

Didattica I/2013

**Gestione
da parte dei Comuni
del contenzioso relativo
ai propri tributi**



*Gestione da parte
dei Comuni
del contenzioso relativo
ai propri tributi*

fi

*Fondazione IFEL – Dipartimento Economia Locale
e Formazione Il volume è pubblicato nell'ambito del Piano annuale
della Formazione IFEL 2013.
Il testo è curato da Giuseppe Mazzuti,
Avvocato Tributarista patrocinante in Cassazione.
Le opinioni espresse nel presente lavoro sono attribuibili esclusivamente
all'autore e non coinvolgono in alcun modo la Fondazione IFEL.*

Il volume è stato chiuso con le informazioni disponibili al 31 agosto 2013.

ISBN 978-88-6650-021-6

*Progetto grafico e impaginazione:
BACKUP comunicazione, Roma
www.backup.it*

Sommario

PRESENTAZIONE	7
CAPITOLO I - Esame del ricorso proposto dal contribuente	9
I.1. Individuazione dell'atto impugnato.....	11
I.1.1. Atti impugnabili dinanzi alla <i>Commissione Tributaria in materia di tributi locali</i>	13
I.1.2. Nozione ed esempi di vizi propri	15
I.1.3. Impugnazione di atti del soggetto affidatario della gestione delle entrate ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 446/ 1997.....	17
I.2. Esame delle modalità di instaurazione del giudizio.	18
I.2.1. Modalità di proposizione del ricorso.	18
I.2.2. Applicabilità dell'istituto della rimessione in termini.....	19
I.2.3. Modalità di costituzione in giudizio del ricorrente.	19
I.3. Esame del ricorrente	21
I.3.1. Interesse ad agire e legittimazione ad agire	21
I.3.2. Assistenza tecnica	21
I.4. Esame del contenuto del ricorso.....	24
CAPITOLO II – Modalità di partecipazione al giudizio del Comune	27
II.1. Redazione delle controdeduzioni	29
II.1.1. Difese.....	29
II.1.2. Indicazioni dei mezzi di prova	30
II.2. Modalità di costituzione i giudizio del Comune.	33
II.3. Intervento del Comune.....	35

CAPITOLO III – Poteri delle Commissioni Tributarie e comunicazioni	37
III.1. Formazione del fascicolo d’ufficio e assegnazione del ricorso	39
III.2. Esame preliminare del ricorso	39
III.3. Istruzione.....	40
III.4. Disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali.....	42
III.5. Comunicazioni delle Commissioni Tributarie	43
CAPITOLO IV – Svolgimento del processo di primo grado	45
IV.1. Nuovi motivi di ricorso.....	47
IV.2. Udienza della sospensiva	48
IV.3. Udienza del merito	50
CAPITOLO V - Provvedimenti delle Commissioni Tributarie.....	53
V.1. Sentenze.....	55
<i>V.1.1. Contenuto della sentenza.....</i>	<i>56</i>
CAPITOLO VI - Impugnazioni	59
VI.1. Mezzi d’impugnazione	61
VI.2. Appello	62
<i>VII.2.1. Appello incidentale</i>	<i>63</i>
<i>VII.2.2. Modalità di svolgimento del giudizio di appello.....</i>	<i>64</i>
<i>VI.2.3. Domande, eccezioni e prove nuove in appello</i>	<i>65</i>
<i>VI.2.4. Rimessione della causa alla Commissione Provinciale.....</i>	<i>67</i>
VI.3. Ricorso per Cassazione.....	68
VI.4. La revocazione.....	71
CAPITOLO VII – Sospensione, Interruzione, Estinzione e Conciliazione	75
VII.1. La sospensione	77
VII.2. L’interruzione.....	78
VII.3. L’estinzione.....	79
VII.4. La conciliazione	81

TAVOLE SINOTTICHE	83
I Atti impugnabili dinanzi alla Commissione Tributaria in materia di tributi locali	84
II Natura giuridica delle principali entrate comunali	85
III Contenuto del ricorso	86
IV Contenuto delle controdeduzioni	86
V Documenti utilizzabili	87
VI Costituzione in giudizio	87
VII Termini per il deposito degli atti processuali	88
VIII Casi in cui il Comune può intervenire volontariamente nel giudizio	88
IX Motivi aggiunti.....	88
X Decreti che può emettere il Presidente della Sezione in sede di esame preliminare del ricorso	89
XI Poteri istruttori Commissioni Tributarie	90
XII Notifica sentenze (in vigore dal 26/03/2010)	90
XIII I mezzi di impugnazione (artt. 50-67 del d.lgs. 546/1992) delle Sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie.....	91
XIV Termini di impugnazione	91
XV Cause di inammissibilità del ricorso in appello	91
XVI Modalità di svolgimento del giudizio di appello per effetto del rinvio alle disposizioni di primo grado.....	92
XVII Difese nel giudizio di appello.....	92
XVIII Casi di rimessione in appello dalla Commissione Regionale a quella Provinciale.....	93
XIX Segue: casi di non integrità del contraddittorio del giudizio di primo grado.....	93
XX Segue: casi di illegittima composizione del Collegio di primo grado	94
XXI Casi di revocazione.....	94
XXII Cause di estinzione del processo	95
XXIII Conciliazione giudiziale.....	95
BIBLIOGRAFIA	97

Presentazione

Con il presente volume, realizzato nell'ambito del Programma annuale della formazione e dedicato al Contenzioso tributario, IFEL inaugura un percorso editoriale finalizzato ad integrare ed arricchire il materiale didattico tradizionalmente prodotto in fase di progettazione delle attività. Valorizzare i materiali di supporto alle attività d'aula nonché capitalizzare un rilevante patrimonio informativo alimentato dalle competenze di tecnici ed esperti della finanza e della fiscalità degli enti locali, costituiscono infatti alcuni degli obiettivi della Programmazione IFEL 2013. Con la pubblicazione di specifici focus tematici, IFEL intende offrire agli oltre 9.000 operatori comunali che ogni anno prendono parte alle iniziative di formazione, un'ulteriore nonché preziosa occasione per approfondire le tematiche di maggior interesse, all'interno di un contesto in rapida evoluzione che richiede di rimanere costantemente aggiornati.

Il presente volume è rivolto principalmente agli operatori comunali che gestiscono le pratiche di contenzioso relative alle entrate tributarie e si propone di offrire la descrizione teorica e pratica degli istituti processuali al fine di consentire il rispetto delle regole processuali per tutelare al meglio gli interessi comunali.

L'attività difensiva cui sono chiamati gli operatori comunali può praticamente essere distinta nelle seguenti fasi:

- a) studio del ricorso ricevuto dal comune con esame dei documenti avversari;*
- b) ricerca dei documenti e delle prove necessarie per l'attività difensiva e redazione delle controdeduzioni difensive;*
- c) redazione di ulteriori eventuali memorie difensive;*
- d) partecipazione alle udienze;*
- e) esame dei Provvedimenti delle Commissioni Tributarie;*
- f) impugnazione dei Provvedimenti delle Commissioni Tributarie;*
- g) predisposizione degli atti necessari ad affrontare gli eventi straordinari nel processo, ad es. sospensione, interruzione, etc...*

Il volume è, pertanto, suddiviso in Capitoli corrispondenti alle fasi sopra indicate. In ogni Capitolo-fase sono illustrati gli istituti giuridici processuali applicabili attraverso il necessario

supporto offerto dall'esame della principale dottrina tributaria e della giurisprudenza di merito, di legittimità e costituzionale.

Al fine di agevolare l'attività difensiva degli operatori comunali:

- a) il volume non contiene l'esame di tutti gli istituti giuridici disciplinati, principalmente, nel d.lgs. 546/1992 e nel codice di procedura civile ma si è scrupolosamente operata una selezione degli istituti rilevanti in caso di contenzioso tributario relativo alle entrate tributarie comunali;*
- b) la giurisprudenza di merito, legittimità e costituzionale citata nel volume si riferisce quasi esclusivamente a provvedimenti adottati nell'ambito di contenziosi relativi alle entrate tributarie comunali.*

Per facilitare l'attività di ricerca degli istituti giuridici rilevanti ai fini del particolare concreto contenzioso di cui si occupa l'operatore comunale il Volume è completato dalla presenza di 23 Tavole sinottiche, nelle quali in modo sintetico e schematico sono evidenziate, a seconda degli istituti giuridici esaminati, le principali caratteristiche dei procedimenti e i termini che devono osservare gli operatori coinvolti nel processo tributario in modo da consentire una rapida e completa visione d'insieme delle fasi dell'attività difensiva.

