` il *"dies ad quem"* - giorno finale -. Fra la ricezione della comunicazione e l'udienza di trattazione devono intercorrere 30 giorni interi, con la precisazione che, se il giorno finale è festivo occorre retrocedere di uno o più giorni fino al primo non festivo (art. 2963 c.c.). Ne deriva, quindi, che se il giorno di scadenza è festivo, la scadenza è anticipata al giorno precedente non festivo. In questi casi, infatti, non opera la proroga prevista dal c.3 dell'art. 155 c.p.c. perchè verrebbe altrimenti ridotto il periodo di tempo che si vuole assicurare libero.
Il c. 2 prevede, infine, che uguale avviso debba essere dato dalla segreteria per i casi di rinvio della trattazione disposti dal presidente nei seguenti casi eccezionali:
- per giustificato impedimento del relatore, che non possa essere sostituito;
- per giustificato impedimento di alcune delle parti;
- per esigenze di servizio.

Si tratta di un rinvio disposto dal presidente di sezione fuori dall'udienza, che differisce da quello previsto dall'art. 34 c. 3, che regola l'ipotesi del rinvio disposto dal collegio nel corso della stessa udienza su istanza della parte interessata quando la sua difesa tempestiva, scritta o orale, è resa particolarmente difficile a causa dei documenti prodotti o delle questioni sollevate dalle altre parti.
Nella nuova disciplina del processo tributario, la pubblicità dell'udienza è condizionata alla presentazione di un'apposita istanza di discussione da almeno una delle parti posto che i due riti – in pubblica udienza e in camera di consiglio – si pongono in rapporto di alternatività[697].

2. Trattazione in camera di consiglio

Qualora nessuna delle parti del processo tributario abbia interesse ad esser presente alla trattazione e quindi le stesse non presentino istanza di discussione in pubblica udienza, il processo tributario si svolgerà in camera di consiglio, senza quindi la presenza delle parti (art. 33, c. 1). Ciò rappresenta l'ordinario modo di trattazione della controversia.
Il rito camerale rinviene una coerente e logica motivazione nell'interesse generale ad un più rapido funzionamento del processo (sent. n. 543 del 1989), nonché nella natura stessa del processo tributario che si caratterizza sia sotto l'aspetto probatorio che difensivo, come processo documentale. Infatti, quest'ultimo si svolge attraverso atti scritti mediante i quali le parti provano le rispettive pretese o spiegano le relative difese (ricorsi, memorie), mentre resta esclusa, in relazione alla natura di tale processo, l'ammissibilità sia della prova testimoniale che del giuramento (art. 7 c. 4 D.Lgs. 546/1992).
In caso di trattazione in camera di consiglio, il relatore espone al collegio i fatti e le questioni oggetto della controversia, senza la presenza delle parti. Della stessa è redatto processo verbale da parte del segretario della commissione tributaria. Immediatamente dopo l'esposizione dei fatti il Collegio delibera la decisione.
Nel corso della trattazione di una controversia in Camera di consiglio, il giudice, in assenza dei procuratori, può disporre consulenza tecnica d'ufficio, al fine di pervenire alla decisione. In tal caso la tutela del contraddittorio è assicurata dal fatto che le parti possono sempre intervenire alle operazioni del consulente tecnico d'ufficio anche a mezzo di propri consulenti partecipanti al dibattito tecnico con loro osservazioni (l'ordinanza istruttoria di nomina dell'esperto ha assegnato infatti termini ad entrambe per la nomina di consulente tecnico di parte), non certo

[696] Cass. sez. trib. 28 agosto 2000 n. 11229.
[697] Corte cost. 23 aprile 1998 n. 141; Corte cost. ord. 9 luglio 1998 n. 260.

dalla possibilità di orientare il quesito del giudice che rientra esclusivamente nei suoi poteri ordinatori formulare per acquisire le conoscenze scientifiche a lui occorrenti per la risoluzione della lite[698].

3. Trattazione in pubblica udienza

La richiesta di discussione della controversia in pubblica udienza può essere formulata:

a) dal contribuente;

b) oppure, dall'Ufficio nel caso in cui l'istanza non sia stata richiesta dal contribuente.

Può essere avanzata non solo con atto separato, ma anche mediante specifica istanza contenuta nel ricorso introduttivo del processo, nelle controdeduzioni della parte resistente, nel ricorso in appello principale o incidentale[699] o in atti processuali alla duplice condizione:

a) che siano notificati alle altre parti costituite[700];

b) che siano depositati presso la segreteria della Commissione almeno 10 giorni liberi prima della data di trattazione[701] (art. 33, c.1 D.Lgs. 546/1992), per consentire al giudice di disporre la discussione in pubblica udienza, e per consentire alle altri parti di esercitare compiutamente il loro diritto di difesa. Detto termine non può ritenersi lesivo del diritto di difesa, potendo le parti provvedere ad assolvere siffatti oneri, secondo una diffusa opinione, sin dal primo scritto difensivo e, comunque, durante tutto il non breve periodo di tempo intercorrente tra la fissazione dell'udienza di trattazione e i 10 giorni liberi prima di tale data[702].

La mancata trattazione della controversia in pubblica udienza, richiesta da una delle parti, determina non una mera irregolarità bensì la nullità del procedimento e della sentenza per violazione del contraddittorio ed in particolare del diritto di difesa ex art. art.24 Cost., con conseguente nullità della sentenza [703].

---

[698] Cass. sez. trib. 23 dicembre 2005 n. 28770.

[699] Cass. sez. trib. 4 maggio 2001 n. 6249 per la quale "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"; Cass. sez. trib. 17 aprile 2001 n. 5643 per la quale "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 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 pronunziata".

[700] Cass. sez. trib. 25 luglio 2001 n. 10099 per la quale "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".

[701] Cass. sez. trib. 23 aprile 2001 n. 5986 per la quale "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".

[702] Corte Cost. 23 aprile 1998 n.141.

[703] Cass. sez. trib. 14 luglio 2003 n. 11014; Cass. sez. trib. 27 luglio 2005 n. 15771; Cass. sez. trib. n. 5643 del 2001; Cass. sez. trib. 23 aprile 2001 n. 5986; Cass. sez. trib. 4 maggio 2001 n. 6249; Cass. sez. trib. 25 luglio 2001 n. 10099; Cass. sez. trib. 3 novembre 2003 n. 16432; Cass. sez. trib. n. 20852 del 2005; Cass. 6 dicembre 2000 n. 5986; Corte Cost. 23 aprile 1998 n. 141; Contra: Cass. sez. trib. 24 novembre 2005 n. 2948 secondo la quale "l'art. 360, n. 4

Qualora, nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato a causa dell'accoglimento della nullità dell'avviso di trattazione (ex art. 59, c. 1 lett. b) D.Lgs. 546/1992) e sia presentato ricorso per detti motivi innanzi alla commissione tributaria regionale, la causa sarà rimessa da quest'ultima alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata.. Qualora sia stato presentato ricorso per Cassazione la sentenza impugnata sarà cassata e la causa verrà rinviata ad altra sezione della commissione tributaria regionale.
Nel corso della trattazione in pubblica udienza, il presidente ammette le parti presenti alla discussione orale, dà prima la parola al relatore per esporre i fatti, successivamente al ricorrente ed infine alla parte resistente. Successivamente potrebbe dare ulteriormente la parola al relatore e agli altri componenti del collegio per chiarimenti o domande ed eventualmente alle parti.
Tale disposizione prevista per il giudizio di primo grado è applicabile anche al procedimento di appello per effetto del richiamo di cui all'art. 61 D.Lgs. 546/1992.

4. Differimento della pubblica udienza
Il presidente della sezione oppure il collegio possono disporre il differimento della discussione a udienza fissa:
- su istanza della parte interessata, quando la sua difesa tempestiva, scritta o orale, è resa particolarmente difficile a causa dei documenti prodotti o delle questioni sollevate dalle altre parti;
- in caso di giustificato impedimento del relatore, che non possa essere sostituito, o di alcuna delle parti o per esigenze del servizio

In questi casi, la segreteria dà comunicazione alle parti costituite della data di trattazione almeno 30 giorni liberi prima, salvo che il differimento sia disposto in udienza con tutte le parti costituite presenti.
La fase successiva è rappresentata dalla deliberazione della decisione da parte del collegio, in camera di consiglio immediatamente dopo la discussione.

CAPO VI
Il deposito di documenti e di memorie

1. Profili generali
Nella fase processuale intercorrente tra la data di comunicazione dell'avviso di trattazione e la data di fissazione dell'udienza pubblica o della deliberazione in camera di consiglio le parti possono esperire ulteriore attività difensiva, che può riguardare:
a) il deposito di documenti fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione, elencati in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti (art.22, 24 e 32 D.Lgs.546/1992);
b) il deposito di memorie illustrative con le copie per le altre parti fino a 10 giorni liberi prima della data di trattazione (art.32 D.Lgs.546/1992);

---

c.p.c., nel consentire la denuncia di vizi di attività del giudice che comportino la nullità della sentenza o del procedimento, non tutelerebbe l'interesse all'astratta regolarità dell'attività giudiziaria, ma garantirebbe solo l'eliminazione del pregiudizio subito dal diritto di difesa della parte in dipendenza del denunciato error in procedendo. Sulla base di tale precisazione la Corte ha concluso affermando che la discussione della causa nel giudizio di appello avrebbe una funzione meramente illustrativa delle tesi già svolte nei precedenti atti difensivi pertanto è necessario indicare, affinché si evidenzi la violazione del diritto di difesa, quali siano gli specifici aspetti che la discussione avrebbe consentito di evidenziare o di approfondire, colmando lacune e integrando i rilievi contenuti nei precedenti atti difensivi"; Cass. Sez. trib. 21 gennaio 2008 n. 1139 per la quale "la discussione orale della causa in appello ha soltanto la funzione di illustrare le difese già svolte nei precedenti atti difensivi, con la conseguenza che l'avvenuta decisione con il rito camerale, nonostante l'esplicita richiesta della pubblica udienza, ha un effetto invalidante soltanto quando siano evidenziati gli specifici aspetti che la discussione avrebbe potuto approfondire, colmando lacune ed integrando gli argomenti ed i rilievi già contenuti nei precedenti atti difensivi". Circolare n. 242/E/1998/76809 del 21 ottobre 1998.

c) brevi repliche scritte fino a 5 giorni liberi prima della data della camera di consiglio, solo nel caso di trattazione della controversia in camera di consiglio (art.32 D.Lgs.546/1992).

Il deposito, può essere effettuato anche a mezzo del servizio postale, in tal caso si ritiene che il momento rilevante ai fini della determinazione della tempestività della trasmissione non è quello della spedizione, ma quello del deposito delle copie destinate alle altre parti che devono avere, assieme al giudice, la garanzia di giorni liberi fissati dalla normativa.

In merito all'invio tramite fax lo stesso è ammissibile a condizione che la trasmissione venga seguita dalla presentazione della copia cartacea nei termini di legge[704].

Poiché il D.Lgs. 546/92 non prevede alcuna comunicazione dell'avvenuto deposito di documenti e memorie a cura della segreteria, la cui conoscenza rientra nel generale onere delle parti di seguire le reciproche attività processuali mediante la consultazione del fascicolo processuale, rientra nella diligenza della controparte, anche alla luce delle norme processuali che individuano i tempi e modi del deposito di documenti, prenderne visione e ritirare la copia dell'elenco dei documenti prodotti depositata in segreteria.

Infatti, una sollecita replica da parte della Amministrazione risponde alle esigenze di lealtà processuale (tanto più vincolanti per la parte pubblica), affermate dalla Corte di Cassazione con il richiamo al principio dell'"onere della contestazione", successivamente normativizzato dalla L. n. 69/2009, il cui mancato esercizio determina la acquisizione al giudizio delle asserzioni di parte. Ne consegue la irrilevanza delle contestazioni sollevate dalla Amministrazione in grado di appello[705].

L'onere di contestazione (col relativo corollario del dovere, per il giudice, di ritenere non abbisognevole di prova quanto non espressamente contestato) è principio generale che informa il sistema processuale (e perciò anche il processo tributario) poggiando le proprie basi non soltanto sul tenore degli artt. 416 e 167 c.p.c., bensì anche sul carattere dispositivo del processo - comportante una struttura dialettica a catena -, sulla generale organizzazione per preclusioni successive - che, in misura maggiore o minore, caratterizza ogni sistema processuale - sul dovere di lealtà e probità posto a carico delle parti dall'art. 88 c.p.c. - che deve ritenersi applicabile anche al processo tributario in virtù del rinvio di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 546/1992 - ed infine, soprattutto, sul generale principio di economia che deve sempre informare il processo, vieppiù alla luce del novellato art. 111 della Costituzione[706].

2. Deposito di documenti

I documenti a supporto del ricorso possono essere presentati:

a) in allegato al ricorso oppure altro atto del giudizio, appositamente elencati;
b) con nota di deposito, da depositare presso la segreteria della Commissione. La nota di deposito va depositata presso la segreteria della Commissione tributaria in originale (in bollo da € 14,62) e tante copie quante sono le altre parti.

3. Memoria aggiuntiva o integrativa dei motivi del ricorso.

Il deposito di documenti "non conosciuti" dal ricorrente ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è la condizione per integrare i motivi del ricorso ai sensi dell'art. 24 del D.L.gs. 546/1992[707]. Ne consegue l'impossibilità da parte del contribuente, al di fuori dell'eccezione prevista dal citato articolo, di integrare i motivi del ricorso[708].

---

[704] Cass. sez. trib. 4 ottobre 2000 n. 13172.

[705] Cass. sez. trib. 22 febbraio 2008 n. 4605.

[706] Cass. sez. trib . 24 gennaio 2007 n. 1540, per la quale "l'applicazione del suddetto principio non incontra ostacoli nelle peculiarità del processo tributario, quali il carattere eminentemente documentale dell'istruttoria e la ritenuta non applicabilità in materia della disciplina di equa riparazione per la non ragionevole durata del processo".

[707] Cass. sez. trib. n. 24970 del 25 novembre 2005 in base alla quale "la presentazione da parte del contribuente di "motivi aggiunti" (contenenti l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento, eccezione non rilevabile d'ufficio, ricadendo nella disponibilità della parte: Cass. n. 404/1999) appare tardiva (Cass. n. 9754/2003), rispetto al dettato di cui all'art. 24 c. 2, del D.Lgs. n. 546/1992, che ammette l'integrazione dei motivi di

L'integrazione dei motivi, debitamente sottoscritta deve essere proposta con le stesse modalità previste per il ricorso introduttivo:

a) notifica a tutte le parti in causa, nel termine di 60 giorni dalla data in cui l'interessato ha avuto notizia del deposito dei documenti prima non conosciuti;
b) deposito nella segreteria della commissione, entro 30 giorni dalla notifica, a pena di inammissibilità.

Qualora nel momento in cui la parte ha avuto notizia del deposito, è già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza debbono essere rinviate ad altra data per consentire alla parte l'assolvimento degli adempimenti previsti dalla normativa.

Il giudice, in questa ipotesi, non ha alcun potere discrezionale in merito alla decisione di rinviare o meno la trattazione e dovrà prendere atto della dichiarazione della parte interessata, a meno che non ritenga carente il requisito della novità dei documenti.

Le controparti, a loro volta, potranno depositare memorie difensive, entro 60 giorni dalla notifica.

4. Memoria illustrativa

La memoria illustrativa, ha il fine di spiegare i contenuti delle memorie depositate per la costituzione in giudizio e deve contenere l'indicazione:

a) della commissione tributaria cui è diretto;
b) del ricorrente e del suo legale rappresentante;
c) dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'Ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;
d) dell'oggetto del processo;
e) del numero di registro generale del ricorso (R.G.R.);
f) della data di presentazione del ricorso;
g) della data di trattazione se è già nota;
h) dell'illustrazione dei motivi indicati nel ricorso introduttivo;
i) della sottoscrizione in originale dal difensore del ricorrente o della parte.

La memoria illustrativa va depositata presso la segreteria della Commissione tributaria in originale e tante copie quante sono le altre parti, prima dell'udienza di trattazione.

5. Brevi repliche scritte

E' possibile presentare brevi repliche scritte solo nel caso di trattazione della controversia in camera di consiglio.

Le brevi repliche scritte vanno depositate presso la segreteria della Commissione tributaria in originale e tante copie quante sono le altre parti.

6. Termini

I termini, per il compimento delle attività in questione sono ritenuti perentori[709], ancorché non dichiarati tale dalla legge, in quanto il fine è quello di realizzare il necessario contraddittorio tra le

---

ricorso, ma soltanto in relazione alla contestazione di documenti di controparte fino ad allora non conosciuti(circostanza nella specie insussistente, trattandosi di eccezione riferita alla data di notifica dell'accertamento impugnato), e comunque entro il termine definito perentorio di sessanta giorni dalla data in cui si è avuta notizia di tali documenti, termine nella specie palesemente non rispettato". Conforme Cass. sez. trib. 10 settembre 2007 n. 19000.

[708] Cass. sez. trib. 22 aprile 2003 n. 6416.

[709] Cass. sez. trib. 6 gennaio 2004 n. 138 per "la quale il termine di 20 giorni per le produzioni documentali, in quanto configura il momento oltre il quale le parti perdono il diritto di effettuare tali produzioni difensive caratteristica, (come si è già rilevato, implicante di per se stessa la previsione di decadenza ex art. 152, c. 2, c.p.c.) risulta

parti e tra queste ed il giudice, nonchè tutelare il diritto di difesa della controparte attraverso lo svolgimento orale di eventuali repliche in udienza (se questa è pubblica) oppure il deposito di memorie di replica (se l'udienza avviene in camera di consiglio), almeno 5 giorni prima[710].
Ancorché il termine in questione, per le parti è perentorio, nella vigenza dell'ormai abrogato c. 3 art. 7 D.Lgs. 546/1992 si riteneva che lo stesso non interferiva sul potere delle Commissioni tributarie, esercitabile, in carenza di delimitazioni temporali, fino all'udienza di discussione di ordinare all'ufficio il deposito dei documenti che sono indispensabili per valutare l'ammissibilità del ricorso[711]. Resta ferma l'opportunità del differimento dell'udienza ai sensi dell'art. 34 del D.Lgs n. 546 del 1992.
Sebbene l'art. 152 c.p.c. disponga che i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, salvo che questa li dichiari espressamente perentori, non si può da tale norma dedurre che, ove manchi una esplicita dichiarazione in tal senso debba senz'altro escludersi la perentorietà del termine perché nulla vieta … di indagare se a prescindere dal dettato della norma, un termine, per lo scopo che persegue e la funzione che adempie, debba essere rigorosamente osservato[712].
Ne consegue che la mancata osservanza del detto termine determina la preclusione di ogni ulteriore attività processuale, senza che assuma alcun rilievo, in contrario, la circostanza che la controparte si sia costituita in giudizio senza nulla eccepire al riguardo[713]. La possibilità di sanatoria, come previsto dall'art. 153 c.p.c., a seguito di acquiescenza è ammessa, difatti, soltanto con riferimento alla forma degli atti processuali, e non anche relativamente all'inosservanza dei termini perentori[714].
Si ritiene in proposito che il legislatore, con le espressioni "memorie illustrative" (da depositarsi fino a 10 giorni liberi prima della data di trattazione) e "brevi repliche" (consentite fino a 5 giorni prima), abbia inteso evidenziare come questa sia una fase di precisazioni in cui le parti possono sviluppare motivi già dedotti ma non proporre motivi aggiunti (salvo, per il ricorrente, la possibilità di intergare i motivi del ricorso previsto dall'art. 24, c. 2, con le modalità previste dall'art. 24 c. 4).
Pertanto, la natura degli scritti difensivi in argomento, sembra essere più affine alle "memorie conclusionali" (che l'art. 190 c.p.c., nel testo ancora vigente, prevede nel giudizio civile ordinario) che non, per quanto riguarda l'ufficio, alla memoria di costituzione per resistere al ricorso da depositarsi, ex art. 23 c. 1 e 2, entro 60 giorni dalla notifica o ricezione dello stesso.
Poiché la norma in commento non prevede alcuna comunicazione alla parte interessata, a cura della segreteria, della avvenuta presentazione di documenti e di memorie illustrative, l'Ente

---

essere di natura perentoria, e quindi da osservare a pena di decadenza". Conforme Cass. sez. trib. 4 ottobre 2000 n. 13172.

[710] Cass. sez. trib. 30 gennaio 2004 n. 771 per la quale "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"; Cass. sez. trib. 8 febbraio 2006 n. 2787 per la quale "l'art. 58 del D.Lgs. 546/1992 fa salva la facolta' delle parti di produrre nuovi documenti in appello che secondo l'art. 32, c. 1 (richiamato dall'art. 61 con riguardo alle norme relative al giudizio di I grado) deve rispettare il termine perentorio (per il rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio) del deposito fino a 20 giorni liberi prima della data di udienza".

[711] Cass. sez. trib. 21 novembre 2000 n. 14624.

[712] Cass. sez. trib. 6 giugno 1997 n. 5047. Corte Cost. ord. 1 aprile 2003 n. 107 in base alla quale "il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere". Cass. sez. trib. 11 marzo 2004 n. 19865 (Contra Cass. sez. trib. 10 novembre 2000 n. 3413) ; Cass. sez. trib. 22 luglio 1980 n. 4787; Cass. SS.UU. 3 febbraio 1994 n. 1111.

[713] Cass. sez. trib. 30 gennaio 2004 n. 1771. Cass. sez. trib. 9 gennaio 2004 n. 138.

[714] Cass. sez. trib. 14 giugno 2001 n. 8022.

impositore dovrà tenere un comportamento processualmente attivo e diligente, seguendo l'attività della controparte attraverso la consultazione del fascicolo processuale.

7. Presentazione nel giudizio di appello di documenti, memorie e repliche

Tale disposizione è applicabile anche al giudizio di appello in virtù dell'art. 61 del D.Lgs. 546/1992 in base al quale nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, purchè non siano incompatibili con le disposizioni dettate per il secondo grado.

CAPO VII
Vicende anomale del processo: sospensione, interruzione ed estinzione.

1. Sospensione del processo tributario

La sospensione del processo tributario può verificarsi nei seguenti casi:

- ricorrano alternativamente o cumulativamente le due ipotesi tassative[715], previste dall'art. 39 del D.Lgs. 546/1992, che riguarda i rapporti esterni tra processo tributario e processi non tributari:
  a) sia proposta una querela di falso, che consiste in una domanda giudiziale rivolta, ai sensi dell'art. 221 c.p.c., al tribunale, al fine di accertare la falsità di un documento che la controparte vuole utilizzare in un determinato processo e che sia altresì rilevante ai fini della decisione;
  b) si presenti una questione pregiudiziale che attenga allo stato o alla capacità delle persone fisiche (esclusa la capacità di stare in giudizio sulla quale deciderà il collegio stesso ed il cui accertamento negativo provoca un'interruzione del processo), che assume rilevanza pregiudiziale rispetto alla vertenza tributaria: deve cioè riguardare l'idoneità di un soggetto d'essere titolare di posizioni giuridiche; non rilevano, quindi, ai fini della sospensione, le questioni relative alla attribuzione, in concreto, a un soggetto di una determinata posizione giuridica;
- si debba risolvere, in pendenza di un giudizio tributario, una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa tributaria[716] (c.d. pregiudizialità interna), ciò al fine di prevenire giudicati contrastanti e/o l'antieconomicità derivante da attività processuali finalizzati all'adozione di una unica decisione[717] (art. 295 c.p.c.);

---

[715] Cass. sez. trib. 10 marzo 2006 n. 5366 in base alla quale "L'operatività della sospensione necessaria é disciplinata nella materia del contenzioso tributario dall'art. 39 del D.Lgs. n. 546/1992 che prevede la sospensione del processo in caso di presentazione di querela di falso o quando 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. Ciò peraltro non osta all'applicabilità al giudizio tributario dell'art. 295 del codice di procedura civile; il recepimento dei canoni codicistici è, infatti, escluso solo in presenza di una disposizione della speciale disciplina tributaria che regoli la stessa vicenda con disposizioni distinte o logicamente incompatibili; tali situazioni non emergono dal raffronto fra i predetti artt. 39 del D.Lgs. n. 546/1992 e 295 c.p.c.".

[716] Cass. sez. trib. 10 gennaio 2001 n. 14788; Cass. sez. trib. 18 luglio 2002 n. 10509; Cass. sez. trib. 18 novembre 2005 n. 24408; Cass. sez. trib. 26 ottobre 2006 n. 26380 per la quale "tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del Territorio in ordine alla impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile e la controversia che oppone lo stesso contribuente al Comune avente ad oggetto la impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata, sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione in ordine alla liquidazione dell'imposta"; Conforme Cass. sez. trib. 11 dicembre 2006 n. 26377; Cass. sez. trib. 23 novembre 2005 n. 24577; Cass. sez. trib. 12 aprile 2006 n. 13082 con la quale è stata cassata la sentenza di merito emessa in relazione ad una annualità ICI nonostante risultasse pendente la controversia relativa all'accatastamento dei beni, nella specie costituiti da una centrale elettrica; Cass. SS.UU. 4 giguno 2008 n. 14814 per la quale "quando viene riconosciuto il vincolo della consequenzialità necessaria, il procedimento dipendente, se non è stato riunito (o non è stato possibile riunirlo) al principale, deve essere sospeso in attesa dell'esito di quest'ultimo".

[717] Cass. sez. trib. 30 ottobre 2003 n. 16338.

- rimessione alla Corte Costituzionale di una questione di legittimità costituzionale di una norma che abbia rilevanza nel giudizio tributario (art. 136 Cost., art. 23 c.2 L. 11 marzo 1953 n.87);
- proposizione di ricorso per ricusazione del giudice ai sensi dell'art.52 c.p.c. (art. 6, D.Lgs. 546/1992);
- regolamento preventivo di giurisdizione (art. 3, D.Lgs. 546/1992, e art. 41 c.p.c.);
- rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, "facoltativo" per le Commissioni tributarie (provinciali o regionali) ed "obbligatorio" per la corte di Cassazione, di una questione in merito all'interpretazione di una norma contenuta in un atto comunitario (art. 177 trattato CEE e artt. 3 e 51 della L. 204/1958);
- pendenza della domanda di condono (ad es. art. 16 L. 289/2002).

La sospensione del processo tributario – a differenza del processo civile (art. 296 c.p.c.) – non può essere richiesta dalle parti al di fuori delle ipotesi in cui vi è l'obbligo di sospensione d'ufficio.

1.1 Cause di sospensione ex art. 39 D.Lgs. 546/1992

L'art. 39 del D.lgs. 546/1992 prevede ipotesi tassative di sospensione del processo tributario derogando così alla possibilità di risolvere le questioni pregiudiziali *incidenter tantum*, 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. Ciò costituisce, in realtà, una deroga 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 cod. proc. civ., giusta rinvio alle norme del codice di rito di cui all'art. 1, c.2, del citato D.Lgs. 546/9718.

Per cui sia la querela di falso che le questioni di stato e capacità delle persone fisiche sono di competenza esclusiva del giudice ordinario e la causa di sospensione viene meno quando sia passata in giudicato la sentenza del giudice civile che decida sulle sopra citate questioni.

Le questioni di stato delle persone, relative all'idoneità di un soggetto ad esser titolare di posizioni giuridiche - attribuite in via esclusiva al giudice ordinario - sono soltanto quelle relative alla posizione soggettiva dell'individuo nella sua veste di cittadino e di soggetto di diritti personali nell'ambito della comunità civile e di quella familiare, dovendosi, pertanto, escludere le controversie sulle posizioni giuridiche.

La sospensione è disposta dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con ordinanza.

Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo a sensi dell'art. 28.

A seguito del reclamo, la Commissione tributaria può dichiarare quest'ultimo inammissibile, può accoglierlo o rigettarlo.

In caso di acquiescenza della parte e quindi mancato reclamo al decreto, il processo continua se entro 6 mesi da quando è cessata la causa che ha determinato la sospensione una delle parti presenti istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione. In mancanza il processo si estingue.

Durante la sospensione non possono essere compiuti atti del processo; inoltre i termini in corso sono interrotti e ricominciano a decorrere dalla presentazione dell'istanza di riassunzione del processo stesso al Presidente della Sezione (art. 42 D.Lgs. 546/1992).

In relazione all'art. 39 citato è stata sollevata questione di legittimità costituzionale per contrasto con l'art. 3 della Costituzione, nel presupposto di una disparità di trattamento tra coloro che, in ipotesi di pregiudizialità, possono chiedere ed ottenere la riunione dei giudizi pendenti dinanzi allo stesso giudice tributario e coloro ai quali tale possibilità è preclusa in quanto i giudizi pendono dinanzi a giudici appartenenti a distinti uffici giudiziari. La Corte Costituzionale, con sentenza n. 31

[718] Cass. sez. trib. 22 giugno 2001 n. 8567.

del 26 febbraio 1998, ha dichiarato infondata tale questione asserendo che il legislatore possiede un'ampia discrezionalità nel conformare gli istituti processuali, "fermo il limite della non irrazionalità delle sue scelte". La Corte non ha ravvisato alcuna "irrazionalità" nella limitazione della sospensione per pregiudizialità nel processo tributario, in quanto in tal modo è stata soddisfatta sia l'esigenza di giudizi più rapidi che quella di una contestuale riduzione dell'arretrato delle commissioni tributarie. L'orientamento manifestato con la citata sentenza è stato successivamente ribadito in altre pronunce.
In ordine alla problematica in esame la Corte di Cassazione, con sentenza n. 14281 del 30 ottobre 2000[719], ha affermato il principio secondo cui nel processo tributario la sospensione, in ipotesi di pregiudizialità del giudizio civile o penale o amministrativo rispetto al giudizio tributario (c.d. pregiudizialità esterna) è obbligatoria solo nei casi contemplati nell'articolo 39 D.Lgs. 546/1992.
Per converso, in ogni altra ipotesi di pregiudizialità esterna, la sospensione non può essere disposta.
L'art. 39 si completa con quanto disposta dal c. 3 dell'art. 2 in base al quale "il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipenda la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio" di cui al citato articolo 39. La nuova disposizione sembra superare l'orientamento della Corte di Cassazione, in quanto attribuisce al giudice tributario la possibilità di decidere in via incidentale ogni questione pregiudiziale, senza che assuma rilevanza l'autorità giudiziaria presso cui pende tale questione.
Sono fatte salve, comunque, le due ipotesi di sospensione obbligatoria previste dall'art. 39 e confermate dalla nuova formulazione dell'art. 2 in esame.
In ogni caso, anche per la Suprema Corte resta fermo il principio secondo cui il giudice, ove ne ricorrano i presupposti, debba procedere alla riunione dei giudizi e, per converso, ricorrere alla sospensione del processo solo nei casi in cui non sia possibile la riunione.
Ciò posto, gli uffici, dopo aver sollecitato la riunione delle cause tutte le volte in cui ciò sia possibile e fino a quando la stessa non venga disposta, devono curare la difesa ed assolvere l'onere probatorio in ciascun giudizio in modo completo, fornendo quindi al giudice anche gli elementi per decidere le eventuali questioni incidentali, evitando il rinvio ad atti e documenti contenuti in altri fascicoli processuali.
L'ordinanza con cui viene disposta la sospensione è "disposta" con decreto de presidente, prima di fissare l'udienza, o con l'ordinanza del Collegio. Contro il decreto del Presidente di sezione è ammesso il reclamo, mentre l'ordinanza non è invece impugnabile.

1.2 Cause di sospensione del processo ex art. 295 c.p.c.
L'art. 39, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, regola unicamente i rapporti esterni tra processo tributario e processi non tributari, mentre, per quanto attiene ai rapporti tra processi tributari, trova applicazione, in virtù del disposto dell'art. 1 del citato D.Lgs. n. 546/1992, la disciplina dettata dall'art. 295 c.p.c.[720]. Di contro, nelle ipotesi di pregiudizialità interna, cioè nei casi in cui il rapporto di pregiudizialità intercorre fra controversie tributarie, la Cassazione ha individuato talune limitate ed eccezionali fattispecie nelle quali, per evitare il rischio di giudicati contrastanti e di inutili reiterazioni di iniziative processuali, ha ritenuto applicabile al processo tributario l'articolo 295 c.p.c., che prevede la sospensione, non considerando un ostacolo la formulazione limitativa dell'art. 39 citato. In particolare, la menzionata sentenza chiarisce che "il fenomeno della pregiudizialità, intesa come progressione logica delle questioni da affrontare per giungere alla soluzione di una controversia, può riguardare i punti pregiudiziali (cioè, un antecedente logico non controverso), questioni pregiudiziali (cioè, una controversia incidentale che si presenta sulla strada della decisione e che il giudice, appunto, può decidere *incidenter tantum*) o cause pregiudiziali (cioè, controversie che devono essere risolte con sentenza che possa, poi, acquistare efficacia di giudicato)". È solo in quest'ultimo caso, di "causa" e non di "questione" pregiudiziale, che la

[719] Conforme: Cass. sez. trib. 21 marzo 2001 n. 4058; Cass. sez. trib. 10 aprile 2000 n. 4509.
[720] Cass. sez. trib. 6 settembre 2004 n. 17937.

Cassazione ha reputato obbligatoria la sospensione del processo. L'applicabilità al giudizio tributario dell'art. 295 c.p.c. non autorizza alcun ampliamento dei limiti e dei presupposti cui la norma del codice di rito subordina la sospensione del procedimento, nè, in particolare, consente di trascurare l'esplicita condizione della "dipendenza", in tutto o in parte, della soluzione della causa da sospendere dalla decisione dell'altra causa, tale dipendenza esigendo, in concreto, la coincidenza dei soggetti partecipanti ai due procedimenti quale requisito indispensabile perchè la definizione dell'uno possa assumere valore vincolante per la definizione dell'altro, secondo i principi generali dettati in tema di efficacia del giudicato sostanziale[721]. Anche nel processo tributario, in tanto 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. La parte che richiede la sospensione ex art. 295 c.p.c. ha l'onere di dimostrare la pendenza di un'altra controversia e la sussistenza di un rapporto di dipendenza tra i due giudizi[722]. Nel contempo le Commissioni tributarie hanno l'obbligo di pronunciarsi sulla richiesta di sospensione, *ex* art. 295 c.p.c., dei processi[723]. La sospensione non è possibile qualora la sentenza pronunciata nel giudizio pregiudiziale sia passata in giudicato. Avverso i provvedimenti di sospensione del processo *ex* art. 295 c.p.c. deve ritenersi non esclusa la proposizione del regolamento di competenza, al fine di tutelare i diritti fondamentali garantiti dall'24, c. 1, art. 111, c. 2, della Costituzione e dalla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ancorchè il disposto dell'art. 5 c. 4 prescrive che non si applicano le disposizioni del c.p.c. sui regolamenti di competenza[724].

2. Interruzione del processo

L'istituto dell'interruzione del processo (ex art.40 D.Lgs. 546/1992) ha la funzione di consentire una corretta ed effettiva attuazione del principio del contraddittorio tra le parti.

Costituiscono cause di interruzione del processo i seguenti eventi riguardanti rispettivamente le parti o i loro difensori:

- la morte o la perdita, per qualunque causa, della capacità di stare in giudizio (interdizione, inabilitazione, dichiarazione di fallimento) della parte o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza. L'interruzione avviene automaticamente, per il solo fatto dell'evento, in tutti i casi in cui la parte sta in giudizio personalmente, conformemente alla previsione generale di cui all'art. 300 c. 3 c.p.c.. 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;
- la morte, la radiazione o 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

[721] Cass. sez. trib. 22 giugno 2001 n. 8567 per la quale "la pendenza di una controversia sul reddito di una societa' di persone soggetto ad ILOR, cui non partecipi il singolo socio dell'ente, non comporta l'obbligo di sospendere, ex art. 295 c.p.c., la separata causa eventualmente promossa dal socio stesso per contestare la rettifica del proprio imponibile ai fini dell'IRPEF nella parte inerente al computo della quota del reddito sociale, in quanto la decisione della prima controversia non produrrebbe, comunque, effetti vincolanti sulla decisione dell'altra".

[722] Cass. sez. trib. 4 giugno 2001 n. 7506.

[723] Cass. sez. trib. 27 ottobre 2005 n. 27343 secondo la quale "la Commissione tributaria deve verificare se sussistono i presupposti per procedere alla riunione dei processi o alla sospensione di uno dei due per evitare il rischio che si concludono in maniera difforme, pertanto il provvedimento del giudice non è arbitrario bensì sindacabile in sede di impugnazione". Conforme Cass. SS.UU. 30 novembre 2005 n. 26102; Cass. sez. trib. 20 novembre 2005 n. 26129; Cass. sez. trib. 8 settembre 2005 n. 17936; Cass. sez. trib. 12 luglio 2005 n. 14668.

[724] Cass. Ord. 15 marzo 2007 n. 8129; Cass. sez. trib. n. 11140 del 2005.

scritta mediante deposito presso la Segreteria della Commissione. Non ha luogo l'interruzione laddove tali cause riguardano un solo difensore della parte a fronte della procura conferita a più difensori disgiuntamente[725].

Gli eventi interruttivi assumono rilevanza solo se essi si verificano:

- dopo la proposizione del ricorso;
- prima della conclusione della fase del contraddittorio.

Gli eventi di cui sopra sono irrilevanti nel caso si verifichino durante il giudizio dinanzi alla Corte di cassazione.

L'effetto interruttivo non si verifica nelle seguenti ipotesi in cui il contraddittorio sia esaurito, ovverosia:

- dopo l'ultimo giorno utile per la produzione di memorie nel caso di decisione in camera di consiglio;
- dopo la chiusura della discussione nell'ipotesi di pubblica udienza, salvo che la commissione, anzichè pronunciare la sentenza, faccia proseguire il processo, con la conseguente necessità di ripristinare il contraddittorio.

Perchè si abbia interruzione del processo, l'evento deve verificarsi dopo la proposizione del ricorso (cioè successivamente alla notifica di tale provvedimento ai sensi dell'art. 16, o alla data di spedizione dello stesso risultante dal timbro postale apposto sulla raccomandata) e prima della conclusione del processo (ovvero l'ultimo giorno per il deposito delle memorie).

Qualora gli eventi interruttivi di cui alla lettera a) del c. 1 del citato art. 40, si verifichino prima della presentazione del ricorso, ma durante la pendenza dei termini per la presentazione del medesimo, tali termini sono prorogati di 6 mesi a decorrere dalla data dell'evento.

Qualora gli eventi (sopravviene la morte oppure la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti o del suo rappresentante legale o la cessazione di tale rappresentanza), si verificano prima dell'impugnazione:

- durante la decorrenza del termine (c.d. breve) di 60 giorni per la proposizione della impugnazione avverso la sentenza, regolarmente notificata, della commissione tributaria provinciale. Il termine per impugnare è interrotto e comincia a decorrere nuovamente dal giorno in cui, ai sensi dell'art. 328 c.p.c., la notifica della sentenza venga rinnovata. Tale rinnovazione può essere fatta, ai sensi dell'art. 328, c. 2, c.p.c., agli eredi collettivamente e impersonalmente nell'ultimo domicilio del defunto;
- durante la decorrenza del termine lungo. Se dopo sei mesi dalla pubblicazione della sentenza (art. 328, c. 3 c.p.c.) si verifica alcuno degli eventi sopra descritti, il termine di cui all'art. 327, c. 1, c.p.c, è prorogato per tutte le parti di 6 mesi dal giorno dell'evento.

Qualora la parte privata sia deceduta, successivamente alla pubblicazione della sentenza, si ritiene che la notificazione dell'atto di impugnazione con la quale l'ufficio instaura un altro grado di giudizio, notificato al difensore della parte privata deceduta, determini una causa di interruzione del processo[726]. Pertanto gli interessati dovranno procedere alla riassunzione del giudizi mediante istanza di trattazione come previsto dall'art. 43, c. 2.

I fatti che riguardano la persona del legale rappresentate (nei casi di interdetto, di inabilitato o di minore) non rivestono alcuna rilevanza nel caso colpiscano il rappresentante volontario. Parimenti, non assume rilievo alcuno la cessazione di tale rappresentanza.

Si ha inoltre interruzione del processo, oltrechè per morte della persona fisica, anche per estinzione di quella giuridica; non si può parlare di interruzione invece, in caso di messa in liquidazione di una società, in quanto in questo caso la persona giuridica viene meno solo con la definizione di tutti i rapporti giuridici che ad essa facevano capo comprese le pendenze in giudizio.

---

[725] Cass. sez. I 17 settembre 1992 n. 10664; Cass. sez. III 21 aprile 1990 n. 3346.