Capitolo primo

*Esame del ricorso
proposto dal contribuente*

f

1.1. INDIVIDUAZIONE DELL'ATTO IMPUGNATO

Per effetto del combinato disposto di cui agli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546/1992, gli atti del Comune, aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, le relative sanzioni, gli interessi e ogni altro accessorio sono impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie⁽¹⁾.

L'elenco contenuto nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992 per consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione⁽²⁾, pur dovendo considerarsi tassativo, va interpretato in senso estensivo⁽³⁾, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del

1 Sull'oggetto della giurisdizione tributaria, tra i numerosi interventi dottrinari, FANTOZZI A., Nuove forma di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria, in Rivista Diritto Tributario, 2004, pag. 3 e ss.; CANTILLO M. Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, Rassegna Tributaria 2013, 2, pag. 395.; CONVERSO A., Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze, in "Quaderni della Giustizia Tributaria", n. 2003, 8 pag. 632; MUSCARA' S., La giurisdizione (quasi) esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. unite della Cassazione, in Rivista Diritto Tributario, 2006, II, pag. 26.

2 Per tutte Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 19 novembre 2007, n. 23832 nella quale si evidenzia anche che "Esigenze imprescindibili di tutela del contribuente impongono di includere tra gli atti autonomamente impugnabili innanzi al giudice tributario tutti quegli atti che, pur essendo "atipici" in relazione ad una diversa denominazione ad essi attribuita dall'amministrazione finanziaria, abbiano, comunque, la stessa sostanza e svolgano la medesima funzione degli atti tipizzati nell'elenco di cui all'art. 19, comma 1 del d.lgs. 546/1992".

3 SEPE E. A., Ancora sulla impugnabilità degli atti "atipici" e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione, in Il Fisco, n. 4/2008, p. 1-614. L'Autore, con specifico riguardo alle condizioni di impugnabilità degli atti c.d. atipici, afferma che "la valenza da riconoscere oggi a tale norma non è più quella di una elencazione tassativa degli atti impugnabili, bensì di una indicazione di situazioni-tipo, consistenti appunto nella configurazione di una pretesa (in fase di cognizione o già in fase esecutiva)

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. 448 del 2001⁽⁴⁾.

Pertanto, è possibile ricorrere al Giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dal Comune impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 del d.lgs. 546/1992, atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell'interesse (art. 100 c.p.c.) a chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare 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⁽⁵⁾. Va segnalato, comunque, che vi sono pronunce giurisprudenziali di contrario orientamento⁽⁶⁾; ad esempio in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è stato affermato che il mero avviso di pagamento, comunicazione - invito bonario, volto unicamente a favorire lo svolgimento del rapporto tributario, con cui si informa il contribuente della debenza del tributo e della possibilità di rivolgersi al Comune per eventuali richieste di chiarimento e financo di sgravio, recante sul retro l'espressa avvertenza dell'inammissibilità

che, ove ravvisabile in una serie di altri casi non predeterminati, ma identificabili in via di interpretazione analogica, consentono di ritenere insorto in capo al soggetto destinatario di essa quell'interesse qualificato necessario ad agire a tutela del proprio diritto od anche interesse legittimo".

4 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 interpretazione estensiva di tale norma; si veda 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. 636/1972, in rapporto all'art. 24 Cost. Cass., Sez. Un., Sent. 26 marzo 1999 n. 185.

5 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 29 maggio 2007, n. 21045, nella quale la Cassazione ha ritenuto ammissibile il ricorso alla Commissione Tributaria avverso un "invito di pagamento" emesso dal Comune per il pagamento della TOSAP. Conforme Cass. Civ., Sez. V, Sent. 6 dicembre 2004, n. 22869 (l'"invito a pagamento" con il quale il Comune chiedeva alla società contribuente di corrispondere il conguaglio dovuto a titolo di TOSAP in ragione delle nuove tariffe). Da ultimo Cass. Civ., Sez. Un. 27 luglio 2007, n. 16293 ha ritenuto ammissibile il ricorso alla Commissione Tributaria avverso un "invito di pagamento" emesso dal Comune per il pagamento della TARSU.

6 Cfr. Cass. Civ., Sez. V, Civ., Sent. 28 gennaio 2005, n. 1791.

del ricorso giurisdizionale, eventualmente, invece, esperibile contro la successiva cartella esattoriale, da emettersi, come pure indicato nelle avvertenze, in caso di mancato pagamento, previa iscrizione a ruolo del tributo stesso, non ha carattere impositivo ed esula dal novero degli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs 31 dicembre 1992 n. 546.

1.1.1. Atti impugnabili dinanzi alla Commissione Tributaria in materia di tributi locali

Gli atti emessi dai Comuni impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie per espressa previsione dell'art. 19 del d.lgs. 549/1992⁽⁷⁾ sono:

- a) l'avviso di accertamento;
- b) l'avviso di liquidazione;
- c) il provvedimento irrogativo di sanzioni solo di natura tributaria⁽⁸⁾;
- d) il provvedimento di rifiuto, espresso o tacito, sull'istanza di restituzione di tributi;
- e) il provvedimento espresso o tacito di diniego o revoca di agevolazioni tributarie;
- f) il provvedimento di iscrizione di ipoteca ex art. 77, d.p.r. 602/1973⁽⁹⁾;
- g) il provvedimento di fermo amministrativo ex art. 86, d.p.r. 602/1973⁽¹⁰⁾;

7 Si precisa che rientrano nell'elenco di cui all'art. 19 del d. lgs. 546 del 1992 anche altri atti riferibili anche ai tributi comunali non inseriti nell'elenco di cui al testo. Detta esclusione è da imputare al fatto che gli altri atti contenuti nell'art. 19 del d.lgs. 546 del 1992 (ad esempio il ruolo, la cartella di pagamento o atti relativi alle operazioni catastali) sono di competenza di altri soggetti (agente della riscossione Agenzia delle Entrate). Peraltro, è da sottolineare che anche per questi ultimi atti citati la giurisdizione tributaria sussiste solo nel caso in cui detti atti siano emessi per la riscossione dei tributi, si veda Cass., Sez. Un., Sent. 16 marzo 2006, n. 11625, che 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., Sez. Un., Sent. 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.

8 La Corte Costituzionale, difatti, con Sentenza del 5 maggio 2008 n. 130 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 19 d.lgs. 546/1992 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.

9 La giurisdizione delle Commissioni Tributarie sussiste solo se il credito per cui si procede ha natura tributaria, Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 5 marzo 2009, n. 5286.

10 La giurisdizione delle Commissioni Tributarie sussiste solo se il credito per cui si procede ha

h) il rigetto delle domande di definizione agevolata di rapporti tributari, il quale non è condizionato dall'osservanza di forme prestabilite⁽¹¹⁾.

L'elenco, per quanto sopra evidenziato, va integrato per effetto di pronunce giurisprudenziali; e, quindi, tra gli atti impugnabili rientrano anche:

- a) il provvedimento di rigetto o il silenzio-rifiuto su istanza di autotutela⁽¹²⁾;
- b) il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione⁽¹³⁾;
- c) la comunicazione preventiva di fermo amministrativo nel caso in cui si proceda per credito di natura tributaria⁽¹⁴⁾;
- d) il provvedimento espresso o tacito⁽¹⁵⁾ di diniego di autotutela⁽¹⁶⁾;
- e) l'atto di pignoramento ex art. 72-bis, d.p.r. 602/1973⁽¹⁷⁾;
- f) l'avviso bonario⁽¹⁸⁾;

natura tributaria, Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 5 giugno 2008, n. 14831.

11 E' stato ritenuto ammissibile il ricorso avverso una nota con cui l'Amministrazione finanziaria abbia negato la definizione agevolata, trattandosi di un atto amministrativo idoneo ad esplicitare la volontà negativa dell'Ufficio rispetto all'istanza avanzata dal contribuente (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 11 febbraio 2005, n. 2829). Si veda anche Cass., Sez. V, Civ., Sent. 9 agosto 2006, n. 18008.

12 La Suprema Corte ha sostenuto che la riforma del 2001 ha poi necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del D. Leg. 546/1992; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qualvolta l'amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c., cfr. Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 30 giugno 2005, n. 16776).

13 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 1° ottobre 1998, n. 185.

14 Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 11 maggio 2009, n. 10672; Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 2 agosto 2011, n. 16858.

15 Cfr. BASILAVECCHIA M., Rimedi giurisdizionali al silenzio dell'A.F. su istanza di autotutela, in G.T. Riv. giur. trib., 1998, pag. 615 ss..

16 Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 23 aprile 2009, n. 9669.

17 In assenza di giurisprudenza di legittimità è necessario segnalare che la giurisprudenza di merito è oscillante tra pronunce di ammissibilità (Comm. Trib. Prov. Treviso, Sez. VII, Sent. 4 marzo 2009, n. 23) e di non ammissibilità (Comm. Trib. Prov. Novara, Sez. I, Sent. 23 luglio 2010, n. 89).

18 L'avviso bonario con cui l'Amministrazione Finanziaria chiede il pagamento di un tributo, "in quanto esso – pur non rientrando nel novero degli atti elencati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 e non essendo perciò in grado di comportare, ove non contestato – la cristallizzazione del credito in esso

- g) l'avviso di recupero di credito di imposta illegittimamente compensato⁽¹⁹⁾;
- h) l'ingiunzione fiscale per il recupero di crediti tributari⁽²⁰⁾.

1.1.2. Nozione ed esempi di vizi propri

La giurisprudenza della Suprema Corte è univoca nel ritenere ammissibile il ricorso avverso atto non espressamente previsto nell'elenco contenuto nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992 e registra orientamenti contrastanti con riferimento agli effetti della mancata impugnazione di un atto atipico e dei suoi effetti sull'impugnazione degli atti successivi⁽²¹⁾.

Un recente intervento⁽²²⁾ ha chiarito che l'impugnazione di un atto atipico non è da considerare un obbligo ma piuttosto una facoltà del contribuente⁽²³⁾.

indicato, esplicita comunque le ragioni fattuali e giuridiche di una ben determinata pretesa tributaria, ingenerando così nel contribuente l'interesse a chiarire subito la sua posizione con una pronuncia dagli effetti non più modificabili" (Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 10 maggio 2011, n. 10987).

19 L'avviso di recupero di credito di imposta illegittimamente compensato è impugnabile in virtù della sua natura di manifestazione della volontà impositiva da parte dello Stato, similare a quella dell'avviso di accertamento (Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 7 aprile 2011, n. 8033).

20 L'ingiunzione emessa (nella fattispecie, in materia di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche) ai sensi del r.d. 14 aprile 1910, n. 639, poiché l'ingiunzione non è un atto dell'espropriazione forzata, ma ha la stessa funzione, di atto prodromico dell'esecuzione forzata, che svolge la cartella di pagamento, e deve, pertanto, poter essere impugnata come una cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. In considerazione, infatti, dell'evoluzione che ha avuto il sistema processuale tributario nel suo complesso - con particolare riferimento agli strumenti di tutela apprestati per il contribuente, quale, ad esempio, il potere delle commissioni tributarie di sospendere l'esecutività dell'atto impugnato, introdotto dal detto d.lgs. n. 546 del 1992 -, ogni contestazione che concerne il rapporto tributario ed i suoi elementi costitutivi deve essere assegnata alla cognizione delle commissioni tributarie, mentre alla giurisdizione del giudice ordinario appartengono solo gli atti posti in essere durante la successiva espropriazione forzata, atti che non propongono questioni di natura tributaria, ma riguardano le situazioni giuridiche tutelabili dinanzi al giudice dell'esecuzione, Cass., Sez. Un., Sent. 25 maggio 2005, n. 10958. Sulla natura giuridica dell'ingiunzione fiscale ci si permette di rinviare a MAZZUTI G., Ingiunzione fiscale: quali modifiche legislative sono applicabili?, Rivista dei Tributi Locali, 2006, 6, pagg. 589-602

21 Cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 28 settembre 2007, n. 21045.

22 Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 11 maggio 2012, n. 7344.

23 In tal senso anche la recente dottrina, si veda LUPU R., Torna l'impugnazione facoltativa degli avvisi bonari, 15 maggio 2012, in www.fondazionestuditributari.com, il quale afferma

E' da escludere, quindi, l'esistenza di un onere di impugnazione in capo al contribuente che riceve un atto "atipico"⁽²⁴⁾, contenente una pretesa impositiva definita e non condizionata.

Diversamente⁽²⁵⁾ il contribuente si vedrebbe costretto ad impugnare qualsiasi atto/comunicazione ricevuto dal Comune o altri enti impositori, quanto meno al fine di cautelarsi e scongiurare il rischio di lasciar cristallizzare la pretesa in esso contenuta.

Nei casi in cui vi sia onere di impugnazione il comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 prevede che ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri, ad esclusione del caso in cui l'atto presupposto (es. rispetto all'ingiunzione fiscale è atto presupposto l'avviso di accertamento) non sia stato regolarmente notificato. In questi casi per la Corte di Cassazione⁽²⁶⁾ la nullità della notifica dell'atto presupposto può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli, facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, al fine di contestare radicalmente la pretesa tributaria.

che "l'avviso bonario rappresenta una perplessità dell'ufficio fiscale, e proprio in quanto bonario è ... un invito al contraddittorio. Cioè manifesta un'ipotesi che l'autorità pubblica chiede al contribuente di verificare. Ed è del tutto normale consentire il ricorso immediato se il contribuente capisce l'inutilità del dialogo amministrativo, ad esempio perchè prevede che l'amministrazione, visto il quadro legislativo e circolari amministrative, non recederà mai dalla propria pretesa. Se invece il contribuente capisce che c'è sotto un equivoco nei sistemi informativi e nei flussi di dati, è del tutto inutile obbligarlo a presentare ricorso".

24 Cfr. AMATUCCI F., *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, 2, p. 365; SALVINI L., *Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze*, in *Quaderni della Giustizia Tributaria*, 2003, 8, pag. 765.

25 E' espressione dell'orientamento non accolto nel testo, ad esempio, Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 15 marzo 2003, n. 14482, secondo cui il giudice di merito aveva correttamente interpretato le lettere denominate "richiesta denuncia versamento" come atti integranti tutti gli elementi necessari all'individuazione della pretesa impositiva e, pertanto, correttamente aveva escluso che quanto in essi contenuto poteva essere contestato con l'impugnazione del successivo avviso di accertamento notificato al contribuente. Cfr. AMATUCCI F., *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, 2, p. 365.

26 Per tutte Cass. Civ., Sez. V, Sent. 30 giugno 2011, n. 14361.

1.1.3. Impugnazione di atti del soggetto affidatario della gestione delle entrate ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 446/1997.

Qualora il Comune, in applicazione dell'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (che regola la potestà regolamentare generale) affidi un servizio di accertamento e riscossione delle imposte locali, mediante procedura ad evidenza pubblica o apposita convenzione⁽²⁷⁾, ai soggetti terzi indicati nella disposizione suddetta, il potere di accertamento del tributo spetta al soggetto concessionario e non al Comune⁽²⁸⁾.

All'attribuzione dell'esercizio del potere di accertamento consegue quale ineludibile conseguenza, non solo la legittimazione sostanziale, ma anche la legittimazione processuale per le controversie che involgano tali materie⁽²⁹⁾ e quindi

27 Sulla natura e sul contenuto della convezione MAZZUTI G., Inadempimento del concessionario iscritto all'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. 446 del 1997. Lacuna legislativa. Necessità di disciplina speciale, in www.entratecomunali.it.

28 In tal senso ex pluribus Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 24 marzo 2004, n. 15079. Sulla natura del rapporto che si instaura tra Comune e soggetto affidatario si permette di rinviare a MAZZUTI G., Gestione delle entrate tributarie e patrimoniali dei Comuni da parte dei concessionari, Il Fisco 2011., I, pagg. 7651-7662.

29 Cfr., Cass. Civ. sent. n. 1138 del 2008. Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 19 marzo 2010, n. 6772. Si ricorda che l'orientamento consolidato nella giurisprudenza amministrativa, la prima per tutte Sentenza n. 2793 del 2003 del Consiglio di Stato, nella quale si afferma che la ricognizione e misurazione dei presupposti d'imposta di competenza comunale non può essere considerata come attività avulsa ed indipendente dall'attività tipizzata dal legislatore come attività di accertamento e liquidazione, prodromiche alle conseguenti attività di riscossione dei tributi locali, in quanto il censimento, l'individuazione e la misurazione della superficie delle unità immobiliari ai fini della corretta applicazione dei tributi comunali, la digitalizzazione dei dati inerenti alla posizione tributaria dei cittadini contribuenti (con riferimento alle dichiarazioni di denuncia di variazione dei dati Ici e Tarsu, alle autodenunce presentate dal contribuente ed ai dati emersi dal censimento svolto), costituiscono fasi inscindibili del complesso procedimento di accertamento e liquidazione dell'imposta, consentendo all'Ente locale di verificare le ragioni del proprio credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, nonché individuare il debitore e quantificare la somma da incassare e costituiscono trasferimenti dell'esercizio delle potestà amministrative e pertanto costituiscono comunque rapporti concessori. Si veda sul punto la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cassazione civile, n. 5846 del 14 giugno 1990 e Cassazione Civile n. 2314 del 20 marzo 1990 che confermano l'orientamento della costante giurisprudenza della suprema Corte; per tutte si rinvia a Cassazione civile n. 4081 del 15 giugno 1988, Cassazione civile n. 4149 del 1976, Cassazione civile n. 2463 del 1975, Cassazione civile n. 844 del 1975 e Cassazione civile n. 3040 del 1971) che insegna che la natura concessoria del rapporto ed il

il Comune sarà tenuto a far valere il proprio difetto di legittimazione passiva nel caso in cui sia destinatario di ricorso avverso atti emessi dai soggetti affidatari della gestione delle proprie entrate.