[726] Contra CTR Genova sez. III 6 dicembre 2002 n. 101 che ha dichiarato improcedibile l'appello dell'ufficio notificato al difensore della parte privata deceduta dopo la pubblicazione della sentenza.

L'effetto interruttivo può verificarsi al momento dell'evento che ne è presupposto o al momento della dichiarazione di tale evento che avviene o nella pubblica udienza o con apposita comunicazione scritta del difensore della parte cui l'evento si riferisce. Nella prima ipotesi in cui l'evento interruttivo è di immediata efficacia, l'interruzione del processo si verifica quando la parte sta in giudizio personalmente o quando la causa interruttiva riguarda invece il difensore.
L'interruzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con ordinanza. Proprio per la natura dichiarativa, la sua omissione non impedisce che l'interruzione produca i suoi effetti.
Avverso il decreto del presidente di sezione è ammesso reclamo a sensi dell'art. 28. L'ordinanza collegiale, non è invece impugnabile.
La Commissione tributaria può dichiarare inammissibile il reclamo, accoglierlo o rigettarlo.
In caso di acquiescenza della parte e quindi mancato reclamo al decreto, il processo continua se entro 6 mesi da quando è stata dichiarata l'interruzione del processo la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al presidente di sezione della commissione. In mancanza il processo si estingue.
Durante l'interruzione non possono essere compiuti atti del processo; inoltre i termini in corso sono interrotti e ricominciano a decorrere dalla presentazione dell'istanza di riassunzione del processo stesso al Presidente della Sezione (art. 42 D.lgs. 546/1992).

3. Ripresa del processo sospeso o interrotto
La parte interessata può chiedere la ripresa del processo sospeso o interrotto, con istanza di trattazione al Presidente di sezione dove pende la causa, che indichi:
- gli estremi del processo sospeso o interrotto;
- la causa e gli estremi del provvedimento di sospensione o interruzione;
- il motivo che giustifica la ripresa del processo.

L'istanza va presentata entro 6 mesi dalla cessazione della causa che ha determinato la sospensione, cioè il passaggio in giudicato del provvedimento che definisce la questione pregiudiziale, o dalla dichiarazione di interruzione, pena l'estinzione del processo per inattività delle parti.
La riassunzione è consentita, oltre il sopra citato termine, qualora venga provata l'illegittimità del provvedimento di sospensione o interruzione.

4. Estinzione del processo
Gli artt. 44, 45 e 46 D.Lgs. 546/1992 disciplinano l'istituto dell'estinzione del processo, che si verifica in tre casi:
a) per rinuncia al ricorso;
b) per inattività delle parti;
c) per cessazione della materia del contendere[727], tra cui rientra la conciliazione giudiziale.

La pronuncia è dichiarata:
- con decreto del Presidente della Sezione, se non è stata ancora fissata l'udienza di trattazione, soggetto a reclamo;
- con sentenza della Commissione, se l'udienza è stata già fissata, soggetta ad impugnazione;
- con ordinanza per cessazione della materia del contendere derivante da condono, soggetta a revoca.

4.1 Estinzione del processo per rinuncia al ricorso
La prima ipotesi di estinzione, regolata dall'art. 44 D.Lgs. 546/1992, si verifica quando una parte decide di abbandonare il giudizio, senza giungere ad una pronuncia di merito.

[727] In dottrina vi è chi distingue da tale fattispecie quella della sopravvenuta carenza di interesse che si realizza allorquando una parte del processo, pur riconoscendo le ragioni dell'altra, non soddisfa in pieno i suoi interessi ciò si verifica allorquando l'Amministrazione annulla l'atto impugnato dal ricorrente, ma ne emana un altro integrativo o sostitutivo, pertanto il contribuente in questi casi non è liberato definitivamente. In dottrina contra Gledi

La rinuncia al ricorso deve essere fatta per iscritto e sottoscritta (in bollo) dalle parti personalmente o dai loro procuratori speciali e dai difensori laddove tale potere è stato espressamente conferito nella procura, e deve essere depositata nella segreteria della commissione.
Il termine ultimo per la rinuncia è la data di udienza della trattazione. Si ritiene ammissibile rendere la dichiarazione di rinuncia in ordine alla materia del contendere in sede di udienza pubblica[728]. La rinuncia produce i suoi effetti solo se accettata dalle parti costituite che abbiano interesse alla prosecuzione del processo con atto anch'esso sottoscritto e depositato presso la segreteria della commissione.
Sia la rinuncia che l'accettazione devono esser depositate presso la segreteria della Commissione competente; in alternativa la rinuncia al ricorso può esse fatta mediante dichiarazione a verbale nel corso dell'udienza.
Il soggetto legittimato a rinunciare in primo grado è il contribuente e nel caso di litisconsorzio necessario è richiesta la volontà di ciascuno dei liticonsorti; mentre nel caso dei gradi successivi soggetto legittimato può essere sia il contribuente che l'Ente. In quest'ultimo caso l'Ente annulla un atto emanato per eliminare vizi o errori contenuti nell'atto, ma senza rinunciare alla pretesa tributaria sostanziale.
È necessario distinguere la rinuncia agli atti del giudizio, dalla rinuncia al giudicato. Infatti la rinuncia in grado di appello agli atti del giudizio e la conseguente estinzione del processo, rende inefficaci gli atti del giudizio di gravame (ex art. 310 c.p.c.), ma non la sentenza di merito pronunciata nel corso del processo, la quale passa in giudicato in conseguenza della sopravvenuta inefficacia della sua impugnazione[729]. Al fine di travolgere gli effetti della sentenza di prime cure è necessario un atto dal quale possa ricavarsi una piena rinuncia non solo agli atti ma anche al giudicato, quindi estesa alla sentenza già emessa[730].
Il rinunciante deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo un diverso accordo tra le parti. La liquidazione è fatta dal giudice con ordinanza, che costituisce titolo esecutivo.

4.2 Estinzione del processo per inattività delle parti

La seconda ipotesi di estinzione, regolata dall'art. 45 D.Lgs. 546/1992, si verifica allorquando una parte decide:
- di non proseguire il processo sospeso;
- di non riassumere il processo interrotto;
- di non integrare il contraddittorio nel termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo.

L'estinzione del processo per inattività delle parti è rilevata anche d'ufficio solo nel grado di giudizio in cui si verifica e rende inefficaci gli atti compiuti. L'estinzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con sentenza. Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo alla commissione che provvede a norma dell'art. 28.
Le spese di giudizio sono a carico di ciascuna parte che le ha anticipate.

4.3 Estinzione del processo per cessazione della materia del contendere

La cessazione del contendere si verifica se viene meno la ragion d'essere sostanziale della lite per il sopravvenire di un fatto che priva le parti di qualsiasi interesse a proseguire il giudizio, non essendo più necessaria la pronuncia giurisprudenziale[731].
Sono cause di cessazione della materia del contendere:
- la definizione delle pendenze tributarie (cosiddetto condono);
- la conciliazione giudiziale;

[728] Cass. sez. trib. 24 febbraio 2003 n. 5270.
[729] Cass. sez. trib. 16 ottobre 2002 n. 5026.
[730] Cass. civ. sez. II, 21 gennaio 1971 n. 310.
[731] Cass. civ. sez. II 18 luglio 1997 n. 6625; Cass. civ. sez. II 22 gennaio 1997 n. 622; Cass. sez. trib. 24 giugno 2000 n. 8607.

- l'annullamento in autotutela dell'atto impugnato da parte dell'Ufficio finanziario.

L'estinzione opera di diritto e viene dichiarata con decreto del Presidente della sezione o con sentenza della commissione tributaria. La pronuncia di cessazione della materia del contendere produce effetti di giudicato sostanziale[732], a differenza della rinuncia agli atti ed alla rinuncia per inattività delle parti che non hanno efficacia di giudicato tra le parti ex art. 2909 c.c..

In merito alle spese di giudizio, la Corte Cost. con sentenza 12 luglio 2005 n. 274, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 46, c.3 D.Lgs. 546/92 con riferimento alla violazione del principio di ragionevolezza, nella parte in cui prevede che "le spese del giudizio estinto, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere, restano a carico della parte che le ha anticipate" nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge.

Pertanto, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 274 del 2005, il principio della responsabilità della parte soccombente per le spese di giudizio trova piena applicazione anche nel processo tributario. E, dunque, il giudice di merito che prenda atto del venir meno della materia del contendere deve procedere ad una valutazione dell'esito virtuale della controversia e ben può accollare le spese alla parte virtualmente soccombente - principio della soccombenza virtuale - [733].

CAPITOLO VIII
Problemi e casi pratici

1. Proposizione del ricorso e costituzione in giudizio

1.1 D. La parte ricorrente può costituirsi in giudizio utilizzando il servizio postale?

R. A seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 520/2002 (che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale in parte qua dell'art. 22, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 546/1992), è ammissibile l'utilizzazione del servizio postale per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente davanti alle Commissioni tributarie *(Cass. civ. sez. trib. 04 settembre 2008 n. 22313).*

1.2. D. Quali sono le conseguenze della spedizione del ricorso (o dell'appello) a mezzo posta in busta chiusa, anzichè in plico senza busta?

R. La spedizione del ricorso (o dell'appello) a mezzo posta in busta chiusa, anzichè in plico senza busta, come previsto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 20, quand'anche priva di qualsiasi indicazione circa l'atto in esso racchiuso, costituisce una mera irregolarità quante volte il contenuto della busta e la riferibilità alla parte di questo non sia contestato, essendo, altrimenti, preciso onere del ricorrente (o dell'appellante) dare la prova della non corrispondenza a realtà dell'avversa contestazione ove una simile contestazione venga proposta *(Cass. sez. trib. 12 giugno 2009 n. 13666).*

---

[732] Cass. sez. trib. 8 agosto 1990 n. 8000; Cass. sez. trib. 24 luglio 1987 n. 6446; Cass. sez. trib. 11 gennaio 1990 n. 46.

[733] Cass. sez. trib. 4 ottobre 2006 n. 21380. Conforme Cass. sez. trib 15 ottobre 2007 n. 21530 in base alla quale, "allorquando l'Amministrazione finanziaria annulli il provvedimento impugnato dal contribuente davanti al giudice tributario si determina la cessazione della materia del contendere. Peraltro, poiché il potere di autotutela deve essere esercitato al fine di assicurare l'imparzialità ed il buon andamento della Pubblica Amministrazione, esso non può costituire strumento utilizzabile per vanificare l'azione del contribuente limitandone l'efficacia. Conseguentemente, il malgoverno del potere di autotutela comporta la condanna alla rifusione delle spese di giudizio in danno dell'Amministrazione finanziaria".

1.3 D. E' ammissibile il ricorso proposto tardivamente, e cioè oltre il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo, nel caso di omessa indicazione nell'atto impositivi del termine di impugnazione ovvero dell'autorità dinanzi alla quale proporre l'eventuale ricorso?
R. L'omessa menzione dell'organo competente a decidere dell'impugnazione dell'atto ovvero dei termini per proporre i mezzi per la difesa davanti alla giurisdizione non incide sull'efficacia dell'atto, mentre comporta la rilevanza - in concorso con le altre circostanze - dell'errore scusabile nel quale il destinatario possa essere in corso e sul quale grava il relativo onere probatorio e la deduzione di specifica censura *(Cass. sez. trib. 20 maggio 2009 n. 15143)*, con conseguente riammissione in termini per l'impugnativa, ove questa sia stata proposta tardivamente *(Cass. sez. trib. 6 settembre 2006 n. 19189)*.

1.4 D. La mancata produzione dell'avviso di ricevimento da parte di colui che abbia proposto ricorso determina l'inesistenza della notificazione?
R. L'avviso di ricevimento costituisce prova dell'eseguita notificazione ma non rappresenta un momento strutturale del procedimento notificatorio. Quindi la mancata produzione in atti di detto avviso, non determina l'inesistenza della notificazione né impone di concludere nel senso che la notifica sia stata irrituale, cioè eseguita mediante raccomandata senza avviso di ricevimento; ma genera soltanto incertezza circa il suo perfezionamento. Il deposito dell'avviso suddetto, necessario per il controllo della ritualità e validità della notifica, può essere effettuato fino all'udienza di trattazione della causa. Se la parte notificante si trovi incolpevolmente nell'impossibilità di depositare l'avviso in tale termine, e la parte cui la notificazione era diretta non sia costituita in giudizio, può essere chiesto termine al giudice per la produzione dell'avviso stesso o di un duplicato, dimostrando di averlo chiesto all'amministrazione postale *(Cass. sez. trib. 5 febbraio 2009 n. 2780; Cass. SS.UU. 14 gennaio 2008 n. 627)*.

1.5 D. Quali sono le conseguenze del mancato rispetto del termine di costituzione in giudizio da parte dell'Ufficio?
R. L'art. 23 D.Lgs. 546/92, prevedendo un termine, sia pure ordinatorio, di 60 giorni per la costituzione in giudizio dell'Ufficio resistente, fa gravare su di esso il rischio di inattività per cause sopravvenute, in conformità al principio di diritto, consolidato nella giurisprudenza della Corte, secondo cui la tardività, rispetto al termine ex art. 23, non comporta altro effetto se non quello di determinare "la decadenza della facoltà di chiedere o svolgere attività processuali eventualmente precluse". Ne deriva, quindi, la decadenza dalle facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio, e di fare istanza per la chiamata di terzi in causa, dovendo l'Ufficio in tal caso accettare il processo nello stato in cui si trova. Conseguentemente, la parte ancorché tardivamente costituita ha diritto di ricevere la comunicazione relativa all'avviso di fissazione dell'udienza di trattazione della controversia facendo eccezione l'ipotesi in cui la costituzione sia successiva all'invio della comunicazione. L'eventuale procedimento proseguito in violazione del principio del diritto di difesa e del contraddittorio è viziato da nullità così come la sentenza regolatrice del grado di giudizio *(Cass. sez. trib. 2 ottobre 2008 n. 24457)*.

1.6 D. Quali sono le conseguenze dell'omessa sottoscrizione del ricorso da parte del contribuente?
R. Il ricorso privo della sottoscrizione del contribuente e la mancanza di procura di chi lo rappresenta è inammissibile, in quanto la mancanza della sottoscrizione impedisce l'individuazione del soggetto che chiede la tutela giurisdizionale, con conseguente inammissibilità del ricorso per mancata instaurazione del rapporto processuale, sì che la costituzione del convenuto non assume rilievo alcuno ai fini dell' applicabilità dell'art. 156 c.p.c. *(Cass. sez. trib. 4 aprile 2008 n. 8754)*. A nulla rileva l'eventualità che la controparte non contesti la sottoscrizione dell'originale *(Cass. sez. trib. 18 giugno 2009 n. 14117)*.

2. Trattazione della causa

2.1 D. Quali sono le conseguenze della mancata trattazione della causa in pubblica udienza, qualora la relativa richiesta sia stata ritualmente formulata?
R. In tale ipotesi, si determina non una mera irregolarità del procedimento, ma una vera e propria lesione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione, con conseguente nullità della udienza di discussione in pubblica udienza del ricorso avverso l'avviso di accertamento senza la rituale partecipazione della parte, nonché della sentenza all'esito della stessa irritualmente emessa e di ogni altro atto conseguente *(Cass. sez. trib. 11 maggio 2009 n. 10678)*.

2.2 D. Quali sono le conseguenze della mancata assistenza del segretario nella formazione del processo verbale di udienza e dell'omessa sottoscrizione di quest'ultimo da parte del segretario stesso?
R. Nel processo tributario la mancata assistenza del segretario nella formazione del processo verbale di udienza e l'omessa sottoscrizione di quest'ultimo da parte del segretario stesso non comportano l'inesistenza o la nullità dell'atto, in quanto la funzione del segretario ha soltanto natura integrativa di quella del giudice e le predette mancanze non incidono sull'idoneità dell'atto al concreto raggiungimento degli scopi cui è destinato *(Cass. sez. trib. 20 aprile 2007 n. 9389)*.

3. Deposito di documenti e memorie

3.1 D. Quali sono i presupposti affinchè la parte ricorrente possa integrare i motivi del ricorso?
R. L'integrazione dei motivi di ricorso è consentita dall'art. 24, c. 2, del D.Lgs. 546/1992, soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti e comunque entro il termine definito "perentorio" di 60 giorni dalla data in cui si è avuta notizia di tali documenti. Se è stata già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza debbono essere rinviate ad altra data (art. 24 D.Lgs. 546/92).

3.2 Quali sono le conseguenze dell'inosservanza del termine previsto dall'art. 32 (e art. 58, c. 2, in riferimento al giudizio d'appello) del D.Lgs. n. 546/1992 sul deposito dei documenti e delle memorie illustrative?
R. Il termine "fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione" entro cui la parte può provvedere al deposito di documenti (art. 32, c. 1, D.Lgs. n. 546/1992), e del termine "fino a 10 giorni liberi prima della data di trattazione" entro cui la parte può depositare memorie illustrative (art. 32, c. 1, D.Lgs. n. 546/1992), è termine perentorio e quindi sanzionato a pena di decadenza, ai sensi dell'art. 152, c. 2, c.p. c., avuto riguardo allo scopo che il termine persegue ed alla funzione che lo stesso adempie *(Cass. sez. trib. 30 gennaio 2004 n. 1771)*. Il carattere di perentorietà dell'incombente, attesa la sottostante tutela dei richiamati principi fondamentali del processo, rende inapplicabile la sanatoria ex art. 153 c.p.c. per intervenuta acquiescenza ammessa solo avuto riguardo alla forma degli atti *(Cass. sez. trib. 11 dicembre 2006 n. 26345)*.

4. Sospensione, interruzione ed estinzione del processo

4.1 D. Qualora venga presentata querela di falso, fino a quando la commissione tributaria deve sospendere il giudizio?
R. L'art. 39 del D.Lgs. 546/92 prevede che "il processo è sospeso 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". Il giudizio è sospeso fino a quando non è passata in giudicato la decisione in ordine alla querela di falso presentata (o non si è altrimenti definito il giudizio), posto che si tratta di accertamento pregiudiziale che viene riservato ad altra giurisdizione e di cui il giudice tributario non può conoscere neppure *incidenter tantum (Cass. sez. trib. 9389 del 20 aprile 2007)*.

4.2 D. Quale rapporto esiste tra due distinti processi: quello relativo alla contestazione della rendita catastale attribuita dall'Agenzia del Territorio e quello relativo all'impugnativa dell'avviso di liquidazione dell'Ici da parte del comune?
R. Tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del Territorio in ordine alla impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile, e la controversia che oppone lo stesso contribuente al Comune avente ad oggetto l'impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata, sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione relativa alla liquidazione dell'imposta *(Cass. sez. trib. 11 dicembre 2006 n. 26380)*.

4.3 D. Nel giudizio di legittimità, innanzi la Corte di Cassazione, la morte del contribuente rappresenta una causa di interruzione del processo?
R. Il decesso del controricorrente, comunicato in udienza dal suo difensore, non può determinare l'interruzione del presente giudizio di legittimità, atteso che nel giudizio di Cassazione, che è dominato dall'impulso d'ufficio, non trova applicazione l'istituto della interruzione del processo per uno degli eventi previsti dall'art. 299 c.p.c. e ss. onde, una volta instauratosi il giudizio, il decesso di uno dei ricorrenti, comunicato dal suo difensore, non produce l'interruzione del giudizio *(Cass. sez. trib. 27 maggio 2009 n. 12408)*.

PARTE QUARTA

LE IMPUGNAZIONI

CAPO I
Le impugnazioni

1. Profili generali

Il sistema delle impugnazioni è disciplinato dagli artt. da 49 a 67 del D.Lgs. 546/1992.
Nel processo tributario non sono applicabili i poteri inibitori previsti dagli artt. 283 c.p.c. (qualora ricorrano gravi motivi) e 373 c.p.c. (qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno), che consentono la sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza impugnata con l'appello o con il ricorso per cassazione.
L'art. 49 del D.Lgs. 546/1992, nell'estendere alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie le norme generali del codice di procedura civile, espressamente esclude l'applicabilità del dell'art 337 c.p.c. (sospensione dell'esecuzione e dei processi). Quest'ultimo stabilisce che "l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407". In particolare, l'art. 373 c.p.c. (sospensione dell'esecuzione) richiamato nella anzidetta disposizione, statuisce, al comma 1, che "Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione".
La disciplina dell'art 49 del D.Lgs. n. 546/1992, è stata sottoposta al vaglio della Consulta, a seguito dei sollevati dubbi di legittimità costituzionale con riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, nella parte in cui non consente nel processo tributario, contrariamente a quanto previsto nell'ambito processual-civilistico con l'art. 373, la sospensione *ope iudicis* della esecutività della sentenza di secondo grado, in pendenza di ricorso per Cassazione o di ricorso alla commissione tributaria centrale.
La Consulta, con sentenza del 25 maggio 2000, n. 165, nel confermare che la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione, ha statuito che, nel processo tributario, "la tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito che accolga, con efficacia esecutiva, la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela".
Del resto, la particolarità innanzi evidenziata rientra nella discrezionalità del legislatore costantemente ammessa dalla giurisprudenza della Corte, che ha escluso l'esistenza di un principio, costituzionalmente rilevante, di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo.
Pertanto, nel caso di controversie pendenti per le quali, a seguito della sentenza emessa dalle commissioni tributarie regionali, sia stato proposto, dalla controparte, ricorso per Cassazione, l'Ente impositore, in ipotesi di presentazione ai sensi dell'art. 373 c.p.c. di istanza di sospensione della esecutività della sentenza, dovrà provvedere, in tempo utile rispetto alla data dell'udienza di comparizione di cui al c. 2 dell'art. 373 citato, ad eccepire l'inammissibilità del procedimento e, in via del tutto subordinata, è opportuno che nel merito eccepisca in ordine al *fumus boni iuris* (ovviamente con riferimento alla fondatezza della

sentenza impugnata) ed al *periculum in mora* (in ordine agli effetti negativi scaturenti dall'accoglimento dell'istanza di sospensione comportante l'inibizione della riscossione in corso di giudizio ex art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992, con riferimento alla inaffidabilità, dal punto di vista economico, del soggetto debitore)[734].
Il giudice tributario d'appello è, quindi, privo del potere di sospendere l'efficacia esecutiva sia della sentenza di primo grado in pendenza dell'appello (art. 283 c.p.c.), sia della sentenza di secondo grado in pendenza del ricorso per cassazione (art. 373 c.p.c.), come confermerebbero tanto l'art. 47 c. 4 del D.Lgs. n. 546/1992 (dichiarando "non impugnabile" l'ordinanza con cui la Commissione tributaria provinciale provvede sull'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato), quanto l'inapplicabilità al procedimento di appello delle disposizioni relative alla tutela cautelare dettate per il procedimento di primo grado, in quanto non compatibili con la disciplina del gravame (art. 61 D.Lgs. 546/1992). Infatti, con riferimento a quest'ultimo punto, l'oggetto della sospensione cautelare è l'efficacia del provvedimento impositivo di cui all'impugnazione e non quella della sentenza del giudice di *prime cure* che ha rigettato il ricorso del contribuente[735].
Attraverso l'impugnazione della sentenza la parte richiede ad un giudice diverso (appello oppure ricorso per cassazione) oppure allo stesso giudice (revocazione) che ha pronunciato la sentenza impugnata, di operare un controllo sulla sentenza.
La sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata mediante:
- proposizione dell'atto di appello, principale o incidentale alla Commissione tributaria regionale;
- revocazione (artt. 64 ss. D.Lgs. 546/1992).

La sentenza della commissione tributaria regionale può essere impugnata per Cassazione.
L'interesse all'impugnazione è dato dalla soccombenza totale o parziale, nella causa, avuto riguardo alle situazioni contenute nella sentenza. Pertanto, è inammissibile un'impugnazione con la quale si deduca la violazione di norme giuridiche sostanziali o processuali volta a non influenzare domande o eccezioni proposte e che sia diretta, quindi, all'emanazione di una pronuncia priva di rilievo pratico[736] ovvero nel caso in cui la parte non ha un effettivo interesse ad agire[737].
Sorge l'obbligo della riunione delle impugnazioni da parte del giudice tributario nell'ipotesi in cui esse siano proposte avverso la medesima sentenza a norma dell'art. 335 c.p.c. richiamato dall'art. 49 D.Lgs. 546/1992. Nel caso, invece, di pluralità di sentenze la riunione può essere facoltativamente disposta, anche in sede di legittimità, solo in presenza di ragioni di unitarietà sostanziale e processuale della controversia[738].

2. I mezzi di impugnazione

I mezzi di impugnazione previsti nel processo tributario riproducono la previsione dell'art. 323 c.p.c. con l'eccezione del regolamento di competenza e l'opposizione di terzo. Essi sono:
a) l'appello contro le sentenze della Commissione tributaria provinciale;
b) il ricorso per Cassazione, per impugnare le sentenze della Commissione tributaria regionale;

---

[734] Circ. Agenzia delle Entrate n. 73/E del 31 luglio 2001.
[735] Corte Cost. ord. Ord. 5 aprile 2007 n. 119.
[736] Cass. sez. trib. 21 dicembre 2007 n. 27006.
[737] Cass. sez. trib. 17 novembre 2007 n. 23884 per la quale "il soggetto che dichiari di aver rinunciato all'eredità difetta dell'interesse ad impugnare la sentenza, mentre ha interesse al processo - ovviamente - l'erede che abbia accettato con beneficio di inventario". Cass. sez. trib. 8 febbraio 2008 n. 3040 per la quale "la pronuncia di estinzione del giudizio comporta, ex art. 393 c.p.c., il venir meno dell'intero processo e, in forza dei principi in materia di impugnazione dell'atto tributario, la definitività dell'avviso di accertamento con il conseguente integrale accoglimento delle ragioni erariali; ciò in quanto la pretesta tributaria vive di forza propria in virtù dell'atto impositivo in cui è stata formalizzata e l'estinzione del processo travolge la sentenza di primo grado, ma non l'atto amministrativo che non è un atto processuale bensì l'oggetto dell'impugnazione (pertanto, l'Amministrazione difetta di interesse ad impugnare la sentenza che dichiari l'estinzione del giudizio, ancorché tale estinzione sia dichiarata a causa di un errore della Amministrazione nella riassunzione del giudizio di merito)".
[738] Cass. sez. trib. 16 maggio 2002 n. 18072; Cass. 2 giugno 1995 n. 7080; Cass. 4 maggio 1989 n. 2065.

c) il ricorso per revocazione, nei casi previsti dall'art. 395 c.p.c..

3. Termini per le impugnazioni

Il termine previsto dalla legge per le impugnazioni è perentorio, decorso il quale la sentenza acquista autorità di cosa giudicata, e varia a seconda che la sentenza da impugnare sia stata o meno notificata.

In particolare si avrà:

- un termine d'impugnativa breve, di 60 giorni, che decorre, ex art. 51, c. 1, dalla notifica della sentenza, che dovrà avvenire a cura delle parti a mezzo ufficiale giudiziario[739]. La parte vittoriosa avrà interesse a notificare la sentenza al fine di accorciare i tempi del processo;
- un termine di impugnativa lungo[740], che è stato modificato dalla riforma del 2009 al processo civile attuata con L. n. 69/2009. Si avranno pertanto due ipotesi: a) per i procedimenti instaurati[741] fino al 3 luglio 2009 il termine è di un anno (prolungato dal periodo di sospensione feriale dei termini pari a 46 giorni)[742]; b) per i procedimenti instaurati dal 4 luglio 2009 il termine è di sei mesi. Tale termine decorre, ex art. 327, c. 1 c.p.c., dalla pubblicazione della sentenza (*dies a quo*) - coincidente con il deposito della sentenza nella segreteria-, senza che assuma rilievo la comunicazione del relativo avviso da parte della segreteria[743], attestato dalla firma e dalla data apposti sulla sentenza dal pubblico ufficiale (art. 37 stesso D .Lgs., analogo all'art. 133 c.p.c)[744], indipendentemente dalla notificazione. Le parti devono diligentemente controllare quando è stata depositata la sentenza per non rischiare di decadere dal diritto di impugnarla, infatti ancorché la segreteria ha l'obbligo di comunicare il dispositivo della sentenza entro 10 giorni dal deposito (ex art. 37 c. 2), l'omissione di tale adempimento non produce alcun effetto processuale.

In concomitanza dei due termini, quello lungo ha la prevalenza. Scaduto il termine lungo la sentenza diverrà inoppugnabile anche se è ancora in corso il termine breve di 60 giorni dalla notifica della stessa, pertanto l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione per i motivi indicati nei nr. 4 e 5 dell'art. 395 c.p.c. non sono più proponibili.

Il termine lungo per proporre appello, ricorso per cassazione e la revocazione per motivi indicati nei n. 4 e 5 dell'art. 395 subisce eccezioni nei seguanti casi:

- la parte non costituita dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e della comunicazione dell'avviso di fissazione di udienza (art. 38 c. 3);
- sospensione dei termini da parte del legislatore (es. condono o accertamento con adesione);

---

[739] Cass. sez. trib. 8 marzo 2006 n. 4940 in base alla quale "in tema di contenzioso tributario, l'art. 38, c.2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in forza del rinvio agli artt. 137 c.p.c. e seguenti, legittima la notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie a mezzo del servizio postale solo per il tramite dell'Ufficiale giudiziario che è espressamente previsto dall'art. 149 c.p.c., e perciò esclude che la notificazione della sentenza eseguita direttamente dalla parte a mezzo posta sia idonea a far decorrere il termine breve per la sua impugnazione stabilito dal successivo art. 51 dello stesso D.Lgs. n. 546/1992".

[740] Cass. SS.UU. 20 gennaio 1992 n. 668 e n. 669; Cass. SS.UU. 6 dicembre 1983 n. 4424; Cass. SS.UU. 6 febbraio 1990 n. 1024. Contra Cass. 29 ottobre 1990 n. 10456.

[741] Per procedimenti instaurati, ci si riferisce ai ricorsi introduttivi del processo tributario di primo grado notificati alla controparte.

[742] Cass. sez. trib. 27 maggio 2009 n. 12373 per la quale "il termine annuale di decadenza dall'impugnazione che, qualora inizi a decorrere prima della sospensione per il periodo feriale, deve prolungarsi di quarantasei giorni per effetto della stessa (non dovendosi tener conto del periodo compreso tra il 1 agosto e il 15 settembre), è suscettibile di un ulteriore analogo prolungamento quando l'ultimo giorno di detta proroga venga a cadere dopo l'inizio del nuovo periodo feriale dell'anno successivo". Conforme Cass. n. 2059 del 2005; n. 200 del 2001.

[743] Cass. sez. trib. 7 maggio 2008 n. 11114; Cass. Sez. trib. 10 settembre 2007 n. 18986.

[744] Tali attestazioni, in base anche a quanto affermato dalla Cass. sez. trib. 5 dicembre 2007 n. 25356, costituiscono atto pubblico la cui efficacia probatoria può esser inficiata soltanto con la proposizione della querela di falso (Cass. 6991/2007) e prevalgono sulla comunicazione che il segretario deve dare alle parti di detto deposito (Cass. 4220/1998).

- mancato funzionamento degli uffici.

Nei gradi di giudizio successivi al primo vige il principio del divieto dello *ius novorum*.

CAPO II
Il giudizio di appello

1. Profili generali

Il giudizio di appello è regolamentato dal Capo III del D.Lgs. 546/1992 e con riferimento alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie vengono richiamate le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile con esclusione dell'art.337 c.p.c.[745] (art.49).

La sentenza della commissione tributaria provinciale può essere appellata, al fine del riesame e della sostituzione, innanzi alla Commissione regionale competente per territorio, che è quella nella cui circoscrizione ha sede la commissione tributaria provinciale che ha pronunciato la sentenza di primo grado. Per le Province autonome di Trento e Bolzano, il giudice competente per l'appello è la commissione tributaria di 2° grado che ha sede nel capoluogo di ciascuna provincia.

Il termine perentorio per l'impugnazione è:

a) 60 giorni dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte;
b) oppure nel caso in cui nessuna della parti provvede alla notificazione entro il termine di decadenza di un anno (prolungato dal periodo di sospensione feriale dei termini pari a 46 giorni) per i procedimenti instaurati fino al 3 luglio 2009; ovvero entro il termine di 6 mesi per i procedimenti instaurati dal 4 luglio 2009. Il termine lungo decorre dalla data di deposito della sentenza[746].

I termini processuali sono sospesi dal 1 agosto al 15 settembre di ogni anno, così come disposto dall'art. 1 della legge 7 ottobre 1969 n. 742.

A norma dell'art. 4, c. 2, le Commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.

Come per il giudizio di primo grado, si distinguono due fasi processuali:

1. una prima fase nella quale il ricorrente porta a conoscenza della controparte l'atto di impugnazione della decisione della CTP, mediante notificazione, consegna o spedizione a mezzo posta fatta in plico raccomandato senza busta[747] con avviso di ricevimento dell'atto di appello. Dalla data di notificazione alla controparte, decorrono i termini previsti per la costituzione in giudizio dell'appellato ovvero per la proposizione dell'appello incidentale;
2. una seconda fase nella quale viene investito della controversia il giudice competente, mediante deposito dell'atto di impugnazione della decisione della Commissione provinciale presso la segreteria della Commissione regionale, che 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[748]. L'omesso deposito da parte dell'appellante dell'originale dell'atto di appello, ovvero di copia conforme dell'appello notificato a mezzo del servizio postale, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, nella segreteria della

[745] Tale esclusione si giustifica con il fatto che in materia di contenzioso tributario la riscossione provvisoria dei tributi in pendenza di giudizio è regolata dall'art. 68 del D.Lgs. n.546/1992.

[746] Cass. sez. I 11 dicembre 1996 n. 11053 del 1996 per la quale "La lettura in udienza del dispositivo non soddisfa il requisito di completezza della sentenza necessario per l'esercizio del potere di impugnazione".

[747] L'art.53 del D.Lgs. 546/1992 richiama l'art. 20 c. 2.

[748] Cass. sez. trib. 15 maggio 2002 n. 7033.

competente commissione regionale è vizio sanzionato con l'inammissibilità dell'impugnazione[749].

Il giudizio dinanzi la Commissione tributaria regionale assume le caratteristiche generali del mezzo di gravame, ossia del mezzo di impugnazione a carattere sostitutivo, con la conseguente necessità per i giudici di decidere nel merito le questioni proposte, non potendo limitatarsi ad una mera pronuncia di illegittimità e di annullamento dell'atto impugnato. Siffatta decisione ricorre infatti soltanto nelle ipotesi di vizi formali dell'accertamento o di atti presupposti che ne costituiscano fondamento giuridico o fattuale[750].

2. Contenuto dell'atto di appello

Il ricorso in appello deve contenere, a pena di inammissibilità, i seguenti elementi:

a) l'indicazione della commissione tributaria regionale a cui è diretto;
b) l'indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto[751];
c) gli estremi della sentenza impugnata;
d) l'esposizione sommaria dei fatti;
e) l'oggetto della domanda, che può riguardare la richiesta di riforma, di annullamento totale o parziale della sentenza pronunciata in primo grado;
f) i motivi specifici dell'impugnazione;
g) la sottoscrizione in originale dal difensore del ricorrente o dell'appellante stesso nei casi di difesa in proprio ammessi dalla legge.

E' nell'interesse del ricorrente riproporre anche i casi sui quali il giudice non si è espresso, poichè al giudizio di appello viene sottoposto quanto dedotto nell'atto di appello (*tantum devolutum quantum appellatum*), infatti i casi non appellati diventono definitivi (acquiescenza parziale).

L'atto di appello, può inoltre contenere:

a) la richiesta di discussione in pubblica udienza[752];
b) la richiesta di sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado limitatamente alle sanzioni.

2.1 Motivi dell'appello

I motivi dell'appello devono riguardare la sentenza della Commissione tributaria provinciale impugnata e non l'atto (avviso di accertamento o di liquidazione ecc). Inoltre, non devono consistere in una generica doglianza circa la sentenza di primo grado o, peggio ancora, in una pedissequa riproduzione delle precedenti difese, senza una specifica indicazione dei motivi[753].

---

[749] Cass. sez. trib. 18 gennaio 2008 n. 1053.

[750] Cass. sez. trib. 28 maggio 2009 n. 15717 per la quale "in caso di accoglimento dell'appello, alla riconosciuta fondatezza dei rilievi del contribuente relativi all'imponibile non deve seguire una pronuncia di illegittimità (e quindi di annullamento) dell'atto impugnato, ma un giudizio di merito sull'ammontare delle imposte dovute dal contribuente in luogo di quelle accertate dall'ufficio, richiedendosi la pronuncia costitutiva di annullamento solo nelle ipotesi di vizi formali del l'accertamento o di altri atti pregressi su cui esso si fondi". Conforme Cass. sez. trib. 3 agosto 2007 n. 17127.

[751] Cass. sez. lav. 5 maggio 2003 n. 6802 in base alla quale "il requisito dell'indicazione delle parti, previsto dall'art. 366, n. 1, c.p.c. a pena di inammissibilità del ricorso per Cassazione, deve intendersi nel senso proprio della norma generale dettata dall'art. 163, n. 2, c.p.c., e, pertanto, l'inesatta indicazione del convenuto nella parte dell'atto di citazione relativa alla "vocatio in iudicium" non ne pregiudica la validità, se il suo complessivo contenuto e la notificazione all'effettivo contenuto rendono evidente che si è verificato un mero errore materiale".

[752] Cass. sez. trib. 17 aprile 2001 n. 5643 per la quale "in tema di contenzioso tributario, la richiesta di trattazione in pubblica udienza può essere formulata dalle parti non solo con atto separato, specificamente destinato a tale scopo, ma anche mediante un'esplicita richiesta contenuta nel ricorso introduttivo del processo, nel ricorso in appello o in altri atti processuali a condizione che essi risultino notificati alle altre parti costituite e siano depositati presso la segreteria della commissione nel termine stabilito dall'art. 33, comma 1, d.lg. n. 546 del 1992. Pertanto, il rifiuto della commissione tributaria di trattare la causa in pubblica udienza, qualora la relativa richiesta sia stata formulata con l'atto d'appello, violando il principio del contraddittorio, è illegittimo e rende nullo il procedimento e la sentenza eventualmente pronunciata".

[753] Cass. sez. trib. 23 ottobre 2001 n. 13012.

L'indicazione di specifici motivi di impugnazione costituisce un requisito essenziale dell'atto di appello, posto che la sua funzione consiste esattamente nell'indicare i limiti della devoluzione, così consentendo al giudice di secondo grado di individuare l'oggetto e l'ambito del riesame, essendo posti in evidenza gli errori asseritamene commessi dal primo giudice e la relativa connessione causale col provvedimento impugnato, del quale s'invoca la riforma (Cass. n. 12589/2004, n. 9270/1999). L'inosservanza dell'onere di specificazione dei motivi di appello determina quindi l'inammissibilità del relativo atto, non sanabile per effetto della costituzione dell'appellato (Cass. n. 12589/2004)[754].

3. Inammissibilità dell'appello

Il ricorso di appello è inammissibile nei seguenti casi:

- è assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati o se non è sottoscritto a norma dell'art. 18, c. 3 dal difensore dell'appellante e se non reca il conferimento dell'incarico, che deve esser dato secondo le formalità previste dalla legge (con atto pubblico oppure scrittura privata autenticata oppure in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato);
- riproduce meramente i motivi di primo grado, anziché indicare i motivi specifici di impugnazione, con i quali contrastare le argomentazioni logico-giuridiche della sentenza impugnata, in modo tale da consentire l'individuazione delle questioni costituenti l'oggetto e l'ambito del riesame richiesti al giudice d'appello nonché di evidenziare gli errori commessi dal primo giudice e la relativa connessione causale con il provvedimento impugnato e, quindi di identificare le concrete ragioni per cui se ne invoca la riforma[755]. Pertanto, anche quando la sentenza di primo grado sia stata censurata nella sua interezza, è necessario che le ragioni sulle quali si fonda il gravame siano esposte, sia pure in forma succinta, con sufficiente grado di specificità, contrastando le ragioni addotte dal primo giudice[756]. Non è, quindi, sufficiente il generico assunto che la decisione del giudice di primo grado sia erronea, né l'onere di specificazione dei motivi di appello può essere assolto con il semplice richiamo per *relationem* alle deduzioni, eccezioni e conclusioni svolte in primo grado[757]. L'inosservanza di tale onere, non è sanabile per effetto di successiva attività difensiva, in quanto la disposizione che nel procedimento di primo grado, prevede la possibilità di integrare i motivi originari del ricorso, non trova applicazione, in difetto di espresso richiamo, in fase di impugnazione[758];
- si limita a rinviare all'appello separatamente proposto allo stesso giudice, in altra causa collegata da vincolo di connessione per pregiudizialità[759], anziché contenere l'enunciazione dei motivi;
- viene proposto *brevi manu* o a mezzo posta e l'appellante non assolva all'ulteriore adempimento di depositare una copia dello stesso presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza oggetto di gravame. Ove il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata, entro il termine di 30 giorni. La novella (in vigore dal 03 dicembre 2005), introdotta dal c. 7 dell'art. 3-bis che ha modificato l'art. 53, c. 2, del D.Lgs. n. 546, assume la stessa funzione di cui all'art. 123 disp. att. c.p.c. ("Avviso d'impugnazione alla cancelleria"), che così dispone: "L'ufficiale giudiziario che ha notificato un atto d'impugnazione deve darne

[754] Cass. sez. trib. 9 agosto 2006 n. 18006.