I.2. ESAME DELLE MODALITÀ DI INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO

I.2.1. *Modalità di proposizione del ricorso.*

Il termine perentorio⁽³⁰⁾ per la proposizione del ricorso è fissato in giorni 60 (art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992) ed è soggetto alla sospensione feriale dei termini processuali civili⁽³¹⁾. Ai fini della verifica della tempestività della proposizione del ricorso è necessario far riferimento alla data di notifica dell'atto oggetto di impugnazione. A tale proposito è necessario ricordare che la maggior parte degli atti impositivi dei Comuni, impugnati dinanzi alle Commissioni Tributarie, sono atti notificati attraverso lo strumento della Raccomandata A.R.. In tali casi ai fini del computo del termine di impugnazione è necessario far riferimento non alla data di spedizione bensì alla data di ricevimento da parte del contribuente dell'atto impositivo⁽³²⁾.

Il ricorso si propone alternativamente:

- a) mediante notifica ai sensi degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile;
- b) a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento;

trasferimento di funzioni pubbliche non derivano da particolari caratteristiche dei contratti stipulati, bensì esclusivamente da esplicite previsioni legislative. Sul punto, difatti, nessun dubbio ha la Suprema Corte, la quale ha costantemente ribadito che “le potestà pubbliche spettano al concessionario in base alla legge e cioè in base ad una fonte estranea al contratto” e cioè l’iscrizione nel particolare Albo previsto dall’art. 52 del D.Lgs. 446 del 1997.

30 I termini di proposizione sono perentori e spirano col decorso del sessantesimo giorno dalla data di notificazione dell'atto impugnato (art. 21, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992) ovvero del secondo anno da quello in cui sia maturato il diritto alla ripetizione di tributi versati e asseritamente non dovuti (art. 21, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992).

31 Nel giudizio tributario si applica la sospensione feriale dei termini processuali di cui alla l. 742/1969 (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 15 maggio 2008, n. 12206; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 18 gennaio 2008, n. 1053). Pertanto, i termini processuali sono sospesi tra il 1° agosto e il 15 settembre di ogni anno.

32 Data che rileva ai fini della verifica della tempestiva notificazione dell'avviso di accertamento.

- c) mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto del Comune che ne rilascia ricevuta sulla copia.

1.2.2. Applicabilità dell'istituto della remissione in termini

Parte della dottrina ha attribuito natura prescrizione ai termini per la proposizione del ricorso attraverso l'estensione dell'applicazione dell'istituto della remissione in termini della parte processuale incorsa in preclusioni in maniera incolpevole (codificato nell'art. 184-bis c.p.c.). E' prevalsa, tuttavia, l'interpretazione dottrinale, che pur accettando l'applicabilità di una norma processual-civilistica al processo tributario, eccepisce che la disposizione in questione si riferirebbe a "preclusioni endoprocessuali anziché extraprocessuali". E' da evidenziare, però, che la giurisprudenza di legittimità ritiene non applicabile al processo tributario l'istituto della remissione in termini della parte processuale incorsa in preclusioni in maniera incolpevole⁽³³⁾.

Il dibattito dottrinario poteva essere sopito dalla Corte Costituzionale, che chiamata a pronunciarsi sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 nella parte in cui non prevede l'applicabilità dell'istituto della remissione in termini di cui all'art. 184-bis c.p.c., ha, invece, dichiarato la questione inammissibile con Ordinanza del 9 marzo 2004, n. 89.

1.2.3. Modalità di costituzione in giudizio del ricorrente

Prima della propria costituzione in giudizio, il Comune deve verificare la corretta costituzione in giudizio della parte ricorrente, alla quale l'art. 22, comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992 impone di depositare, presso la Segreteria della Commissione Tributaria adita, l'originale notificato a mezzo di Ufficiale giudiziario o la copia dell'originale spedito a mezzo posta con fotocopia delle relative ricevute di invio e avvenuta ricezione ovvero della copia dell'originale depositato con fotocopia della ricevuta di deposito entro il termine di trenta giorni da quello della proposizione del ricorso.

Il deposito presso la Segreteria può essere sostituito dalla trasmissione a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento⁽³⁴⁾.

³³ Per tutte, Cass. Civ., Sez. I, Sent. 6 luglio 1999, n. 6954; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 30 luglio 2002, n. 11222; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 19 maggio 2003, n. 7814.

³⁴ La possibilità di utilizzare lo strumento della trasmissione a mezzo posta, in plico rac-

Con recente intervento la Suprema Corte di Cassazione⁽³⁵⁾ ha chiarito che il ricorso sia nel caso di notifica a mezzo di Ufficiale giudiziario che nel caso di notifica a mezzo del servizio postale deve essere depositato, ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, nella Segreteria della Commissione tributaria, a pena d'inammissibilità⁽³⁶⁾, entro trenta giorni dalla ricezione da parte del destinatario e non dalla spedizione da parte del ricorrente.

La verifica della corretta modalità di costituzione in giudizio del ricorrente è necessaria in quanto termine e modalità di costituzione del ricorrente in giudizio sono imposti sotto pena di inammissibilità del ricorso, non sanabile dalla rituale costituzione della parte resistente⁽³⁷⁾.

Si ricorda, che nel caso in cui il ricorrente deposita unitamente al ricorso anche dei documenti⁽³⁸⁾, non ha l'obbligo di allegare al ricorso o depositare presso la Segreteria della Commissione Tributaria adita copia degli stessi per le controparti, ma l'elenco dei documenti deve essere riportato in calce all'atto cui essi siano allegati ovvero contenuto in apposita nota sottoscritta da depositare in originale e in tante copie quante siano le altre parti.

In tal caso, sarà onere del Comune richiedere alla Segreteria della Commissione Tributaria adita copia dei documenti depositati.

comandato senza busta con avviso di ricevimento è stata introdotta a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale, che con Sentenza n. 520 del 6 dicembre 2002 aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 22, commi 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. Sugli aspetti critici di questa facoltà di costituzione in giudizio LUPU R., Sulla incompatibilità tra caratteristiche del servizio postale e requisiti di legge per la costituzione in giudizio, in "Rassegna Tributaria", n. 5/2001, pag. 596.

35 Cass. Civ., Sez. V, Ord. 3 agosto 2012, n. 14010.

36 Cfr. GLENDI C., Modi e termini per la costituzione del ricorrente e dell'ufficio nel nuovo processo tributario, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 1998, 6, pag. 565 e ss...

37 In tal senso Cass. Civ., Sez. V, Sent. 31 marzo 2011, n. 7373

38 Il deposito dei documenti non è obbligatorio al momento della costituzione del ricorrente in giudizio in quanto è sempre consentito sino a venti giorni liberi prima dell'udienza di trattazione ai sensi dell'art. 32, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992.

I.3. ESAME DEL RICORRENTE

I.3.1. Interesse ad agire e legittimazione ad agire

E' necessario verificare se il ricorrente sia titolare di un diritto da far valere, tenendo presente che è legittimato ad agire il soggetto destinatario di un atto impositivo anche se ritiene di essere completamente estraneo alla pretesa tributaria fatta valere⁽³⁹⁾.

Inoltre, vi sono dei casi in cui soggetti diversi dal destinatario dell'atto impositivo possono avere un interesse giuridico all'impugnazione dell'atto, ad esempio questo è il caso del soggetto dichiarato fallito, che ha legittimazione concorrente a quella del curatore⁽⁴⁰⁾. In questo caso il termine per impugnare decorre da quando il soggetto fallito ne ha notizia da parte del curatore⁽⁴¹⁾.

Diversamente dall'interesse ad agire la capacità processuale è l'attitudine del soggetto che ha la titolarità dell'azione a proporre la domanda e a compiere validamente gli atti processuali.

I.3.2. Assistenza tecnica

Di regola è necessaria l'assistenza di un difensore abilitato, ad eccezione dei casi in cui il ricorrente è un difensore abilitato⁽⁴²⁾ e dei casi in cui il valore della controversia sia inferiore ad euro 2.582,28⁽⁴³⁾.

39 Ad esempio è il caso di un soggetto destinatario di avviso di accertamento perché erroneamente ritenuto erede del contribuente deceduto o per omonimia.

40 Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XXVII, Sent. 18 maggio 2006, n. 57.

41 Comm. Trib. Reg. Campania Campania, Sez. XXVII, Sent. 18 maggio 2006, n. 57 conferma Cass. Civ., Sez. Trib. Sent. 15 marzo 2006, n. 5671 e Cass. Civ., Sez. Trib. Sent. 20 novembre 2000, n. 14987.

42 I soggetti parti di un processo nel quale sarebbero stati abilitati alla difesa tecnica possono agire in autodifesa ai sensi dell'art. 12, comma 6 del d.lgs. n. 546 del 1992. A tale proposito si ricorda che il curatore fallimentare, sebbene spesso sia un professionista che rientra nel novero di quelli abilitati dinanzi alle Commissioni tributarie, non può assumere la veste di difensore tecnico nei giudizi attinenti il fallimento curato, stante il divieto contenuto nell'art. 31 del r.d. 16 marzo 1947, n. 267 (Legge fallimentare), in tal senso Comm. Trib. Reg. Toscana, Sent. 16 marzo 1998, n. 44; Comm. Trib. Prov. Imperia, Sent. 20 giugno 1997, n. 232 e da ultimo il curatore deve avvalersi di professionista abilitato Cass. Civ., Sez. V, Sent. 13 settembre 2004, n. 18419. Più diffusamente PUDDU F. M., L'assistenza tecnica del fallimento e delle altre procedure concorsuali nella disciplina del nuovo processo tributario, in www.fallimento.it.

43 Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali san-

La proposizione di ricorso senza avvalersi, nei casi in cui sia obbligatoria, di assistenza tecnica non è motivo di inammissibilità in quanto il Presidente della Commissione o della Sezione o il Collegio, difatti, in tali casi, ordinano alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale essa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato⁽⁴⁴⁾.

In caso di atti emessi dal Comune sono abilitati ad assistere il ricorrente:

- avvocati;
- dottori commercialisti;
- ragionieri e periti commerciali;
- impiegati delle carriere dirigenziale, direttiva e di concetto dell'Amministrazione finanziaria nonché ufficiali della Guardia di Finanza collocati a riposo da almeno due anni dopo un minimo di venti anni di effettiva prestazione di servizio, purché iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le Direzioni regionali delle entrate ai sensi del d.m. 18 novembre 1996, n. 631;
- funzionari delle associazioni di categoria iscritti, alla data del 15 gennaio 1993, nell'apposito elenco tenuto ex art. 30, comma 3 del d.p.r. n. 636/1972 dalle sopresse intendenze di finanza⁽⁴⁵⁾.

zioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

44 Difatti, il presupposto dell'anteriorità del mandato difensivo non è richiesto a pena di inammissibilità del ricorso, con la conseguenza che, in difetto di detto incarico, l'irritualità dell'atto sottoscritto dal solo contribuente o da un soggetto non abilitato è sanabile mediante conferimento di incarico successivo, in tal senso Cass. Civ., Sez. V, Sent. 29 dicembre 2011, n. 29587.

45 Inoltre, per le controversie concernenti le imposte sono abilitati anche i soggetti iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli dei periti ed esperti tributari tenuti dalle Camere del Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura nonché in appositi elenchi da tenersi presso le Direzioni Regionali delle Entrate ai sensi del d.m. 18 novembre 1996, n. 631 purché muniti del diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio oppure del diploma di ragioniere Per le controversie in cui siano parti membri di associazioni di categoria rappresentate nel Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro sono abilitati i dipendenti delle medesime associazioni interessate, purché muniti del diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o qualificati come ragionieri commercialisti e iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le Direzioni regionali delle entrate ai sensi del d.m. 18 novembre 1996, n. 631. Per le controversie in cui siano parti le imprese i dipendenti delle medesime imprese interessate, purché muniti del diploma di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o qualificati come ragionieri commercialisti e iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le Direzioni Regionali delle Entrate ai sensi del d.m. 18 novembre 1996, n. 631.

Inoltre, nel caso in cui il Comune fosse chiamato in cause relative alle controversie catastali⁽⁴⁶⁾ il ricorrente potrebbe avvalersi anche di:

- ingegneri;
- architetti;
- geometri;
- periti edili;
- dottori agronomi, agrotecnici e periti agrari.

Lo strumento mediante il quale si costituisce il rapporto tra la parte e il proprio difensore è la procura⁽⁴⁷⁾, che deve essere conferita attraverso una scrittura privata allegata o contenuta nel ricorso introduttivo del giudizio⁽⁴⁸⁾ o un atto pubblico distinto dal primo atto processuale⁽⁴⁹⁾.

Nel caso in cui la procura sia conferita con scrittura privata allegata o contenuta nel ricorso introduttivo del giudizio può essere apposta a margine dell'atto o in calce⁽⁵⁰⁾. La procura può anche essere conferita oralmente in udienza e se ne dà atto a verbale.

46 A titolo esemplificativo rientrano in questa categoria l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni nonché la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza e il classamento delle singole unità immobiliari urbane nonché l'attribuzione della rendita catastale. Controversie che indirettamente incidono sulla tassazione degli immobili.

47 La procura può essere definita come il mandato che autorizza il difensore ad agire giudizialmente in rappresentanza della parte processuale.

48 L'autenticità della sottoscrizione della parte è certificata dal difensore con valore probatorio pieno fino a querela di falso, in tal senso Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 22 novembre 1994, n. 9869.

49 L'autenticità della sottoscrizione della parte è attestata da un notaio e ove venga rilasciata da soggetto residente all'estero a notaio operante all'estero, ai sensi e per l'effetto del disposto dell'art. 15 della l. 4 gennaio 1968, n. 15, la procura deve essere legalizzata ossia attestata come efficace e valida da parte dell'Autorità diplomatica o consolare; la legalizzazione non è pur tuttavia necessaria se il notaio opera in uno Stato aderente alla Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961, resa esecutiva in Italia con l. 20 dicembre 1966, n. 1253, sul punto Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 8 giugno 1995, n. 12863.

50 La procura si considera apposta in calce anche se rilasciata su foglio separato che però sia congiunto materialmente all'atto cui si riferisce, in tal senso Cass. Civ., Sez. V, 29 dicembre 2011, n. 29591.

Il mandato può essere revocato dalla parte processuale privata o può essere rinunciato da parte del difensore, ma tanto la revoca, quanto la rinuncia, non hanno effetto finché non sia avvenuta la sostituzione del difensore che ne sia interessato.

Il ricorrente ha facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un Ufficio sul territorio nazionale al fine delle comunicazioni e delle notificazioni.

È onere della Commissione Tributaria adita effettuare le comunicazioni al procuratore domiciliatario ed è tenuta a effettuare apposite ricerche per individuare l'eventuale nuovo recapito del procuratore domiciliatario⁽⁵¹⁾; in esito all'eventuale infruttuoso esperimento di dette ricerche, le comunicazioni sono fatte presso la Cancelleria della Commissione Tributaria interessata.

I.4. ESAME DEL CONTENUTO DEL RICORSO

Ai sensi dell'art. 18 del d.lgs. n. 546/1992 il ricorso deve contenere a pena d'innammissibilità:

- l'indicazione della Commissione Tributaria Provinciale adita;
- l'indicazione dei dati identificativi del ricorrente (nome e cognome o denominazione, residenza o sede, generalità del rappresentante legale e/o processuale⁽⁵²⁾;
- l'indicazione dell'eventuale domicilio eletto. Ai sensi dell'art. 13 comma 3-bis del d.p.r. 115/2002, sotto pena di maggiorazione dell'importo del contributo unificato in misura pari alla metà del dovuto, rientrano tra gli elementi identificativi del ricorrente l'indirizzo di posta elettronica certificata e il numero di fax del rappresentante processuale destinati alla ricezione delle comunicazioni e delle notificazioni;
- l'indicazione dei dati identificativi del resistente (nome e cognome o denominazione, residenza o sede);
- l'indicazione dell'atto impugnato;
- l'enunciazione della causa petendi (ossia dei motivi di doglianza adottati a sostegno del ricorrente);

51 In tal senso Cass. Civ., Sez. V, Sent. 30 luglio 2002, n. 11223.

52 L'omessa indicazione del rappresentante legale di una persona giuridica non determina l'innammissibilità dell'impugnazione proposta qualora l'identità di questi sia ricavabile dall'enunciazione esplicita avvenuta nelle memorie illustrative (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 30 giugno 2010, n. 15584).