[755] Cass. sez. trib. 10 maggio 2005 n. 19077.

[756] Cass. sez. III 28 maggio 2004 n. 10314.

[757] Cass. sez. trib. 20 ottobre 2004 n. 20979; Cass., sez. trib. 6 maggio 2002 n. 6473; Cass. sez. trib. 23 ottobre 2001 n. 13012; Cass., sez. trib. 17 settembre 2001 n. 11646 ; Cass. sez. trib. 25 maggio 2000 n. 11580; Cass. sez. trib. 25 maggio 2000 n. 11575.

[758] Cass. sez. trib. 5 dicembre 2001 n. 15374.

[759] Cass. sez. I 6 luglio 1999 n. 6965.

immediatamente avviso scritto al cancelliere del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata. Il cancelliere deve fare annotazione dell'impugnazione sull'originale della sentenza"[760].

Le disposizioni che stabiliscono l'inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio debbono essere interpretate ed applicate in armonia con i principi della Costituzione ed in particolare con il diritto alla difesa in giudizio sancito dall'art. 24 della medesima. Di conseguenza si deve procedere ad una interpretazione restrittiva dell'art. 22 D.Lgs. n. 546/1992 (cui rinvia l'art. 53 del medesimo decreto legislativo) e applicare la sanzione estrema della inammissibilità dell'appello solo quando siano lesi profili sostanziali del contraddittorio processuale.

La Corte ha ritenuto non inammissibile l'appello nei seguenti casi:

- la copia dell'appello consegnato dal contribuente all'ufficio risultava priva di sottoscrizione, mentre l'originale depositato in segreteria risultava regolarmente sottoscritto[761];
- l'atto di impugnazione veniva notificato da parte del contribuente, presso un ufficio dell'Agenzia delle Entrate non territorialmente competente, perchè diverso da quello che aveva emesso l'atto impositivo.[762].

4. Riproposizione dell'appello e principio di consumazione dell'impugnazione

L'art. 60 del D.Lgs. 546/1992 stabilisce che l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge. Tale disposizione ricalca l'art. 358 c.p.c. che prevede la regola della c.d. "consumazione dell'impugnazione".

Qualora non sia stata notificata al ricorrente la declatoria di inammissibilità dell'appello è possibile proporre un secondo atto di appello, che risulta immune dai vizi del precedente, purchè la presentazione del secondo appello avvenga entro i termini perentori previsti per le impugnazioni[763] dal D.Lgs. 546/1992 e in data anteriore alla predetta declaratoria di inammissibilità (in quanto la proposizione del gravame si realizza con la "*vocatio in ius*" e non con la "*editio actionis*"). Ai fini del computo dei termini si fa riferimento al termine breve decorrente dalla data di proposizione della prima impugnazione, equivalendo la stessa alla conoscenza legale della sentenza da parte dell'impugnante[764].

5. Modalità di notifica dell'appello

Il ricorso in appello è proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado, nel rispetto delle forme di cui all'art. 20 c. 1 e 2 del citato decreto, cioè:

- mediante notificazione tramite ufficiale giudiziario, in doppio originale su carta da bollo, ai sensi degli artt. 137 e ss. c.p.c.;
- a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto, in originale su carta da bollo da € 14,62, in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento;

---

[760] Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate n. 10/E del 2006.

[761] Cass. sez. trib. 22 marzo 2006 n. 6391 per la quale "l'inammissibilità per difetto di sottoscrizione del ricorso si verifica dunque solo quando la sottoscrizione stessa manchi del tutto"..

[762] Cass. SS.UU. 3 luglio 2009 n. 15718 per la quale "tale fattispecie non comporta nè nullità nè decadenza dell'impugnazione, sia per il carattere unitario della stessa Agenzia delle Entrate, sia per il principio di effettività della tutela giurisdizionale, che impone di ridurre al massimo le ipotesi di inammissibilità, sia, infine, per la natura impugnatoria del processo tributario, che attribuisce la qualità di parte necessaria all'organo che ha emesso l'atto o il provvedimento impugnato"; Cass. sez. trib. 17 dicembre 2008 n. 29465.

[763] Cass. sez. trib. 8 giugno 2006 n. 18821. Conforme Cass. 2320/2005, 1524/2004, 9569/2000.

[764] Cass. sez. III 5 febbraio 1998 n. 1162 per la quale "la nullità dell'atto d'appello (nella specie perchè sottoscritto da procuratore *extra districtum*) comporta che il diritto di impugnazione, anzichè consumato come nel caso di inammissibilità del gravame ex art. 358 c.c., deve considerarsi non esercitato. Tuttavia, ciò non incide sull'applicabilità del generale principio desumibile dal comma 2 dell'art. 326 c.c., secondo cui la notificazione dell'impugnazione equivale, agli effetti della scienza legale alla notificazione della sentenza". Cass. Sez. III 5 febbraio 1998, n. 1162.

- mediante consegna diretta, in originale su carta da bollo, all'Ufficio tributario, all'Ente locale che ne rilascia ricevuta. All'Agente della riscossione non potrà essere effettuata la notifica mediante consegna diretta.

Anche la parte vittoriosa in primo grado ha l'onere di riproporre nel giudizio di appello avverso la stessa intentato, le eccezioni e le questioni prospettate e disattese in primo grado. L'omessa riproposizione delle stesse, salvo che le stesse siano rilevabili d'ufficio e non espressamente decise, preclude il ricorso per Cassazione avverso la sentenza di appello che legittimamente non le ha prese in esame[765]. Tale principio è stabilito dall'art. 346 c.p.c..
L'ufficio tributario per la notificazione dell'appello potrà avvalersi del messo comunale o del messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria .

6. Costituzione in giudizio dell'appellante. Deposito dell'appello

L'appellante nei successivi 30 giorni dalla notifica, a pena di inammissibilità può alternativamente "depositare" o "trasmettere a mezzo posta", in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, nella segreteria della Commissione tributaria regionale:

3) l'originale dell'atto di appello (in carta bollata), se quest'ultimo è stato notificato all'Ufficio con la procedura di cui agli artt. 137 e seguenti del c.p.c. ovvero a mezzo dell'ufficiale giudiziario;
4) ovvero la copia in carta semplice, dichiarata conforme all'originale, dell'atto di appello:
   - unitamente alla ricevuta di deposito (ovvero di avvenuta consegna) rilasciato dall'Ufficio qualora l'atto di appello è stato consegnato direttamente a mani del personale dell'ufficio destinatario;
   - unitamente alla fotocopia della ricevuta attestante l'avvenuta spedizione per raccomandata A.R. (con copia dell'avviso di ricevimento ritornato al mittente) in caso di spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

La conformità dell'atto di appello depositato o spedito alla segreteria, a quello consegnato o spedito alla controparte (originale), è attestata conforme dallo stesso appellante.
La Corte di Cassazione, nella sent. n. 28315 del 21 dicembre 2005 ha statuito che non sempre è insanabile la situazione in cui è depositato il ricorso d'appello prima della sua notifica alla controparte. Infatti, la disciplina del processo tributario stabilisce la sanzione della inammissibilità del ricorso solo per la scadenza del termine. La situazione può essere sanata se le parti hanno avuto la possibilità di mettere in atto la propria difesa e, quindi, raggiungere quel risultato a cui sono destinati gli adempimenti della notifica e della costituzione in giudizio.
Subito dopo il deposito del ricorso in appello, la segreteria della commissione tributaria regionale chiede alla segreteria della commissione provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza.

6.1 Deposito di copia dell'atto di appello presso la segreteria della CTP che ha emesso la sentenza impugnata

Se l'appello è stato proposto mediante spedizione postale o consegna diretta, l'appellante dovrà depositare copia dell'atto presso la segreteria della commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata entro il termine per la costituzione, in giudizio in adempimento dell'art. 3 bis c.7 D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (convertito dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248).
Il deposito previsto a espressa pena di inammissibilità di quell'impugnazione, tutte le volte che "il ricorso non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario" è stato imposto, al fine di conseguire la stessa finalità prevista dall'art. 123 disp. att. c.p.c., ovverosia per consentire al segretario di fare l'annotazione dell'impugnazione sull'originale della sentenza prescritta dal medesimo art. 123, c. 2 dall'ultimo inciso del D.Lgs. 546/1992, art. 53, c. 2".
L'accertamento relativo all'avvenuto deposito di copia dell'atto di appello presso la segreteria del giudice che ha emesso la sentenza impugnata spetta allo stesso giudice di appello perchè l'afferente

[765] Cass. sez. trib. 23 novembre 2001 n. 2693.

accertamento attiene al momento logico di verifica (da operare anche ex officio tenuto conto della sanzione processuale prevista) della sussistenza di quella specifica condizione di ammissibilità del gravame voluta dalla norma; di conseguenza un eventuale errore al riguardo di siffatto accertamento può concretizzare (come, peraltro, sostenuto dallo stesso ricorrente) solo una carenza nella percezione circa la materiale sussistenza di quell'adempimento.
Di conseguenza, la decisione di inammissibilità dell'appello per assunto mancato "adempimento del deposito dello stesso presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale che ha emesso la sentenza impugnata" è fondata, come previsto dall'art. 395 c.p.c., sulla "inesistenza di un fatto" (mancato "deposito" di copia dell'atto di appello presso la segreteria del giudice di primo grado) ritenuta dal giudice. Trattasi, quindi, di errori che consistano in un vizio di assunzione dei fatti, censurabili in base all'art. 395 c.p.c., n. 4, cioè con l'impugnazione della sentenza per revocazione innanzi allo stesso giudice che la ha emessa e non di errori nella valutazione ed interpretazione del fatto censurabili innanzi la Corte di Cassazione[766].

7. Mancata riproposizione in appello di questioni ed eccezioni non accolte

Gli artt. 56 e 57 del D.Lgs. 546/1992 disciplinano rispettivamente l'istituto del giudicato interno[767] ed il divieto dello *ius novorum*.
In base all'art. 56 D.Lgs. 546/1992 la mancata espressa riproposizione in appello delle questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale s'intendono rinunciate[768], lo stesso vale per le questioni ed eccezioni non esaminate perché ritenute riassorbite dal primo giudice[769], non risultando sufficiente un richiamo generico agli atti di primo grado[770].
Nel caso in cui, in primo grado, una questione di giurisdizione sia stata espressamente risolta in senso sfavorevole alla parte rimasta, sia pure parzialmente, soccombente nel merito, quest'ultima, ove la controparte abbia proposto appello (in relazione alle parti della sentenza che l'hanno vista soccombente), deve proporre appello incidentale ove intenda impugnare la decisione relativa alla giurisdizione, rispetto alla quale si è verificata nei suoi confronti una soccombenza "pratica" e non "teorica", non essendo sufficiente, pertanto, la mera riproposizione della medesima questione, ai

[766] Cass. SS.UU. 30 giugno 2009 n. 15227.
[767] Il giudicato interno è all'interno del procedimento; il giudicato esterno è tra le sentenze. Il momento in cui si forma il giudicato interno assume rilevanza anche in sede di iscrizione a ruolo del tributo dovuto.
[768] Cass. sez. trib. 25 gennaio 2005 n. 4896 per la quale "laddove la società ricorrente, col suo atto d'appello non sottopone a nuovo scrutinio la sua eccezione, non esaminata dalla Commissione tributaria, opera la presunzione di acquiescenza alla sentenza, che la vide soccombente sia nel merito, sia in ordine a ciascuna delle tematiche che essa aveva posto in discussione. E' evidente che detta acquiescenza, dal momento che si tratta di eccezioni non esaminate nella decisione, ha valore processuale, e non sostanziale, ma, nondimeno, ha determinato la preclusione di ogni riesame a loro riguardo". Conforme Cass. sez. I 4 marzo 1998 n. 2388 in base alla quale "le questioni esaminabili di ufficio che abbiano formato oggetto, nel corso del giudizio di primo grado, di una ben precisa domanda (od eccezione) non possono più esser riproposte nei gradi successivi del giudizio (sia pur sotto il profilo della sollecitazione dell'organo giudicante ad esercitare il proprio potere di rilevazione ex officio) qualora la decisione (o l'omessa decisione) di tali questioni da parte del primo giudice non abbia formato oggetto di specifica impugnazione, per essersi ormai verificata una preclusione processuale (derivante da giudicato cosiddetto "interno") che il giudice dei gradi successivi deve indefettibilmente rilevare. Ne consegue che, accertato, da parte del comune, un determinato imponibile ai fini dell'imposta di famiglia, confermato tale accertamento (prima dalla commissione comunale tributi, poi) dalla G.p.a., annullata tale decisione dalla C.T.C. per mero difetto di motivazione (e senza alcun riferimento di merito agli atti di accertamento del comune, pur oggetto di doglianza da parte del ricorrente), confermato nuovamente, in sede di giudizio di rinvio, il più volte ricordato accertamento dalla G.p.a., rigettata, infine, la nuova impugnazione da parte della C.T.C., ogni eventuale doglianza relativa a presunti vizi dell'accertamento de quo risulta, pertanto inammissibile in sede di ricorso per cassazione proposto avverso la seconda decisione della C.T.C., per effetto della preclusione formatasi, sul punto, a seguito del primo annullamento pronunciato dall'organo di giurisdizione tributaria (avverso la cui pronuncia, quantunque favorevole, sarebbe stato necessario proporre l'immediato ricorso alla S.C. sul punto della mancata pronuncia in ordine ai presunti vizi dell'accertamento del comune)".
[769] Cass. sez. trib. 19 giugno 2002 n. 2544; Cass. sez. trib. 27 agosto 2001 n. 11272; Cass. sez. trib. 27 ottobre 2000 n. 14196.
[770] Cass. sez. trib. 27 marzo 2003 n. 4625.

sensi dell'art. 346 c.p.c. (Cass. SS.UU. n. 12138 del 2004). In sostanza, ove la parte sia stata parzialmente vittoriosa nel merito nel giudizio di primo grado, per evitare la preclusione della questione di giurisdizione risolta in senso a lui sfavorevole dal primo giudice, è tenuto a proporre appello incidentale, non bastando la riproposizione della questione stessa, ai sensi dell'art. 346 c.p.c. ad impedire la formazione del giudicato al riguardo e, quindi, a consentirne il riesame da parte del giudice di secondo grado[771].

8. Divieto di proporre in appello domande nuove e nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio

L'art. 57 D.Lgs. 546/1992, introduce il divieto, a pena di inammissibilità, rilevabile d'ufficio, dello *ius novorum,* analogamente a quanto già previsto, dall'art. 345 c.p.c. in ambito civile, pertanto vieta la proposizione in grado d'appello di domande nuove[772] e nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio. L'unica deroga prevista è la richiesta degli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.

Il giudizio tributario è caratterizzato da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio, circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, ed ha un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con i motivi specificamente dedotti nel ricorso introduttivo in primo grado, onde delimitare sin dalla nascita del rapporto processuale tributario le domande e le eccezioni proposte dalle parti[773], con conseguente inammissibilità di un mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato avanti al giudice di secondo grado (*ex plurimis*: 22010/2006, 7766/2006, 10896/2005) ciò costituendo inserimento non consentito di un nuovo tema di indagine (Cass. 16829/2007)[774].

Per domande nuove devono intendersi, tutte le domande che, non dedotte nel grado precedente, condurrebbero ad un mutamento dell'oggetto e finirebbero per ampliare il *thema decidendum*[775].

Si ha domanda nuova, improponibile nel giudizio d'appello ex art. 57 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, quando il contribuente, nell'atto di appello, introduce, al fine di ottenere l'eliminazione dell'atto impugnato, una *causa petendi* diversa, fondata su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, sicché risulti inserito nel processo un nuovo tema di indagine[776].

Per poter qualificare una domanda come nuova, è necessario fare riferimento agli elementi costitutivi di essa, ovvero ai soggetti, al *petitum* e alla *causa petendi*. Nel giudizio dinanzi alla Commissione tributaria regionale è preclusa la formulazione di domande che comportino un mutamento dell'oggetto rispetto a quelle dedotte in primo grado ovvero che abbiano un nuovo *petitum*. Non ogni mutamento della *causa petendi* conduce necessariamente al mutamento della domanda, in quanto tale mutamento si verifica solo quando implichi una sostituzione dei fatti costitutivi del diritto dedotto in giudizio. Pertanto si ha mutamento della *causa petendi*, con conseguente introduzione di una nuova domanda quando il fatto costitutivo della pretesa, sia modificato nei suoi elementi materiali con prospettazione di circostanze precedentemente non dedotte, e non anche quando sia modificato soltanto il profilo giuridico o la norma alla stregua della quale il fatto costitutivo venga dedotto[777]. Ciò si verifica nei seguenti casi:

- la parte offre una diversa qualificazione giuridica dei medesimi fatti;

[771] Cass. sez. trib. 4 dicembre 2006 n. 25683.

[772] Cass. sez. trib. 23 maggio 2005 n. 10864; Cass. sez. trib. 12 aprile 2005 n. 7539; Cass. sez. trib. 3 maggio 2002 n. 6347.

[773] Cass. sez. trib. 11 maggio 2006 n. 17059.

[774] Cass. sez. trib. 26 maggio 2008 n. 13509.

[775] La Circolare 23 aprile 1996, n. 98 precisa che, per verificare quando si è in presenza di una domanda nuova occorre far riferimento agli elementi costitutivi di essa, vale a dire ai soggetti, al *petitum* ed alla *causa petendi*.

[776] Cass. sez. trib. 30 luglio 2007 n. 16829; Cass. sez. trib. 23 maggio 2005 n. 10864.

[777] CTC 19 giugno 2001 n. 5741.

- la parte richiede l'applicazione di norme diverse rispetto a quelle invocate innanzi la commissione provinciale;
- lo *ius superveniens* abbia inciso sulla materia del contendere;
- la domanda abbia un oggetto ridotto rispetto al primo grado.

Per nuove eccezioni devono intendersi i nuovi mezzi di cui una parte si avvale per contrastare le domande della controparte, ampliando l'oggetto del giudizio[778].

Il divieto di proposizione di nuove eccezioni nel giudizio di appello è una novità introdotta con l'art. 52, L. 26 novembre 1990, n. 353, perché in precedenza, secondo l'art. 345 c.p.c. nel testo introdotto dall'art. 36 L. 14 luglio 1950, n. 581, il divieto della novità riguardava le domande, ma non le eccezioni.

Deve escludersi che la norma comporti l'improponibilità con nuovi argomenti di eccezioni già formulate, nel caso in cui non venga violato il divieto di ampliamento in appello del *thema decidendum,* al rispetto del quale è funzionale il limite imposto dalla legge[779].

Non costituiscono eccezioni in senso proprio, ma mere argomentazioni difensive e quindi, proponibili per la prima volta anche in sede di appello:

- qualsivoglia questione di interpretazione normativa;
- la questione di legittimità costituzionale di una norma;
- la deduzione di adempimento dell'obbligazione;
- la contestazione del valore probatorio dei mezzi istruttori utilizzati in primo grado;
- la critica al risultato di consulenza tecnica esperita in primo grado;
- la contestazione relativa agli elementi costitutivi della domanda e ai suoi requisiti di fondatezza;
- le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di una eccezione in quanto rappresentano quelle ragioni delle parti su cui il giudice non può pronunciarsi se ne manchi l'allegazione ad opera delle stesse parti[780];
- le eccezioni rimesse all'iniziativa di parte come l'inammissibilità o l'improcedibilità dell'appello;
- il difetto di legittimazione processuale;
- l'eccezione di compensazione;
- l'eccezione di prescrizione;
- l'eccezione di sussistenza di atti interruttivi della prescrizione;
- l'eccezione di rinuncia al diritto;
- l'eccezione di giudicato interno;
- l'eccezione di giudicato esterno. Poiché nel nostro ordinamento vige il principio della rilevabilità di ufficio delle eccezioni, l'esistenza di un giudicato esterno, è, al pari di quella del giudicato interno, rilevabile d'ufficio, ed il giudice è tenuto a pronunciare sulla stessa, qualora essa emerga da atti comunque prodotti nel corso del giudizio di merito. Del resto, il giudicato interno e quello esterno, non solo hanno la medesima autorità, che è quella prevista dall'art. 2909 c.c., ma corrispondono entrambi all'unica finalità rappresentata dall'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche e dalla stabilità delle decisioni, la cui autorità di giudicato è riconosciuta non solo nell'interesse del singolo soggetto che lo ha provocato, ma nell'interesse pubblico. Più in particolare, il rilievo dell'esistenza di un giudicato esterno non è subordinato ad una tempestiva allegazione dei fatti costitutivi dello stesso, né subisce i limiti delle decadenze istruttorie. L'allegazione di un giudicato esterno può, infatti, essere effettuata in ogni stato e fase del giudizio di merito[781];
- il difetto di giurisdizione non rilevato in primo grado;
- l'eccezione di incompetenza territoriale.

---

[778] Cass. sez. trib. 11 luglio 2002 n. 10112.

[779] Cass. sez. trib. n. 20623 del 2004 per la quale "incombe a colui che ha chiesto un rimborso la contestazione dell'avvenuto pagamento, la quale non costituisce eccezione in senso stretto, ma mera difesa, e può quindi essere proposta anche in appello, senza incontrare il limite di cui all'art. 57 del D.L.vo n. 546 del 1992".

[780] Cass. sez. trib. 23 aprile 2002 n. 5895.

[781] Cass. SS.UU. 25 maggio 2001 n. 226.

E' improponibile per la prima volta in appello l'eccezione, che non sia rilevabile anche d'ufficio, ai sensi dell'art. 57, c. 2, del D.Lgs. 546/1992. Esemplificando:

- la nullità dell'avviso d'accertamento non è rilevabile d'ufficio e la relativa eccezione, se non formulata nel giudizio di primo grado, non è ammissibile qualora sia proposta per la prima volta nelle successive fasi del giudizio[782];
- nel caso di controversia insorta a seguito di presentazione di istanza di rimborso da parte del contribuente, vanno tecnicamente qualificate "eccezioni" le ragioni opposte dall'Amministrazione finanziaria alla detta pretesa di rimborso. Ne consegue che l'Amministrazione non può in tale sede, introdurre un nuovo tema d'indagine, fondato su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado[783];
- la deduzione, effettuata per la prima volta in appello, della violazione di un termine di decadenza sostanziale stabilito in favore del contribuente. La decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio di un potere nei confronti del contribuente, in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo del contribuente, in materia di diritti da questo disponibili, non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, ma deve essere dedotta dal contribuente in sede giudiziale, mentre la decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in quanto stabilita in favore di quest'ultima ed attinente a situazioni da questa non disponibili - perchè disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile o modificabile dalle parti - è rilevabile anche d'ufficio[784]. In quest'ultimo caso è deducibile per la prima volta in appello la decadenza stabilita dalla legge fiscale in favore dell'Amministrazione finanziaria, come nel caso di decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza nel termine previsto dall'art. 38 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, salvo che sul punto si sia già formato un giudicato interno.

9. Divieto di nuove prove in appello

In base all'art. 58, c.1, il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo:

- che non le ritenga necessarie ai fini della decisione;
- ovvero, che la parte dimostri di non averle potuto fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile, requisito richiesto dall'art. 345 u.c. c.p.c..

Per prova nuova in appello si intende quella non dedotta in primo grado, ovvero che, prescindendo dal fatto che il giudice di primo grado l'abbia ammessa oppure no, non sia stata ritualmente richiesta dalla parte.

Tale principio è contemperato, dal disposto del c. 2, il quale riconosce al ricorrente la possibilità di produrre nuovi documenti nel giudizio di impugnazione. Il giudice tributario di secondo grado in tali casi è tenuto a verificare la natura del documento prodotto per evitare che si incorra nella violazione del divieto di produzione di nuove prove[785]. Inoltre, tale disposizione deve essere coordinata con i caratteri propri del giudizio di secondo grado in cui non possono essere introdotte eccezioni o tematiche nuove. Infatti solo nel giudizio di primo grado è prevista e disciplinata l'ipotesi in cui a seguito del deposito di documenti non conosciuti da una delle parti si renda necessaria "l'integrazione dei motivi del ricorso" (art. 24 D.Lgs. 546/92). Questa omessa previsione costituisce evidente espressione del fatto che - in grado di appello - non è consentito l'ampliamento della materia del contendere neppure attraverso la produzione di documenti. Di conseguenza, è consentita la produzione in grado di appello solo di documenti che abbiano una mera funzione di supporto probatorio delle pretese e delle considerazioni già svolte da ciascuna

[782] Cass. sez. trib. 08 settembre 2003 n. 13087.
[783] Cass. sez. trib. 01 marzo 2005 n. 4320.
[784] Cass. sez. trib. 11 giugno 2004 n. 11521.
[785] Cass. sez. trib. 11 febbraio 2003 n. 2027 per la quale "è ammissibile la produzione di nuovi documenti nel giudizio di secondo grado, indipendentemente dall'impossibilità dell'interessato di produrli in prima istanza per causa a lui non imputabile"; Cass. sez. trib. 9 maggio 2003 n. 7129.

delle parti, e non invece di documenti che determinino la necessità di ulteriori contestazioni o deduzioni (non essendo prevista in grado di appello la formulazione di motivi aggiunti)[786].
Non rientrano nella categoria dei nuovi documenti i precedenti giurisprudenziali, opinioni di dottrina o testi di legge, i quali possono essere esibiti non solo a termini scaduti, ma anche in corso di discussione della causa. Si ritiene esclusa anche la consulenza tecnica.
La facoltà di allegare documenti nuovi è possibile:

- nell'atto introduttivo del giudizio di secondo grado;
- a mezzo memorie illustrative fino a 20 giorni liberi prima della data di trattazione, termine perentorio, fissato dall'art. 32, c. 1 D.Lgs. 546/1992, al fine di garantire il diritto alla difesa della controparte[787].

La Corte di Cass. sez. trib. con ordinanza n. 4376 del 10 maggio 2004, ha rimesso al primo presidente affinché valuti la eventuale rimessione alle Sezioni Unite sulla questione dell'applicabilità dell'art. 345, c. 3, alle prove documentali. Infatti, l'art. 345, c. 3 c.p.c. che disciplina l'ammissione di nuovi mezzi di prova in appello è soggetto ad interpretazioni giurisprudenziali difformi all'interno della sez. V in quanto la pronuncia n. 6528 del 2 aprile 2004 ha ritenuto non applicabile il disposto dell'art. 345, comma 3 c.p.c. alle prove precostituite, mentre la decisione n. 3310 del 19 febbraio 2004 ha ritenuto preclusa la produzione di nuovi documenti in appello in un caso di imputabilità alla parte della mancata produzione in primo grado.
La Corte di Cassazione a sezioni unite civili con le sentenze nn. 8202 e 8203, depositate il 20 aprile 2005, ha precisato che nell'ambito del processo civile anche i documenti (prove costituite) e non solo le prove costituende sottostanno al divieto di produzione in appello di nuovi mezzi di prova, che resta ammissibile solo e soltanto se la mancata produzione in primo grado non sia imputabile alla parte che intenda avvalersene, ovvero se il giudice ritiene di superare l'intervenuta preclusione perchè la produzione di alcuni documenti gli appare indispensabile ai fini della decisione.

10. Costituzione in giudizio e controdeduzioni dell'appellato

Ai sensi dell'art. 54 del D.Lgs. 546/1992, le parti diverse dall'appellante devono costituirsi nei modi e termini di cui all'art. 23 depositando apposito atto di controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio, presso la Segreteria della Commissione tributaria regionale, entro 60 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica dell'appello, con le stesse modalità previste in primo grado.
Nel medesimo atto può essere proposto, a pena d'inammissibilità, appello incidentale.

11. Appello incidentale

L'impugnazione incidentale può essere proposta soltanto da chi vi abbia interesse e tale interesse sussiste se e nei limiti in cui la parte sia rimasta soccombente.
La proposizione dell'appello principale non preclude la possibilità di produrre un appello incidentale, purchè il primo non sia stato dichiarato inammissibile. Ai sensi dell'art. 334 c.p.c. "le parti, contro le quali è stata proposta impugnazione e quelle chiamate ad integrare il contraddittorio a norma dell'art. 331 c.p.c., possono proporre impugnazione incidentale anche quando per esse è decorso il termine o hanno fatto acquiescenza alla sentenza. Se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, l'impugnazione incidentale perde ogni efficacia". Tale principio per parte della giurisprudenza si applica anche nel caso in cui l'impugnazione principale sia dichiarata

[786] Cass. sez. trib. 18 aprile 2007 n. 9224.

[787] Cass. 8 febbraio 2006 n. 2787 per la quale "il deposito di documenti in grado di appello, consentito dall'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992 in deroga al disposto dell'art. 345 c.p.c., deve avvenire nei modi e nei termini (venti giorni liberi prima dell'udienza) ricavabili dall'art. 61 del citato decreto legislativo, che rinvia alle disposizioni applicabili in primo grado. Il termine in questione non viene riaperto a seguito di un rinvio "tecnico" disposto per infermità del difensore, né il mancato rispetto è sanato dall'acquiescenza della controparte".

improcedibile, in quanto anche tale pronuncia fa venir meno l'interesse all'impugnazione incidentale tardiva che pertanto va dichiarata inammissibile.[788]
L'appello incidentale non va notificato all'appellante principale e a tutte le parti che hanno partecipato al processo di primo grado, ma va solo depositato, entro il termine perentorio di 60 giorni, decorrente dalla notifica dell'appello principale presso la segreteria della Commissione Tributaria Regionale in tanti esemplari, pari alle parti in giudizio, corredati dai documenti offerti in comunicazione.
Conseguentemente, a prescindere dalla successiva costituzione in giudizio dell'appellante, l'appellato, se intende impugnare la stessa sentenza, deve farlo con le modalità ed i termini di cui al citato art. 54, c. 2, in deroga al disposto dell'art. 333 c.p.c., a pena di inammissibilità. Infatti, a differenza del codice di rito civile, nel quale non sono previste formalità differenti per appello principale ed appello incidentale che vengono distinti soltanto in ragione della successione temporale[789], il D.Lgs. n. 546/1992 prevede una disciplina particolare per la proposizione dell'appello incidentale. Quest'ultimo deve essere proposto a pena di inammissibilità entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'appello principale (oppure entro il termine lungo dalla pubblicazione della sentenza), mediante semplice deposito del relativo atto, unitamente alle controdeduzioni all'appello principale[790], presso la segreteria della CTR, senza necessità di notifica all'appellante principale e a tutte le parti che hanno partecipato al processo di primo grado.
Ciò non significa che non possa accadere che ciascuna parte impugni autonomamente la stessa sentenza, prima che venga a conoscenza della iniziativa dell'altra parte, con la conseguenza che, in tal caso, sarà la successione cronologica a "fare la differenza" tra appello principale ed appello incidentale, secondo la regola generale.
Se, però, una delle parti venga raggiunta dalla notifica della impugnazione dell'altra (non importa se seguita o meno dalla costituzione in giudizio), la prima, per impugnare a sua volta la stessa sentenza, deve seguire l'unica strada obbligata, che è quella tracciata dal c. 2 dell'art. 54, D.Lgs. 546/1992 (termine di 60 giorni e deposito in segreteria, senza preventiva notifica)[791].

12. Rimessione della causa alla commissione tributaria provinciale

La sentenza emessa dalla commissione tributaria regionale riesamina la sentenza della commissione provinciale nel merito ed in diritto ed ha efficacia sostitutiva di quella impugnata.
Normalmente il giudice di secondo grado decide il merito della controversia ordinando, qualora lo ritenga necessario, la rinnovazione degli atti nulli compiuti in primo grado.

12.1 Cause di rimessione

In casi eccezionali, che rispecchiano quelli previsti dagli artt. 353 e 354 c.p.c., la CTR, non può decidere la controversia nel merito, ma è tenuta ad annullare la sentenza impugnata e rimettere la causa alla commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata. Ciò si verifica quando la CTR:

---

[788] Cass. Sez. II 22 dicembre 2005 n. 28422; Cass. sez. trib. 22 marzo 2006 n. 9452; Cass. SS.UU. 28 luglio 1986 n. 4818. Contra Cass. Sez. II, 30 settembre 2005 n. 19177. Mentre l'inammissibilità è determinata da cause precedenti o contemporanee alla notificazione dell'impugnazione; l'improcedibilità è determinata da eventi posteriori alla notifica stessa.
[789] Cass. sez. III 9 aprile 2003 n. 5578; Cass. sez. II 2 agosto 2002 n. 11602 per la quale "Il principio dell'unicità del processo di impugnazione contro una stessa sentenza comporta che, una volta avvenuta la notificazione della prima impugnazione, tutte le altre debbono essere proposte in via incidentale nello stesso processo".
[790] Cass. sez. trib. 05 dicembre 2005 n. 26391 in base alla quale "la proposizione dell'appello incidentale con atto distinto dalle controdeduzioni, contrariamente a quanto prescritto dall'art. 54, comma secondo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ma comunque entro il termine stabilito, non ne comporta l'inammissibilità, stante il principio di tendenziale limitazione delle ipotesi di inammissibilità nell'ordinamento processuale tributario e il carattere non essenziale della formalità della proposizione congiunta.
[791] Cass. sez. trib. 12 febbraio 2004 n. 12154.

a) dichiara la stessa competenza declinata (perché la commissione tributaria provinciale era effettivamente competente per territorio) o la giurisdizione negata dal primo giudice (perché la materia rientrava nella giurisdizione della commissione tributaria);
b) riconosce che nel giudizio di primo grado, il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;
c) riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;
d) riconosce che il collegio della commissione tributaria provinciale non era legittimamente composto;
e) rileva che manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.

Nelle ipotesi in cui invece il vizio non rientra in uno casi sopra citati è necessario che l'appellante deduca ritualmente quali "specifici motivi d'impugnazione" anche le questioni di merito, con la conseguenza che, in tali ipotesi l'appello fondato esclusivamente sui vizi di rito, senza contestuale gravame contro l'ingiustizia della sentenza di primo grado dovrà ritenersi inammissibile, oltre che per difetto d'interesse, per non rispondenza al modello legale d'impugnazione[792].

L'ampliamento espresso delle ipotesi di rimessione, previste dall'art. 59, elimina ogni dubbio sorto nel sistema previgente sulla tassatività o meno dei casi di rimessione e sulla opportunità della integrazione analogica con i casi di rimessione contemplati dagli artt. 353 e 354 c.p.c..

12.2. Procedimento.

Dopo che la sentenza di rimessione della causa al primo grado è formalmente passata in giudicato, è espressamente disposto (art. 59, c. 3) che la segreteria della commissione tributaria regionale, nei successivi 30 giorni, trasmette d'ufficio il fascicolo del processo alla segreteria della commissione tributaria provinciale, senza necessità di riassunzione ad istanza di parte.

12.3 Deposito di memorie

Una volta fissata l'udienza di discussione, può essere depositata una memoria illustrativa, che riassuma l'evolversi del giudizio e riproponga le questioni prospettate ed esaminate in precedenza.

13. Riunione degli appelli ed appelli cumulativi

Per esigenze di economia processuale si ritiene ammesso sia la riunione degli appelli qualora quest'ultimi siano proposti contro sentenze diverse ma relative a questioni collegate (ex art. 274 c.p.c.)[793], e sia l'appello cumulativo proposto contro sentenze rese fra le stesse parti ed aventi ad oggetto identiche questioni[794]. Laddove avvenga la riunione delle impugnazioni avverso due o più sentenze di primo grado ed il giudice d'appello decida una sola delle controversie la sentenza è nulla[795].

14. Deposito di documenti e memorie in appello

---

[792] Cass. sez. trib. 27 settembre 2000 n. 2455; Cass. SS.UU. n. 12541 del 1998.

[793] Cass. sez. trib. 11 febbraio 2003 n. 2013.

[794] Cass. sez. trib. 3 luglio 2003 n. 10499 per la quale " è ammissibile l'appello proposto con unico atto avverso più sentenze relative a distinti procedimenti quando le pronunce impugnate siano state rese tra le stesse parti ed abbiano trattato identiche questioni (circostanze che avrebbero consentito la proposizione di un unico ricorso avverso i distinti atti impositivi), purché, inoltre, nell'unico atto le sentenze impugnate cumulativamente siano espressamente indicate, con manifestazione non equivoca della volontà di impugnarle tutte (nella fattispecie, la Suprema Corte ha cassato con rinvio la sentenza della Commissione regionale che aveva dichiarato inammissibile l'appello cumulativo proposto dall'Ufficio tributario avverso due sentenze di primo grado, l'una relativa all'avviso di accertamento e l'altra all'avviso di liquidazione emessi dall'Ufficio del Registro in ordine all'Invim pretesa in ordine ad un unico atto di compravendita"; Cass. sez. trib. 24 luglio 2003 n. 11503.

[795] Cass. sez. trib. 14 febbraio 2007 n. 9219.

L'art.61 del D.Lgs. 546/1992 rinvia alle norme relative al giudizio di primo grado ed in particolare all'art.32, c.1 del D.Lgs. 546/1992[796]. Le parti hanno la facoltà di produrre nuovi documenti.

CAPO III
Il ricorso per Cassazione

1. Profili generali

Il ricorso per Cassazione, appartiene alla categoria dei ricorsi straordinari, in quanto a differenza dei ricorsi ordinari (alla CTP ed alla CTR) può esser proposto solo per i vizi di legittimità ed in particolare:

a) avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, c. 1 c.p.c. ed al relativo procedimento si applicano, le norme del codice stesso in quanto, compatibili con le norme contenute nel D.Lgs. 546/1992 (art. 62 del citato D.Lgs.);
b) avverso la sentenza di ottemperanza per inosservanza delle norme sul procedimento (art. 70 D.Lgs. 546/1992).

Il giudizio di legittimità rappresenta un momento di verifica della legittimità dell'intero giudizio di merito, nei limiti dei motivi dedotti dalle parti, con la sola eccezione dei casi in cui la Corte intenda esercitare di ufficio la funzione di nomofilachia e delle questioni rilevabili di ufficio ma relative al ricorso. In altri termini la Corte conosce le nullità in quanto dedotte con il ricorso[797].

La Cassazione, ai sensi dell'art. 65 della legge sull'ordinamento giudiziario (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12), ha il compito di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge (c.d. nomofilachia). La funzione nomofilattica è stata ribadita dal D.Lgs. n. 40 del 2 febbraio 2006 (successivamente abrogata dalla L. 69/2009) al fine di perseguire l'obiettivo di garantire al supremo Collegio lo svolgimento della funzione di orientamento della giurisprudenza di merito, in attuazione di uno dei principi della delega legislativa che prevede, tra l'altro, il "vincolo delle sezioni semplici al precedente delle sezioni unite" (con possibilità di discostarsene con ordinanza motivata), in coerenza con il principio costituzionale dell'uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge.

Il ricorso per cassazione rientra tra i mezzi straordinari di impugnazione in quanto proponibile solo contro la sentenza non passata in giudicato ed a differenza dell'appello, non dà luogo a una nuova valutazione del merito della causa, bensì ad una revisione delle attività processuali che hanno portato alla sentenza impugnata e/o del giudizio di diritto reso con la sentenza stessa[798].

Nel giudizio di legittimità, quindi, non è consentita la prospettazione di nuove questioni di diritto e di temi di contestazione diversi da quelli proposti nel giudizio di merito, salvo che si tratti di questioni rilevabili d'ufficio ovvero, nell'ambito delle questioni trattate, di profili nuovi di diritto, ma sulla premessa che le nuove questioni e i nuovi profili di diritto si debbano considerare compresi nel dibattito, perché fondati sugli elementi di fatto già dedotti (Cass. n. 13470/2002). Ove, poi, una determinata questione - che implichi un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata il ricorrente che proponga la suddetta questione in sede di legittimità, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità, per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, onde dar modo alla Corte di controllare *ex actis* la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la questione stessa. I motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena di inammissibilità questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio di appello, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazioni non trattati nella fase di merito né rilevabili d'ufficio (Cass. sez. III n. 10902/2001).