- l'esplicazione del petitum (ossia della richiesta avanzata a mezzo del ricorso);
- la sottoscrizione del ricorrente o di chi per esso su ogni copia⁽⁵³⁾.

Elementi facoltativi del ricorso possono essere:

- l'istanza di sospensione dell'atto impugnato;
- l'istanza di riunione ad altro procedimento connesso.

53 E' sufficiente che l'apposizione della sottoscrizione sia avvenuta sull'originale e che le altre copie ne riportino mera riproduzione fotostatica, Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 15 marzo 2004, n. 5257. Il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, laddove proposto per mezzo del servizio postale o con consegna all'ufficio finanziario, è inammissibile quando manchi la sottoscrizione dell'autore dell'atto nella copia depositata con la costituzione in giudizio, indipendentemente dall'eventualità che la controparte non contesti la sottoscrizione dell'originale (Comm. Trib. Reg. Firenze, Sez. XXIV, Sent. 10 giugno 2011, n. 50).

Capitolo secondo

*Modalità di partecipazione
al giudizio del Comune*

f

II.1. REDAZIONE DELLE CONTRODEDUZIONI

Il Comune nelle controdeduzioni, pur non potendo proporre domande nuove e/o riconvenzionali⁽⁵⁴⁾, stante la natura di impugnazione-merito del processo tributario⁽⁵⁵⁾, può:

- prendere posizione sui motivi addotti dal ricorrente;
- articolare mezzi istruttori.

II.1.1. Difese

È preliminarmente da rilevare che, sebbene il Comune sia resistente nel giudizio di primo grado tributario, l'onere della prova sulla fondatezza della pretesa tributaria grava di fatto su di esso⁽⁵⁶⁾, in quanto nel processo tributario l'onere di provare la

54 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 30 maggio 2001, n. 7407.

55 La natura, attualmente non contestata, del processo tributario, il quale è visto come un processo di “impugnazione – merito”, nel senso che il giudice non si limita ad annullare l'atto impositivo, ma scende nel merito, svolgendo una funzione essenzialmente accertativa della esistenza della pretesa, sia per quanto attiene l'an che per quanto attiene il quantum. Al riguardo, cfr. ex multis, Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 23 marzo 2006, n. 15825, nella quale si evidenzia che “Dalla natura del processo tributario – il quale non è annoverabile tra quelli di “impugnazione-annullamento”, ma tra i processi di “impugnazione-merito”, in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio – discende che ove il giudice tributario 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”.

56 Per fare un esempio, se il ricorrente afferma di non essere tenuto al pagamento del tributo

fondatezza della pretesa tributaria controversa spetta per consolidata giurisprudenza⁽⁵⁷⁾ ex art. 2697 c.c. alla Pubblica Amministrazione resistente, la quale è attrice in senso sostanziale, ad eccezione che nei processi di rimborso d'imposta, nei quali l'onere della prova grava sul contribuente che agisca in ripetizione⁽⁵⁸⁾.

Il Comune è, pertanto, tenuto ad offrire tutte le prove su cui si fonda l'atto che ha emesso. L'elenco dei documenti deve essere riportato in calce all'atto cui essi siano allegati ovvero contenuto in apposita nota sottoscritta da depositare in originale e in tante copie quante siano le altre parti.

Il deposito dei documenti non è tuttavia obbligatorio al momento della costituzione del resistente in giudizio, avendo tempo sino a venti giorni liberi prima dell'udienza di trattazione.

Inoltre, è da ritenere che anche nel processo tributario si applica il principio di non contestazione di cui all'art. 115 c.p.c., in base al quale le doglianze del ricorrente non contestate da parte del resistente sono da ritenersi asseverate.

II.1.2. Indicazioni dei mezzi di prova

L'art. 7, comma 4 del d.lgs. n. 546/1992, esclude l'ammissibilità nel processo tributario della prova testimoniale e del giuramento decisorio e, pertanto, deve escludersi la possibilità di avvalersi (per incompatibilità) degli altri istituti istruttori previsti nel codice di procedura civile (interrogatorio formale e confessione). Possono costituire oggetto di prova⁽⁵⁹⁾:

sui rifiuti perché il servizio non viene erogato è il Comune a dover dimostrare che il servizio è puntualmente svolto.

*57 In tal senso Cass. Civ., Sez. V, Sent. 2 agosto 2000, n. 10148 e più di recente nella giurisprudenza di merito Comm. Trib. Reg. Puglia, Bari, Sent. 19 novembre 2004, n. 100. Di contrario orientamento Cass. Civ., Sez. V, Sent. 24 luglio 2002, n. 10802 e più di recente Cass. Civ., Sez. V, Sent. 16 gennaio 2009, n. 951. Nel senso dell'ultimo orientamento citato TOCCI M., *Manuale del processo tributario*, 2007, Milano, pag. 58, che rileva: "A parere di chi scrive, l'onere di provare la fondatezza dell'atto impugnato si risolve già sostanzialmente nell'obbligo di esaustiva motivazione prescritto dalla legge, cosicché la sussistenza di una – sia pure apparente – motivazione è idonea a spostare l'onere della prova sul contribuente interessato."*

58 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 5 marzo 2007, n. 5012.

*59 Per una più approfondita disamina dell'utilizzo delle dichiarazioni di terzi si veda ANTICO G.-CONIGLIARO M.-FARINA M., *Il contenzioso tributario*, Milano, 2006, pagg. 32 e ss..*

- dichiarazioni rese da terzi contenute in documenti di parte acquisiti durante il processo⁽⁶⁰⁾;
- dichiarazioni del legale rappresentante del contribuente contenute in documenti acquisiti al processo⁽⁶¹⁾;
- dichiarazioni del dipendente del contribuente contenute in documenti acquisiti al processo⁽⁶²⁾;
- dichiarazioni del contribuente contenute nel verbale della confessione resa in sede penale⁽⁶³⁾
- dichiarazioni del contribuente contenute nel verbale di accertamento sottoscritto⁽⁶⁴⁾.

Ammissibile nel processo tributario è la prova presuntiva, purché abbia i requisiti della gravità ossia alta probabilità del fatto desunto, precisione ossia determinatezza dei fatti noti e concordanza ossia convergenza di tutti i fatti noti verso la dimostrazione del fatto desunto⁽⁶⁵⁾. A tale proposito è necessario ricordare che la disciplina di alcuni tributi locali muove in fase di accertamento da una serie di presunzioni, ad esempio l'art. 8, comma 4 del d.lgs. 507/1993 fa decorrere l'esposizione del messaggio pubblicitario non dal momento della rilevazione sul territorio ma, per la pubblicità annuale dal primo gennaio dell'anno in cui è stata accertata e per lealtrefattispecie dal primo giorno del mese in cui è stato effettuato l'accertamento.

Gli atti pubblici, ad esempio i verbali redatti da addetti all'accertamento nominati ai sensi dell'art. 1, commi 179-181 della l. 296/2006⁽⁶⁶⁾ fanno piena prova

60 Corte Cost., Sent. 21 febbraio 2000, n. 18 e Cass. Civ., Sez. V, Sent. 18 marzo 2009, n. 6548.

61 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 21 dicembre 2005, n. 28316.

62 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 25 maggio 2007, n. 12271

63 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 11 giugno 2003, n. 9320.

64 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 11 gennaio 2006, n. 309.

65 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 24 febbraio 2004, n. 3646

66 Si ricorda che il comma 179 dell'art. 1 della l. 296/2006 rinvia al comma 1 dell'art. 68 della l. 23 dicembre 1999, n. 488, recante la disciplina delle funzioni di prevenzione e accertamento di violazioni alle disposizioni del Codice della strada, che conferisce al verbale di accertamento l'efficacia di cui agli articoli 2699 e 2700 c.c. Il processo verbale di accertamento e constatazione delle violazioni ha natura di atto pubblico, facente piena prova fino a querela di falso della provenienza del documento dal pubblico ufficiale, delle dichiarazioni delle parti e dei fatti che

fino a querela di falso d.lgs. n. 546 del 1992 art. 2700 c.c. anche nel processo tributario⁽⁶⁷⁾.