[796] Si veda Parte III, Capo VI.
[797] Cass. SS.UU. 9 ottobre 2008 n. 24883.
[798] Cass. sez. trib. 21 giugno 2002 n. 9097.

Peraltro, va ricordato che la interpretazione di un atto amministrativo a contenuto non normativo, qual è l'avviso di accertamento, da parte del giudice di merito costituisce una valutazione di fatto che è sottratta al controllo della Suprema Corte ogni qualvolta sia immune da vizi logici e giuridici e ogni qualvolta, in particolare, non imponga nella violazione di quelle norme giuridiche che, disposte dal legislatore per l'interpretazione dei contratti in genere, ben possono estendersi all'interpretazione degli atti e dei provvedimenti unilaterali e di quelli amministrativi in particolare, (vedi Cass. nn. 7611/1998, 9554/1991, 2630/1964) [799].
Il controllo di legittimità esercitato dalla Corte di cassazione, non si estende agli atti ministeriali quali circolari e risoluzioni, in quanto essi non sono manifestazione di attività normativa, bensì atti interni della medesima Pubblica Amministrazione destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli Uffici dipendenti, ma inidonei ad incidere sul rapporto tributario. Infatti, l'Amministrazione finanziaria non ha poteri discrezionali nella determinazione delle imposte dovute e, di fronte alle norme tributarie, detta Amministrazione ed il contribuente si trovano su di un piano di parità, per cui la cosiddetta interpretazione ministeriale (proveniente di solito da Uffici centrali dell'Amministrazione finanziaria), sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola, né i contribuenti, né i giudici, né costituisce fonte di diritto[800].
L'art. 62, c.2, D.Lgs 546/1992 prescrive che al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile "in quanto compatibili" con quelle del presente decreto.

2. Proposizione del ricorso

Il processo dinanzi alla Corte di cassazione prende avvio attraverso la notificazione, nei modi e nei termini previsti dagli artt. 137 ss. c.p.c., di un ricorso alla controparte nel termine di 60 giorni dalla notifica della sentenza (art. 327, c. 2 c.p.c.), oppure in caso di mancata notifica entro il termine lungo di cui all'articolo 327, c .1 c.p.c.[801], ossia di un anno (prolungato dal periodo di sospensione feriale dei termini pari a 46 giorni) per i procedimenti instaurati fino al 3 luglio 2009, ovvero entro il termine di 6 mesi per i procedimenti instaurati dal 4 luglio 2009.
Il ricorso per Cassazione è disciplinato dal codice di procedura civile, pertanto non trovano applicazione:

- la possibilità di notificare il ricorso per cassazione presso la segreteria della Commissione tributaria ex art. 17, c. 3 D.Lgs n. 546/1992[802];
- gli art. 20, 22 e 53 del D.Lgs 546/1992, che prevedono la proposizione del ricorso in ambito tributario oltre che mediante notifica anche con la consegna diretta o la spedizione a mezzo posta[803].

---

[799] Cass. sez. trib. 24 giugno 2004 n. 11801.
[800] Cass. sez. trib. 23 aprile 2008 n. 10488.
[801] Il ricorso per cassazione in cui è parte l'Amministrazione finanziaria, antecedentemente all'operatività delle Agenzie fiscali doveva esser proposto da o nei confronti del Ministero dell'Economia e delle finanze, in persona del Ministro in carica (Cass. n. 2807 del 25 marzo 1999). Successivamente, all'Istituzione dell'Agenzia delle Entrate (con D.Lgs. n.300 del 30 luglio 1999), quest'ultime sono subentrate al Ministero assumendo legittimazione *ad causam* e *ad processum* nei procedimenti introdotti dal 1 gennaio 2001 (Cass. SS.UU. n. 3116 e n. 3118 del 2006). Nei procedimenti pendenti alla data del 1 gennaio 2001 il ricorso per Cassazione avverso la sentenza della CTR va proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, a pena di inammissibilità.
Differente è la questione della notificazione dei ricorsi proposti contro gli uffici finanziari, in quanto va effettuata presso l'Avvocatura Generale dello Stato, avente sede in Roma, secondo quanto disposto dall'art. 11, R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 (laddove effettuata all'avvocatura distrettuale la stessa è nulla con possibilità di sanatoria ai sensi dell'art. 291 c.p.c. (cass. sez. trib. 11512 del 2006).
[802] Cass. sez. trib. 26 settembre 2003 n. 14295 per la quale "l'articolo 62 D.Lgs 546/1992, nel prevedere che il ricorso per cassazione e il relativo procedimento sono regolati dalle disposizioni del c.p.c. in quanto compatibili con quelle del decreto stesso, diversamente da quanto previsto per le altre impugnazioni dall'art. 49 del D.Lgs n. 546/1992, non disciplina secondo il criterio di specialità della norma processuale tributaria i rapporti tra il giudizio di legittimità e quello tributario, ma attribuisce la prevalenza alle disposizioni del c.p.c.".
[803] Cass. sez. trib. 24 gennaio 2005 n. 3566.

L'attività di notificazione, deve essere di norma (avendo la L. 21 gennaio 1994, n. 53 consentito, in presenza di particolari condizioni, la notificazione ad opera del difensore munito di delega) svolta (art. 137 c.p.c.) da un organo pubblico (l'ufficiale giudiziario o l'aiutante) il quale deve dar conto, con apposita relazione, del modo in cui egli, seguendo le regole dettate dal codice di procedura civile ha operato la trasmissione al destinatario di un ben individuato atto processuale[804].
Se il ricorrente non ha eletto domicilio in Roma, le notificazioni gli sono fatte presso la cancelleria della Corte di Cassazione.
Il ricorso per Cassazione deve essere sottoscritto da un avvocato iscritto nell'Albo dei cassazionisti, a norma dell'art. 33 dell'Ordinamento delle professioni di avvocato e Procuratore, e munito di procura speciale, a pena d'inammissibilità. Merita segnalare che è priva di efficacia la procura rilasciata a margine o in calce dell'atto introduttivo del processo seppure per tutti i gradi del giudizio[805] onde la procura deve essere necessariamente conferita prima che si addivenga alla notificazione del ricorso[806] . Ai sensi dell'art. 11 del R.D. 1611/1933, i ricorsi contro gli Uffici finanziari devono essere notificati presso l'Avvocatura Generale dello Stato.
Il ricorso per cassazione cumulativo, ossia proposto con unico atto nei confronti di una pluralità di sentenze, pronunciate in procedimenti diversi e non nell'ambito di un unico rapporto processuale è inammissibile, ancorché pronunciate fra le medesime parti ed aventi ad oggetto distinte controversie d'imposta, relative a periodi diversi[807].

3. Costituzione in giudizio del ricorrente. Deposito del ricorso

L'originale del ricorso per Cassazione va depositato presso la cancelleria della Corte, a pena d'improcedibilità, entro 20 giorni dall'ultima notificazione alle parti contro le quali è proposto (art. 369 c.p.c.).
Insieme col ricorso debbono essere depositati, sempre a pena d`improcedibilità:

1) decreto di concessione del gratuito patrocinio;
2) copia autentica della sentenza o della decisione impugnata con la relazione di notificazione, se questa è avvenuta, tranne che nei casi di cui ai due articoli precedenti; oppure copia autentica dei provvedimenti dai quali risulta il conflitto nei casi di cui ai nn. 1 e 2 dell'art. 362 c.p.c.;
3) la procura speciale, se questa è conferita con atto separato (art. 83 c.p.c.);
4) gli atti e i documenti sui quali il ricorso si fonda (artt. 371, 387 c.p.c.).

Il ricorrente deve chiedere alla cancelleria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata o del quale si contesta la giurisdizione la trasmissione alla cancelleria della Corte di Cassazione del fascicolo d'ufficio; tale richiesta è restituita dalla cancelleria al richiedente munita di visto, e deve essere depositata insieme col ricorso (disp. att. 123 bis, 131 bis c.p.c.).
In base alla procedura di cui all'art. 134 disp.att. c.p.c. il deposito del ricorso e del controricorso a mezzo posta dinanzi alla Corte di Cassazione, a differenza del ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale e dell'appello va fatto in busta chiusa e in plico raccomandato senza ricevuta di ritorno. Agli atti devono essere uniti, tra l'altro un doppio elenco in carta semplice di tutte le

[804] Cass. sez. trib. 24 gennaio 2005 n. 3566.
[805] Cass. civ. sez. lav. 23 marzo 1994 n. 2794.
[806] Cass. SS.UU. 27 ottobre 1995 n. 11178.
[807] Cass. sez. trib. 26 ottobre 2006 n. 1542. Conforme Cass.SS.UU. n. 805/1997; n. 12562/1998; Cass. n. 693/2001, n. 69/2002, n. 13831/2002, n. 17835/2004, n. 19950/2005. Contra Cass. sez. trib. 15 aprile 2004 n. 7191 per la quale "è ammissibile il ricorso per cassazione proposto, con unico atto, nei confronti di una pluralità di sentenze aventi la medesima struttura, soggettiva e oggettiva. In particolare, la Cassazione si è occupata del caso di sentenze in materia tributaria, le quali, a parte la diversità dei periodi d'imposta, presentavano identità di parti, ufficio tributario, contribuente e del collegio giudicante che le aveva emesse nella stessa udienza, oltre ad avere identità di motivazione e dispositivo".

carte e marche inviate, sottoscritto dall'avvocato. All'atto del ricevimento del plico, il cancelliere controlla l'esattezza dell'elenco e ne restituisce, mediante raccomandata con avviso di ricevimento e con tassa a carico del destinatario, una copia al mittente nella quale attesta la data di arrivo del piego in cancelleria e gli eventuali inadempimenti relativi a:

a) marche per diritti, indennità di trasferta e spese postali per la notificazione dei biglietti di cancelleria e degli altri atti del procedimento eseguita su richiesta del cancelliere;
b) marche a favore della Cassa nazionale di previdenza e di assistenza per gli avvocati e procuratori, applicate sul ricorso o sul controricorso;
c) copie in carta semplice del ricorso o del controricorso e della sentenza o della decisione impugnata di cui all'art. 137. Nel termine per la presentazione del ricorso o del controricorso, ovvero, successivamente, fino al trentesimo giorno dal ricevimento della raccomandata con la quale l'elenco è stato restituito, il difensore può provvedere all'invio in cancelleria delle marche e delle copie mancanti. Il deposito e le varie integrazioni si hanno per avvenuti, a tutti gli effetti, alla data di spedizione dei plichi con la posta raccomandata. Nel fascicolo di ufficio il cancelliere allega la busta utilizzata per l'invio del ricorso o del controricorso ed, eventualmente, quella utilizzata per l'invio delle suddette marche o ricevute di versamenti su conti correnti postali e copie.

4. Controricorso

Ai sensi dell'art. 370 c.p.c. la parte contro la quale il ricorso è diretto, se intende contraddire, deve farlo mediante controricorso da notificarsi al ricorrente nel domicilio eletto entro 20 giorni dal termine stabilito per il deposito del ricorso (ossia 40 giorni dalla notifica del ricorso), esponendo le ragioni giuridiche atte a dimostrare la infondatezza delle censure mosse dal ricorrente. La notifica deve essere effettuata presso il domicilio eletto nel ricorso; in mancanza di elezione di domicilio in Roma, la notificazione deve avvenire presso la cancelleria della Cassazione.

In mancanza di tale notificazione, essa non può presentare memorie, ma soltanto partecipare alla discussione orale.

Al controricorso si applicano le norme degli artt. 365 e 366 c.p.c., in quanto è possibile.

Qualora la parte intende impugnare a sua volta la sentenza deve proporre con l'atto contenente il controricorso il proprio ricorso incidentale.

Il controricorso è depositato nella cancelleria della Corte entro 20 giorni dalla notificazione al ricorrente, insieme con gli atti e i documenti e con la procura speciale, se conferita con atto separato (att. 134, 135, 137 c.p.c.).

5. Ricorso incidentale

Con l'atto contenete il controricorso, la parte ai sensi dell'art. 371 c.p.c. può anche proporre ricorso incidentale contro la stessa sentenza impugnata dal ricorrente principale, qualora abbia interesse a impugnare la sentenza, chiedendone la cassazione per motivi diversi da quelli sollevati dal ricorrente. In tale caso, il ricorso incidentale deve essere proposto con il medesimo atto contenente il controricorso.

L'interesse di una parte vittoriosa nel merito a proporre ricorso incidentale contro una statuizione ad essa sfavorevole, relativa ad una questione pregiudiziale, rilevabile o no d'ufficio, sorge per il fatto stesso che la vittoria conseguita è resa incerta dalla proposizione del ricorso principale. In ogni caso la parte interamente vittoriosa che intenda ottenere non già la riforma della sentenza su questioni pregiudiziali o preliminari di rito o di merito, ma unicamente il mutamento della sua motivazione, attraverso una diversa

qualificazione del contratto intercorso tra le parti, non è tenuta a proporre ricorso incidentale, trattandosi di deduzioni formulabili con il controricorso[808].

Il *dies a quo*, per la proposizione del ricorso incidentale, è strettamente ancorato a quello della notifica del ricorso principale, essendo fissato nel ventesimo giorno successivo a quello in cui è stato notificato il ricorso principale.

Al ricorso incidentale si applicano le disposizioni in materia di contenuto, sottoscrizione e deposito del ricorso. Per resistere al ricorso incidentale, può essere notificato un controricorso.

Il ricorso incidentale non condizionato, con cui vengano proposte questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito la cui decisione, secondo l'ordine logico e giuridico, debba precedere quella del merito del ricorso principale, dev'essere esaminato con priorità rispetto a quest'ultimo, indipendentemente dalla rilevabilità d'ufficio delle questioni proposte, la quale è necessaria soltanto al fine di potere, nel caso di ricorso incidentale condizionato, superare la volontà della parte espressasi nel senso di subordinare la propria impugnazione all'accoglimento (e quindi al previo esame) del ricorso principale; l'interesse all'impugnazione sorge infatti per il solo fatto che il ricorrente incidentale è soccombente sulla questione pregiudiziale o preliminare decisa in senso a lui sfavorevole, essendo la vittoria conseguita sul merito resa incerta dalla proposizione del ricorso principale e non già dalla sua eventuale fondatezza[809].

6. Contenuto del ricorso

Il ricorso, secondo quanto prescrive l'art. 366 c.p.c., deve contenere:

a) l'indicazione delle parti[810];
b) l'indicazione della sentenza impugnata;
c) l'esposizione sommaria dei fatti di causa;
d) i motivi per i quali si chiede la cassazione della sentenza, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano;
e) l'indicazione della procura, se conferita con atto separato, e, in caso di ammissione al gratuito patrocinio, del relativo decreto;
f) la specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi sui quali il ricorso si fonda;
g) la sottoscrizione di un avvocato iscritto in apposito albo e munito di procura speciale (art. 365 c.p.c.).

La mancanza degli elementi anzidetti, in presenza dell'assoluta incertezza in ordine ai medesimi, che ne renda impossibile l'identificazione[811], comporta l'inammissibilità del ricorso.

L'esposizione sommaria dei fatti di causa non può essere assunta allegando al ricorso la copia della sentenza impugnata, rimandando alla consultazione della stessa[812], bensì deve essere tale da consentire al giudice di legittimità di avere una chiara e completa visione e cognizione dei fatti che hanno originato la controversia e dell'oggetto dell'impugnazione senza dover ricorrere ad altre fonti o altri atti in suo possesso, compresa la sentenza impugnata[813].

L'onere della indicazione specifica dei motivi di impugnazione, imposto a pena di inammissibilità del ricorso per cassazione dall'art. 366, n. 4) c.p.c., qualunque sia il tipo di errore per cui è proposto,

---

[808] Cass. sez. I 19 marzo 2007 n. 6519.

[809] Cass. sez. trib. 23 aprile 2007 n. 9598; Cass. sez. lav. 3 aprile 2007 n. 8293.

[810] Cass. sez. trib. 6 maggio 2009 n. 15118 per la quale "la qualità di parte legittimata a proporre il ricorso per cassazione o a resistere ad esso spetta solo a chi abbia formalmente assunto la qualità di parte nel giudizio di merito conclusosi con la sentenza impugnata, indipendentemente dall'effettiva titolarità (dal lato attivo o passivo) del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio".

[811] Cass. sez. trib. 3 aprile 2003 n. 16165; Cass. SS.UU. 10 dicembre 2001 n. 15603; Cass. sez. trib. 2 aprile 2002 n. 4661.

[812] Cass. sez. trib. 1 luglio 2009 n. 18869.

[813] Cass. 9 aprile 2009 n. 8689.

non può essere assolto *per relationem*, con il generico rinvio ad atti del giudizio di appello, senza la esplicazione del loro contenuto[814].
Il ricorso deve essere diretto alla Corte di cassazione in Roma e deve essere depositato presso la cancelleria della Suprema Corte, a pena di improcedibilità, entro 20 giorni dall'ultima notificazione alle parti contro le quali è proposto.

7 Motivi di ricorso per Cassazione previsti dall'art. 360 c. p.c.
I motivi contemplati dall'art. 360 c.p.c. in base ad i quali proporre ricorso, possono esser genericamente ricondotti a due tipologie:
- *errores in iudicando* (vizi di giudizio), che sono gli errori in cui è incorso il giudice nel giudizio di diritto;
- *errores in procedendo*, che sono gli errori di carattere procedurale.

Sono i seguenti:
a) motivi attinenti alla giurisdizione;
b) violazione delle norme sulla competenza;
c) violazione o falsa applicazione di norme di diritto (trattasi di un caso di errore *in iudicando*);
d) nullità della sentenza o del procedimento;
e) omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio.

Esaminiamo i singoli motivi:
A) Motivi attinenti alla giurisdizione (art. 360, n. 1, c.p.c.).
Rientrano in tale categoria: le sentenze inficiate dal difetto di giurisdizione, le sentenze con le quali il giudice abbia erroneamente declinato la propria competenza (ad esempio una sentenza della Commissione tributaria regionale che ha negato la propria giurisdizione), il vizio derivante dall'irregolare costituzione del collegio giudicante[815].
B) Violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza (art. 360, n. 2 c.p.c.).
Tale vizio non potrà essere denunciato per la prima volta dinanzi alla Corte di cassazione, dal momento che l'art. 5, c. 2 D. Lgs. n. 546/1992 consente di rilevarlo soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce, per cui solo se tempestivamente sollevato.
C) Violazione o falsa applicazione di norme di diritto (art. 360, n. 3 c.p.c.).
Si ha "violazione" di norme di diritto quando l'errore concerne l'esistenza della norma; invece si ha "falsa applicazione" qualora si riscontri una erronea interpretazione della norma.
Il motivo in esame è volto a denunciare gli *errores in iudicando* che avrebbe commesso il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata. Ovviamente, deve trattarsi di violazione o falsa applicazione di norme di diritto sostanziale (disposizioni aventi forza di legge, in base ai principi generali del nostro ordinamento, norme comunitarie di immediata applicazione, norme regolamentari): infatti, per rimediare ai vizi della pronuncia concernenti norme processuali, già vi sono gli altri motivi enunciati dall'art. 360 c.p.c..
Quando la Corte accoglie il motivo in questione, enuncia il principio di diritto e rinvia la causa ad altro giudice di pari grado a quello che ha pronunciato la sentenza cassata (cfr. artt. 383, c. 1 e 384, c. 1, c.p.c.). In particolare, la Suprema Corte precisa quale sia la norma suscettibile di essere applicata ai fatti di causa (e ciò avverrà in caso di cassazione per falsa applicazione di disposizioni sostanziali) oppure quale sia la giusta interpretazione della norma rilevante per assumere la decisione della controversia (questo si verificherà nell'ipotesi di accoglimento del ricorso per violazione di legge). Non rientrano in tale categoria le circolari della pubblica amministrazione in quanto hanno natura non normativa[816].

[814] Cass. sez. III 1 ottobre 2002 n. 14075; Cass. sez. lav. 5 ottobre 2000 n. 13258.
[815] Cass. SS.UU. 15 dicembre 1977 n. 5465; Cass.SS.UU. 29 maggio 1992, n. 6480.
[816] Cass. sez. trib. 11449 del 30 maggio 2005 per la quale "le circolari della P.A. sono atti interni destinati ad indirizzare e disciplinare in modo uniforme l'attività degli organi inferiori e, quindi, hanno natura non normativa,

D) Nullità della sentenza o del procedimento (art. 360, n. 4 c.p.c.).

Con il motivo in oggetto è possibile far valere tutti quegli *errores in procedendo* che viziano direttamente la sentenza, siccome intervenuti nella fase di formazione della medesima, o indirettamente, dal momento che si sono registrate nel processo di merito fattispecie di nullità non sanate e che si riflettono, ai sensi dell'art. 159 c.p.c., sul provvedimento conclusivo del giudizio stesso e cioè sulla pronuncia impugnata per cassazione.

Rientrano tra le ipotesi di nullità della sentenza: 1) la mancanza del dispositivo, la presenza di un dispositivo illeggibile, o di contraddittorio impossibile ovvero indeterminato; 2) il difetto di sottoscrizione da parte del presidente del collegio e dell'estensore; 3) la violazione del principio che impone la corrispondenza fra il chiesto ed il pronunciato[817]; 4) il vizio afferente la costituzione del giudice (si pensi, in particolare, alla diversità di attribuzioni fra il giudice istruttore in funzione di giudice unico ed il collegio nel processo civile di recente riformato ed alla nullità che quindi caratterizza la sentenza adottata dal giudice diverso da quello *ex lege* tenuto a pronunciarsi sulla controversia); 5) l'omessa pronuncia su una domanda, ovvero su specifiche eccezioni fatte valere dalla parte che integra una violazione dell'art. 112 c.p.c.[818].

Rientrano tra le ipotesi di nullità non sanate del procedimento le seguenti ipotesi:

- difetto di legittimazione e difetto di interesse ad agire[819];
- difetto di assistenza tecnica;
- difetto di rappresentanza o di autorizzazione ad agire o resistere in giudizio;
- mancata partecipazione al processo di un litisconsorte necessario;
- mancato rispetto dell'ordine di integrazione del contraddittorio ex art. 331 c.p.c.;
- mancata rilevazione dell'avvenuta estinzione del giudizio;
- inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio di primo grado ovvero di appello;
- la mancata comunicazione dell'avviso di trattazione ai sensi dell'art. 31, D.Lgs. 546/1992[820].

Diverse sono poi le conseguenze cui può condurre l'accoglimento del ricorso fondato sulla deduzione dei vizi in argomento.

La Corte di cassazione cassa senza rinvio (ex art. 382, c. 3 c.p.c.) quando la causa non può essere proposta o il processo proseguito. Tuttavia, mentre la cassazione per improponibilità dell'azione (si pensi, nel nostro settore, al ricorso presentato avverso un atto non ricompreso nel novero di quelli impugnabili o al ricorso inammissibile perchè tardivo o privo dei motivi o della sottoscrizione o al ricorso promosso da soggetto privo di legittimazione e via dicendo) determina l'inevitabile travolgimento di tutti gli atti del giudizio, talchè niente residua di quest'ultimo (il risultato finale potrà dunque esser quello del consolidamento degli effetti dell'atto impositivo formante oggetto del contendere); la cassazione per improseguibilità del processo cagiona solo la caducazione dell'atto invalido e di quelli successivi, onde ben potrà accadere che possa sopravvivere (divenendo sotto ogni aspetto irretrattabile siccome coperta dal giudicato) la sentenza della Commissione tributaria provinciale qualora la nullità si sia appunto riscontrata nella fase di appello (si pensi, di nuovo, a tutte le fattispecie di inammissibilità dell'atto di gravame o alla vicenda estintiva verificatasi appunto nel secondo grado del processo e non rilevata dalla Commissione tributaria regionale o alla mancata integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 331 c.p.c.).

Per converso, la Suprema Corte cassa con rinvio (ex art. 383, c. 1 c.p.c.) quando è consentito pervenire comunque ad una decisione sul merito della lite, una volta depurato il processo dalle

---

ma d'atti amministrativi, sicchè la loro violazione non è denunciabile in cassazione ai sensi del c.1, n. 3, dell'art. 360 c.p.c.".

[817] Cass. 16 gennaio 1990 n. 152.

[818] Cass. civ. sez. III 26 luglio 2004 n. 14003 per la quale "l'omessa pronuncia su una domanda, ovvero su specifiche eccezioni fatte valere dalla parte, integra una violazione dell'art. 112 c.p.c., che deve essere fatta valere esclusivamente a norma dell'art. 360 c.p.c., n. 4, e, conseguentemente, è inammissibile il motivo di ricorso con il quale la relativa censura sia proposta sotto il profilo della violazione di norme di diritto, ovvero come vizio della motivazione".

[819] Cass. sez. II 13 febbraio 1992 n. 1751. Cass. sez. lav. 26 maggio 1993 n. 5889.

[820] Cass. sez. I 1 agosto 1996 n. 6952.

ragioni di invalidità che sono state addotte a supporto del ricorso ai sensi dell'art. 360, n. 4 c.p.c.. Tale è il caso della nullità della sentenza di appello: il rinvio avverrà dinanzi al giudice di secondo grado, affinchè venga nuovamente svolta la fase di gravame.

E) Omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360, n. 5 c.p.c.).
Deve trattarsi di un difetto attinente alla motivazione di un punto "decisivo" della controversia in ordine alla ricostruzione o alla valutazione dei fatti rilevanti ai fini della soluzione della lite.

8. Fattispecie di inammissibilità del ricorso in Cassazione

L'art. 47 della L. n. 69/2009 ha introdotto l'art. 360–bis al codice di procedura civile prevedendo le seguenti due fattispecie di inammissibilità del ricorso:

a) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa;
b) quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei princìpi regolatori del giusto processo.

9. Introduzione del "filtro di ammissibilità" e abolizione del "quesito di diritto previsto dall'art. 366 bis c.p.c."

La L. n. 69/2009 ha abrogato l'art. 366-bis c.p.c., introdotto dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, che disponeva distinte prescrizioni con riferimento ai motivi di ricorso in cassazione previsti dall'art. 360 c.p.c., al fine di evitare che il ricorso per cassazione si limitasse ad una ripetizione delle argomentazione sostenute nei precedenti gradi di giudizio.

L'abrogato art. 366-bis stabiliva che il contenuto del ricorso doveva contenere a pena di inammissibilità:

a) per i vizi afferenti i casi previsti dall'art. 360 c. 1, nn 1), 2) 3) e 4), la formulazione di un quesito di diritto con il fine di consentire alla Corte l'enunciazione di un correlato principio di diritto;
b) per i vizi afferenti i casi previsti dall'art. 360 c. 1, n. 5), la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assumeva omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rendeva inidonea a giustificare la decisione.

Il "quesito di diritto", con il quale doveva concludersi a pena di inammissibilità, ciascuno (cfr. Cass. sez. III ord. 19 dicembre 2006 n. 27130) dei motivi con i quali il ricorrente denunziava un vizio (di un provvedimento ricorribile depositato dal 2 marzo 2006 in poi) riconducibile ad una o più delle fattispecie regolate nei primi quattro numeri dell'art. 360, c. 1, c.p.c., invero, doveva essere risolutivo del punto della controversia investito dal motivo e non poteva definirsi nella richiesta di declaratoria di un'astratta affermazione di principio[821].

Per effetto della novella L. n. 69/2009 art. 47 viene istituita un'apposita sezione della quale fanno parte 5 magistrati di regola, appartenenti a tutte le sezioni della Suprema corte.

---

[821] Cass. sez. trib. 3 agosto 2007 n. 17108. Cass. Sez. I 28 aprile 2006, n. 9877; Cass. Sez. I 19 maggio 2006 n. 11844 e Cass. 27 gennaio 2006 n. 1755 per le quali "alla radice di ogni impugnazione, infatti deve essere individuato un interesse giuridicamente tutelato, identificabile nella possibilità di conseguire una concreta utilità, un risultato giuridicamente apprezzabile, attraverso la rimozione della statuizione censurata e non già in un mero interesse astratto a una più corretta soluzione di una questione giuridica non avente riflessi pratici sulla soluzione adottata: ... l'interesse all'impugnazione, sebbene di carattere strettamente processuale, non può considerarsi avulso dalla necessità di provocare o di far mantenere una decisione attinente al riconoscimento o al disconoscimento di un bene a favore di un determinato soggetto" per cui è "inammissibile, per difetto di interesse, un'impugnazione con la quale si deduca la violazione di norme giuridiche, sostanziali o processuali, che non spieghi alcuna influenza in relazione alle domande o eccezioni proposte e che sia diretta quindi all'emanazione di una pronuncia priva di rilievo pratico (cfr. Cass. n. 15623/2005, n. 13091/2003, n. 1969/2003, n. 5702/2001, n. 12241/1998, n. 912/1995, n. 4267/1986, n. 4616/1984)"

Il primo presidente, tranne quando ricorrono le condizioni per l'assegnazione del ricorso alle sezioni unite (art. 374 c.p.c), assegna i ricorsi ad apposita sezione, che verifica se sussistono i presupposti per la pronuncia in camera di consiglio, ai sensi dell'articolo 375, c.1, n. 1) e 5), dichiarando a tal fine con decreto l'eventuale possibilità di:

- inammissibilità (artt. 331, 387 c.p.c.) del ricorso principale (artt. 365, 366, 369 c.p.c.) e di quello incidentale (art. 371 c.p.c.) eventualmente proposto, anche per mancanza dei motivi previsti dall'art. 360 c.p.c.;
- accogliere o rigettare il ricorso principale e l'eventuale ricorso incidentale per manifesta fondatezza o infondatezza.

Se la sezione non definisce il giudizio, ossia se la verifica è negativa in quanto il ricorso è ammissibile, gli atti sono rimessi al primo presidente, che procede all'assegnazione alle sezioni semplici.

Se, invece, la verifica è positiva, l'art. 380 bis c.2. dispone che " Il presidente fissa con decreto l'adunanza della Corte. Almeno 20 giorni prima della data stabilita per l'adunanza, il decreto e la relazione sono comunicati al pubblico ministero e notificati agli avvocati delle parti, i quali hanno facoltà di presentare, il primo conclusioni scritte, e i secondi memorie, non oltre 5 giorni prima e di chiedere di essere sentiti, se compaiono".

10. Giudizio di rinvio

La Corte, a seconda dei casi, cassa senza rinvio oppure cassa con rinvio alla Commissione tributaria provinciale o regionale ed il processo in tale ipotesi prosegue innanzi ad un altro giudice.

Ai sensi dell'art. 63 la Corte di cassazione rinvia la causa alla commissione tributaria regionale che ha pronunciato la sentenza cassata o rinvia alla commissione tributaria provinciale quando rileva una nullità del giudizio di primo grado per cui il giudice di appello avrebbe dovuto rimettere le parti al primo giudice[822].

Il giudizio di rinvio si caratterizza come un giudizio limitato, nel corso del quale non possono addursi motivi, eccezioni, prove nuove rispetto a quelli già dedotti, salvo quelli imposti dalla sentenza di rinvio[823]. Ciò nonostante è necessario inserire nella redazione:

- la manifestazione di volontà di proseguire il giudizio;
- l'esposizione sommaria dei fatti;
- i motivi specifici d'impugnazione.

Se la cassazione con rinvio è determinata dalla riscontrata violazione o falsa applicazione di norme di diritto, la Corte enuncia il principio al quale il giudice di rinvio deve uniformarsi.

11. Riassunzione del giudizio

La parte che vi ha interesse deve procedere alla riassunzione del giudizio, che deve essere fatta nei confronti di tutte le parti personalmente, nel termine perentorio di un anno dalla pubblicazione della sentenza di Cassazione, nelle forme rispettivamente previste per i giudizi di primo e di secondo grado in quanto applicabili.

Una volta che la parte abbia provveduto al deposito dell'atto di riassunzione, la segreteria della commissione tributaria adita richiederà alla cancelleria della Corte di cassazione la trasmissione del fascicolo del processo.

Le parti non possono formulare richieste differenti da quelle fatte nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata, in quanto conservano la stessa posizione processuale che

[822] Cass. sez. trib. 6 giugno 2007 n. 13208 per la quale "allorché venga cassata con rinvio la sentenza del giudice tributario d'appello che, errando, abbia omesso di rilevare l'errore del giudice di primo grado, consistito nell'avere ritenuto inammissibile il ricorso per difetto di procura senza fissare al ricorrente un termine per sanare tale vizio (così come prescritto dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 189 del 2000), la causa va rimessa alla commissione tributaria provinciale e non a quella regionale, in quanto solo la prima è legittimata a fissare alla parte il termine per munirsi del difensore, e quindi a procedere all'esame del merito ove tale termine venga rispettato, ovvero a dichiarare l'inammissibilità del ricorso in caso contrario".

[823] Cass. sez. I 18 luglio 1989 n. 3353; CTC 22 gennaio 2002 n. 801.

avevano in detto procedimento, con il risultato che ogni riferimento a domande ed eccezioni pregresse e in genere alle difese svolte ha l'effetto di richiamare univocamente e integralmente domande, eccezioni e difese assunte e spiegate nel giudizio. L'atto di riassunzione è, di per sé, sufficiente a ricollocare le parti nella posizione che avevano assunto nel giudizio conclusosi con la sentenza annullata, con la conseguenza che la domanda originaria si intende riproposta e su essa deve provvedere il giudice di rinvio indipendentemente dall'assunzione di specifiche conclusioni in tal senso[824].

Deve essere prodotta, a pena d'inammissibilità, la copia autentica della sentenza di cassazione. In caso di omissione il giudice non può assegnare alla parte inadempiente un termine per l'adempimento[825].

La mancata riassunzione del giudizio per inattività delle parti, conduce irreversibilmente all'estinzione dell'intero processo. Infatti, la mancata riassunzione non ..." può "... determinare il passaggio in giudicato della sentenza riformata, ma ..." causa "... l'estinzione dell'intero giudizio, ai sensi degli artt. 392 e 393 c.p.c., che disciplinano specificamente il giudizio di rinvio. Non è, infatti, applicabile la norma dell'art. 338 c.p.c., dettata per la diversa ipotesi del procedimento di impugnazione"[826].

Di conseguenza, la mancata o l'intempestiva riassunzione della causa - nel termine citato - determinano, ai sensi del c. 2 dell'art. 63 appena citato, l'estinzione dell'intero processo, nonché la conseguente caducazione di tutte le pronunce emesse nel corso dello stesso, eccettuate quelle già passate in giudicato e con salvezza dell'atto originariamente impugnato in primo grado, sia esso un avviso di accertamento o di impugnazione o comunque ogni altro atto autonomamente impugnabile ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. La stessa conseguenza si verifica laddove, iniziato il giudizio di rinvio, questo si estingua[827].

CAPO IV
Il ricorso per revocazione

1. Profili generali

Il ricorso per revocazione, così come il ricorso per Cassazione, rientra nella categoria dei ricorsi straordinari ed è previsto, quale mezzo di impugnazione delle sentenza dall'art. 50 del D.Lgs. 546/1992 mentre è disciplinata dagli artt. 64 e ss. del D.Lgs. 546/1992.

Contro le sentenze delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell'art. 395 c.p.c..

1.1. Revocatoria ordinaria

Si fonda su un vizio palese, immediatamente rilevabile in relazione ad altri elementi già noti e, pertanto, deducibile negli ordinari termini di impugnazione.

La revocazione ordinaria è prevista per le sentenze che involgono accertamenti di fatto e che, sul punto, non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate.

Il ricorso può essere proposto quando:

- la sentenza è il risultato di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa;
- la sentenza è contraria ad altra precedente, avente tra le parti autorità di cosa giudicata, purchè non sia stata sollevata la relativa eccezione nel giudizio conclusosi con la sentenza oggetto della revocazione.

---

[824] Cass. sez. trib. 7 maggio 2002 n. 14616; Cass. sez. I 13 luglio 1998 n. 6828.
[825] CTC 22 maggio 2001 n. 3891.
[826] Cass. sez. trib. 6 dicembre 2002 n. 17372.
[827] Circ. Agenzia del Territorio n. 8/T del 20 giugno 2007.

Nei confronti delle sentenze delle CTP, è esclusa la possibilità di esperire la revocatoria ordinaria di cui al nn. 4) e 5) dell'art. 395 c.p.c. in quanto opera il principio dell'assorbimento dei motivi di revocazione in motivi di appello, in quanto i motivi devono essere dedotti come motivi di appello.

1.2 Revocatoria straordinaria

Se, invece, è scaduto il termine per l'appello, è esperibile la revocazione straordinaria per i motivi, di cui ai numeri 1), 2), 3) e 6) dell'art. 395 c.p.c. a condizione che la scoperta del dolo o della falsità dichiarata o il recupero del documento o il passaggio in giudicato della sentenza di cui al numero 6) dell'art. 395 c.p.c. siano posteriori alla scadenza del termine suddetto. I motivi sono i seguenti:

- la sentenza pronunciata è l'effetto del dolo di una delle parti in danno dell'altra;
- si è giudicato in base a prove riconosciute o dichiarate false dopo la sentenza oppure la parte soccombente ignorava essere state conosciute o dichiarate tali prima della sentenza;
- dopo la sentenza sono stati trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario;
- la sentenza è l'effetto del dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato.

Le sentenze delle CTR sono, invece, revocabili per tutti i motivi di cui all'art. 395 c.p.c., in quanto i motivi sono differenti da quelli per il ricorso in cassazione, infatti quest'ultimo giudizio ha ad oggetto esclusivamente errori di diritto.

La proposizione del ricorso per revocazione non sospende il termine per impugnare in Cassazione. La parte interessata ha facoltà di chiedere al giudice della revocazione di sospendere fino alla comunicazione della sentenza che abbia pronunciato sulla revocazione stessa.

2. Motivi di revocazione

I motivi di revocazione elencati "tassativamente" dall'art. 395 c.p.c., sono:

1) il dolo, della parte. Tale ipotesi si verifica quando il raggiro o l'artificio sono tali da paralizzare la difesa dell'avversario;

2) le prove false. La prova della falsità, deve essere precostituita alla domanda di revocazione e l'accertamento giudiziale della falsità della prova deve essere contenuto in una sentenza passata in giudicato prima della domanda di revocazione;

3) il ritrovamento, dopo la sentenza, di uno o più documenti decisivi, che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario. L'onere della prova incombe al soccombente. Occorre che si tratti di un documento decisivo e tale requisito costituisce una condizione per l'ammissibilità della revocazione;

4) l'erronea supposizione di un fatto. Laddove la decisione è fondata sulla falsa percezione della realtà, in un errore, cioè, obiettivamente e immediatamente rilevabile, tale da aver indotto il giudice ad affermare l'esistenza di un fatto decisivo incontestabilmente escluso dagli atti o dai documenti di causa, ovvero l'inesistenza di un fatto decisivo positivamente accertato in essi, sempre che tale fatto non abbia costituito un punto controverso sul quale sia intervenuta adeguata pronuncia[828];

5) la contrarietà a un precedente giudicato. La sentenza è contraria ad altra precedente avente tra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione;

6) il dolo del giudice. accertato con sentenza passata in giudicato. Il dolo del giudice deve essere accertato con sentenza (penale) passata in giudicato, onde la revocazione segue senza che vi sia bisogno di alcun ulteriore accertamento.

3. Giudice competente

La domanda di revocazione va proposta alla stessa commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata, evidenziando gli errori in cui è incorso il giudice nel giudicare il fatto, determinando così l'erroneità della decisione, purchè tali errori rientrino nell'elencazione tassativa

[828] Cass. sez. I 9 maggio 2007 n. 10637.

prevista dall'articolo 395 c.p.c.. A pronunciarsi sulla revocazione può esser anche lo stesso collegio purchè la revocazione non sia stata proposta per dolo del giudice.
L'errore di fatto non va confuso con l'errore materiale che presuppone l'esattezza delle decisione ma l'erroneità di indicazione di alcuni dati. Ai fini della correzione della decisione si applica il procedimento previsto dagli artt. 287 e ss c.p.c..

4. Contenuto del ricorso per revocazione
Il ricorso per revocazione deve contenere l'indicazione:
- della commissione tributaria cui è diretto;
- del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale;
- dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'Ente locale nei cui confronti il ricorso è proposto;
- della sentenza impugnata;
- del motivo per il quale si chiede la revocazione della sentenza;
- della prova dei fatti, qualora il motivo indicato è uno di quelli che consentono la revocazione straordinaria (nn. 1), 2), 3), 6) dell'aart. 395 c.p.c.);
- del giorno della scoperta o della falsità dichiarata o del recupero del documento decisivo;
- della sottoscrizione in originale dal difensore del ricorrente o della parte nei casi di difesa in proprio ammessi dalla legge.

5. Modalità di proposizione del ricorso

La modalità di proposizione del ricorso sono analoghe a quelle dettate dall' art. 53 del D.Lgs. n. 546/1992 per l'appello. Ossia, la notifica a tutte le parti che hanno partecipato al precedente giudizio o per spedizione a mezzo posta ed il deposito entro 30 giorni presso la segreteria della Commissione tributaria adita.

6. Termine di proposizione
E' necessario distinguere tra:
- revocazione ordinaria (nn. 4) e 5) dell'art. 395 c.p.c) la cui proponibilità impedisce il passaggio in giudicato della sentenza, pertanto l'azione deve essere proposta entro 60 giorni dalla notifica della sentenza oppure in assenza di notificazione entro il termine di decadenza di un anno (prolungato dal periodo di sospensione feriale dei termini pari a 46 giorni) per i procedimenti instaurati fino al 3 luglio 2009 ovvero entro il termine di 6 mesi per i procedimenti instaurati dal 4 luglio 2009;
- revocazione straordinaria (nn. 1), 2), 3) e 6) dell'art. 395 c.p.c.), che può proporsi anche dopo la formazione del giudicato, pertanto l'azione deve esser proposta dopo il passaggio in giudicato della sentenza e non oltre il termine di 60 giorni dalla scoperta del dolo, delle prove false, dal recupero del documento o dal passaggio in giudicato della sentenza che accerta il dolo del giudice.

7. Costituzione in giudizio
Entro, i 30 giorni successivi alla sua proposizione, il ricorso deve essere depositato nella segreteria della Commissione Tributaria adita.

8. La decisione
Nei casi in cui il giudice, riscontra l'esistenza dei motivi addotti, previsti dall'art.395 c.p.c., provvede alla revoca della sentenza ed alla sostituzione della stessa. In caso contrario, rigetta il ricorso e quindi la sentenza di cui si chiedeva la revocazione risulta confermata.
La decisione, ai sensi dell'art. 67, è data con sentenza, contro cui sono ammessi gli stessi mezzi di impugnazione ai quali era originariamente soggetta la sentenza impugnata.

CAPO V
La decisione della controversia

1. Profili generali

La decisione della controversia è disciplinata dai seguenti articoli del D.Lgs. 546/1992 concernenti:

- le "deliberazioni del collegio giudicante" (art.35).
- il contenuto della sentenza (art. 36);
- la pubblicazione e la comunicazione della sentenza (art. 37);
- la richiesta di copie e la notificazione della sentenza (art.38).

2. Decisione in camera di consiglio

Il collegio giudicante, dopo la trattazione della controversia in camera di consiglio o in pubblica udienza, decide in camera di consiglio. Ove ne ricorrano i motivi, la deliberazione può esser rinviata di 30 giorni (termine ordinatorio) dalla data di trattazione della controversia.

Alle deliberazioni del collegio si applica l'art. 276 del c.p.c. (regolante l'ordine in cui le questioni dibattute debbano essere risolte), tra cui il principio che alle deliberazioni in camera di consiglio possono partecipare soltanto i giudici che abbiano assistito alla discussione[829], pertanto durante la fase deliberativa il segretario non può trattenersi nella camera di consiglio[830]. Il collegio delibera a maggioranza dei componenti, il cui ordine per la votazione è il seguente: prima il relatore, successivamente l'altro componente ed infine il presidente. Chiusa la votazione il dispositivo è redatto e sottoscritto dal presidente del collegio deliberante.

Di tale fase non deve né può farsi alcuna verbalizzazione, in quanto sarebbe contraria al segreto camerale.

La decisione della controversia tributaria è racchiusa nella sentenza, che in quanto tale, deve essere munita dei requisiti formali e sostanziali indicati nell'art. 36 D.Lgs. n. 546/1992, le cui previsioni riflettono sostanzialmente quelle dell'art. 132 del codice di rito. Al pari di qualsiasi sentenza emessa da organi giurisdizionali, ordinari e speciali, la sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana: la ragione di tali requisiti formali è ben comprensibile quando si tiene presente che la sentenza ha la funzione di rendere trasparente la giurisdizione, esercitata in nome del popolo italiano (art. 101, c. 1, Cost.). Peraltro, la carenza di tali requisiti non è causa di nullità ma dà origine a mera irregolarità suscettibile di eliminazione mediante la procedura di correzione degli errori materiali a norma dell'art. 287 c.p.c..

E' esclusa la possibilità di sentenze non definitive o limitate solo ad alcune delle domande proposte dal ricorrente, per evitare gli inconvenienti derivanti dal frazionamento dei giudizi. Tale previsione costituisce una norma di carattere eccezionale che introduce una deroga rispetto al regime previsto dall'art. 279 c.p.c., in considerazione della peculiare struttura del processo tributario e del sistema di

---

[829] Cass. sez. III 26 luglio 2005 n. 15629 per la quale "la decisione di primo grado deliberata in camera di consiglio da un collegio diverso, in uno o più membri, da quello che ha assistito alla discussione della causa, in violazione dell'art. 276, c.1, c.p.c. , è causa di nullità della sentenza, riconducibile al vizio di costituzione del giudice ai sensi dell'art. 158 c.p.c. ed è soggetta al relativo regime, con la conseguenza che il giudice d'appello che rilevi anche d'ufficio detta nullità, è tenuto a trattenere la causa e a deciderla nel merito, provvedendo alla rinnovazione della decisione come naturale rimedio contro la rilevazione della nullità (salvo dar corso anche ad eventuali attività cui sia stato sollecitato nell'ambito del regime dei "nova" in appello), e non deve, invece, rimettere la causa al primo giudice che ha pronunciato la sentenza affetta da nullità, in quanto non ricorre nella specie alcuna delle ipotesi di rimessione tassativamente previste dall'art. 354 c.p.c., dovendosi in particolare escludere che il vizio in questione sia assimilabile al difetto assoluto di sottoscrizione della sentenza, contemplato dall'art. 161, secondo comma, del codice di rito, per il quale, invece, detta rimessione è imposta dallo stesso art. 354. Allorquando il vizio venga rilevato (anche d'ufficio) dalla Corte di cassazione, la causa va rimessa al giudice d'appello ovvero al giudice che ha pronunciato in unico grado per la rinnovazione della decisione, non potendo la rinnovazione della decisione essere effettuata nel giudizio di legittimità".

[830] Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria con Ris. n.2/2002 del 15 gennaio 2002 ha evidenziato che a carico dei Presidenti inadempienti possono configurarsi ipotesi di applicazione di sanzioni di indole penale per violazione del segreto.

riscossione frazionata dei tributi contro cui verrebbe a configgere l'istituto della sentenza non definitiva[831].
L'art. 131 c.1 c.p.c. dispone che la legge prescrive in quali casi il giudice pronuncia sentenza, ordinanza o decreto, ed i successivi artt. 132 , 134 e 135 dettano le relative specificazioni.
E' utile, peraltro, ricordare che la giurisprudenza di legittimità è univocamente orientata nell'affermare il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, onde l'ordinanza che abbia il contenuto decisorio di una sentenza va qualificata come tale, con tutte le conseguenze che ne derivano[832].
A) L'**ordinanza** è un provvedimento ordinatorio, modificabile o revocabile ad opera dello stesso giudice che l'ha pronunciato, e deve essere succintamente motivato. E' adottata nei casi previsti dagli artt. 7, 14, 34 c. 3, 39 ss., 47 c. 4 e 70 c. 8 D.Lgs. n. 546/1992. Inoltre, vengono disposti dal giudice tributario con ordinanza i provvedimenti con i quali il giudice tributario solleva una questione di legittimità costituzionale (art. 23 L. 11 marzo 1953 n. 87), rimette gli atti alla Corte di giustizia a norma dell'art. 234 (*ex*, 177) del Trattato CE.
B) Il **decreto** è il provvedimento, che non necessita invece di motivazione, emesso dal presidente della commissione, o della sezione. E' adottata nei casi previsti dagli artt. 27 c. 1 e 2, 29, 30, 41 c. 1 e 47 c. 2 e 3 D.Lgs. n. 546/1992.
C) la **sentenza** è il provvedimento di natura giurisdizionale, emesso nel contraddittorio delle parti, di contenuto decisorio, non modificabile né revocabile da parte del giudice che lo ha emesso (salva, tuttavia, la correzione di eventuali omissioni od errori materiali o di calcolo a norma dell'art. 287 c.p.c.).

3. Tempi di emissione della sentenza

L'art. 35 D.Lgs. 546/1992, nel disciplinare la deliberazione del collegio giudicante dispone che la stessa debba intervenire:
- in segreto in camera di consiglio *subito dopo* la discussione in pubblica udienza;
- ovvero *subito dopo* l'esposizione del relatore (qualora non vi sia la pubblica udienza).

La deliberazione in camera di consiglio, sussistendone i motivi, può esser rinviata, di non oltre 30 giorni dalla trattazione della controversia.

4. Contenuto della sentenza

Il contenuto della sentenza è disciplinato dall'art. 36 D.Lgs 546/1992, che ricalca l'art. 132 c.p.c., infatti la sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana. La carenza di tali requisiti non è causa di nullità ma dà origine a mera irregolarità suscettibile di eliminazione mediante la procedura di correzione degli errori materiali a norma dell'art. 287 c.p.c.
Inoltre, in base all'art.36 c.2 la sentenza deve contenere:
a) l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono;
b) la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
c) le richieste delle parti. Ciò consente l'esame in merito all'attinenza del giudicato al *thema dedidendum*;
d) la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto;
e) il dispositivo, cioè la decisione vincolante per le parti;
f) la data della deliberazione;
g) la sottoscrizione del presidente e dell'estensore o del solo presidente quando sia anche l'estensore.

5. Motivi di nullità della sentenza

[831] Cass. sez. trib. 21 febbraio 2007 n. 7909 che ha annullato la sentenza di merito che aveva soprasseduto ad una delle domande giudiziali proposte.
[832] Cass. sez. lav. 10 gennaio 2001 n. 260.

Costituiscono causa di nullità assoluta ed insanabile del provvedimento per mancanza di un requisito formale essenziale:

- l'omessa sottoscrizione della sentenza da parte del Presidente del collegio[833] e dal relatore estensore[834];
- la mancata indicazione dei componenti il Collegio e l'impossibilità di desumerne l'identità sia dall'epigrafe della sentenza sia soprattutto dal processo verbale dell'udienza[835];
- la sentenza emessa da un magistrato diverso da quello che, a seguito della precisazione delle conclusioni, ha trattenuto la causa in decisione, perché deliberata da un soggetto che è rimasto estraneo alla trattazione della causa[836].

Dette omissioni, seppur, involontarie, non sono emendabili con la procedura di correzione degli errori materiali, di cui agli artt. 287 e 288 c.p.c., ma comportano il rinvio della sentenza all'Autorità giudiziaria che l'ha emessa.

E', altresì, affetta da nullità la sentenza:

- priva della esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa e con una motivazione in diritto estremamente succinta e di per sè sola sostanzialmente inintelligibile[837];
- insufficientemente motivata. E' costante giurisprudenza della Corte di Cassazione che ricorre tale vizio ove il Giudice non indichi gli elementi dai quali ha tratto il proprio convincimento ovvero il criterio logico e la *ratio decidendi* che lo ha guidato. Il Giudice deve delineare il percorso logico seguito, descrivendo il legame tra gli elementi interni determinanti che conducono necessariamente ed esclusivamente alla decisione adottata; mentre deve escludersi, attraverso adeguata critica, la rilevanza di ogni elemento esterno al percorso logico seguito, di natura materiale, logica o processuale, ed astrattamente idoneo a delineare conseguenze divergenti dall'adottata decisione[838.] E' insufficientemente motivata la sentenza che fa acritico riferimento alla giurisprudenza della Corte di Cassazione[839];

---

[833] Cass. sez. trib. 29 maggio 2001 n. 7275; Cass. sez. trib. 13 maggio 2004 n. 9113 per la quale "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". Cass. sez. lav. 22 aprile 1995 n. 4564.

[834] Cass. sez. trib. 20 ottobre 2006 n. 22586 per la quale "la sentenza del giudice collegiale che contenga solo la firma del Presidente a cui non sia aggiunta anche la qualifica di relatore, nell'intestazione, ma non anche quella dell'estensore del provvedimento va dichiarata nulla d'ufficio dal momento che la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice (Presidente ed estensore secondo quanto dispone l'art. 132, c. 3 c.p.c.) costituisce requisito essenziale per l'esistenza del provvedimento la cui mancanza determina nullità assoluta e insanabile, senza che rilevi che il magistrato che non abbia sottoscritto il provvedimento abbia partecipato alla deliberazione di esso. Il presidente potrebbe provvedere personalmente 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): di tale decisione, come del sopravvenuto impedimento del relatore-estensore già nominato, deve risultare traccia all'interno della sentenza".

[835] Cass. sez. trib. 27 agosto 2001 n. 11269; Cass. sez. trib. 25 luglio 2001 n. 10147.

[836] Cass. Sez. III 24 marzo 2004 n. 5854 per la quale "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". Conforme Cass.sez. lav. 8 gennaio 2003 n. 82 per la quale "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"; Cass. sez. trib. 5 dicembre 2001 n. 15374 per la quale "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 composizione, ad una nuova discussione, assumendo definitivamente la causa in decisione".

[837] Cass. sez. trib. 10 giugno 2005 n. 12354; Cass. sez. trib. 28 novembre 2005 n. 25138.

[838] Cass. sez. trib. 09 agosto 2006 n. 17986; Cass. sez. trib. 24 gennaio 2006 n. 1360 per la quale "in forza del generale rinvio materiale alle norme del codice di procedura civile compatibili, contenuto nell' art. 1, c. 2, del

- la mancanza o estrema coincisione della motivazione in diritto della sentenza, allorquando rendano impossibile individuare il *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo[840]. (Per effetto del rinvio dell'art. 1 c. 2 D.Lgs. 546/1992 risultano applicabili i principi desumibili dagli art. 132, c. 2, n.4 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c.);
- la sentenza motivata con un mero rinvio ad altra decisione, senza alcuna, sia pur sintetica, autonoma valutazione delle circostanze[841] (art.132, c. 1, n. 4 ed art. 360, c. 1 n. 4 del c.p.c). Infatti, la motivazione di una sentenza *per relationem* ad altra sentenza è legittima quando il giudice riportando il contenuto della decisione evocata, non si limiti a richiamarla genericamente ma la faccia propria con autonoma e critica valutazione[842];
- la sentenza che decida la controversia attraverso il rinvio al dispositivo di altra sentenza che dovrà essere successivamente emanata, in quanto priva di contenuto decisorio[843];
- l'insanabile contrasto tra motivazione e dispositivo, tale da non rendere identificabile la reale portata del provvedimento[844];
- l'indecifrabilità della sentenza, che, si traduce in impossibilità per la parte di individuare i motivi di fatto e di diritto su cui si basa la decisione. Ques'ultima ai sensi dell'art. 546 c. 1 lett. e) c.p.p. deve essere, sia pur concisamente, esposti - ossia resi visibili - con le modalità ivi indicate. Pertanto, la sentenza scritta con grafia incomprensibile è da ritenersi priva di motivazione e sanzionata con nullità ex artt. 180 ss. c.p.p.. La non agevole lettura della sentenza pregiudica inoltre il contraddittorio poichè non può "farsi carico alla parte" di chiedere la trascrizione in forma comprensibile della sentenza con vanificazione dei termini per impugnare[845];
- la sentenza emessa in violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato.

D.Lgs. 546/1992, e' applicabile al nuovo contenzioso tributario, così come disciplinato dal citato decreto, il principio desumibile dalle norme di cui agli artt. 132, c. 2, n. 4 c.p.c., e 118 disp. att. dello stesso codice, secondo il quale la mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa, ovvero la mancanza o l'estrema concisione della motivazione in diritto determinano la nullità della sentenza, allorquando rendano impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo". Cass. sez. trib. 14 aprile 2006 n. 8865 per la quale "il difetto di motivazione rileva autonomamente come vizio della sentenza solo quando riguardi punti di fatto decisivi, e non questioni di solo diritto". Conforme: Cass. sez. trib. 2 febbraio 2002 n. 1374; Cass. sez. trib. 9 gennaio 2002 n. 194; Cass. 20 febbraio 1999 n. 1430; Cass. sez. lav. 12 novembre 1997 n. 11198.

[839] Cass. sez. trib. 9 marzo 2005 n. 12354.

[840] Cass. sez. trib. 6 febbraio 2006 n. 6660 che ha rilevato la nullità della sentenza allorquando la mancata esposizione dei fatti di causa, dei fatti rilevanti ai fini del decidere e l'estrema coincisione della motivazione in diritto rendono impossibile l'individuazione del *thema decidendum* e delle ragioni che stanno a fondamento del dispositivo; Cass. sez. trib. 9 marzo 2005 n. 12354 che ha rilevato la violazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c., con conseguente nullità assoluta della sentenza che acriticamente richiama apposita decisione della Corte senza approfondire i riferimenti applicativi alla specie concreta. Conforme: Cass. sez. trib 29 settembre 2005 n. 19110 del per la quale "è priva di motivazione la sentenza d'appello con la quale i Giudici si limitano ad affermare che la decisione dei primi Giudici, relativa ai soci, deve essere confermata perché è stata confermata la decisione relativa alla società partecipata. Così facendo, infatti, i Giudici rinviano ad una decisione esterna della quale non si conosce il contenuto sostanziale (e quindi le parti in causa non hanno la possibilità di verificare se siano state fornite risposte convincenti e legittime alle censure proposte con i motivi di appello) e non si sa se abbia acquistato la forza del giudicato formale"; Cass. sez. trib. 20 ottobre 2003 n. 7937 ; Cass. sez. trib. 13 dicembre 2001 n. 15733; Cass. sez. trib. 15 ottobre 2001 n. 12542; Cass. sez. trib. 29 novembre 2000 n. 15318; Cass. sez. trib. 21 novembre 2000 n. 15050; Cass. sez. trib. 17 maggio 2005 n. 16331.

[841] Cass. sez. trib. 12 giugno 2006 n. 15833; Cass. sez. trib. 6 giugno 2005 n. 16951; Cass. sez. trib. 5 maggio 1992 n. 5314.

[842] Cass. sez. trib. 18 maggio 2005 n. 18419; Cass. sez. trib. 3 febbraio 2003 n. 1539; Cass. sez. II 28 gennaio 2000 n. 985; Cass. SS.UU. 8 giugno 1998 n. 5612; Cass. sez. trib. 8 giugno 2006 n. 19450 per la quale "è nulla la sentenza di appello che confermi la pronuncia di primo grado senza prendere in esame i motivi di impugnazione e non dando contezza delle ragioni della conferma". Conforme Cass. sez. I 27 gennaio 2006 n. 1756; Cass. sez. I 18 gennaio 2006 n. 890; Cass. sez. I 14 febbraio 2003 n. 2196; Cass. SS.UU. 4 giugno 2008 n. 14814.

[843] Cass. sez. trib. 6 ottobre 2000 n. 13353.

[844] Cass. sez. trib. 19 luglio 2007 n. 16488; Cass. sez. trib. 28 luglio 2006 n. 17224; Cass. sez. trib. 15 febbraio 2006 n. 6664.

[845] Cass. sez. trib. 28 novembre 2006 n. 42363.

I vizi che determinano la nullità della sentenza si convertono in motivi di impugnazione e possono esser fatti valere esclusivamente con il mezzo dell'impugnazione previsto dall'ordinamento. Conseguentemente con la decadenza dell'impugnazione, in base all'art. 161 c.p.c. non possono esser più dedotti e quindi la sentenza viziata per nullità produce effetti al passaggio in giudicato.

6. Motivi che non danno luogo a nullità

Risultano invece emendabiliin base alla procedura di cui agli artt. 287 e 288 c.p.c., le omissioni che comportano solo difficoltà nella eseguibilità o nella interpretazione o nell'esattezza formale della sentenza, in quanto per consolidato orientamento della Corte di Cassazione le prescrizioni del cosi detto contenuto della sentenza di cui all'art. 132, c. 2, c.p.c. devono essere interpretate in senso sostanziale[846].

Tale situazione si riscontra nelle seguenti fattispecie:

- sentenza in cui vi sia un errore materiale, che si risolve in una fortuita divergenza tra il giudizio e la sua espressione letterale, cagionata da mera svista o disattenzione nella redazione della sentenza, e che, come tale, può essere percepito e rilevato ictu oculi, senza bisogno di alcuna indagine ricostruttiva del pensiero del giudice, il cui contenuto resta individuabile ed individuato senza incertezza[847];
- mancata indicazione di alcune parti[848];
- mancata indicazione delle conclusioni del pubblico ministero e delle parti[849];
- mancata esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilavanti di causa[850];
- l'omessa o inesatta indicazione nell'intestazione della sentenza del nome del difensore di una delle parti, semprechè il contraddittorio si sia regolarmente costituito a norma dell'art. 101 c.p.c.. In caso contrario di verterà in una ipotesi di nullità della sentenza[851];
- contrasto tra motivazione e dispositivo della sentenza chiaramente riconducibile a semplice errore materiale[852].

7. Correzione della sentenza

Nei casi sopra elencati, la sentenza emessa è inesatta e pertanto va corretta, e quindi in virtù del rinvio operato dall'art.1, c. 2 D.Lgs. 546/1992, si applica l'art. 287 del c.p.c. che consente la correzione delle sentenze da parte dello stesso giudice che le ha pronunciate, su ricorso della parte interessata ed a condizione che il giudice sia incorso in omissioni o in errori materiali o di calcolo. La correzione avviene con un procedimento di natura amministrativa e non giurisdizionale, pertanto l'ordinanza che lo conclude non è soggetta ad impugnazione, neppure con ricorso[853], mentre resta impugnabile la sentenza corretta con lo specifico mezzo di impugnazione per essa previsto, il cui termine decorre dalla notifica del provvedimento di correzione, al fine di verificare se sia stato violato il giudicato ormai formatosi, nel caso in cui il procedimento sia stato utilizzato per incidere su errori di giudizio[854].

In merito ai tempi di impugnazione della sentenza corretta: la parte immune da vizi di erroneità va impugnata negli ordinari termini di impugnazione; mentre la sezione successivamente corretta va

---

[846] Cass. sez. trib. 5 dicembre 2003 n. 9113. L'art. 132 c.p.c. prevede per la sottoscrizione, la firma apposta in calce al documento da parte del magistrato.

[847] Cass. sez. II 30 agosto 2004 n. 17392.

[848] Cass. sez. trib. 23 luglio 2002 n. 10793; Cass. sez. trib. 4 giugno 2002 n. 8094; Cass. sez. trib. 21 maggio 2002 n. 7451; Cass. sez. trib. 22 aprile 2002 n. 5850; Cass. sez. trib. 5 luglio 2001 n. 9077; Cass. sez. trib. 28 maggio 2001 n. 7242.

[849] Cass. sez. trib. 8 aprile 2002 n. 5024.

[850] Cass. sez. trib. 4 marzo 2002 n. 3066; Cass. sez. trib. 6 aprile 2001 n. 5146.

[851] Cass. sez. trib. 6 giugno 2003 n. 16989.

[852] Cass. sez. trib. 24 gennaio 2006 n. 16488.

[853] Cass. sez. trib. 2 dicembre 2004 n. 22658.

[854] Cass. SS.UU. 6 febbraio 1984, n. 80; Cass. sez. trib. 9 settembre 2002 n. 13075.

impugnata nei termini di impugnativa decorrenti dal giorno in cui è stata notificata l'ordinanza di correzione (art.288, c.4 ed uc. c.p.c.).

8. Pubblicazione e comunicazione della sentenza

La sentenza è resa pubblica mediante deposito del testo integrale originale nella segreteria della commissione tributaria entro 30 giorni (termine ordinatorio) dalla data della deliberazione. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito apponendo sulla sentenza la propria firma e la data (ex art. 37, c. 1 D.Lgs. 546/97). L'attestazione del deposito della sentenza da parte del segretario, ha funzione certificativa della data del deposito la quale è peraltro rilevante ai fini della decorrenza dei termini di impugnazione.

Qualora su una sentenza risultino apposte due date di pubblicazione, si deve, in applicazione del principio dell'affidamento ed al fine di valutare l'ammissibilità del ricorso, fare riferimento alla data più recente.

Dell'avvenuta pubblicazione della sentenza la segreteria della Commissione dà notizia alle parti "costituite" entro 10 giorni dal deposito, mediante comunicazione del dispositivo, con il rispetto delle forme di cui agli artt. 16 e 17 D.Lgs. 546/1992 (ex art. 37, c. 2 D.Lgs. 546/97). La comunicazione del dispositivo contiene la data dell'avvenuto deposito.

9. Notifica della sentenza

L'art. 38 D.Lgs 546/1992 disciplina l'onere (quindi non più facoltà) delle parti di provvedere direttamente alla notifica della sentenza, anche nei confronti della parte non costituita, ed al deposito nei successivi 30 giorni, dell'originale o copia autentica dell'originale notificato, nella segreteria. Quest'ultima rilascia ricevuta e inserisce la sentenza nel fascicolo d'ufficio.

Per espletare tale attività la parte interessata deve chiedere alla 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 parte, nelle forme di cui agli artt. 137 e ss. c.p.c., tramite ufficiale giudiziario. Non è ammessa la possibilità di adottare per la notificazione, il servizio postale o la consegna diretta[855], oppure il mezzo fax[856].

In caso di notifica a mezzo ufficiale giudiziario la relata va apposta in calce all'originale ed alla copia dell'atto. Qualora venga apposta sul frontespizio dell'originale non trova applicazione il principio secondo cui si presume, fino a querela di falso, che l'atto sia stato consegnato nella sua integrità e, di conseguenza, la notificazione eseguita è nulla ai sensi dell'art. 156, c. 2, c.p.c. perché l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo.[857]

L'originale della sentenza notificata (o copia autentica dell'originale notificato) deve essere depositata, a cura della parte che ha provveduto alla notifica stessa, presso la segreteria della Commissione tributaria che ha emesso la sentenza, entro 30 giorni dalla notifica.

Se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza, non possono essere proposti, dopo decorso il termine lungo dalla pubblicazione della sentenza:

- l'appello;
- il ricorso per cassazione;
- la revocazione per errore di fatto risultante da atti o documenti di causa;
- la revocazione per contrasto con precedente sentenza avente tra le parti autorità di cosa giudicata.

10. Termine di impugnazione della sentenza

[855] Cass. sez. trib. 2 maggio 2001 n. 6166.
[856] Cass. sez. trib. 25 marzo 2003 n. 4319.
[857] Cass. sez. trib. 1 marzo 2007 n. 6749; Cass. sez. trib. 21 marzo 2007 n. 6750.

Dalla data di notificazione della sentenza decorre il termine di 60 giorni (termine breve) per l'impugnazione della stessa. Ai fini della decorrenza del termine è necessario la notificazione anche nei confronti della parte non costituita.
Qualora la sentenza non viene notificata è possibile l'impugnazione entro il termine lungo dalla pubblicazione della stessa[858]. Decorso il termine lungo, l'inoperatività della decadenza dalla impugnazione è ammessa solo se la parte "non costituita" dimostri di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della notificazione del ricorso e per nullità della comunicazione dell'avviso di trattazione della controversia.
Ancorché la segreteria ha l'obbligo di comunicare il dispositivo della sentenza l'omissione di tale adempimento non produce alcun effetto processuale per cui le parti devono diligentemente controllare quando è stata depositata la sentenza per evitare il rischio di decadere dal diritto di impugnarla, infatti, il termine lungo per l'impugnazione inizia a decorrere dalla data di deposito della sentenza, a nulla rilevando l'eventuale mancata comunicazione[859].

11. Sentenza passata in giudicato
Qualora nei confronti della sentenza non sono più esperibili i mezzi di impugnazione previsti dal capo III del titolo II del D.Lgs. 546/1992, si può affermare che si è formato il giudicato formale (ex art. 324 c.p.c.), che si distingue dal giudicato sostanziale in quanto quest'ultimo individua l'obbligazione da tenere nei confronti della controparte. L'effetto del giudicato è quello di vincolare le parti e costituisce un precedente.

12. Effetti del giudicato nel rapporto tra ente locale e concessionario
In merito agli effetti del giudicato nel rapporto tra Ente locale e l'Agente della riscossione, quest'ultimo è "persona indicata dal creditore" e, perciò, ex art. 1188 c.c., "fatto il pagamento", subisce automaticamente gli effetti riflessi del giudicato formatosi nei confronti del creditore medesimo (anche se non intervenuto nel giudizio). Quindi, ove il giudice riduca la pretesa tributaria dell'Ente impositore, l'Agente può direttamente procedere alla riduzione della "maggiore" richiesta contenuta nel ruolo e non è tenuto a chiedere all'Ente impositore la riduzione del ruolo stesso[860].

13 Giudicato esterno
Il giudicato esterno, la cui *ratio* è la stabilità dei rapporti e la risoluzione o prevenzione delle liti, consiste nell'autorità di giudicato che una sentenza produce in un altro processo *ex* art. 2909 c.c.[861],

[858] Cass. sez. trib. 3 aprile 2003 n. 5201 per la quale "il termine lungo per l'impugnazione decorre dalla data del deposito della sentenza anche laddove fosse prevista la lettura in udienza del dispositivo".
[859] Cass. sez. trib. 9 dicembre 2002 n. 17498.
[860] Cass. sez. trib. 6 aprile 2006 n. 21222.
[861] In merito alla possibilità della capacità espansiva del giudicato esterno nel processo tributario in altre controversie si veda Cass. SS.UU. 16 giugno 2006 n. 13916, la quale afferma che "la rilevanza del giudicato esterno costituisce espressione delle esigenze di "certezza" proprie del giudicato, quindi, del principio del *ne bis in idem*, e che sarebbe contrario ai criteri di logicità ed economia dei giudizi imporre al giudice di non tenere conto di un giudicato di cui sia a conoscenza". Conforme Cass. sez . trib. 13 ottobre 2006 n. 22036 per la quale "deve essere rigettato il ricorso nei confronti della sentenza di merito che abbia accolto il ricorso del contribuente avverso l'avviso di accertamento relativo ad un anno di imposta in applicazione del giudicato formatosi in relazione ad altra annualità". In senso limitativo all'applicazione del giudicato esterno si veda Cass. sez. trib. 5 febbraio 2007 n. 2438 che ritiene inapplicabile il giudicato esterno nei procedimenti aventi a oggetto imposte diverse, poiché ogni imposta ha una propria e diversa struttura. Cass. sez. trib. 25 maggio 2006 n. 24065 per la quale "deve essere accolto il ricorso avverso la sentenza di merito che non abbia valutato l'incidenza del giudicato relativo ad un anno di imposta sulla controversia relativa ad altra annualità". Cass. sez. trib. 25 giugno 2001 n. 8658 secondo cui "neppure il riferimento al principio dell'autonomia dei periodi d'imposta può consentire un'ulteriore disamina tra le medesime parti della qualificazione giuridica del rapporto stesso contenuta in una decisione della commissione tributaria passata in giudicato". In senso contrario"; Cass. sez. trib. 30 maggio 2003 n. 8709, secondo la quale "nel sistema tributario, ogni anno fiscale mantiene la propria autonomia, da ciò ne consegue che, qualora le controversie vertano su annualità d'imposta diverse, esse vengono decise separatamente con più sentenze - anziché con una sola, previa riunione dei relativi giudizi -, anche nel caso in cui riguardino il medesimo tributo e questioni in tutto o in parte analoghe. Ciò significa

in base al quale "l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa". Si distingue dal giudicato interno, poiché quest'ultimo ha luogo all'interno di un processo, laddove questioni già giudicate non possono essere oggetto di un nuovo giudizio nell'ambito dello stesso procedimento.
In materia tributaria, la Corte di cassazione è restata a lungo ancorata al cosiddetto principio della frammentazione dei giudicati, in base al quale ogni annualità fiscale conserva la propria autonomia rispetto alle altre e comporta la costituzione, tra contribuente e fisco, di un rapporto giuridico distinto rispetto a quelli relativi alle annualità precedenti e successive. Ne consegue che, qualora le controversie vertano su annualità d'imposta diverse, esse vengono decise separatamente con più sentenze - anziché con una sola, previa riunione dei relativi giudizi -, anche nel caso in cui riguardino il medesimo tributo e questioni in tutto o in parte analoghe. Ciò significa che nessuna delle sentenze pronunciate è suscettibile di costituire cosa giudicata rispetto ai giudizi relativi alle altre annualità. Tuttavia, il principio della frammentazione dei giudicati è stato superato dalla giurisprudenza più recente della Corte di cassazione, secondo cui l'oggetto del giudizio tributario non resta necessariamente circoscritto all'atto impugnato, ma coinvolge anche il merito della pretesa tributaria dell'amministrazione e il contesto normativo che sottende tale pretesa[862]. Si è quindi voluto valorizzare l'unitarietà del tributo, anche laddove riguardi periodi d'imposta successivi e separati. Pertanto, un giudicato può attualmente invocarsi nell'ambito di un giudizio tributario anche laddove formatosi in relazione ad un periodo d'imposta diverso da quello oggetto del giudizio, sempreché riguardi un punto fondamentale comune ad entrambe le cause. Ciò discende, dal fatto che il principio dell'autonomia dei periodi d'imposta non impedisce che il giudicato relativo ad un periodo d'imposta faccia stato anche per altri, quando incida su elementi che siano rilevanti per più periodi.
Sull'argomento, è intervenuta la Corte di giustizia in merito ad una domanda di pronuncia pregiudiziale sottoposta ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Suprema Corte di cassazione, e tesa a verificare se il diritto comunitario imponga di disapplicare una disposizione nazionale che sancisce il principio dell'autorità di cosa giudicata (giudicato esterno). Con le conclusioni del 24 marzo 2009, causa C-2/08 l'Avvocato Generale Ján Mazák ha ribadito che "il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, quale l'art. 2909 del codice civile italiano, diretta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, ove l'applicazione di detta disposizione, come interpretata dai giudici nazionali, impedisca a un giudice nazionale, in una controversia come quella principale, vertente sul pagamento dell'IVA, di accertare correttamente e conformemente al diritto comunitario l'esistenza di pratiche abusive, qualora una decisione sullo stesso oggetto sia già contenuta in una sentenza definitiva pronunciata da un giudice diverso (giudicato esterno) in relazione a un diverso periodo d'imposta".
Il giudicato non si forma sulle questioni esaminate *incidenter tantum* e non si forma sugli *obiter dicta*; in altri termini, il giudicato non si forma sulle enunciazioni incidentali e sulle considerazioni estranee alla controversia[863].
Il giudicato esterno è rilevabile in sede di legittimità a condizione che risulti da atti che siano stati acquisiti nel corso del giudizio di merito, non essendo ammissibile la loro produzione per la prima volta in cassazione, data la preclusione posta dall'art. 372 c.p.c., il quale consente nuove produzioni documentali nel giudizio di legittimità solo ove riguardino la nullità della sentenza impugnata o l'ammissibilità (o improcedibilità) del ricorso e del controricorso. Tale preclusione opera anche nel caso di sopravvenienza del giudicato esterno dopo la proposizione del ricorso o del controricorso, tenuto conto della peculiare struttura del giudizio di cassazione, incompatibile con l'attività d'istruzione probatoria[864].

---

che nessuna delle sentenze pronunciate è suscettibile di costituire cosa giudicata rispetto ai giudizi relativi alle altre annualità".
[862] Cass. sez. trib. 23 luglio 2007 n. 16258.
[863] Cass. SS.UU. 25 maggio 2001 n. 226.
[864] Cass. sez. trib. 23 luglio 2004 n. 13854.

Il giudicato esterno deve essere rilevato d'ufficio e anche per la prima volta nel giudizio di legittimità, purchè la parte che lo invoca produca copia autentica della sentenza, recante attestazione del passaggio in giudicato. Tale principio, si ritiene operante anche nel processo tributario, in relazione ad altro anno d'imposta[865].
Il giudicato, oltre ad avere (ex art. 2909 c.c.) un'efficacia diretta nei confronti delle parti, degli eredi e degli aventi causa, è dotato, comunque, anche di un'efficacia riflessa, nel senso che la sentenza, come affermazione oggettiva di verità, produce conseguenze giuridiche nei confronti di soggetti rimasti estranei al processo in cui è stata emessa, allorquando questi siano titolari di un diritto dipendente dalla situazione definita in quel processo o, in ogni caso, di un diritto subordinato a tale situazione[866].
L'accertamento del giudicato esterno non costituisce patrimonio esclusivo delle parti ma, è finalizzato ad evitare la formazione di giudicati contrastanti ed eliminare l'incertezza delle situazioni giuridiche, attraverso la stabilità della decisione.
Il giudice ha il dovere di conformarsi alla *regula iuris* già formatasi sulla *res iudicanda*, quand'anche essa risulti da diverso giudizio intercorso tra le stesse parti o tra parti parzialmente diverse, purchè risulti certo o presumibile in misura assimilabile al certo la conoscenza del diverso giudizio avente carattere pregiudicante rispetto a quello in atto[867].

14. Esecuzione della sentenza

In merito all'esecutività delle sentenze pronunciate dalle commissioni tributarie, l'art. 68 D.Lgs. 546/1992 distingue due ipotesi:
a) sentenza favorevole all'Ente impositore oppure all'Agente della riscossione;
b) sentenza favorevole al contribuente.

Le pronunce giurisdizionali vanno esaminate dall'Ufficio dopo il loro deposito, al fine di garantire la tempestiva esecuzione dei conseguenti adempimenti. In particolare, va garantita:
- la tempestiva esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali, per evitare decadenze in materia di riscossione, giudizi di ottemperanza, esecuzioni forzate, ulteriori aggravi, anche per quanto riguarda le spese di giudizio;
- la tempestiva impugnazione dei provvedimenti giurisdizionali sfavorevoli ovvero la tempestiva e motivata acquiescenza.

---

[865] Cass. sez. trib. 10 novembre 2006 n. 24067.

[866] Cass. sez. trib. 29 settembre 2006 n. 21222 per la quale "il diritto dell'incaricato, nel caso in esame il concessionario della riscossione, di richiedere il pagamento del credito subisce direttamente gli eventi delle vicende (modificative e/o estintive) che possano interessare il rapporto obbligatorio del mandante. La mera riduzione quantitativa del credito dell'ente impositore, da parte del giudice tributario, non importa la necessità per l'ente di rinnovare l'iscrizione a ruolo perchè la minor somma sicuramente spettante allo stesso per effetto della decisione di quel giudice e' comunque già compresa nel ruolo formato per cui il concessionario della riscossione, legittimato dal maggior importo del ruolo ricevuto, tenuto conto dei richiamati effetti riflessi nei suoi confronti del giudicato intervenuto tra debitore e creditore in ordine al credito iscritto a ruolo, ben può - per logica prima e per intuitive ragioni di economia del complessivo procedimento di riscossione - adeguare sua sponte la richiesta di pagamento conformemente alla situazione stabilita dal giudice tra le parti sostanziali essendo la minore pretesa confermata dal giudice compresa in quella maggiore portata dal ruolo e, quindi, già parte di questo titolo: sempre che tanto non si risolva, nella sostanza, in un atto di nuova diversa complessiva imposizione". Si veda anche Cass. sez. lav. 9 gennaio 2003 n. 134 per la quale "in tema di solidarietà tributaria, il principio del giudicato riflesso, ovvero il principio per cui un coobbligato può avvalersi del giudicato favorevole emesso in un giudizio promosso da un altro coobbligato anche se non vi ha partecipato, può essere invocato solamente da un soggetto che non sia diretto destinatario di un diverso e contrario giudicato formatosi nel frattempo" (nel caso di specie, la Suprema Corte ha escluso che il ricorrente Servizio Riscossione Tributi potesse giovarsi di una pronuncia resa in favore della Amministrazione regionale, coobbligata, in quanto con quella stessa sentenza era anche stato dichiarato inammissibile il ricorso proposto dal Servizio riscossione tributi e, per effetto della pronuncia di inammissibilità, era passato in giudicato il punto della sentenza con cui il giudice di appello confermava la pronuncia di primo grado, di condanna nei confronti del ricorrente).

[867] Cass. sez. trib. 7 maggio 2007 n. 14012.

14.1 Esecuzione della sentenza favorevole all'Ente impositore

La normativa prevede la provvisoria esecuzione della sentenza, a seguito del deposito della stessa, prescrivendo le modalità di versamento dei tributi pretesi e relativi interessi, mediante una graduazione degli importi da versare in relazione ai vari gradi di giudizio nonché la relativa procedura di restituzione.

In particolare, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi e sanzioni diminuiti di quanto già corrisposto deve essere pagato:

a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.

La disciplina in esame non è applicabile ai tributi che per legge non sono riscuotibili frazionatamene e per quelli iscritti a ruolo definitivamente.