Nulla osta all'applicabilità al processo tributario dei disposti degli artt. 214 e ss. c.p.c. in materia di verifica della scrittura privata⁽⁶⁸⁾.

Non sono ammissibili le prove irritualmente ottenute, quali:

- documenti acquisiti a seguito di accesso domiciliare non autorizzato durante l'accertamento⁽⁶⁹⁾;
- documenti acquisiti a seguito di perquisizione personale non autorizzata durante l'accertamento⁽⁷⁰⁾.

I documenti istruttori di cui il Comune voglia avvalersi possono essere depositati fino a venti giorni liberi precedenti la data di trattazione.

Il deposito deve avvenire previa redazione di apposita nota riepilogativa da depositarsi a sua volta in originale e in tanti esemplari quante sono le parti diverse da quella che produca i documenti. Per quanto concerne la natura del termine di deposito dei documenti istruttori la giurisprudenza ha affermato che, pur in mancanza di esplicita sanzione in tal senso, il termine di deposito dei documenti istruttori nel processo tributario è di tipo perentorio⁽⁷¹⁾ in relazione allo scopo perseguito e alla funzione adempiuta.

Diversamente, le memorie illustrative delle tesi delle parti possono essere depositate nel termine di dieci giorni precedenti la data di trattazione. Sempre al fine di assicurare l'integrale contraddittorio tra le parti, qualora sia prevista la trattazione in Camera di Consiglio, fino a cinque giorni liberi precedenti le parti possono brevemente replicare alle memorie delle altre parti con apposite memorie da depositarsi nella Segreteria della Commissione Tributaria adita.

il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti e, pertanto, agevola l'attività difensiva del comune, invertendo di fatto l'onere della prova.

67 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 10 febbraio 2006, n. 2949.

68 Cass. Civ., Sez. V, 20 marzo 2006, n. 6184.

69 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 1° ottobre 2004, n. 19690.

70 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 19 ottobre 2005, n. 20253.

71 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 30 gennaio 2004, n. 138.

È da escludersi l'ammissibilità della trasmissione dei documenti e delle memorie a mezzo fax, in quanto attraverso di essa non perviene nella Segreteria della Commissione Tributaria adita l'originale del documento o della memoria da depositare⁽⁷²⁾.

È invece da ammettersi la trasmissione dei documenti e delle memorie a mezzo posta, purché venga depositato l'originale del documento o della memoria di cui la parte depositante intenda avvalersi⁽⁷³⁾.

II.2. MODALITÀ DI COSTITUZIONE I GIUDIZIO DEL COMUNE.

La costituzione del Comune avviene mediante deposito, nella Segreteria della Commissione Tributaria adita, del fascicolo contenente memoria con le controdeduzioni in originale e in tante copie quante sono le altre parti⁽⁷⁴⁾ nonché i documenti offerti in comunicazione in originale.

Ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 la costituzione in giudizio del Comune deve avvenire entro 60 giorni dalla notifica o consegna del ricorso. Detto termine non è considerato perentorio⁽⁷⁵⁾ e le questioni di legittimità costituzionale medio tempore avanzate circa il differente trattamento tra ricorrente e resistente sono state dichiarate inammissibili dalla Corte Costituzionale⁽⁷⁶⁾

⁷² Cass. Civ., Sez. V, Sent. 4 ottobre 2000, n. 10372.

⁷³ Tuttavia, è da ricordare che le produzioni documentali sono valide anche se prodotte in copia. In tale ipotesi, infatti, incombe alla controparte l'onere di contestare espressamente la conformità agli originali ed è conseguentemente fatto obbligo al giudicante di ordinare alla parte che se ne sia avvalsa il deposito degli originali (Cass. Civ., Sez. V, Ord. 30 aprile 2010, n. 10492).

⁷⁴ Il mancato deposito delle controdeduzioni in tante copie quante sono le altre parti non rende irricevibile il fascicolo della parte resistente atteso che in tale ipotesi nessuna norma dell'ordinamento giuridico processuale tributario ne prevede l'irricevibilità (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 14 dicembre 2001, n. 15858).

⁷⁵ Per tutte Cass. Civ., Sez. 5, Sent. 28 settembre 2005, n. 18962 e Cass. Civ., Sez. 5, Sent. 10 febbraio 2010, n. 2925.

⁷⁶ Corte Cost., Ord. 7 aprile 2006, n. 144 ha ritenuto che è diversa la disciplina delle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione: detta disciplina è evidente riflesso della ben diversa posizione che, specie in un processo di tipo impugnatorio come quello tributario, la legge coerentemente attribuisce al ricorrente e al resistente e che, sotto il profilo della presunta violazione dei principi del giusto processo, la tardiva costituzione del convenuto dà luogo a decadenze sia di tipo assertivo che probatorio, ma mai a un'irreversibile dichiarazione di contumacia, del tutto sconosciuta all'ordinamento. Per una diffusa disamina delle questioni trattate nella Ordinanza

e, pertanto, deve ritenersi possibile la costituzione tardiva del Comune⁽⁷⁷⁾ fino all'ultima udienza pubblica o fino a dieci giorni precedenti l'udienza di trattazione in Camera di Consiglio, salva la facoltà per la parte ricorrente di chiedere alla Commissione Tributaria adita il differimento della discussione ex art. 34, comma 3 del d.lgs. n. 546/1992 ovvero di replicare specificamente ai sensi e per l'effetto del disposto dell'art. 32, comma 3 del d.lgs. n. 546/1992.

Va evidenziato, che nel caso in cui il Comune non si costituisca tempestivamente non riceverà da parte della Segreteria della Commissione Tributaria adita comunicazioni circa la fissazione d'udienza, sebbene nel caso in cui si costituirà tardivamente avrà comunque diritto a ricevere le comunicazioni, in quanto detta omissione comporta la nullità del procedimento e della sentenza, per violazione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio⁽⁷⁸⁾.

Il Comune sta in giudizio in persona del Dirigente dell'Ufficio Tributi ai sensi dell'art. 11 comma 3 del d.lgs. 546/1992 ⁽⁷⁹⁾.

Una volta che il Comune si sia validamente costituito, il successivo svolgimento di attività difensiva da parte di un funzionario comunale a ciò designato deve ritenersi pienamente valido, data la differenza tra il soggetto che rappresenta il Comune e quello incaricato dall'assistenza tecnica dello stesso⁽⁸⁰⁾.

Il dirigente (o il titolare della posizione organizzativa) comprendente l'ufficio tributi, con apposita determinazione, può, comunque, delegare un funzionario dell'unità organizzativa da lui diretta a sottoscrivere e presentare l'impugnazione quale assistente dell'ente locale ai sensi dell'art. 15, comma 2 bis del d.lgs. n. 546/1992⁽⁸¹⁾.

di rimessione (Commissione Tributaria Regionale Napoli, Ord. 30 giugno 2003, n. 532) CANTILLO M., La tardiva costituzione in giudizio della parte resistente: osservazioni ad un'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale, in Rassegna Tributaria, 2005, pag. 1979.

77 n tal senso Cass. Civ., Sez. V, Sent. 11 aprile 2008, n. 9511.

78 Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 8 ottobre 2007, n. 21059.

79 Comma così sostituito dall'art. 3-bis, comma 1, D.L. 31 marzo 2005, n. 44, convertito, con modificazioni, dalla L. 31 maggio 2005, n. 88, in vigore dal 1° giugno 2005. Ai sensi del comma 2 del citato art. 3-bis, D.L. n. 44/2005, la disposizione si applica anche ai giudizi in corso al 1° giugno 2005 (data di entrata in vigore della L. 31 maggio 2005, n. 88). Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 28 gennaio 2010, n. 1855.

80 Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 29 marzo 2001, n. 15858.

81 Cassazione civile Sez. Trib., Sent. 30 ottobre 2009, n. 13230.

Quanto illustrato circa la possibilità del Comune di stare in giudizio a mezzo dei propri uffici non si applica al ricorso in Cassazione⁽⁸²⁾ in quanto in questo caso il Comune sta in giudizio in persona dell'Organo che lo rappresenta per Statuto (Sindaco) o per legge (Commissario, etc...) e deve avvalersi di avvocato abilitato al patrocinio presso le Magistrature superiori.

II.3. INTERVENTO DEL COMUNE

In alcune ipotesi sussiste per il Comune un interesse indiretto all'esito della lite, ciò ricorre in particolare nel caso il Comune non ha emesso l'atto impugnato e non è destinatario del ricorso e l'impugnazione riguarda:

- un atto⁽⁸³⁾ del soggetto affidatario delle entrate ai sensi dell'art. 53 del d.lgs. 446/ 1997;
- o un atto dell'Agenzia delle Entrate emesso sulla base di segnalazione qualificata inoltrata dal Comune.