Gli importi da versare vanno diminuiti di quanto già corrisposto.

Le sanzioni seguono i principi della riscossione frazionata, in considerazione che la riforma del sistema sanzionatorio tributario ha esteso le norme della riscossione frazionata in pendenza di giudizio anche alle sanzioni amministrative (D.Lgs. 472/97).

Con l'art. 68 D.Lgs. 546/1992 viene portato ad unità il sistema della graduazione della riscossione precedentemente contemplata nelle singole leggi d'imposta.

Rimangono tuttavia operanti le disposizione relative alla riscossione parziale e provvisoria dei tributi dopo la notifica dell'avviso di accertamento e prima della pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale, previste nelle singole leggi d'imposta:

- per le imposte sui redditi: della metà dell'imposta accertata più i relativi interessi (art. 15 DPR 602/1973);
- per l'IVA: della metà dell'imposta accertata più i relativi interessi (art. 60 del D.P.R. 633/1972);
- per l'imposta complementare di registro: di un terzo della maggiore imposta sul maggiore valore accertato più i relativi interessi (art. 56 DPR 131/1986).

A tal proposito la Corte di Cassazione sez. trib. con sent. 25 giugno – 9 gennaio 2004, n.141, in materia di tassa smaltimento rifiuti solidi urbani, ha esaminato la legittimità dell'iscrizione a ruolo della tassa, e dei relativi interessi, per l'intero ammontare nonostante la non definitività dell'accertamento tributario comunale. La Corte ha così ritenuto che l'articolo 72 del D.Lgs. n. 507/1993 - non includendo tra le disposizioni espressamente richiamate l'articolo 15 del D.P.R. n. 602/1973 – consente l'immediata iscrizione integrale a ruolo, con soprattasse ed interessi, della tassa pur se non definitivamente accertata; tale disciplina, peraltro, è stata ritenuta non contrastare con l'art. 3 della Costituzione dalla Corte costituzionale[868], avuto riguardo alla particolare natura dell'entrata, al soggetto impositore, alle modalità di commisurazione ed al necessario rapporto fra gettito e costo del servizio di gestione rifiuti. Nella pronuncia, la Corte fa inoltre notare come l'articolo 19 D.Lgs. n.46/1999, avendo limitato espressamente l'applicazione della medesima disposizione alle sole imposte sui redditi, escluda la possibilità di un'interpretazione estensiva della relativa disciplina ai tributi locali.

14.2 Esecuzione della sentenza favorevole al contribuente

La sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo priva, sia pure non in via definitiva (non essendosi ancora formato il giudicato) del supporto di un atto amministrativo legittimante la pretesa tributaria, che non può più formare oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria. In sostanza viene meno il titolo su cui si fonda la "ragione di credito". L'art. 68 c. 2 del D.Lgs. 546/1992, stabilisce addirittura che se il ricorso viene accolto, il tributo eventualmente corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della

[868] Corte Cost. 30 dicembre 1999 n. 464.

commissione tributaria provinciale (ma sembra logico che a maggior ragione il rimborso sia dovuto ove sia intervenuta la sentenza d'appello) deve essere rimborsato d'ufficio entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza (non ancora passata in giudicato), con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali. Dunque la legge vuole che la situazione patrimoniale del contribuente non sia pregiudicata da un atto amministrativo che il giudice competente ha valutato illegittimo[869]. Quindi, le somme eventualmente conseguite a titolo cautelare in fase di iscrizione a ruolo provvisoria devono essere rimborsate, dovendo le parti, in ossequio al principio di cui all'art. 111 Cost., essere poste in condizioni di parità, e non potendosi, pertanto, consentire all'Amministrazione – come avviene nella fase amministrativa dell'accertamento e della riscossione dei crediti tributari - di godere di una garanzia ormai dichiarata illegittima[870].
In ogni caso, l'azione del ricorrente è fortemente limitata, in quanto soltanto l'apposizione di formula esecutiva[871] al passaggio in giudicato della sentenza, consentirebbe al contribuente di avvalersi dell'art. 69 D.Lgs 546/92 relativo alla condanna dell'ufficio al rimborso oppure dell'art. 70 relativo al giudizio di ottemperanza.
Nei confronti dello stesso ricorrente, infatti, l'art. 49 D.Lgs. 546/1992, disponendo che alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano "le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337", priva il giudice tributario d'appello del potere di sospendere l'efficacia esecutiva sia della sentenza di primo grado in pendenza dell'appello (art. 283 c.p.c.), sia della sua stessa sentenza di secondo grado in pendenza del ricorso per cassazione (art. 373 c.p.c.). Ciò è confermato tanto dall'art. 47, c. 4, D.Lgs. 546/1992 (che dichiara non impugnabile l'ordinanza con cui la commissione tributaria provinciale provvede sull'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato), quanto dall'inapplicabilità al procedimento di appello delle disposizioni relative alla tutela cautelare dettate per il procedimento di primo grado, in quanto non compatibili con la disciplina del gravame (art. 61 D.Lgs. 546/1992)[872].

---

[869] Cass. sez. trib. 10 luglio 2008 n. 19078.

[870] Cass. sez. trib. 22 settembre 2006 n. 20526 per la quale "nella fase amministrativa dell'accertamento e della riscossione dei crediti tributari, la legge riconosce all'Amministrazione Pubblica poteri sopraordinati rispetto alle controparti; ed in questo quadro si collocano i vari istituti che consentono all'Amministrazione di tutelare i propri crediti adottando direttamente misure cautelari che invece i privati debbono richiedere al giudice. Quando però si entra nell'ambito del processo, le parti debbono essere collocate in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. E questa parità sarebbe lesa ove l'Amministrazione potesse continuare a godere di una garanzia che, lungi dall'essere avallata dal giudice, sia stata da questo disattesa e dichiarata illegittima".

[871] Ai sensi dell'art. 475 c.p.c., le sentenze per valere come titolo devono essere munite della formula esecutiva. La spedizione del titolo in forma esecutiva può farsi soltanto alla parte a favore della quale fu pronunciato il provvedimento o stipulata l'obbligazione, o ai suoi successori, con indicazione in calce della persona alla quale è spedita. La spedizione in forma esecutiva consiste nell'intestazione «Repubblica italiana - In nome della legge» e nell'apposizione da parte del cancelliere o notaio o altro pubblico ufficiale, sull'originale o sulla copia, della seguente formula: «Comandiamo a tutti gli ufficiali giudiziari che ne siano richiesti e a chiunque spetti, di mettere a esecuzione il presente titolo, al pubblico ministero di darvi assistenza, e a tutti gli ufficiali della forza pubblica di concorrervi, quando ne siano legalmente richiesti».

[872] Corte Cost. ord. 5 aprile 2007 n. 119 che ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 D.Lgs. 546/1992 sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Cost., dalla CTR Veneto. Conforme corte Cost. n. 165 del 2000; ord. n. 325 del 2001; ord. n. 217 del 2000 con le quali la Corte rileva "come la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga - con efficacia esecutiva - la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela. Con la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore". Inoltre, la Corte evidenzia che la censura riferita alla violazione del principio di eguaglianza ed incentrata sulla differente latitudine dei poteri del giudice nel processo civile e nel processo tributario è stata del pari disattesa in quanto in aperta contraddizione con la giurisprudenza di questa Corte che ha costantemente escluso l'esistenza di un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo.

CAPO VI
Il ricorso per ottemperanza

1. Profili generali

L'istituto dell'ottemperanza[873], introdotto nell'ordinamento giuridico con l'art. 4, n.4 della L. 31 marzo 1889, n. 5992 istitutiva della IV Sezione del Consiglio di Stato, rappresenta una delle innovazioni più rilevanti della riforma del 1991-1992, attuata con L. delega 30 dicembre 1991, n. 413, la quale al punto l) dell'art. 30 poneva, quale criterio direttivo, la previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a carico dell'Amministrazione soccombente.

L'istituto disciplinato dall'art. 70 del D.Lgs. 546/1992 è teso a garantire l'effettività delle sentenze emanate dalle Commissioni tributarie a favore del contribuente (ad es. la corresponsione di un rimborso di tributi risultanti indebiti, il pagamento delle spese del giudizio tributario liquidate a proprio favore), ed è finalizzato ad ottenere il coatto adempimento degli obblighi sanciti dalla sentenza stessa.

Il ricorso in ottemperanza si caratterizza, rispetto al procedimento di esecuzione di natura civile oltre che per la snellezza, celerità e minori costi anche perché non sempre è possibile procedere al pignoramento dei beni nei confronti dell'Amministrazione a causa dell'esistenza di somme vincolate[874].

Il presupposto per l'instaurazione del giudizio di ottemperanza è l'esistenza di una sentenza della commissione tributaria "passata in giudicato"[875], cioè quando non sia più impugnabile con i mezzi ordinari (appello o ricorso per cassazione) o quando la Cassazione si sia pronunciata in via definitiva senza disporre il rinvio ad altro giudice.

2. Proposizione del ricorso

La procedura inizia mediante ricorso da depositare in "doppio originale" e senza necessità di preventiva notifica all'Ente impositore:

- alla segreteria della commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata;
- alla segreteria della commissione tributaria regionale, in ogni altro caso.

Uno degli originali verrà in seguito comunicato d'ufficio a cura della stessa segreteria all'Amministrazione tenuta a provvedere.

3. Giudice competente

La CTP è competente, per la cognizione dei giudizi di ottemperanza, nei seguenti casi:

- la sentenza da questa emessa sia divenuta definitiva in mancanza di impugnazione;
- il giudizio di appello si conclude con una dichiarazione di inammissibilità, di improcedibilità o di estinzione dell'appello medesimo. In queste ipotesi la sentenza di primo grado resta ferma, e non viene sostituita da quella di appello (che costituisce un giudicato formale e non sostanziale), posto che il merito delle questioni non viene affatto esaminato. Salvo, che per il capo contenente la condanna alle spese, che assume il valore di giudicato sostanziale e costituisce un titolo

---

[873] Si veda la Circ. Agenzia delle Entrate n. 5/E del 4 febbraio 2003 - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso -.

[874] ai sensi dell'art. 159 del D.Lgs 267/2000 (TUEL) "l'organo esecutivo, con deliberazione da adottarsi per ogni semestre e notificata al tesoriere, quantifica preventivamente gli importi delle somme impignorabili destinate a:
a) pagamento delle retribuzioni al personale dipendente e dei conseguenti oneri previdenziali per i tre mesi successivi;
b) pagamento delle rate di mutui e di prestiti obbligazionari scadenti nel semestre in corso;
c) espletamento dei servizi locali indispensabili".

[875] ai sensi dell'art. 324 c.p.c. "si intende passata in giudicato la sentenza che non è più assoggettata né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, nè a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4) e 5) dell'art. 395".

esecutivo autonomo, e va perciò fatto valere in sede di ottemperanza, esso solo, dinanzi alla Commissione regionale[876].

La CTR è competente, per la cognizione dei giudizi di ottemperanza, nei seguenti casi:

- quando la decisione della commissione di primo grado sia stata appellata e la commissione regionale si sia pronunciata sull'appello con sentenza passata in giudicato;
- qualora in appello sia stata confermata la sentenza di primo grado[877];
- quando la Corte di Cassazione, in applicazione dell'art. 384 c. 1 c.p.c., decide questioni di merito.

In merito ai profili di legittimità costituzionali, in riferimento agli artt. 3, 24 e 76 della Costituzione, sollevati dalla Commissione provinciale di Milano con ordinanza depositata il 22 ottobre 2007 con la quale la Commissione censurava l'art. 70 del D.lgs. 546/92 nella parte in cui non consente al contribuente vittorioso in primo grado di richiedere, in pendenza di appello o di termine per proporre appello, l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza non passata in giudicato emessa dalla Commissione tributaria provinciale, mentre l'Amministrazione finanziaria, può, invece, procedere al recupero delle somme dovute, in via esecutiva, anche sulla base della sentenza di primo grado, si è pronunciata la Corte Costituzionale con sent. n. 316 del 30 luglio 2008. Il giudice della leggi ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 70 sollevata, in riferimento all'art. 76 della Costituzione, e la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale del medesimo art. 70 sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 24.

L'art. 70 nel disporre che il giudizio di ottemperanza da esso previsto si applica solo alle sentenze tributarie passate in giudicato, detta una regola identica a quella vigente per le sentenze emesse dal giudice civile, mentre l'applicabilità del giudizio di ottemperanza a sentenze non ancora passate in giudicato è prevista, con norma di carattere eccezionale, dal quarto comma dell'art. 33 della legge n. 1034 del 1971 (comma aggiunto dall'art. 10 della legge 21 luglio 2000, n. 205) esclusivamente per le sentenze emesse dal tribunale amministrativo regionale e non sospese dal Consiglio di Stato.

Pertanto, con la norma denunciata il legislatore delegato non è incorso in eccesso di delega, ma si è uniformato sia al generale criterio direttivo dell'«adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile», fissato dalla lett. g) del c. 1 dell'art. 30 della legge di delegazione n. 413 del 1991, sia allo specifico criterio della «previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a carico dell'Amministrazione soccombente», fissato dalla lettera l) del medesimo comma 1. Infatti il criterio direttivo di carattere generale dettato dal legislatore delegante nel citato art. 30, c.1, lett. g), della L. n. 413 del 1991, è quello dell'adeguamento, e non quello dell'uniformità, delle norme del processo tributario a quelle del processo civile (ordinanze n. 303 del 2002, n. 330 del 2000 e n. 8 del 1999).

Pertanto, la violazione della legge è esclusa anche laddove questa nel prevedere l'adeguamento ai principi del processo civile ricomprendeva implicitamente secondo il giudice rimettente, anche i principi della provvisoria esecutività delle sentenze di primo o secondo grado, ciò in quanto il legislatore, nella sua discrezionalità, può escludere detta applicazione per le sentenze di primo grado, anche se provvisoriamente esecutive (come già osservato dalla Corte, con le ordinanze n. 44 del 2006 e n. 122 del 2005, a proposito delle sentenze di primo grado non ancora passate in giudicato emesse dall'autorità giudiziaria ordinaria).

Quanto alle questioni riferite agli articoli 3 e 24 della Costituzione, la Corte ha ritenuto che le stesse "sono manifestamente inammissibili". Alla base delle conclusioni della Consulta c'è la considerazione che il riconoscimento dell'applicabilità del giudizio di ottemperanza a sentenze tributarie non passate in giudicato e non provvisoriamente esecutive "comporterebbe l'introduzione nel sistema processuale, ad opera della Corte costituzionale, di una disciplina inedita e non

[876] Cass. sez. trib. 21 gennaio 2004 n. 18266.

[877] In tal senso CTP di Napoli sez. XX 14 gennaio 2003 n. 328. In senso difforme CTR Campania Sez I sent. 18 novembre 2002 n. 1813.

costituzionalmente necessitata del giudizio di ottemperanza, il quale risulterebbe applicabile a prescindere sia dal requisito della provvisoria esecutività della sentenza…sia da quello dell'intervenuto passaggio in cosa giudicata…". Una tale disciplina del giudizio di ottemperanza, peraltro, puntualizzano i giudici, sarebbe intrinsecamente contraddittoria, perché creerebbe uno strumento processuale diretto a consentire l'esecuzione di una sentenza alla quale l'ordinamento non attribuisce efficacia esecutiva.

4. Contenuto del ricorso

Il ricorso, da depositare in duplice esemplare originale in bollo, deve contenere l'indicazione:

i) del presidente della commissione tributaria cui è diretto;
j) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale;
k) dell'ufficio del Ministero delle Finanze o dell'Ente locale nei cui confronti il ricorso è proposto;
l) la sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza (a pena di inammissibilità);
m) l'atto di messa in mora (nei soli casi in cui questo sia richiesto quale condizione di procedibilità) e la relata di notifica (a pena di inammissibilità);
n) i motivi del ricorso e l'obbligazione giuridica che scaturisce dalla sentenza (a pena di inammissibilità);
o) la sottoscrizione in originale dal difensore del ricorrente o della parte nei casi di difesa in proprio ammessi dalla legge.

In merito alla difesa del contribuente deve applicarsi la normativa prevista dall'art. 12 del D.Lgs. 546/1992, pertanto nei casi in cui il valore della lite supera euro 2.582,28, il contribuente deve ricorrere all'assistenza di un difensore abilitato. E' opportuno che la procura originariamente conferita per il giudizio di merito includa la possibilità del giudizio di ottemperanza. In mancanza è richiesta un'apposita procura che dovrà essere antecedente alla proposizione del ricorso per l'ottemperanza.

Il contribuente può richiedere al giudice l'attuazione coattiva anche di singole parti della sentenza, rispetto alle quali si è formato il giudicato interno, allorquando l'Amministrazione, soccombente su alcune questioni, non propone specifica impugnazione della sentenza nei gradi successivi[878].

5. Termine di proposizione

Con riferimento all'ambito temporale per la proposizione del ricorso è necessario distinguere il caso in cui il termine per l'adempimento degli obblighi posti dalla sentenza a carico dell'Ufficio è previsto dalla legge, dal caso in cui manchi uno specifico termine legale.

Nel primo caso il ricorso può essere proposto solo quando è scaduto il termine previsto dalla legge per l'adempimento degli obblighi posti dalla sentenza a carico dell'ufficio impositore, ad esempio il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla Commissione tributaria provinciale deve essere rimborsato nei 90 giorni dalla notificazione (ex. c. 2 dell'art. 68 D.Lgs. 546/92).

Nel caso in cui, invece, manchi un termine legale di adempimento dell'obbligo, il ricorso è proponibile dopo il successivo inutile decorso di un termine di 30 giorni dalla costituzione in mora dell'Amministrazione, che non avviene automaticamente, ma mediante la notifica di un atto di diffida a mezzo dell'ufficiale giudiziario[879] che deve contenere l'avvertimento che, in caso di persistente inadempimento, si procederà mediante giudizio di ottemperanza. L'atto di messa in mora può essere sottoscritto direttamente dal contribuente senza l'intervento del difensore considerato la natura sostanziale e non processuale dello stesso.

Il ricorso è proponibile fino a quando l'obbligo non sia estinto, che con riferimento all'esecuzione del giudicato è da individuarsi, sulla base dell'art. 2946 e dell'art. 2953 c.c., nel termine prescrizionale decennale. Un'ipotesi particolare di estinzione dell'obbligo, è rappresentata

[878] Cass. sez. trib. 1 luglio 2003 n. 358.

[879] La messa in mora rappresenta un presupposto processuale e si differenzia dalla messa in mora di cui all'art. 1219 c.c. poiché deve esser eseguita a mezzo ufficiale giudiziario.

dall'acquiescenza al comportamento dell'ufficio, ad un obbligo adempiuto in maniera parziale ma con accettazione piena da parte del vincitore.

6. Procedimento

Una volta introdotto il giudizio di ottemperanza, la segreteria della commissione tributaria adita provvederà a comunicare all'Ente locale (o all'ufficio del Ministero dell'Economia e delle Finanze) interessato uno dei due originali del ricorso, i quali entro 20 giorni dalla data della comunicazione possono trasmettere mediante memorie, le loro osservazioni e produrre, in allegato alla citata memoria, i documenti comprovanti l'eventuale adempimento alla sentenza oggetto di ottemperanza.
Decorso il termine di 20 giorni, il presidente della Commissione assegna il procedimento alla sezione che ha emesso la sentenza da ottemperare. Il presidente di sezione fissa la data dell'udienza di trattazione in camera di consiglio del ricorso, non oltre il novantesimo giorno dal deposito in segreteria del ricorso per il giudizio di ottemperanza.
La segreteria comunica alle parti almeno 10 giorni prima la data dell'udienza di trattazione.
Nella udienza camerale di trattazione, il collegio sentite le parti, ed acquisiti i documenti necessari, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per dare piena attuazione alla sentenza non ottemperata dall'Ente impositore, rispettando le forme amministrative dei provvedimenti da assumere ed il dispositivo della sentenza in ottemperanza.
Il giudice può solo precisare il contenuto degli obblighi nascenti dalla sentenza passata in giudicato, ma non può attribuire un diritto nuovo e ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire[880] o in generale provvedere in relazione a profili cognitivi estranei all'individuazione del contenuto e della portata del giudicato[881]. Infatti, in base al principio derivante dall'art. 70, c. 7, D.Lgs. 546/1992 la Commissione, investita della domanda per l'adozione dei provvedimenti necessari all'ottemperanza, deve attenersi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza, tenuto conto della relativa motivazione, e senza modificarne il contenuto[882].
Il Collegio, inoltre, può delegare un proprio componente, o nominare un commissario, per l'attuazione dei provvedimenti da adottare[883].
In tale ipotesi fissa un termine entro il quale il componente delegato od il commissario "ad acta" debbono compiere i provvedimenti attuativi della sentenza ineseguita. Il commissario è un organo ausiliario del giudice dell'ottemperanza pertanto non deve osservare le direttive degli organi amministrativi dell'Ente impositore.
Al commissario spetta un compenso determinato nella sentenza secondo i criteri fissati dalla L. 319/1980 relativo alla disciplina dei compensi spettanti ai periti, ai consulenti tecnici, interpreti e traduttori per le operazioni eseguite a richiesta dell'autorità giudiziaria.
Avverso gli atti emessi dal commissario ad acta le parti possono proporre impugnazione innanzi al giudice di ottemperanza che li può modificare o revocare.

---

[880] Cass. sez. trib. 15 ottobre 2004 n. 22188.

[881] Cass. sez. trib. 18 marzo 2005 n. 1368, che ha cassato la sentenza di merito di rigetto del ricorso per ottemperanza, in quanto l'Amministrazione aveva opposto in compensazione ex art. 56 della L. fallimentare, propri crediti tributari. Infatti, l'eccezione di compensazione giudiziale implica un accertamento del credito del creditore *in bonis* ed il predetto accertamento si connota necessariamente di aspetti cognitivi che travalicano i limiti di competenza del giudizio di ottemperanza.

[882] Cass. sez. trib. 27 gennaio 2005 la quale in tema di giudizio d'ottemperanza alle decisioni delle commissioni tributarie, passate in giudicato, ha ritenuto che "la decisione del giudice tributario il quale, nel silenzio serbato dai giudici sulla domanda di pagamento degli interessi formulata dal contribuente, consideri il ricorso accolto nel suo complesso, compresa la richiesta di pagamento degli interessi, avuto riguardo alla natura meramente accessoria di tale obbligazione e alla compatibilità di tale interpretazione del giudicato sia con il dispositivo che con la sua motivazione, costituisce una corretta applicazione del principio derivante dall'art. 70, c. 7, D.Lgs. 546/1992".

[883] Cass. sez. trib. 13 ottobre 2006 n. 24196 per la quale "il provvedimento con cui la Commissione tributaria, nel giudizio di ottemperanza, adotta i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio che li ha omessi e nomina un commissario ad acta, al quale fissa un termine per i necessari procedimento attuativi, determinando il compenso a lui spettante, ha natura di sentenza, tale essendo espressamente qualificato dall'art. 70 c. 7 del D.Lgs. 546/1992 e non può pertanto essere successivamente modificato dallo stesso giudice che lo ha emesso".

Il giudizio di ottemperanza ha termine con la concreta esecuzione del giudicato, cui consegue la dichiarazione con ordinanza da parte del Collegio della chiusura del procedimento di ottemperanza.
E' bene evidenziare, che l'esecuzione della sentenza di ottemperanza a mezzo del commissario ad acta è fonte di danno erariale da parte del funzionario preposto, relativamente alle spese connesse al compenso del commissario[884] ed agli ulteriori interessi maturati fino alla liquidazione.

7. Impugnazione delle sentenze in materia di ottemperanza

Avverso le sentenze pronunciate in sede di giudizio di ottemperanza, l'unico mezzo esperibile è rappresentato dal ricorso in Cassazione[885], che ai sensi dell'art. 70 u.c. D.Lgs. 546/1992 è ammesso "per inosservanza delle norme sul procedimento".
Il ricorso per Cassazione avverso le sentenze emesse nell'ambito di un giudizio di ottemperanza consente un pieno sindacato sulla correttezza in diritto della sentenza impugnata, e non è limitata alla sola verifica del rispetto del procedimento, ossia del rito previsto per il giudizio di ottemperanza[886]. Pertanto, contro di esse è proponibile ricorso per Cassazione anche per violazione di legge in applicazione dell'art.111 Cost., come ad esempio in caso di mancanza della motivazione che costituisce un requisito essenziale della sentenza[887].

8. Alternatività e complementarietà con la procedura esecutiva ordinaria

Il giudizio di ottemperanza può essere non solo alternativo ma anche complementare al processo civile di esecuzione [888].
Qualora il contribuente intenda ricorrere anziché al giudizio di ottemperanza alla procedura esecutiva dovrà seguire la normativa prevista dal codice di procedura civile, che si configura certamente meno celere, ed efficace e più costosa.
In caso di procedura ordinaria, l'art. 14 del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, come modificato dall'art. 144 della L. 23 dicembre 2000, n. 388, prevede il differimento degli ordinari termini per l'effettuazione dell'ingiunzione (precetto) del creditore - atto prodromico all'inizio dell'esecuzione forzata - nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, disponendo che nel caso in cui il soggetto debitore sia un'Amministrazione dello Stato o altro Ente pubblico non

---

[884] Corte dei Conti sez. giurisd. per la Puglia 12 marzo 1998 n. 5.

[885] Cass. sez. trib. 21 novembre 2002 n. 7312; Cass. sez. trib. 2 febbraio 2004 n. 15084 per la quale "l'art. 70 c. 10 D.Lgs. 546/1992, nello stabilire che contro la sentenza conclusiva del giudizio di ottemperanza davanti alle Commissioni Tributarie e' 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, ai sensi dell'art. 111 Cost., e' sempre consentito per violazione di legge, con riferimento tanto alla legge regolatrice del rapporto sostanziale controverso che a quella regolatrice del processo".

[886] Cass sez. trib. 28 ottobre 2004 n. 22565; Cass. sez. trib. 23 settembre 2003 n. 4126; Cass. sez. trib. 15 aprile 2004 n. 15655 per la quale "nel processo tributario, la sentenza che dichiari l'inammissibilità del giudizio di ottemperanza, nella specie in ragione del contenuto della pronuncia di cui si richiede l'esecuzione e della ritenuta conseguente insussistenza del presupposto per l'esperibilità del giudizio, esula dal novero di quelle a contenuto attuativo, contemplate dall'art. 70, comma, 7, d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546, e non è quindi soggetta ai limiti di impugnazione previsti dal successivo comma 10. Ne consegue che avverso di essa, se emanata, come nel caso di specie, dalla Commissione tributaria regionale - in sede di giudizio di ottemperanza per l'esecuzione di un precedente giudicato della Commissione tributaria centrale - è esperibile, trattandosi di pronuncia in unico grado, il ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 111, comma 7, cost. e dell'art. 362 c.p.c.".

[887] Cass. sez. trib. 27 gennaio 2005 n. 4596; Cass. sez. trib. 26 settembre 2003 n. 7801.

[888] Cass. sez. trib. 23 settembre 2003 n. 4126; Cass.SS.UU. 17 dicembre 1993 n. 1593. In giurisprudenza amministrativa Cons. Stato sez. VI 30 ottobre 200 n. 480; Cons. Stato V 30 ottobre 2001 n. 5788; Cons. Stato sez. IV 28 aprile 2000 n. 4125 in base alla quale "il giudizio di ottemperanza ben può essere proposto congiuntamente all'ordinaria procedura esecutiva, avuto riguardo alla loro concorrenza a tutelare le garanzie del creditore".

economico[889], il termine per l'adempimento spontaneo dell'obbligo di pagamento è di 120 giorni, dalla notificazione del titolo esecutivo[890]. Quest'ultimo è rappresentato dalla copia della sentenza spedita in forma esecutiva rilasciata dalla segreteria della commissione che l'ha emessa a richiesta della parte o del suo difensore tecnico a norma dell'art. 475 c.p.c. e recante la seguente clausola "*REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DELLA LEGGE Comandiamo a tutti gli ufficiali giudiziari che ne siano richiesti e a chiunque spetti di mettere a esecuzione il presente titolo, al pubblico ministero di darvi assistenza, e a tutti gli ufficiali della forza pubblica di concorrervi, quando ne siano legalmente richiesti*".
Nella pendenza del citato termine il creditore non può procedere all'esecuzione forzata nei confronti delle suddette amministrazioni ed enti.
Trascorsi i 120 giorni andrà notificato all'Amministrazione il precetto ordinario[891], che consiste nell'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal titolo esecutivo, entro un termine non inferiore di 10 giorni, con l'esplicito avvertimento che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata (art. 480 c.p.c.).
Il precetto deve contenere a pena di nullità:
- l'indicazione delle parti;
- l'indicazione della data di notificazione del titolo esecutivo se questa è fatta separatamente, o la trascrizione integrale del titolo stesso, quando è richiesta dalla legge. Il titolo, infatti, può essere notificato o contestualmente alla notifica del precetto o anteriormente;
- la dichiarazione di residenza o l'elezione di domicilio della parte istante nel comune in cui ha sede il giudice competente per l'esecuzione;
- la sottoscrizione della parte, se essa sta in giudizio personalmente oppure del difensore.

Il ricorrente dovrà nominare un avvocato iscritto all'albo, almenochè non possegga i requisiti previsti dall'art. 82 c.p.c., poiché pur potendo sottoscrivere personalmente l'atto di precetto (art.

[889] Cass. sez. III 16 novembre 2005 n. 23084 per la quale "in tema di esecuzione forzata nei confronti della P.A., la disposizione di cui all'art. 14 d.l. 31 dicembre 1996 n. 669, che prevede il decorso del termine dalla notificazione del titolo esecutivo prima che sia notificato il precetto, si applica anche agli enti locali, che possono essere ricondotti tra gli enti pubblici non economici, ai quali si riferisce la norma citata, che costituiscono una serie di enti definibile mediante tratti comuni anche agli enti locali. Nè rileva che le disposizioni suddette non siano state inserite nel testo unico sull'ordinamento degli enti locali, giacchè quest'ultimo contiene la disciplina specifica degli enti stessi, non anche le discipline che ad essi sono applicabili, perchè inserite in contesti normativi validi per una più ampia gamma di enti, mentre rileva, a favore dell'interpretazione ricomprensiva degli enti locali, la funzione della norma di realizzare un ragionevole contemperamento tra interesse del singolo (al compimento dell'esecuzione) e interesse generale ad un'ordinata gestione delle risorse finanziarie pubbliche".
[890] Corte giustizia Comunita' Europee Sez. I Sent. 11 settembre 2008 n. 265 per la quale "il regime speciale, previsto dall'art. 14, D.L. n. 669/1996, circa il differimento degli ordinari termini per l'effettuazione dell'ingiunzione (precetto) del creditore - atto prodromico all'inizio dell'esecuzione forzata - nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni debitrici non è incompatibile con la disciplina prevista dalla Direttiva n. 2000/35/CE in materia di contrasto ai ritardi nei pagamenti nelle transazioni commerciali. Depongono in favore di tale conclusione, da un lato, il criterio ispiratore dell'invocata normativa comunitaria giusta la quale si ha riguardo alla celerità nella formazione del titolo esecutivo e non già ai tempi per l'esecuzione forzata e, dall'altro, dall'insussistenza di una lesione effettiva alle ragioni del creditore che permangono tutelate in modo idoneo e conforme ai principi espressi dal diritto comunitario".
[891] Ai sensi dell'art. 14, c. 1-bis del D.L. 669/96 1-*bis*. "gli atti introduttivi del giudizio di cognizione, gli atti di precetto nonché gli atti di pignoramento e sequestro devono essere notificati a pena di nullità presso la struttura territoriale dell'Ente pubblico nella cui circoscrizione risiedono i soggetti privati interessati e contenere i dati anagrafici dell'interessato, il codice fiscale ed il domicilio. Il pignoramento di crediti di cui all'articolo 543 del codice di procedura civile promosso nei confronti di Enti ed Istituti esercenti forme di previdenza ed assistenza obbligatorie organizzati su base territoriale deve essere instaurato, a pena di improcedibilità rilevabile d'ufficio, esclusivamente innanzi al giudice dell'esecuzione della sede principale del Tribunale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio giudiziario che ha emesso il provvedimento in forza del quale la procedura esecutiva è promossa. Il pignoramento perde efficacia quando dal suo compimento è trascorso un anno senza che sia stata disposta l'assegnazione. L'ordinanza che dispone ai sensi dell'articolo 553 del codice di procedura civile l'assegnazione dei crediti in pagamento perde efficacia se il creditore procedente, entro il termine di un anno dalla data in cui è stata emessa, non provvede all'esazione delle somme assegnate".

480 c.p.c.) potrebbe trovarsi ad affrontare la procedura esecutiva in caso di mancato pagamento da parte dell'Amministrazione ovvero il giudizio di opposizione introdotto dall'Ente.
Qualora perduri l'inadempimento dell'Amministrazione occorre dar seguito all'esecuzione forzata, che inizia con il pignoramento.
Il pignoramento perde efficacia quando dal suo compimento è trascorso un anno senza che sia stata disposta l'assegnazione. L'ordinanza che dispone ai sensi dell'art. 553 c.p.c. l'assegnazione dei crediti in pagamento perde efficacia se il creditore procedente, entro il termine di un anno dalla data in cui è stata emessa, non provvede all'esazione delle somme assegnate.
Di fronte alla sentenza di condanna al pagamento di somme di denaro la pubblica amministrazione non è in linea di principio, diversa da quella di ogni altro debitore, sicchè anche nei confronti di quest'ultima è esperibile l'azione di esecuzione forzata[892]. Inoltre, la mera provenienza delle somme da entrate tributarie e la mera iscrizione di tali entrate nel bilancio dell'Ente pubblico si rivelano entrambi elementi inidonei a giustificare l'impignorabilità delle somme in questione, la quale può derivare soltanto da uno specifico vincolo di destinazione imposto per legge da un provvedimento amministrativo. Una volta, infatti, che l'entrata tributaria si sia tradotta in danaro, quest'ultimo non si distingue più, nelle casse dell'Ente, rispetto ad entrate di natura privatistica, mentre l'iscrizione dell'entrata nel bilancio preventivo dell'Ente non può costituire impedimento al soddisfacimento del diritto del creditore[893].
In merito al procedimento espropriativo da instaurare nei confronti della pubblica amministrazione, la problematica che si pone è rappresentata dall'individuazione dei fondi pignorabili. E' possibile procedere alternativamente con due modalità:
a) espropriazione mobiliare o immobiliare presso il debitore (art. 513 e ss c.p.c.);
b) espropriazione presso terzi (art. 543 e ss. c.p.c.).
Quest'ultima procedura si ritiene più rapida e sicura. Infatti, ai sensi dell'art. 24-bis. della L. 29 ottobre 1987, n. 400 è possibile eseguire a carico degli enti pubblici, il pignoramento presso terzi delle somme affluite nelle contabilità speciali loro intestate, assumendo la veste di terzo, in tal caso, l'azienda o tesoriere dell'Ente contro il quale si procede. Sarà pertanto quest'ultimo soggetto a rilasciare la dichiarazione di cui all'art. 547 c.p.c. e ad assumere l'obbligo di vincolare l'ammontare per cui si procede rendendo la somma indisponibile da parte dell'Amministrazione[894].
Eventuali vincoli di destinazione dovranno esser fatti valere esclusivamente dall'Amministrazione esecutata con l'opposizione prevista dall'art. 615 c.p.c., e fintantoché non sia emessa l'ordinanza di assegnazione; successivamente resta possibile soltanto l'opposizione agli atti esecutivi contro il provvedimento di assegnazione, ma sempre a condizione, ovviamente, che esso presenti vizi propri[895].

CAPO VII
Problemi e casi pratici

1. Giudizio di appello

1.1. D. Si può ritenere assolto l'onere della specifica indicazione dei motivi in appello qualora nell'atto di impugnazione risultano chiaramente identificabili le ragioni di critica alla decisione gravata?

R. No. L'indicazione di specifici motivi d'impugnazione costituisce un requisito essenziale dell'atto di appello, posto che la relativa funzione è proprio quella di indicare esattamente i limiti della devoluzione, e che, a tal fine, l'atto deve essere formulato con un grado di specificità tale da consentire sia l'individuazione dei capi del provvedimento contestato in discussione, sia

[892] Corte cost. 21 luglio 1981 n. 138.
[893] Cass. sez. I 4 aprile 1997 n. 7864.
[894] Cass. SS.UU. 4 febbraio 1988 n. 4136.
[895] Cass. sez. II 25 novembre 1987 n. 6262; Cass. sez. I 6 aprile 1994 n. 7993.

le ragioni, di fatto e di diritto, addotte per chiedere la loro eliminazione, senza che possa bastare, a tal line, il mero richiamo alle difese ed alle argomentazioni già svolte nel precedente grado di giudizio *(Cass. sez. trib. 9 aprile 2009 n. 8640).*

1.2 D. Le parti del processo tributario possono produrre nuovi documenti in appello?
R. A differenza di quanto previsto dall'art. 345 c.p.c., l'art. 58, c. 2, del D.Lgs. 546/1992 fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti in sede di secondo grado. Tale norma, consente al contribuente, che sia entrato in possesso successivamente alla fase di primo grado di nuovi documenti rilevanti, di poterli esibire in secondo grado, ma il loro deposito deve comunque avvenire non oltre 20 giorni prima la data fissata per l'udienza.

1.3 D. In quali casi il giudice di appello può decidere con una sentenza meramente rescissoria?
R. I giudici della Commissione tributaria regionale possono decidere con una sentenza meramente rescissoria nelle ipotesi tassative ed eccezionali previste dal comma 1 dell'art. 59 del D.Lgs. n. 546/1992. Al di fuori di tali ipotesi il giudizio dinanzi alle Commissione tributaria regionale assume le caratteristiche generali del mezzo di gravame, ossia del mezzo di impugnazione a carattere sostitutivo, perciò la sentenza di secondo grado prende il posto, nel rispetto della devoluzione occasionata dall'appello presentato, della sentenza di primo grado e pertanto i giudici della Commissione tributaria regionale devono decidere nel merito le questioni loro sottoposte *(Cass. sez. trib. 3 agosto 2007 n. 17121).*

1.4 D. Quali sono le conseguenze in caso di inammissibilità di uno degli appelli riuniti?
R. La riunione di procedimenti non fa venir meno l'autonomia delle cause riunite nello stesso processo; pertanto, poichè le vicende processuali proprie di uno soltanto dei procedimenti riuniti non rilevano in ordine all'altro, o agli altri procedimenti, l'inammissibilità dell'appello proposto riguardo ad uno dei processi riuniti, a causa della mancata ottemperanza all'ordine di integrazione del contraddittorio, non ha alcun effetto nell'altro appello, tempestivamente notificato *(Cass. civ. Sez. III 31gennaio 2006 n. 2133).*

1.5 D. Quali sono le conseguenze della comunicazione dell'avviso di trattazione direttamente alla parte, anziché al procuratore costituito?
R. La notificazione dell'appello personalmente all'appellato anziché presso il procuratore costituito, non produce l'inesistenza della notifica (Cass. SS.UU. 21 maggio 2008 n. 1156), ma integrando una causa si nullità relativa, è sanata, con effetto "ex tunc", dalla costituzione dell'appellato in giudizio, pertanto non dà luogo alla nullità assoluta dell'udienza e degli atti successivi - non versandosi nell'ipotesi di "omessa" comunicazione dell'avviso -, come, del resto, nel rito ordinario. Ne consegue che, in ordine ad un siffatto vizio, analoga efficacia sanante riveste la presenza, all'udienza di trattazione, del difensore dell'appellato, ancorché meramente strumentale alla formulazione dell'eccezione di nullità, essendo applicabile in tale ipotesi la stessa norma dell'art. 156, c.3 c.p.c. - sanatoria dell'atto nullo per avvenuto raggiungimento dello scopo -, ritenuta operante in caso di notifica alla parte personalmente, anziché al difensore, dell'atto introduttivo del giudizio *(Cass. sez. trib. 18 dicembre 2006 n. 27094).*

1.6 D. E' ammissibile l'eccezione di decadenza del contribuente da una domanda di rimborso proposta dall'Agenzia, per la prima volta in appello?
R. La decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, è rilevabile anche d'ufficio, per la prima volta in appello, in quanto stabilita in favore di quest'ultima ed attinente a situazioni da questa non disponibili - poiché disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile o modificabile dalle parti - *(Cass. sez. trib. 10 luglio 2009 n. 16232).*

2. Ricorso per Cassazione

2.1 D. E' ammissibile in Cassazione la riunione di procedimenti relativi a sentenze diverse pronunciaste nella stessa causa e legate da rapporto di pregiudizialità?
R. L'istituto della riunione di procedimenti relativi a cause connesse, previsto dall'art. 274 c.p.c. in quanto volto a garantire l'economia e il minor costo del giudizio, oltre alla certezza del diritto, risulta applicabile anche in sede di legittimità, sia in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi e sia, a maggior ragione, in presenza di sentenze pronunciate in grado di appello in un medesimo giudizio, legate l'una all'altra da un rapporto di pregiudizialità e impugnate, ciascuna, con separati ricorsi per cassazione *(Cass. sez. lav. 5 aprile 2006 n. 7966).*

2.2 D. Può riconoscersi effetto interruttivo al fallimento sopravvenuto all'introduzione del ricorso per cassazione?
R. No, perchè il giudizio per cassazione è dominato dall'impulso di ufficio. Pertanto anche dopo la modifica dell'art. 43, della L. Fall con l'aggiunta del comma 3 per effetto del D.Lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, art. 41, con decorrenza dal 16/7/2006 ("L'apertura del fallimento determina l'interruzione del processo") la innovazione normativa deve considerarsi efficace solo per le fasi di merito *(Cass. sez. trib. 6 agosto 2008 n. 21188).*

3. Ricorso per revocazione

3.1 D. L'istanza revocatoria avverso una sentenza del giudice tributario involgente accertamenti di fatto, è ammissibile qualora la sentenza sia impugnabile o ritualmente impugnata?
R. Nel contenzioso tributario, in forza della specifica disciplina contenuta nell'art. 64 D.Lgs. n. 546/1992, l'istanza di revocazione per errore di fatto è ammessa soltanto nei confronti di sentenze che, involgendo accertamenti di fatto, non siano ulteriormente impugnabili sul punto controverso e che non siano state impugnate nei termini, anche con ricorso per cassazione *(Cass. sez. trib. 21 aprile 2008 n. 10274).*

3.2 D. L'impugnazione per revocazione delle sentenze emesse dalla Corte di Cassazione è esperibile nell'ipotesi in cui si assuma il contrasto della sentenza stessa con un'altra precedente avente tra le parti autorità di cosa giudicata?
R. No, l'impugnazione per revocazione delle sentenze emesse dalla Corte di Cassazione è limitata al caso di errore di fatto ai sensi dell'art. 395, n. 4, c.p.c.. Peraltro, l'ipotesi di revocazione delle sentenze di legittimità per contrasto con precedente giudicato tra le stesse parti, non è espressamente contemplata. E ciò è conseguenza di una scelta discrezionale del legislatore che non appare in contrasto, per le ragioni già indicate, con principi o norme costituzionali. Peraltro, deve ritenersi che l'impugnazione ex art. 395 c.p.c., n. 5 contro le sentenze di mera legittimità (che cioè non contengano anche decisione di merito) è "logicamente e giuridicamente incompatibile" con la loro natura. Infatti, sulle sentenze della Corte di cassazione di mera legittimità, al momento del deposito, si forma solo il giudicato in senso formale, ma non anche quello sostanziale, ex art. 2909 c.c. essendo estraneo all'oggetto di tali sentenze l'accertamento della situazione giuridica sostanziale, che invece è contenuto nelle pronunce di merito *(Cass. SS.UU. 30 aprile 2008 n. 10867).*

3.3 D. La parte che sostenga di aver prodotto in causa un documento, che invece il giudice di merito affermi non prodotto, deve impugnare la sentenza con istanza di revocazione oppure con ricorso per cassazione?
R. Il vizio di omesso esame di un documento decisivo non è deducibile in cassazione se il giudice di merito ha accertato che quel documento non e stato prodotto in giudizio, non

essendo configurabile un difetto di attività del giudice circa l'efficacia determinante, ai fini della decisione della causa, di un documento non portato alla cognizione del giudice stesso. Se la parte assume che il giudice abbia errato nel ritenere non prodotto in giudizio il documento decisivo, può far valere tale preteso errore soltanto in sede di revocazione, ai sensi dell'art. 395, n. 4), c.p.c., sempre che ne ricorrano le condizioni *(Cass. sez. trib. 1 giugno 2007 n. 12904).*

4. Decisione della controversia

4.1 D. La motivazione di una sentenza può essere redatta *per relationem?*
R. La motivazione di una sentenza può essere redatta *per relationem* rispetto ad altra sentenza, purché la motivazione stessa non si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento: occorre che vengano riprodotti i contenuti mutuati, e che questi diventino oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa (anche se connessa) causa *sub iudice*, in maniera da consentire poi anche la verifica della compatibilità logico-giuridica dell'innesto. In caso contrario la sentenza supportata da motivazione per relationem è nulla *(Cass. 4 giugno 2008 n. 14814).*

4.2 D. Quali sono gli effetti sulla riscossione del tributo nel caso in cui la sentenza accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo?
R. La sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo fa venir meno, sia pure non in via definitiva il titolo su cui si fonda la "ragione di credito". L'art. 68 c.2 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce che se il ricorso viene accolto, il tributo eventualmente corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale deve essere rimborsato d'ufficio entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza (non ancora passata in giudicato), con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali.

5 Ricorso per ottemperanza

5.1 D. Può essere applicato nel giudizio di ottemperanza l'istituto della compensazione del credito in contenzioso con un debito erariale inevaso da parte del contribuente creditore?
R. Nel giudizio di ottemperanza, il potere del giudice sul comando definitivo inevaso va esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita con il giudicato. Pertanto, deve ritenersi esclusa la possibilità di applicare al giudizio di ottemperanza l'istituto civilistico della compensazione, in quanto la dichiarazione di estinzione del debito per compensazione presuppone un accertamento del Giudice di merito che travalica i limiti fissati dal contenuto del giudicato ed è sottratto alla sua competenza.

5.2 D. Può esser nominato commissario ad acta il dirigente dell'ufficio tributi dell'Ente locale impositore?
R. Nulla osta alla nomina a commissario ad acta di un funzionario dell'Ente impositore (nel caso di specie del dirigente dell'ufficio ICI del comune ai fini di un rimborso ICI) e anzi il ruolo rivestito dal commissario con la conseguente conoscenza delle problematiche correlate all'ordine da eseguire garantisce una più celere ed esatta esecuzione di quanto statuito dal giudice. Il commissario ad acta, quale ausiliario del giudice di ottemperanza, deve eseguire il proprio compito sotto il continuo controllo e l'assidua vigilanza di quest'ultimo (cui il commissario deve rivolgersi in caso di contestazioni e cui il contribuente può rivolgersi contestando le decisioni del commissario) al fine di assicurare l'esatta rispondenza della sua attività al comando contenuto nella sentenza, della cui esecuzione si tratta, assicurando al cittadino il conseguimento di quanto riconosciutogli in sede di cognizione e rimanendo, quindi, del tutto irrilevante il rapporto organico che lo lega all'Ente al cui ufficio è preposto *(Cass. sez. trib. 22 giugno 2007 n. 14648).*

PARTE QUINTA

FORMULARIO

OGGETTO	NR. MODULO	RIFERIMENTO NORMATIVO
ISTANZA DI INTERPELLO	1	L. n. 212, art. 11 del 27 luglio 2000. Regolamento emanato dall'ente
ISTANZA PER ANNULLAMENTO DI ATTI TRIBUTARI DI COMPETENZA DI ENTI LOCALI	2	D.L. n. 564 del 30 settembre 1994, art. 2-quater, comma 1-ter . Regolamento emanato dall'Ente
ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE	3	D.Lgs. n. 218 del 1997. Regolamento emanato dall'Ente
PROCESSO TRIBUTARIO		D.LGS. 546/1992 ART.
RICORSO PER REGOLAMENTO DI GIURISDIZIONE	4	3
RIASSUNZIONE DEL GIUDIZIO A SEGUITO DI SENTENZA DI REGOLAMENTO DI GIURISDIZIONE	5	3
ECCEZIONE DI INCOMPETENZA TERRITORIALE	6	5
ISTANZA DI RIASSUNZIONE DOPO LA SENTENZA CHE DECLINA LA COMPETENZA	7	5, c.5
RICORSO PER RICUSAZIONE	8	6, c.3
COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E CONTRODEDUZIONI DELLA PARTE RESISTENTE (ENTE LOCALE)	9	11; 23
CONFERIMENTO INCARICO AL DIFENSORE	10	12 , c.3
SOSTITUZIONE DEL DIFENSORE	11	12
RICHIESTA DI ASSISTENZA TECNICA GRATUTA	12	13
ATTO DI INTEGRAZIONE DEL CONTRADDITTORIO. LITISCONSORZIO NECESSARIO	13	14 , c.1,c.2
INTERVENTO VOLONTARIO IN GIUDIZIO.	14	14, c.3
ATTO DI CHIAMATA IN GIUDIZIO AD ISTANZA DI PARTE. LITISCONSORZIO FACOLTATIVO	15	14 , c.3, c.4, c5
COMUNICAZIONE DI VARIAZIONE DI DOMICILIO ELETTO	16	17, c.1
RICORSO ALLA CTP - PROPOSTO DIRETTAMENTE DALLA PARTE INTERESSATA	17	18
RICORSO ALLA CTP - CON DIFENSORE	18	18
COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DEL RICORRENTE INNANZI LA CTP	19	22 , c.1
FASCICOLO DI PARTE	20	22
NOTA DI DEPOSITO DOCUMENTI	21	24, c.1; 32, c.1
RICHIESTA DI RINVIO DELLA DATA DI TRATTAZIONE	22	24, c.3
MEMORIA DI INTEGRAZIONE DEI MOTIVI	23	24

RECLAMO AVVERSO DECRETO PRESIDENZIALE (DI INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO OVVERO SOSPENSIONE/INTERRUZIONE/ESTINZIONE DEL PROCESSO)	24	28
MEMORIA ILLUSTRATIVA	25	32, c.2
REPLICHE SCRITTE	26	32, c.3
ISTANZA DI DISCUSSIONE IN PUBBLICA UDIENZA PROPOSTA CON ATTO SEPARATO	27	33, c.1
RICHIESTE DI COPIE AUTENTICHE DI SENTENZA	28	38, c.1
RICHIESTA DI INTERRUZIONE DEL PROCESSO	29	40
RICHIESTA DI TRATTAZIONE DEL PROCESSO INTERROTTO O SOSPESO	30	43
RINUNCIA AL RICORSO	31	44
RICHIESTA DI ESTINZIONE DEL GIUDIZIO PER CESSATA MATERIA DEL CONTENDERE	32	46
ISTANZA DI SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO PROPOSTA CON ATTO SEPARATO	33	47
PROPOSTA DI CONCILIAZIONE	34	48
PROPOSTA DI CONCILIAZIONE EXTRAGIUDIZIALE	35	48
APPELLO ALLA CTR	36	52; 53
CONTRODEDUZIONI ALL'APPELLO	37	54
APPELLO INCIDENTALE	38	54
RICORSO ALLA CORTE DI CASSAZIONE	39	62
RICORSO PER LA CORREZIONE DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE	40	art. 287 c.p.c.
RICORSO PER REVOCAZIONE	41	64; 65
RICORSO PER GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA	42	70
NOTA DELLE SPESE DI GIUDIZIO	43	disp. att. c.p.c. art. 75

GLI ATTI SOPRA ELENCATI SONO STATI PREDISPOSTI ASSUMENDO CHE L'ENTE LOCALE SIA PARTE RESISTENTE NEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO.

MODULO N.1

ISTANZA D'INTERPELLO
(art. 11, L. 212 del 27 luglio 2000)

IN CARTA LIBERA

Al Comune/Provincia/Regione …….. Servizio tributi	Ente locale che ha emesso l'atto
Oggetto: Istanza di interpello (ex art. 11, L. n. 212/2000 ed art. ..... del regolamento comunale applicativo) in materia di ICI oppure tassa rifiuti oppure altro tributo locale.....	Oggetto con indicazione del tributo
del Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore)	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
domiciliato ..... ai fini del presente procedimento a .....via …….. tel.	Indicazione del domicilio del contribuente presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione
ESPONE il seguente caso concreto e personale:	Indicazione degli elementi di fatto e di diritto tali da consentire il corretto inquadramento della questione sollevata, il riferimento a situazioni specifiche e personali
Il sottoscritto ritiene che il caso prospettato debba essere risolto nel modo seguente:	Soluzione prospettata dal contribuente
Poiché, peraltro, esistono oggettive condizioni di incertezza in merito alla disciplina del caso sopra esposto, di cui alla legge n. ……il sottoscritto lo sottopone a codesto Ufficio,	Normativa oggetto di incertezza
con l'avvertenza che qualora non riceva risposta entro il termine di cui all'art. 11, L. n. 212 del 2000 e di cui al regolamento applicativo dell'Ente, si atterrà all'interpretazione sopra esposta, con tutte le garanzie di legge	Per quanto riguarda il termine verificare il regolamento emanato dall'Ente
Allega la seguente documentazione:	Elenco Allegati
luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante

MODULO N.2

ISTANZA PER ANNULLAMENTO DI ATTI TRIBUTARI DI COMPETENZA DI ENTI LOCALI
(art. 2-quater, comma 1-ter, D.L. n. 564 del 30 settembre 1994)

IN CARTA LIBERA

Al Comune/Provincia/Regione …….. Servizio tributi	Ente locale che ha emesso l'atto
Oggetto: Richiesta di annullamento in autotutela dell'atto illegittimo	Oggetto dell'istanza
del Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore)	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
domiciliato ..... ai fini del presente procedimento a .....via …….. tel.	Indicazione del domicilio del contribuente presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione
FATTO che in data ..... gli/le è stato notificato, ai fini dell'imposta/tributo ....., anno ....., l'avviso di accertamento ..... Prot. n. ...../.....;	Estremi dell'atto tributario ritenuto illegittimo
che il predetto avviso appare illegittimo/infondato per i seguenti motivi:	Motivazioni in merito all'illegittimità
Per gli esposti motivi, il sottoscritto CHIEDE A codesto Ufficio di riesaminare il provvedimento sopra indicato e di procedere al suo annullamento (totale o parziale)	Richiesta del provvedimento di autotutela
Allega la seguente documentazione:	Elenco Allegati (tra cui copia dell'atto ritenuto illegittimo)
luogo, li ……	Luogo e data
Firma	sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante

MODULO N.3

ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE
(art. 6, D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997)

IN CARTA LIBERA

Al Comune/Provincia/Regione …….. Servizio tributi	Ente locale che ha emesso l'atto
Oggetto: Istanza di accertamento con adesione	Oggetto dell'istanza
del Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore)	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
domiciliato ..... ai fini del presente procedimento a .....via …….. tel.	Indicazione del domicilio del contribuente presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'Amministrazione
FATTO che in data ..... gli/le è stato notificato, ai fini dell'imposta/tributo ....., anno ....., l'avviso di accertamento ..... Prot. n. ...../.....;	Estremi dell'atto tributario per il quale si richiede l'accertamento con adesione
CHIEDE che sia avviato il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, D.Lgs. n. 218 del 1997, nella specie applicabile, in quanto espressamente previsto dall'art. ..... , del Regolamento comunale n. ..... , del ..... , e resta in attesa di ricevere l'apposito invito.	Oggetto della domanda
Allega la seguente documentazione: avviso di accertamento	Elenco Allegati (tra cui copia dell'atto per il quale si richiede l'adesione)
luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante

MODULO N. 4
RICORSO PER REGOLAMENTO DI GIURISDIZIONE
(art.3 D.Lgs. 546/92; art. 41, c 1 c.p.c.)

IN BOLLO

Suprema Corte di Cassazione Sezioni Unite	Ricorso diretto alle Sezioni unite della Corte di cassazione, finche` la causa non sia decisa nel merito in primo grado
Oggetto: Ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione	Oggetto
del Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso come da procura speciale in calce (o a margine) di questo ricorso dall'Avv.. ……..…..con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
CONTRO L'Ente ……	Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (oppure)'Ente Locale (oppure) Agente della Riscossione
PREMESSO che in data ..... il Sig. ..... ha proposto ricorso alla Commissione tributaria provinciale di ..... avverso il ..... e che nella conseguente procedura il ricorrente si è regolarmente costituito in giudizio;	
che il ricorso non appartiene alla giurisdizione delle commissioni tributarie bensì a quella del giudice ordinario, come emerge dall'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, in quanto	Art. 2 D.Lgs. 546/92 relativo all'oggetto della giurisdizione tributaria
CHIEDE alle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione di voler dichiarare, nella causa sopra indicata, la giurisdizione del	Oggetto della domanda
Si allega: 1) ……	Elenco allegati
luogo, li ……	Luogo e data
Firma dell'Avvocato	Sottoscrizione dell'avvocato "cassazionista"
PROCURA SPECIALE - Il sottoscritto sig. ..... delega l'Avv. ..... a rappresentarlo e difenderlo, attribuendogli ogni più ampia facoltà, ivi compresa quella di farsi sostituire, nel procedimento per regolamento di giurisdizione di cui al presente ricorso, con elezione di domicilio presso lo studio dell'avv. ....., a ....., in p.zza ....., n.	Procura alle liti
Firma	Sottoscrizione della parte
Per autenticazione: Firma avvocato	Sottoscrizione dell'avvocato "cassazionista"
RELAZIONE DI NOTIFICA - Richiesto dall'avv. ....., ut supra, io sottoscritto Ufficiale Giudiziario addetto all'Ufficio Unico Notifiche presso la Corte d'Appello di ....., ho notificato l'atto che precede all'Ente ….., presso la sede in ....., v.le ....., n. ....., ivi recandomi e consegnandone copia autentica a mani di	
luogo, li ……	Luogo e data
Firma avvocato	Sottoscrizione dell'avvocato "cassazionista"

MODULO N. 5

ISTANZA DI RIASSUNZIONE DOPO IL REGOLAMENTO DI GIURISDIZIONE DEL PROCESSO SOSPESO
(art.3 e 43 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	Le parti debbono riassumere il processo entro il termine perentorio di 6 mesi dalla comunicazione della sentenza innanzi al giudice al quale viene riconosciuta la giurisdizione dalla Cassazione SS.UU.
Oggetto: Istanza di riassunzione dopo il regolamento di giurisdizione	Oggetto
del Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso come da procura speciale in calce (o a margine) di questo ricorso dall'Avv.. ……..…..con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
CONTRO L'Ente ……	Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (oppure)'Ente Locale (oppure) Agente della Riscossione
PREMESSO che Codesta On.le Commissione tributaria, a seguito della proposizione di ricorso preventivo di giurisdizione, ha sospeso il processo ex art. 367 c.p.c., con ordinanza del	
La Corte di Cassazione, sezioni unite, si è pronunciata con sentenza ....., dichiarando la giurisdizione della commissione tributaria.	Estremi della sentenza che ha dichiarato la giurisdizione
CHIEDE a codesta On.le Commissione Tributaria di fissare l'udienza per la prosecuzione del processo.	Oggetto della domanda
Si allega: 1. copia autentica della sentenza della Corte di Cassazione, che regola la giurisdizione. 2.	Elenco allegati
luogo, li ……	Luogo e data
Firma dell'Avvocato	Sottoscrizione dell'avvocato

MODULO N. 6

ECCEZIONE DI INCOMPETENZA TERRITORIALE
(art.5 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione tributaria provinciale di.....	Le parti possono dedurre l'eccezione di incompetenza: - nel caso di trattazione in camera di consiglio, fino a 5 giorni liberi prima della data di trattazione, termine ultimo per la produzione di brevi repliche scritte (art. 32, c.3); - ovvero, nel caso di trattazione in pubblica udienza, non oltre la pubblica udienza
Oggetto: Controdeduzioni ed eccezione di competenza	Oggetto
L'Ente (Regione/Provincia/Comune …… nella persona del Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. nella sua qualità di rappresentante legale dell'Ente rappresentato per delega in calce di questo ricorso dall'Avv ……. nato a ……. il ……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato, (oppure nel caso in cui la difesa è attribuita al funzionario dell'ufficio tributi: rappresentato per delega in calce di questo ricorso dal Dott. ……. nato a ……. il ……. …….. – funzionario dell'ufficio tributi -)	L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio (art.11, c.3 D.Lgs.546/92) Ovvero Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (oppure) Agente della Riscossione
PREMESSO - che in data ….. all'Ente è stato notificato il ricorso avverso l'atto ……, avente per oggetto il seguente tributo ……..	Estremi del ricorso e dell'atto notificato
SI COSTITUISCE IN GIUDIZIO contro ……elettivamente domiciliata presso lo studio …… che la rappresenta e difende	Costituzione in giudizio
Eccepisce l'incompetenza territoriale della Commissione Provinciale di ..... per le seguenti motivazioni ……..... Pertanto, il giudizio doveva essere istaurato innanzi alla Commissione Provinciale di ..... competente per territorio.	Eccezioni dedotte dalla parte
Deduce, altresì, che il ricorso vada in ogni caso rigettato per i seguenti motivi……..	
CHIEDE che la Commissione Tributaria Provinciale di ..... voglia dichiarare la propria incompetenza per territorio ritenendo competente la Commissione Tributaria Provinciale di ..... e in via subordinata rigettare il ricorso proposto da	Oggetto della domanda L'incompetenza è sottratta alla disponibilità delle parti ed è rilevabile d'ufficio, a prescindere da specifiche istanze di parte, solo nel grado al quale il vizio si riferisce.
Si allega: 1) ……	Elenco allegati
luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del difensore (o del funzionario delegato)

MODULO N.7

ISTANZA DI RIASSUNZIONE DOPO LA SENTENZA CHE DECLINA LA COMPETENZA
(art.5, c.5 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	Commissione tributaria dichiarata competente
Oggetto: riassunzione dopo la sentenza che declina la competenza	Nel termine fissato nella sentenza o in mancanza nel termine di sei mesi dalla comunicazione della sentenza stessa
del Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso come da procura speciale in calce (o a margine) di questo ricorso dall'Avv./Dott./Rag. ……..…..con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
CONTRO L'Ente ……	Ente che ha emesso l'atto impugnato
avverso ……. n. ….. emesso dall'…… e notificato il ……,	Estremi dell'atto impugnato
PREMESSO che in data ……è stato presentato ricorso RGR n …… avverso il sopra citato atto	Estremi del ricorso
Che la CT adita, si è pronunciata con sentenza .....n. del ……., dichiarando la propria incompetenza riguardo alla controversia in oggetto, indicando la competenza a conoscere della causa di questa CTP di……. assegnando alle parti il termine di ……mesi per la riassunzione.	Indicazione della commissione che ha dichiarato l'incompetenza. Indicazione degli estremi della senneza
per i seguenti motivi FATTO	Descrizione delle motivazioni relative all'emissione dell'atto impugnato
DIRITTO L'atto impugnato è illegittimo nonché infondato nel merito per le seguenti motivazioni ……..	Indicazione dei vizi sulla base dei quali si chiede l'annullamento dell'atto
Per gli esposti motivi, il sottoscritto CHIEDE Che codesta spett.le Commissione voglia così provvedere: 1. riassumere il procedimento, ai sensi dell'art.5 D.Lgs. n.546/92, e conseguentemente di fissare l'udienza per la prosecuzione del processo; 2. annullare l'atto impugnato	Oggetto della domanda L'atto di riassunzione dovrà avere la medesima forma e lo stesso contenuto del ricorso introduttivo del giudizio
Si riserva di produrre ulteriori documenti e presentare memorie	
Allega la seguente documentazione: ……	In calce alla copia dell'atto di riassunzione depositato nella segreteria deve essere apposta la prova della avvenuta notifica all'ufficio tributario, ed eventualmente ad altri litisconsorzi
luogo li ……	Luogo e data
Firma del difensore	Sottoscrizione del difensore (salva l'ipotesi di cui al c.5 ed al c.6 dell'art.12 del D.Lgs. 546/92)

MODULO N.8

RICORSO PER RICUSAZIONE

(art. 6,c.3 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Sulla ricusazione decide il collegio al quale appartiene il componente della commissione tributaria ricusato
Oggetto:Ricorso per ricusazione	Depositare in segreteria, a cui appartiene il giudice ricusato, almeno due giorni prima della data di trattazione dell'udienza, se al ricusante sono noti i nomi dei giudici facenti parte del collegio giudicante e comunque prima dell'inizio della trattazione o discussione nel caso contrario (art. 52 cpc). La ricusazione può anche esser richiesta oralmente, nel caso di pubblica udienza, qualora solamente nel corso dell'udienza si conoscano i componenti del collegio.
del Sig. ……. nato a ……. il …… C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in……., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso come da procura speciale in calce (o a margine) di questo ricorso dall'Avv./Dott./Rag. ……..…..con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO: - in data …..è stato proposto ricorso R.G.R. n.…….avverso ….., n. ……., notificato il ……., da parte ……	Estremi del ricorso e dell'atto impugnato
- componente del Collegio, al quale è stata assegnata la controversia, è il Avv./Dott./Rag.....;	
- che l' Avv./Dott./Rag.. ..... ……..;	Descrizione del motivo di ricusazione ed dei mezzi di prova
Che ricorre l'ipotesi di cui all'art. _____., richiamato dall'art. 6, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546	Indicare i motivi di ricusazione tra quelli indicati da n. 1 a 5 dell'art.51cpc oppure art.13 c.3 del D.Lgs. 546/92
CHIEDE a codesta On.le Commisione che sia ricusato Avv./Dott./Rag. …..e che venga disposta la sua sostituzione con altro giudice.	Oggetto della domanda
Si allega…….	Elenco allegati
Luogo e data	Luogo e data
Firma del Difensore	Sottoscrizione del difensore (salva l'ipotesi di cui al c.5 ed al c.6 dell'art.12 del D.Lgs. 546/92)

MODULO 9
COSTITUZIONE IN GIUDIZIO E CONTRODEDUZIONI DELLA PARTE RESISTENTE (Ente locale)
(artt. 11, 23 D.Lgs. n. 546/92)

IN CARTA LIBERA
(fatta eccezione se la parte resistente è l'Agente della riscossione)

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	Entro 60 giorni dalla ricezione del ricorso
Oggetto: Costituzione in giudizio dell'Ente (Regione/Provincia/Comune……..)	Oggetto
L'Ente …… nella persona del Sig. ……. nato a ……. il …… C.F…….. nella sua qualità di sindaco pro tempore nonché rappresentante legale dell'Ente rappresentato per delega in calce di questo ricorso dall'Avv ……. nato a ……. il ……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato, (oppure nel caso in cui la difesa è attribuita al funzionario dell'ufficio tributi: rappresentato per delega in calce di questo ricorso dal Dott. ……. nato a ……. il ……. …….. – funzionario dell'ufficio tributi -)	L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio (art.11, c.3 D.Lgs.546/92)
PREMESSO - che in data ….. all'Ente…… è stato notificato il ricorso R.G.R. n…… avverso l'atto ……, avente per oggetto il seguente tributo ……..	Estremi del ricorso e dell'atto impugnato
SI COSTITUISCE IN GIUDIZIO contro ……elettivamente domiciliata presso lo studio ……. che la rappresenta e difende	l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.
Per il rigetto del ricorso ricevuto dall'Ente il …… avverso l'atto …… notificato il ……, avente per oggetto ……	Oggetto della domanda
Per le seguenti motivazioni ……..	Controdeduzioni - prove a propria difesa; - replica dei motivi dedotti dal ricorrente; - indicazione delle prove di cui intende avvalersi; - delle eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio; - chiamata di terzi in causa, qualora ne ricorrano i presupposti.
Con conferma della pretesa tributaria	
Con vittoria delle spese di giudizio	
Con riserva di memorie aggiuntive	
luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del difensore (o del funzionario dell'Ente locale in caso di delega oppure in caso si costituisce direttamente il dirigente dell'ufficio tributi)

MODULO 10

CONFERIMENTO INCARICO AL DIFENSORE[896]

(art. 12 D.Lgs. 546/92, e art. 83 cpc)

CON PROCURA SPECIALE[897] IN CALCE O A MARGINE DI UN ATTO DEL PROCESSO[898].

IN BOLLO
(cd. «marca delega»)

Conferimento incarico al difensore	Obbligatoria per le parti diverse dall'Ente locale e dall'Amministrazione finanziaria, salva l'ipotesi di cui al c.5 ed al c.6 dell'art.12 del D.Lgs. 546/92
Il sottoscritto ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in……., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) ed ivi elettivamente domiciliato, conferisce ampio ed illimitato mandato all'Avv./Dr./Rag ..... Affinché mi rappresenti e difendi	(in caso di persona giuridica indicare "nella propria qualità di legale rappresentante della società ..... …") (in caso di persona giuridica indicare "a rappresentare e difendere la predetta società"
in ogni stato e grado del presente giudizio,	Laddove non specificato deve intendersi riferita ad un unico grado
attribuendogli ogni più ampia facoltà vi compresa quella di transigere e conciliare e di nominare CTU di parte , nonché farsi sostituire da altri procuratori con uguali poteri	E' necessario specificare espressamente il conferimento del potere di conciliare
ratifico ed accetto sin d'ora l'operato del professionista delegato ed eleggo domicilio presso il suo studio in ..., alla Via ..., n. ... - C.A.P. ..., (Firma del contribuente)	Sottoscrizione del contribuente
Vista e autentica la firma (Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

CON PROCURA SPECIALE CONFERITA CON ATTO PUBBLICO

REPUBBLICA ITALIANA

L'anno ... il giorno ... il mese di ... in ... Via ... n. ... nel mio studio, avanti a me ... Notaio iscritto nel collegio notarile di .... Alla presenza dei signori ... nato a ... il ... e residente a ..., e ... nato a ... il ... residente a ... testimoni aventi i requisiti di legge;

è personalmente comparso il signor ... nato a ... il ... residente in ..., il quale, nella qualità di legale della società ..., con sede in ..., nomina difensore della richiamata società, nel giudizio da instaurare dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di ... avverso …….. (indicare l'atto impositivo) ..., notificato il ...,
l'Avv/Dott./Rag. ... nato il ... a ..., conferendogli tutti i poteri previsti dalla legge ed

[896] All'udienza pubblica l'incarico può esser conferito oralmente e se ne dà atto a verbale (art.12, c.3 D.Lgs 546/92)
[897] La procura può esser anche generale
[898] La procura oltre che in calce (alla fine) o a margine (a lato) di un atto del processo, normalmente il ricorso: quindi la sottoscrizione del contribuente che attribuisce la procura va autenticata a cura dello stesso procuratore. Può essere conferita con atto pubblico o scrittura privata autenticata.

eleggendo domicilio presso il suo studio in ..., alla Via ..., con promessa di conferma e ratifica di quanto sarà dal difensore espletato in rappresentanza di esso mandante.

luogo li ……

Firma del mandante

…….

Firma dei testimoni

…….

Formula e firma del notaio

……..

CON PROCURA SPECIALE CONFERITA CON SCRITTURA PRIVATA

Il sottoscritto ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in……..., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) ed ivi elettivamente domiciliato,

nomino mio procuratore generale alla liti l'Avv..., e per l'effetto, lo autorizzo a rappresentarmi e difendermi nella causa..., contro..., avente ad oggetto....

Conferisco quindi al procuratore nominato ogni più ampia facoltà necessaria per l'espletamento dell'incarico, inclusa quella di transigere e conciliare le liti, chiamare o intervenire in causa, proporre impugnazioni e resistere alle stesse, riscuotere somme, dare quietanza, rinunciare agli atti, nominare altri procuratori e farsi sostituire.

Prometto altresì di confermare e ratificare quanto dal procuratore sarà compiuto in mia rappresentanza e dichiaro di voler eleggere domicilio per la detta controversia nel suo studio in..., via..., con facoltà al procuratore di eleggere domicilio nel suo interesse anche in luoghi diversi.

luogo li ……

Firma del mandante

…….

Autentica della Firma

……

MODULO N. 11

SOSTITUZIONE DELLA PERSONA DEL DIFENSORE

(art. 12 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	
Oggetto: Sostituzione del difensore e variazione del domicilio eletto	Oggetto
del Sig. ……. nato a …… il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso come da procura speciale in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag. ……..…..con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO: - in data …..è stato proposto ricorso avverso ….., n. …….., notificato il ……., da parte ……	Estremi del ricorso e dell'atto notificato
PREMESSO Che l'avv. Bianchi ha comunicato alla società esponente di rinunciare al mandato per la difesa nel presente giudizio; Che in sostituzione dell'avv. Bianchi , il sottoscritto intende nominare difensore l'Avv. Rossi, eleggendo domicilio presso il suo studio a ....., in via ....., n. ...., giusta procura in calce al presente atto	
COMUNICA Che il nuovo domicilio eletto dal ricorrente, nel presente giudizio, è presso lo studio dell'avv. Bianchi, a ....., in via ....., n. ....., giusta procura in calce al presente atto	Elezione domicilio c/o il difensore nominato
Si allega copia della ricevuta di deposito della presente denuncia variazione di notificata al l'Ufficio controparte	Elenco allegati
luogo li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del contribuente

MODULO 12

RICHIESTA DI ASSISTENZA TECNICA GRATUTA
(Testo unico approvato con D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115; art. 13 D.lgs. 546/92)

IN CARTA LIBERA

Al presidente della commissione per il gratuito patrocinio presso al Commissione Tributaria ……. di ……	Qualora si richiede l' assistenza tecnica gratuita in commissione regionale, l'istanza dovrà essere indirizzata al presidente della commissione tributaria regionale
Oggetto: Richiesta di assistenza tecnica gratuita	Oggetto
Il sottoscritto ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato,	Dati identificati del contribuente
PREMESSO Che in data …….. gli è stato notificato da parte del comune di ……. l'avviso di ……..	Illustrare i fatti Qualora si richiede l' assistenza tecnica gratuita in commissione regionale dovrà essere indicata la sentenza che si intende appellare
CONSIDERATO Che l'atto impugnato è illegittimo nonché infondato per le seguenti motivazioni……..	Illustrare i motivi dell'impugnazione dai quali è possibile rilevare l'esito favorevole della controversia
Che il sottoscritto riveste in stato di povertà ed impossibilità per sopperire alle spese del processo, come risulta dalla dichiarazione dei redditi ….. relativa all'anno …..	Illustrare la sussistenza dei requisiti previsti dal D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115
CHIEDE Di essere ammesso al gratuito patrocinio nel giudizio sopra citato ai sensi dell'art. 13 del D,Lgs. N. 546/92	Oggetto della domanda
Si allega: 1) copia dell'atto notificato; 2) copia della dichiarazione dei redditi …….. relativa all'anno …….	Allegati
luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del contribuente

MODULO N.13

ATTO DI INTEGRAZIONE DEL CONTRADDITTORIO. LITISCONSORZIO NECESSARIO
(art.14, c.1 e c.2 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO
(Originale)

Copia in carta semplice

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	Il ricorso deve essere notificato al terzo nel termine perentorio fissato dal giudice e successivamente dovrà essere depositato in segreteria.
Oggetto: Atto di integrazione del contraddittorio	Oggetto
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) al ricorso proposto avverso ….(indicare l'atto impugnato) emesso dall'ufficio ……. (indicare l'ente che ha emesso l'atto), dall'Avv./Dott./Rag……..….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato,	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
VISTA l'ordinanza con cui il presidente di codesta commissione tributaria, rilevata nel procedimento avviato con ricorso R.G.R. n. ….. proposto il ..... avverso l'atto ..... ha ordinato l'integrazione del contraddittorio mediante chiamata in giudizio del Sig. …….., assegnando allo scrivente il termine di giorni …….. per provvedere alla chiamata in giudizio del sopra nominato :	Con l'ordinanza il giudice dispone l'integrazione del contraddittorio mediante la chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza, laddove il ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti e non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti è ordinata
CHIAMA IN CAUSA signor ..... nato a ..... il ..... residente in ..... via ..... (la società, in persona del legale rappresentante pro-tempore, con sede in ..... via .....), con invito a costituirsi nei modi e termini di legge davanti la …. di ……. per svolgere le proprie difese ed argomentazioni, affinchè comunque la controversia venga decisa anche nei suoi riguardi poichè essa lo riguarda inscindibilmente.	
luogo, li ……	Luogo e data
Firma del difensore	Sottoscrizione del difensore

MODULO N.14

INTERVENTO VOLONTARIO IN GIUDIZIO
(art.14, c.3 D.Lgs.546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	
Oggetto: Atto di intervento	L'intervento nel processo è effettuato notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme nelle forme prescritte per la parte resistente
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in……., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a amrgine) al presente atto, dall'Avv./Dott./Rag. ……. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato,	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO Che in data ……. è stato proposto il ricorso R.G.R. n. ….., avverso …… e pendente davanti alla CT ……. di ……;	Estremi del ricorso e dell'atto notificato
che lo scrivente è da considerarsi parte del rapporto tributario controverso ancorché non gli sia stato notificato alcun atto per i seguenti motivi……..	Indicare il nesso di collegamento tra la propria posizione e l'oggetto del ricorso
SI COSTITUISCE IN CAUSA Allo scopo di integrare il contraddittorio	
Luogo, li …….	Luogo e data
Firma del difensore	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 15

ATTO DI CHIAMATA IN GIUDIZIO AD ISTANZA DI PARTE. LITISCONSORZIO FACOLTATIVO
(art.14, c.3, c. 4 e c. 5 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO
(Originale destinato all'Ufficio)

Copia destinata alla Commissione:
in carta semplice

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	
Oggetto: Atto di chiamata in giudizio ad istanza di parte	Oggetto
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) al presente atto, dall'Avv./Dott./Rag…… …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato, PREMESSO Che in data ……. è stato proposto il ricorso R.G.R. n. ….., avverso …… e pendente davanti al CT ……. di ……; Che il signor ..... nato a ..... il ..... residente in ..... via ..... (la società, in persona del legale rappresentante pro-tempore, con sede in ..... via .....), è da considerarsi anch'egli parte del rapporto tributario controverso ancorché non gli sia stato notificato alcun atto per i seguenti motivi……..	Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere chiamati in giudizio su ordinanza della Commissione Tributaria (art. 14, D.Lgs. 546/1992). La chiamata in giudizio è effettuata a cura del ricorrente, che deve notificare, nel termine fissato dal giudice, copia del ricorso e del provvedimento del giudice tributario ai litisconsorti necessari.
CHIAMA IN CAUSA il signor ..... nato a ..... il ..... residente in ..... via ..... (la società, in persona del legale rappresentante pro-tempore, con sede in ..... via .....) con invito a costituirsi nei modi e termini di legge davanti la …. di ……. per svolgere le proprie difese ed argomentazioni, affinchè comunque la controversia venga decisa anche nei suoi riguardi poichè il chiamato è anch'egli destinatario dell'atto impugnato e/o parte del rapporto tributario controverso per i motivi in premessa indicati	
Luogo li…….	Luogo e data
Firma del difensore	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 16

DENUNCIA DI VARIAZIONE DEL DOMICILIO ELETTO

(art. 17, c.1 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Segreteria della Commissione Tributaria ……. di ……	
Oggetto: Denuncia di variazione del domicilio eletto	Oggetto
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in……..., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag……. ……. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO - in data …..è stato proposto ricorso R.G.R. n…….. avverso ….., n. ……., notificato il ……, da parte ……	Estremi del ricorso e dell'atto notificato
COMUNICA Ai sensi e per gli effetti dell'art. 17 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 che con decorrenza giorno …… il sottoscritto procuratore domiciliatario del ricorrente ha trasferito il proprio studio in ……. via …….	Le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio (art.17, c.1)
CHIEDE Che le comunicazione e le notificazioni relative al procedimento in oggetto vengano indirizzate al nuovo domicilio	Oggetto della domanda
Luogo, li……..	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 17

RICORSO ALLA CTP - PROPOSTO DIRETTAMENTE DALLA PARTE INTERESSATA[899]
(art.18 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO
(Originale destinato all'Ufficio)

Copia destinata alla Commissione:
in carta semplice

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	Art 18 c.2 lett.a) Da proporre entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato. Da depositare nella segreteria della Commissione entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso
Oggetto: Ricorso avverso …… nr. ……. del …… notificato in data …….	Estremi dell 'atto da impugnare
Il sottoscritto ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) ed ivi elettivamente domiciliato,	Art 18 c.2 lett.b) Art 12 c.5
propone ricorso, contro l'Ente ……	Art 18 c.2 lett.c) Estremi dell'Ente che ha emesso l'atto
avverso ..(indicare l'atto impugnato)… n. ….. emesso dall'…… e notificato il …….,	Art 18 c.2 lett.d) Indicare gli estremi dell'atto impugnato
per i seguenti motivi FATTO Con ..(indicare l'atto impugnato)…, l'ente…. …….	Art 18 c.2 lett.e) (illustrare i fatti)
DIRITTO L'atto impugnato è illegittimo nonché infondato nel merito per le seguenti motivazioni …….	(illustrare i motivi dell'impugnazione)
Per gli esposti motivi, il sottoscritto CHIEDE Che codesta spett.le Commissione voglia così provvedere: a) In via principale annullare l'atto impugnato b) In via subordinata …….. Si riserva di produrre ulteriori documenti e presentare memorie Con vittoria delle spese di giudizio	Art 18 c.2 lett.d) Domanda principale Domanda subordinata (eventuale)
Allega la seguente documentazione: 1. ……..	Elenco allegati L'atto impugnato e/o altra documentazione già in possesso dell'Amministrazione potrebbe non esser allegata al ricorso presentato all'ufficio
Luogo, li…….	Luogo e data
Firma	Art 18 c.3 Art 12 c.5 e c.6
DOMANDA DI TRATTAZIONE IN PUBBLICA UDIENZA Si chiede la trattazione in pubblica udienza della presente controversia ai sensi dell'art. 33 del D.lgs. 546/92 Luogo, li……	Art. 33 Luogo e data
Firma	Sottoscrizione

[899] La facoltà attribuita al contribuente di poter proporre ricorso direttamente e stare in giudizio senza l'assistenza tecnica è riconosciuta ai sensi dell'art.12 del D.Lgs. 546/92 per le controversie di valore inferiore a 2582,28 euro.

ATTESTAZIONE DI CONFORMITA' ALL'ORIGINALE CONSEGNATO (O SPEDITO ALL'UFFICIO) Si attesta la conformità della presente copia all'originale del ricorso consegnato (o spedito) all'Ente …..	Art 22 c.3 Da indicare al momento della costituzione in giudizio nel caso in cui alla parte resistente è stato consegnato o spedito l'originale
Luogo, li……..	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del difensore

Nello stesso ricorso può esser contenuto la richiesta di sospensione dell'atto impugnato (ex art. 47) e la richiesta di trattazione della discussione in pubblica udienza (ex art. 33). Tali richieste possono anche esser proposte con atti separati

MODULO N.18

RICORSO ALLA CTP CON DIFENSORE
(art.18 D.Lgs. 546/92)

:

IN BOLLO
(originale destinato all'Ufficio)

copia destinata alla Commissione:
in carta semplice

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	Art 18 c.2 lett.a) Da proporre entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato. Da depositare nella segreteria della Commissione entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso
Oggetto: Ricorso avverso …….. nr. ……. del …… notificato in data ……	Estremi dell'atto da impugnare
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in……., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) di questo ricorso dall'Avv./Dott./Rag…… …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato,	Art 18 c.2 lett.b) Art.12 c.3 L'incarico al difensore può esser conferito, oltre che in calce, anche con atto pubblico, con scrittura privata autenticata o a margine dell'atto
propone ricorso, contro l'Ente ……	Art 18 c.2 lett.c). Estremi dell'Ente che ha emesso l'atto
avverso ……. n. ….. emesso dall'…… e notificato il ……,	Art 18 c.2 lett.d) Indicare gli estremi dell'atto impugnato
per i seguenti motivi FATTO Con ……. l'Ente…. …….	Art 18 c.2 lett.e) (illustrare i fatti)
DIRITTO L'atto impugnato è illegittimo nonché infondato nel merito per le seguenti motivazioni ……..	(illustrare i motivi dell'impugnazione)
Per gli esposti motivi, il sottoscritto CHIEDE Che codesta spett.le Commissione voglia così provvedere: a) In via principale annullare l'atto impugnato b) in via subordinata …… Si riserva di produrre ulteriori documenti e presentare memorie Con vittoria delle spese di giudizio	Art 18 c.2 lett.d) Domanda principale Domanda subordinata (eventuale)
Allega la seguente documentazione: 1. ……	Allegati. L'atto impugnato e/o altra documentazione già in possesso dell'Amministrazione potrebbe non esser allegata al ricorso presentato all'ufficio
Luogo, li……..	Luogo e data
Firma del difensore	Art 18 c.3 Sottoscrizione dal difensore
DOMANDA DI TRATTAZIONE IN PUBBLICA UDIENZA Si chiede la trattazione in pubblica udienza della presente controversia ai sensi dell'art. 33 del D.lgs. 546/92	Art. 33
Luogo, li……	Luogo e data
Firma del difensore	Sottoscrizione dal difensore
ATTESTAZIONE DI CONFORMITA' ALL'ORIGINALE CONSEGNATO (O SPEDITO ALL'UFFICIO) Si attesta la conformità della presente copia all'originale del ricorso consegnato (o spedito) all'Ente …..	Art 22 c.3 Da indicare al momento della costituzione in giudizio nel caso in cui alla parte resistente è stato consegnato o spedito l'originale

Luogo, li…….	Luogo e data
Firma del difensore	Sottoscrizione del difensore
PROCURA IN CALCE (PUÒ ANCHE ESSER PORTATA A MARGINE, NELLA 1° FACCIATA (VEDI MODULO N°10)	art. 12 D.Lgs. 546/92 art. 83 cpc

Nello stesso ricorso può esser contenuto la richiesta di sospensione dell'atto impugnato (ex art. 47) e la richiesta di trattazione della discussione in pubblica udienza (ex art. 33). Tali richieste possono anche esser proposte con atti separati

MODULO N.19

COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DEL RICORRENTE INNANZI LA CTP
(art.22 D.Lgs. 546/92)

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	Depositare in Segreteria entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso o "trasmettere a mezzo posta", in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento: 5) l'originale del ricorso, se quest'ultimo è stato notificato con la procedura di cui agli artt. 137 e ss. c.p.c.; 6) la copia del ricorso consegnato direttamente a mani del personale dell'ufficio destinatario o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. La conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente.
Oggetto: Costituzione in giudizio	
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) al ricorso proposto avverso ….(indicare l'atto impugnato) emesso dall'ufficio ……. (indicare l'ente che ha emesso l'atto), dall'Avv./Dott./Rag…… …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato,	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
DEPOSITA	
1. copia dell'atto impugnato; 2. originale del ricorso notificato il …….(oppure copia del ricorso consegnato all'ufficio con copia della ricevuta di consegna o di spedizione) 3. ……	
Luogo, li…….	Luogo e data
Firma del difensore	Sottoscrizione del difensore

MODULO N.20
FASCICOLO DI PARTE
(art.22 D.Lgs. 546/92)

IN CARTA LIBERA

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	Art.22
PARTE RICORRENTE: a) per le **persone fisiche**: nome e cognome, data e luogo di nascita, residenza e codice fiscale; b) per le **persone giuridiche ed altri enti collettivi**: denominazione o ragione sociale, sede legale, codice fiscale, nonché nome, cognome, data di nascita, residenza e codice fiscale del legale rappresentante.	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
DIFENSORE ABILITATO: titolo di abilitazione, dati anagrafici del professionista, nonché domicilio (*studio*). (	Nei casi in cui è prevista l'assistenza tecnica obbligatoria (art. 12, D.Lgs. 546/1992).
PARTE RESISTENTE: Ufficio finanziario, Ente locale o Agente della riscossione.	Dati identificati della parte resistente
OGGETTO CONTROVERSIA: ..... **ANNO** *(di riferimento)*:	Oggetto del ricorso
CONTENUTO del FASCICOLO A. originale *(o copia conforme)* del ricorso B. fotocopia ricevuta presentazione del ricorso C. fotocopia atto impugnato D. ……..	Unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, dell'art.22 il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia

MODULO N. 21

NOTA DI DEPOSITO DOCUMENTI

(art. 24, c.1 e 32, c.1 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Depositare almeno 20 giorni liberi prima della data fissata per la trattazione.
Oggetto: Nota di deposito documenti	Depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag……. ……. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO: - in data …..è stato proposto ricorso R.G.R. n….. avverso ….., n. ……., notificato il ……., da parte ……	Estremi del ricorso e dell'atto notificato
PRODUCE copia dei seguenti documenti, per l'allegazione al fascicolo d'ufficio: 1. 2.	Elenco documenti
Con riserva di produrre ulteriori documenti e memorie	
Luogo, li……	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

Ai sensi dell'art. 38 c.2. D.Lgs. 546/92 "Le parti hanno l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile depositando, nei successivi trenta giorni, l'originale o copia autentica dell'originale notificato, nella segreteria, che ne rilascia ricevuta e l'inserisce nel fascicolo d'ufficio".

MODULO N. 22

RICHIESTA DI RINVIO DELLA DATA DI TRATTAZIONE

(art. 24, c.3 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Dichiarare l'intenzione di proporre motivi aggiuntivi non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza
Oggetto: Richiesta di rinvio della data di trattazione	Oggetto
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO: che il ricorrente in data …..ha proposto ricorso avverso ….., n. ……., notificato il ……,e si è costituito ritualmente in giudizio depositando la copia notificata e il proprio fascicolo in data	Estremi del ricorso e dell'atto impugnato
che è stata fissata la trattazione/discussione in pubblica udienza della controversia il giorno	
dall'esame delle controdeduzioni è emerso che l'Ufficio ..... ha depositato i seguenti documenti, in precedenza non conosciuti che rendono necessaria la integrazione dei motivi di ricorso: ……	Indicare quali sono i documenti non conosciuti
CHIEDE il rinvio della trattazione/udienza di discussione, ai sensi dell'art. 24, comma 3, D.Lgs. n. 546 del 1992,	Oggetto della domanda
Allega: 1. copia della comunicazione della Segreteria relativa alla data della trattazione/udienza; 2.	Elenco allegati
Luogo, li……	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 23

MEMORIA DI INTEGRAZIONE DEI MOTIVI
(art. 24 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO
(Originale in bollo)

copia destinata alla Commissione in carta semplice

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di 60 giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito
Oggetto: Memoria di integrazione dei motivi	Notifica a tutte le parti interessate e successivo deposito presso la segreteria della Commissione
Il Sig. ……. nato a …… il …… C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO che in data …..è stato proposto ricorso avverso ….., n. …….., notificato il ……, e il ricorrente si è costituito ritualmente in giudizio depositando la copia notificata e il proprio fascicolo in data .....;	Estremi del ricorso e dell'atto impugnato
Che la controparte si è costituita con atto depositato il ..... ed ha depositato i seguenti documenti ....., non conosciuti dal sottoscritto.	Indicare quali sono i documenti non conosciuti e quando sono stati depositati
Che il sottoscritto, alla luce di quanto sopra descritto: espone i seguenti MOTIVI INTEGRATIVI del proprio ricorso ……..	Descrizione dei motivi integrativi di ricorso Art. 24 c.2
CHIEDE l'accoglimento delle conclusioni avanzate con il ricorso introduttivo del presente giudizio	Oggetto della domanda
Luogo, li……	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 24

RECLAMO AVVERSO DECRETO PRESIDENZIALE DI INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO OVVERO SOSPENSIONE/INTERRUZIONE/ESTINZIONE DEL PROCESSO

(art. 28 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Da proporre entro 30 giorni dalla comunicazione del decreto
Oggetto: Reclamo avverso decreto presidenziale	Il reclamante nel termine perentorio di quindici giorni dall'ultima notificazione, a pena d'inammissibilità rilevabile d'ufficio, effettua il deposito secondo quanto disposto dall'art. 22, comma 1
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in……., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a amargine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag……... con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO che in data …..è stato proposto ricorso avverso ….., n. ……., notificato il ……., e il ricorrente si è costituito ritualmente in giudizio depositando la copia notificata e il proprio fascicolo in data .....;	Indicare gli estremi del ricorso e dell'atto impugnato
che, con decreto n. ..... comunicato in data ....., il Presidente della sezione n. ___ di codesta On.le Commissione, ha dichiarata l'inammissibilità del ricorso (ovvero la sospensione/interruzione/estinzione del processo per i seguenti MOTIVI……;	Indicare gli estremi del decreto e se trattasi di decreto che dichiara l'inammissibilità del ricorso, ovvero la sospensione, l'interruzione, estinzione del processo
PROPONE RECLAMO Per i seguenti motivi……..	Motivi oggetto di reclamo
CHIEDE L'accoglimento del reclamo e quindi la prosecuzione del processo	Oggetto della domanda
Luogo, li……	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 25

MEMORIA ILLUSTRATIVA
(art. 32, c.2 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO
(Originale in bollo)

Copia in carta semplice

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Depositare almeno 10 giorni liberi prima della trattazione.
Oggetto: Memoria illustrativa	Depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag…… …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO che in data …..è stato proposto ricorso R.G.R. n……..avverso ….., n. ……., notificato il ……., e il ricorrente si è costituito ritualmente in giudizio depositando la copia notificata e il proprio fascicolo in data .....;	Estremi del ricorso e dell'atto notificato
Che l'avviso di trattazione della controversia è stato fissato per il giorno …….	
In deduzione ai motivi addotti dalla controparte ed al fine di illustrare in maniera più completa il proprio ricorso il sottoscritto osserva ……	Memorie illustrative concernenti i motivi già dedotti nel ricorso e le eccezioni rilevabili d'ufficio
CHIEDE Per quanto sopra descritto, l'accoglimento delle conclusioni avanzate con il ricorso introduttivo del presente giudizio	Oggetto della domanda
Luogo, li……	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 26

REPLICHE SCRITTE

(art. 32, C.3 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO
8Originale in bollo)

Copia in carta semplice

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Depositare almeno 5 giorni liberi prima della data di trattazione
Oggetto: Memoria di replica	Depositare originale
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag……. ….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO che in data …..è stato proposto ricorso R.G.R. n….. avverso ….., n. ……., notificato il ……., e il ricorrente si è costituito ritualmente in giudizio depositando la copia notificata e il proprio fascicolo in data .....;	Estremi del ricorso e dell'atto notificato
Che la controparte si è costituita con atto depositato il ..... ed ha presentato le proprie controdeduzioni al ricorso presentato;	
che successivamente la controparte ha depositato ulteriori documenti e memorie	
che la trattazione della controversia in camera di consiglio è stata fissata per il giorno …….	Condizione per la proposizioni delle repliche è la trattazione in Camera di Consiglio
In deduzione ai motivi addotti dalla controparte, ed al fine di replicare alla suddetta memoria il sottoscritto osserva …….	Replica ai motivi addotti dalla controparte evidenziando l'infondatezza degli stessi
CHIEDE Per quanto sopra descritto, l'accoglimento delle conclusioni avanzate con il ricorso introduttivo del presente giudizio	Oggetto della domanda
Luogo, li……	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. .27

ISTANZA DI DISCUSSIONE IN PUBBLICA UDIENZA PROPOSTA CON ATTO SEPARATO[900]

(art. 33, c.1 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO
(Originale in bollo)

Copia in carta semplice

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Da depositare presso la segreteria della commissione almeno 10 giorni liberi prima della data di trattazione
Oggetto:Istanza di discussione in pubblica udienza	Oggetto
Il Sig. ……. nato a …… il …… C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in……..., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) di questo ricorso dall'Avv./Dott./Rag…… …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO che in data ha depositato ricorso R.G.R. n. .....avverso …….emesso da……..;	Estremi del ricorso e dell'atto notificato
che la trattazione della controversia è fissata per il giorno ……	La trattazione della controversia avviene in camera di consiglio, nel caso in cui non venga presentata l'istanza di pubblica udienza
CHIEDE Che ai sensi e per gli effetti dell'art. 33, c.1 del D.Lgs. n. 546/92, il presente ricorso venga discusso in pubblica udienza.	Art.33
Copia della presente nota, in carta libera, viene presentata per l'ufficio impositore.	Notificare alle altre parti costituite con le modalità di cui all'art. 32, comma2
Luogo, li…….	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

[900] L'istanza di pubblica udienza, alternativamente alla separata proposizione, può esser inserita direttamente nel ricorso introduttivo

MODULO N. 28

RICHIESTE DI COPIE AUTENTICHE DI SENTENZA
(art. 38, c.1 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Ciascuna parte può richiedere alla segreteria copie autentiche della sentenza e la segreteria è tenuta a rilasciarle entro cinque giorni dalla richiesta, previa corresponsione delle spese
Oggetto: Richieste di copie autentiche di sentenza	Oggetto
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in……..., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag…… ….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
CHIEDE che gli venga cortesemente rilasciata copia autentica della sentenza n. ..... pronunciata il ..... e depositata il .....,	Estremi della sentenza
DELEGA IL Sig…….. al ritiro della sentenza	Eventuale
Allega marche da bollo pari ad € ……..	
Luogo, li…….	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N.29

RICHIESTA DI INTERRUZIONE DEL PROCESSO

(art. 40 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Depositare entro l'ultimo giorno utile per il deposito di memorie, in caso di trattazione in camera di consiglio, ovvero entro la chiusura della discussione in pubblica udienza
Oggetto: Richiesta di interruzione del processo	Depositare in originale e copia
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO che in data …..è stato proposto ricorso R.G.R. n. ….avverso ….., n. ……., notificato il …….,	Indicare gli estremi del ricorso e dell'atto impugnato
Che in data …… si è verificata la seguente causa di interruzione del processo……	Indicare la causa di interruzione: *a*) il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza; *b*) la morte, la radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 12.
CHIEDE Che venga dichiarata la interruzione del processo, ai sensi dell'art. 40 del D.Lgs. n. 546/92	Oggetto della domanda
Luogo, li…….	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 30

RICHIESTA DI TRATTAZIONE DEL PROCESSO INTERROTTO O SOSPESO

(art. 43 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Depositare entro 6 mesi dalla cessazione della causa che ha determinato la sospensione ovvero da quando è stata dichiarata l'interruzione del processo .
Oggetto: Richiesta di trattazione del processo interrotto o sospeso	Depositare in originale e copia
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag……. ….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO che in data …..è stato proposto ricorso R.G.R. n…….avverso ….., n. ……., notificato il …….,	Indicare gli estremi del ricorso e dell'atto impugnato
che in data …… si è verificata la seguente causa di sospensione/interruzione del processo;	Causa di sospensione o interruzione
che con decreto/ordinanza n. ….del …. è stata dichiarata l'interruzione/sospensione del processo per i seguenti motivi…...;	Estremi dell'atto di sospensione o interruzione
CHIEDE Che il presidente di codesta commissione voglia dichiarare cessata l' interruzione/sospensione del processo, e fissare la data di trattazione, ai sensi dell'art. 40 del D.Lgs. n. 546/92	Oggetto della domanda
Luogo, li…….	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO 31

RINUNCIA AL RICORSO

(art. 44 D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO
(Originale in bollo)

Copia in carta semplice

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	Depositare entro l'udienza di trattazione
Oggetto: Richiesta di rinuncia al ricorso	Depositare in originale e copia
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag…… ….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO - che in data …..è stato proposto ricorso R.G.R n. avverso ….., n. ……., notificato il ……., emesso da ……., relativo -	Estremi del ricorso e dell'atto impugnato
- che in data …… si è verificata la seguente causa di sospensione/interruzione del processo; - che con decreto/ordinanza n. ….del …. È stata dichiarata l'interruzione/sospensione del processo per i seguenti motivi…..;	causa di sospensione o interruzione
Che appare conveniente per il sottoscritto rinunciare al ricorso per i seguenti motivi…….	
RINUNCIA al ricorso, e chiede che sia dichiarata l'estinzione del processo ai sensi dell'art. 44 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546,.	
Luogo, li…….	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 32

RICHIESTA DI ESTINZIONE DEL GIUDIZIO PER CESSATA MATERIA DEL CONTENDERE
(art. 46, D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione Tributaria ……. di ……	
Oggetto: Richiesta di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere	Oggetto
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società ……. con sede in……..., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag…… ….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO - che in data …..è stato proposto ricorso avverso ….., n. ……., notificato il ……., emesso da ……., relativo	Estremi del ricorso e dell'atto impugnato
Che la materia del contendere è cessata per il seguente ……	Causa di cessazione
CHIEDE che venga dichiarata l'estinzione del processo ai sensi dell'. 46 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.	Oggetto della domanda
Luogo, li…….	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO 33

ISTANZA DI SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO PROPOSTA CON ATTO SEPARATO[901]
(art.47 D.Lgs. 546/92)

BOLLO
(Originale: in bollo)

Copia in carta semplice:

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	Art 47 c.1 Da presentare con le modalità previste per il ricorso alla Commissione provinciale competente della sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso
Oggetto: Istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato	Può essere proposta solo nel corso del giudizio di primo grado e non oltre
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a a margine) di questo ricorso dall'Avv./Dott./Rag……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato,	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO che in data ……... ha proposto ricorso R.G.R. n……a codesta spett. Commissione avverso....., notificato a ……., in data…….,	Tale punto è omesso qualora l'istanza di sospensione viene richiesta nel ricorso
che dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile	Motivare il danno grave in relazione alla situazione finanziaria del contribuente e l'irreparabilità del danno in relazione alla situazione del contribuente antecedentemente al pagamento
che il ricorso appare ammissibile e fondato per i seguenti motivi	Motivare il c.d. fumus boni iuris ossia la fondatezza del ricorso ossia indicare i vizi dell'atto impugnato
Per gli esposti motivi, il sottoscritto CHIEDE a codesta spett. Commissione di voler sospendere, ai sensi dell'art. 47 del D.lgs. 31.12.1992, n. 546, l'esecuzione dell'atto impugnato.	Oggetto della domanda
Si allega: 2) copia dell'atto impugnato; 3) copia del ricorso introduttivo; 4) ……	Elenco Allegai Tale punto è omesso qualora l'istanza di sospensione viene richiesta nel ricorso
Luogo, li…….	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

[901] L'istanza di sospensione, alternativamente alla separata proposizione, può esser inserita direttamente nel ricorso

MODULO N. 34

PROPOSTA DI CONCILIAZIONE

(art. 48 D.Lgs. 546/92)

BOLLO
(Originale: in bollo)

Copia in carta semplice

Alla Commissione Tributaria Provinciale di ……	Può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale. Da presentare soltanto unitamente all'istanza per la pubblica udienza, da notificare alle altre parti fino a 10 giorni liberi prima della data di trattazione; l'originale o la copia dovrà essere depositato/a nella segreteria della Commissione entro lo stesso termine.
Oggetto: Richiesta di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere	Conciliazione totale o parziale
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in……., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag…… ….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO - che in data …..è stato proposto ricorso R.G.R. n…….avverso ….., n. …….., notificato il ……., emesso da ……., relativo; - che intende addivenire alla conciliazione della controversia	Estremi del ricorso e dell'atto impugnato
CHIEDE la discussione in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33, D.Lgs. n. 546 del 1992;	
- il tentativo di conciliazione, ai sensi dell'art. 48 dello stesso D.Lgs. n. 546 del 1992.	Oggetto della domanda
Propone la seguente definizione della controversia:……per i seguenti motivi ……..	Proposta di conciliazione
Luogo, li…….	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 35

PROPOSTA DI CONCILIAZIONE EXTRAGIUDIZIALE

(art. 48, D.Lgs. 546/92)

IN BOLLO

Al Comune/Provincia/Regione …….. Servizio tributi	Ente locale che ha emesso l'atto
Oggetto: Proposta di conciliazione extragiudiziale	Oggetto
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO - che in data …..è stato proposto ricorso avverso ….., n. …….., notificato il ……., , relativo……;ù - che la relativa lite è attualmente pendente presso la CTP di …….; - che non è stata, ancora, fissata la data dell'udienza di trattazione	Indicare gli estremi del ricorso e dell'atto impugnato
intende addivenire alla conciliazione della controversia per i seguenti motivi ……	Motivi a giustificazione della conciliazione
CHIEDE a codesto Spett.le Ufficio ..... la conciliazione della controversia, ai sensi e per gli effetti dell'art. 48, comma 5, D.Lgs. n. 546 del 1992, come di seguito riportato	Oggetto della domanda
PROPONE la seguente definizione della controversia:…….	Proposta di conciliazione
La presente proposta non ha valore di riconoscimento della fondatezza dell'atto impugnato	
Luogo, li…….	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N. 36

APPELLO ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
(artt. 52 e 53 D.Lgs. 546/1992)

IN BOLLO
(Originale in bollo)
(L'appello dell'Ufficio va in carta semplice)

Copia in carta semplice

Alla Commissione Tributaria Regionale di _____	Indicazione della Commissione tributaria, territorialmente competente
Oggetto: Ricorso in appello contro l'ufficio ……. per la riforma (totale o parziale) della sentenza della commissione tributaria provinciale di …. Sez …, n……	Da proporre entro 60 giorni dalla notifica della sentenza a cura delle parti ovvero in mancanza di notifica entro il termine lungo di 6 mesi dal deposito della sentenza
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag…… ….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificativi del contribuente Assistenza del difensore obbligatoria per controversie uguali o superiori ad € 2582,28 (Art.12 c.5) L'incarico al difensore può esser conferito, oltre che in calce, anche con atto pubblico, con scrittura privata autenticata o a margine dell'atto (Art.12 c.3)
Ricorre in appello, contro l'Ente (Comune/Provincia/Regione) ……	Indicazione dell'ufficio che ha emesso l'atto impugnato
Eventuali altre parti:……..	Da proporre nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado (Art. 53 c.2)
Per la riforma (totale o parziale) della sentenza n. …. emessa dalla commissione tributaria provinciale di …..…. Sez …, n…… e notificata il ……	Indicazione degli estremi della sentenza impugnata
per i seguenti motivi FATTO Con l'avviso notificato, l'Ente (Comune/Provincia/Regione) di ……. notificava il provvedimento n. …… del …….., concernente …….. Avverso tale atto l'istante proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di …..……. per i seguenti motivi. L'adita Commissione con la sentenza in oggetto indicata rigettava (o accoglieva parzialmente) il ricorso con la seguente motivazione. ……..	Illustrazione dei fatti
MOTIVI Il sottoscritto a norma dell'art. 54 D.Lgs. 546/1992, propone appello avverso la predetta sentenza per i seguenti motivi……..	Descrizione dei motivi di diritto a sostegno dell'impugnazione con riferimento ai vizi della sentenza impugnata
Per gli esposti motivi, il sottoscritto CHIEDE In via principale la riforma (totale o parziale) della sentenza appellata e l'annullamento dell'atto impugnato; in via subordinata……	Oggetto della domanda Domanda principale Domanda subordinata
Con vittoria delle spese di giudizio	Richiesta delle spese di giustizia
Si chiede, ai sensi dell'art. 33 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che il	L'atto di appello può contenere la richiesta di trattazione della

presente appello sia trattato in pubblica udienza.	discussione in pubblica udienza (Art.33)
Si attesta la conformità della presente copia all'originale consegnato (o spedito) all'Ente.	L'appellante deve dichiarare la conformità tra l'atto consegnato in segreteria e quello spedito o consegnato all'Ente (Art. 22, c. 3)
Si allegano i seguenti documenti: 1) copia della sentenza di primo grado; 2) ……..	Elenco allegati
Luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del difensore. Per le controversie in cui non sussiste l'obbligo di assistenza tecnica la firma può essere apposta direttamente dal contribuente.

Ove l'appello non sia notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'appello presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale che ha pronunciato la sentenza impugnata.

MODULO N.37

CONTRODEDUZIONI ALL'APPELLO[902]
(art. 54 del D.Lgs. n. 546/92)

	IN CARTA SEMPLICE le controdeduzioni dell'Ufficio
Alla Commissione Tributaria Regionale di _____	Depositare entro 60 giorni dalla notifica dell'appello principale – unitamente alle copie per le altre parti
Oggetto: Controdeduzioni all'appello	Oggetto
Il Comune di …… nella persona del Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. nella sua qualità di sindaco pro tempore nonché rappresentante legale dell'Ente rappresentato per delega in calce di questo ricorso dall'Avv ……. nato a ……. il ……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato, (oppure nel caso in cui la difesa è attribuita al funzionario dell'ufficio tributi: rappresentato per delega in calce di questo ricorso dal Dott. ……. nato a ……. il ……. …….. – funzionario dell'ufficio tributi -)	Si richiama l'attenzione sulle norme statutarie dell'Ente.
PREMESSO che in data ….. all'amministrazione comunale è stato notificato il ricorso avverso l'atto ……, avente per oggetto il seguente tributo …….. che la CTP con la decisione n…… accoglieva il ricorso con la seguente motivazione ……..	Estremi dell'atto impugnato e della sentenza della CTP
Che contro tale sentenza il contribuente ha proposto appello i seguenti motivi ……..	
SI COSTITUISCE IN GIUDIZIO contro ……elettivamente domiciliata presso lo studio ……. che la rappresenta e difende	Dati identificativi dell'appellante
SI CHIEDE Per le seguenti motivazioni ……..	Oggetto della domanda
a) rigetto dell'appello principale proposto dal contribuente avv./Dott. …..	
Con conferma della pretesa tributaria	
Con vittoria delle spese di giudizio	
Si allega la seguente documentazione:	Elenco allegati
Luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del difensore (o del funzionario delegato)

[902] Controdeduzioni depositate dall'ufficio a seguito dell'appello proposto dal contribuente nei confronti della sentenza della CTP che ha confermato la pretesa tributaria.
Laddove la CTP avesse deciso per l'infondatezza della pretesa tributaria, allora l'appellante sarebbe stato l'ufficio.

MODULO N.38

APPELLO INCIDENTALE
(art. 54 del D.Lgs. n. 546/92, art. 334 c.p.c.)

IN BOLLO
(Originale in bollo)

Copia in carta semplice

Alla Commissione Tributaria Regionale di _____	Depositare entro 60 giorni dalla notifica dell'appello principale – unitamente alle copie per le altre parti
Oggetto: Appello indicentale	Oggetto
Il Sig. ……. Nato a …… il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo dall'Avv./Dott./Rag…….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	L'impugnazione incidentale può essere proposta soltanto da chi vi abbia interesse e tale interesse sussiste se e nei limiti in cui la parte sia rimasta soccombente.
PREMESSO - che il Comune di….. che in data ….. notificava l'atto ……, avente per oggetto il seguente tributo ……..; - che veniva proposto ricorso alla CTP…….per i seguenti motivi…….. - che la CTP con la decisione n…… accoglieva in parte il ricorso per i seguenti motivi…… - contro tale sentenza proponeva appello il Comune di….. per i seguenti motivi ……	Estremi dell'atto impugnato e della sentenza della CTP
PROPONE APPELLO INCIDENTALE Per i seguenti motivi ……	Motivi dell'appello incidentale.
SI CHIEDE	
a) rigetto dell'appello principale proposto dal contribuente avv./Dott. …..	Oggetto della domanda
b) l'accoglimento dell'appello incidentale con la riforma della pronuncia della decisione della CTP sopra indicata affinché si dichiari la nullità dell'atto impugnato	
Con conferma della pretesa tributaria	
Con vittoria delle spese di giudizio	
Luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del difensore (o del funzionario delegato)

MODULO N. 39

RICORSO ALLA CORTE DI CASSAZIONE
(art. 62 d.lgs. 546/92; art. 366 c.p.c.)

IN BOLLO

Alla Corte Suprema di Cassazione	Da proporre entro 60 giorni dalla notifica della sentenza della CTR ovvero in mancanza di notifica entro il termine lungo di 6 mesi dal deposito della sentenza
Oggetto: Ricorso alla Corte di Cassazione	Oggetto
Il Sig. ……. nato a …… il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce 8o a margine) nel presente atto dall'Avv ……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante.
RICORRE in Cassazione , contro l'ente …… Eventuali altre parti:……..	Indicazione della controparte
PER LA CASSAZIONE della sentenza n. …. emessa dalla commissione tributaria regionale di …..…. Sez …, n…… e notificata il ……	Estremi della sentenza impugnata
per i seguenti motivi FATTO Con l'avviso notificato, il comune di ……. Notificava il provvedimento n. …… del ……., concernente …….. Avverso tale atto l'istante proponeva ricorso alla commissione tributaria provinciale di …..……. per i seguenti motivi. L'adita Commissione con la sentenza in oggetto indicata rigettava (o accoglieva parzialmente) il ricorso con la seguente motivazione. …….. ; La suddetta sentenza è stata impugnata con appello principale notificato in data ..... La Commissione Tributaria Regionale con sentenza n. ..... emessa il ..... e notificata in data ..... ha	Esposizione sommaria dei fatti
DIRITTO Il sottoscritto a norma dell'art. 54 D.Lgs. 546/92, propone ricorso per Cassazione avverso la predetta sentenza, in quanto illegittima per i seguenti motivi……..	Specificare i motivi ed in particolare le norme violate
Per gli esposti motivi, il sottoscritto CHIEDE che la Suprema Corte di cassazione accolga il ricorso e conseguentemente cassi la sentenza impugnata Si depositano: copia autentica della sentenza impugnata, richiesta di trasmissione alla Corte di Cassazione del fascicolo d'ufficio nonché i seguenti atti e documenti	Oggetto della domanda
Con vittoria delle spese di giudizio	
Si allegano i seguenti documenti:	Elenco allegati
Luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione di un avvocato iscritto nell'Albo dei cassazionisti e munito di procura speciale
	Procura alle liti. L'indicazione della procura, se conferita con atto separato,

MODULO N. 40

RICORSO PER LA CORREZIONE DELLA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE
(art. 287 c.p.c.)

IN BOLLO

Alla Corte Suprema di Cassazione	
Oggetto: Ricorso per la correzione della sentenza della corte di Cassazione	Oggetto
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nel presente atto dall'Avv ……. nato a ……. il ……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO CHE in data ..... codesta Ecc.ma Corte di Cassazione ha emesso la sentenza n.....nel ricorso proposto dal Sig. ..... contro l'Ente …….., avverso …….n...., in materia di.... per l'anno.....;	Estremi della sentenza
il collegio giudicante è incorso in un evidente errore materiale, laddove, ……	Indicazione dell'errore materiale o di calcolo
CHIEDE a codesta Ecc.ma Corte di Cassazione, la correzione della sopra citata sentenza n....., apportando la seguente correzione……..	Specificare il tipo di correzione da portare
Si allega: copia autentica della sentenza.	Elenco allegati
Luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione di un avvocato iscritto nell'Albo dei cassazionisti e munito di procura speciale

MODULO N.41

RICORSO PER REVOCAZIONE
(art. 64 - 65 d.lgs. 546/92)

IN BOLLO

Alla Commissione tributaria ……	Proposto alla commissione che ha emesso la sentenza impugnata
Oggetto: Ricorso per revocazione della sentenza n….. emessa da……..	Oggetto Estremi della sentenza impugnata
Il Sig. ……. nato a …… il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nell'atto introduttivo del presente giudizio dall'Avv./Dott./Rag……... con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
PREMESSO CHE Con l'avviso notificato, il comune di ……. notificava il provvedimento n. …… del ……., concernente …….. Avverso tale atto l'istante proponeva ricorso alla commissione tributaria provinciale di …..……. per i seguenti motivi. L'adita Commissione con la sentenza in oggetto indicata rigettava il ricorso con la seguente motivazione. …….. ;	Esposizione dei fatti
CHE Si è verificata la seguente ipotesi prevista dall'art. 395 cpc……	Indicare il motivo di revocazione di cui all'art. 395 cpc
CHIEDE a codesta Commissione di revocare la sentenza emessa in data ……, n……,	Oggetto della domanda
Si allega: copia autentica della sentenza impugnata	Elenco allegati
Luogo, li ……	Luogo e data
Firma	Sottoscrizione del difensore

MODULO 42

RICORSO PER GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA
(art. 70 D.Lgs. 546/92)

BOLLO
IN DOPPIO
ORIGINALE

Alla Commissione tributaria di ……	Da proporre entro dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento dell'ente locale dell'obbligo posto a carico della sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario
Oggetto: Ricorso per giudizio di ottemperanza	Oggetto
Il Sig. ……. nato a ……. il ……. C.F…….. residente …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. (oppure: la società …… con sede in…….., via ……, C.F. ……, nella persona del proprio legale rappresentante pro-tempore) rappresentato e difeso per delega in calce (o a margine) nel presente atto dall'Avv./Dott./Rag…… ….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato	Dati identificati del contribuente o del legale rappresentante
RICORRE contro l'Ente ……in persona del legale rappresentante p.t.	Dati identificativi dell'Ente
PER L'ESECUZIONE della sentenza n. …. emessa dalla commissione tributaria …… …..… Sez …, n…… e notificata il ……passata in giudicato	Estremi della sentenza passata in giudicato
per i seguenti motivi FATTO Con l'avviso notificato, l?ente ……. notificava il provvedimento n. …… del ……..., concernente …….. Avverso tale atto l'istante proponeva ricorso alla commissione tributaria provinciale di …..……. per i seguenti motivi. L'adita Commissione con la sentenza in oggetto indicata accoglieva il ricorso E condannava l'ente al pagamento della somma di € ……..a titolo di ……	Esposizione dei fatti
Che la sentenza prevedeva per l'adempimento il termine di …… giorni	Termine per l'adempimento (laddove previsto in sentenza)
Che è stato notificato all'Ente, in persona del legale rappresentante, atto di costituzione in mora, invitando il predetto Ente, in persona del suo legale rappresentante *pro tempore* , a dare esecuzione alla predetta ordinanza entro e non oltre 30 giorni dal ricevimento dell'atto e avvertendo che il presente atto ha valore di messa in mora con tutte le conseguenze di legge.	L'atto di messa in mora va notificato a mezzo ufficiale giudiziario (laddove manca un termine fissato dalla sentenza per l'adempimento)
Poiché a tutt'oggi l'Ente non ha provveduto alla liquidazione delle somme oggetto della sentenza sopra citata	
Per gli esposti motivi, il sottoscritto CHIEDE Al Presidente della Commissione tributaria di .....invitare e diffidare l'Ente ad ottemperare agli obblighi derivanti dalla citata sentenza ed eventualmente di nominare a spese dell'Ente un Commissario *ad acta* , per l'esecuzione del provvedimento medesimo.	Oggetto della domanda
Con condanna dell'Ente alle spese del presente giudizio	

Si allega: - copia della sentenza di cui si chiede l'esecuzione; - originale o copia autentica dell'atto di messa in mora (ove emesso).	Da allegare copia autentica della sentenza di cui si chiede l'ottemperanza e l'eventuale originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a mezzo ufficiale giudiziario
Luogo, li……	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

MODULO N.43
NOTA DELLE SPESE DI GIUDIZIO
(art.75 disp. att. c.p.c.)

Alla Commissione Tributaria Provinciale di _____	Ai sensi dell'art. 75 delle Disposizioni di attuazione e transitorie del c.p.c. il difensore, fino al momento della discussione in pubblica udienza, deposita la nota spese (da inserire nel fascicolo di parte). Qualora non vi sia la discussione in pubblica udienza, la nota spese va depositata unitamente alle memorie o brevi repliche.
Il Sottoscritto Avv ……. …….. con studio in …….. alla via …….. n. ….. , cap …….. ed ivi elettivamente domiciliato , che assiste e rappresenta la la società ……. Nel ricorso n…. avverso l'atto ……. Presenta	La nota può essere presentata anche dal contribuente che ricorra – potendolo – senza assistenza del difensore tecnico, ma, anche in tal caso deve riguardare solo le «spese sostenute» nei confronti di terzi.
NOTA SPESE ed ONORARI **VALORE della CAUSA**: imposte:..... interessi finora maturati (*ca*) ..... sanzioni irrogate	
SPESE: – per il ricorso:n° ..... marche da bollo x € 14,62 =€ ..... – per la memoria illustrativa: n°	
DIRITTI: – ..... –	*per procuratori legali ed avvocati*
ONORARI: – ……..	*per tutte le categorie professionali secondo le rispettive tariffe* ad es. per dottori commercialisti: D.P.R. 10 ottobre 1994, n. 645
Luogo, li……	Luogo e data
(Firma del Difensore)	Sottoscrizione del difensore

Dott. Gianluca Forgione

Nato ad Avellino il 22/05/1972. Laureatosi in Economia nel 1999, discutendo una tesi in ragioneria ("La revisione del magazzino -aspetti civilistici e fiscali-") ha frequentato un master tributario nel 2001/2002 ed un corso di perfezionamento post lauream in Amministrazione locale 2002/03 (discutendo una tesi su: "Il sistema impositivo degli Enti Locali alla luce delle modifiche al titolo V della Costituzione"). Laureando in giurisprudenza. Dal 1996 al 2002 è stato ispettore della Guardia di Finanza addetto al Gruppo Verifiche Speciali, presso il Nucleo Regionale di Polizia Tributaria. Nel corso del 2002 è diventato ragioniere capo e dirigente dell'area economico-finanziaria e tributi del Comune di Forino (AV). Ha collaborato con vari studi commercialisti ed ha pubblicato lavori sulle riviste "Prime note", "Il Fisco" e la “Rivista della Scuola superiore dell’economia e delle finanze”.