In entrambi i casi le sorti dell'atto impugnato incidono economicamente sul Comune (nel primo caso in quanto destinatario dell'entrata detratto l'aggio dovuto in favore del concessionario e nel secondo caso destinatario del gettito (o parte dello stesso)⁽⁸⁴⁾ ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 203/2005 e s.m.. In tali casi, pertanto, il Comune, avuto notizia del ricorso, potrà spiegare intervento ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 546/1992, dovendosi ritenere la sussistenza non solo di un interesse di fatto all'esito della lite ma anche giuridico ai sensi dell'art. 100 c.p.c..

82 Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 7 agosto 2009, n. 18162.

83 Negli atti di questo gruppo rientra anche l'avviso di mora che è l'atto con cui il concessionario intima al contribuente di pagare quanto portato dalla cartella esattoriale, con natura equivalente al precetto (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 17 febbraio 2005, n. 3231).

84 Per una più approfondita esame della possibilità di intervento in caso di partecipazione all'accertamento delle entrate erariali si veda BUSCEMA I., *Il contenzioso tributario*, Milano, 2012, pag. 119. Per una disamina dell'istituto MAZZUTI G., *Evasione: partecipazione dei comuni all'accertamento erariale*, in www.entratecomunali.it.

Capitolo terzo

*Poteri delle Commissioni
Tributarie e comunicazioni*

f

III.1. FORMAZIONE DEL FASCICOLO D'UFFICIO E ASSEGNAZIONE DEL RICORSO

Ricevuto il ricorso introduttivo del giudizio, la Segreteria della Commissione Tributaria adita procede, previo conferimento del numero di ruolo, alla formazione del fascicolo ed il Presidente all'assegnazione del ricorso.

Il fascicolo ha un contenuto iniziale predeterminato, costituito dai fascicoli delle parti, e un contenuto progressivo variabile, costituito dagli atti e dai documenti prodotti dalle parti successivamente al deposito dei rispettivi fascicoli nonché degli originali degli atti processuali differenti dalle sentenze (verbali d'udienza, ordinanze, decreti e comunicazioni).

I fascicoli di parte restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e restituiti alle parti dopo la conclusione del processo, sebbene ai sensi dell'art. 1 comma 2 d.lgs. 546/1992 debbano ritenersi applicabili in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli artt. 169 c.p.c. e 77 disp. att. c.p.c. e, pertanto, ciascuna parte può, durante il processo, ottenere dalla Commissione Tributaria adita l'autorizzazione al ritiro del proprio fascicolo di parte, salvo l'obbligo di restituzione.

Inoltre, ciascuna parte ha il diritto di ottenere copia autentica degli atti e dei documenti contenuti nel fascicolo d'ufficio.

Il Presidente della Commissione Tributaria adita assegna il ricorso, a norma dell'art. 26 del d.lgs. n. 546/1992, a una delle Sezioni della stessa.

III.2. ESAME PRELIMINARE DEL RICORSO

Scaduti i termini per la costituzione delle parti in giudizio, il Presidente della Sezione della Commissione Tributaria adita assegnataria del ricorso compie l'esame preli-

minare del ricorso, dichiarandone se manifesta l'inammissibilità nei seguenti casi:

- mancanza dei requisiti essenziali (art. 18 del d.lgs. n. 546/1992);
- mancata sottoscrizione (art. 18 del d.lgs. n. 546/1992);
- tardiva proposizione (art. 21, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992);
- intempestiva e/o irrituale costituzione del ricorrente in giudizio (art. 22, commi 1 e 3 del d.lgs. n. 546/1992).

Ricorrendone i presupposti, durante l'esame preliminare, il Presidente dichiara la sospensione o l'interruzione o l'estinzione del processo (per l'esame degli istituti si rinvia infra Capitolo VII).

I predetti provvedimenti sono adottati con decreto, che deve essere comunicato alle parti a cura della Segreteria della Commissione Tributaria adita e sono reclamabili innanzi alla stessa Commissione Tributaria adita.

Il reclamo si propone nelle stesse forme previste per la proposizione del ricorso entro il termine, fissato nell'art. 28, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992, di trenta giorni decorrenti dalla comunicazione del decreto da reclamare e deve essere depositato in Commissione entro il termine di 15 giorni dalla notifica.

Successivamente alla eventuale presentazione di memorie della controparte entro il quindicesimo giorno successivo a quello della notifica del reclamo, la decisione viene adottata in Camera di Consiglio e viene resa con:

- sentenza (ordinariamente impugnabile), in caso di rigetto del reclamo, dunque se vi sia declaratoria di inammissibilità del ricorso ovvero di interruzione, sospensione, estinzione del processo;
- ordinanza (con cui vengono impartite tutte le istruzioni per la prosecuzione del processo), in caso di accoglimento del reclamo.

III.3. ISTRUZIONE

Il processo tributario, seppur governato dal principio dispositivo⁽⁸⁵⁾, prevede ampi poteri istruttori in capo alle Commissioni Tributarie⁽⁸⁶⁾. Esse, nei limiti

⁸⁵ Seppur il processo tributario da processo squisitamente inquisitorio (quello disciplinato dal r.d. 1517/1937) è divenuto sostanzialmente dispositivo, la sua natura dispositiva è confermata in punto dalla pressochè assenza di limiti istruttori in punto di allegazione dei fatti rilevanti, più diffusamente FOR-TUNA A., *I poteri istruttori della Commissione Tributaria*, in Riv. Dir. Trib., n. 11/2001, pag. 1039.

⁸⁶ Cfr. **TABET G.**, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte Co-*

dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti al Comune da ciascuna legge d'imposta.

Pertanto, le Commissioni, con ordinanza comunicata alle parti e/o ai soggetti interessati a cura della Segreteria della Commissione Tributaria adita, possono:

- richiedere informazioni e chiarimenti al Comune, secondo quanto previsto dalle singole leggi d'imposta;
- richiedere relazioni agli organi tecnici dello Stato o di altri enti pubblici, ivi compresa la Guardia di Finanza;
- ordinare l'esibizione di documenti alle parti o ai terzi ai sensi dell'art. 210 c.p.c.⁽⁸⁷⁾;
- disporre consulenza tecnica d'ufficio.⁽⁸⁸⁾

Le norme di riferimento per la disciplina dei poteri relativi alla richiesta di dati, informazioni e chiarimenti sono:

- l'art. 11, comma 3 del d.lgs. n. 504/1992 per ICI;
- l'art. 73 del d.lgs. n. 507/1993 per la tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani;
- l'art. 3, comma 33 della l. n. 549/1995 per il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi.

Ai sensi dell'art. 1, comma 2 del d.lgs. 546/1992 alla consulenza tecnica d'ufficio sono applicabili i seguenti articoli:

- art. 191 c.p.c., che prevede che il consulente tecnico è nominato, in numero di uno salvo sussistano gravi e motivate esigenze che rendano opportuna la designazione di più consulenti, con ordinanza che fissa anche i quesiti da soddisfare;
- art. 193 c.p.c., che prevede che il consulente tecnico d'ufficio convocato presta giuramento di bene e fedelmente adempiere l'incarico affidatogli al solo scopo di far conoscere la verità e riceve i quesiti da soddisfare;

stituzionale, in Rassegna Tributaria, 2013, 2, pag. 383.

87 Corte Cost., Sent. 19 marzo 2007, n. 109.

88 E' da ritenere che la consulenza tecnica d'ufficio sia ammissibile alla luce del potere della Commissione tributaria di sindacare la quantificazione della pretesa fiscale controversa (si veda Cass. Civ., Sez. V, Sent. 1° luglio 2003, n. 10374), seppur è stato rilevato (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 2 agosto 2000, n. 10148; Comm. Trib. Reg. Puglia, Bari, Sent. 19 novembre 2004, n. 100) che in caso di disposizione di consulenza tecnica d'ufficio si rischia "la surroga da parte della Commissione Tributaria alla parte inerte nell'assolvimento dell'onere probatorio".

- art. 195 c.p.c., che prevede che il consulente tecnico d'ufficio redige, nel termine assegnatogli, una relazione atta a riepilogare le conclusioni raggiunte nell'adempimento dell'incarico;
- art. 197 c.p.c., che prevede che le parti possono chiedere chiarimenti al consulente tecnico d'ufficio e controdedurre rispetto alle deduzioni dello stesso;
- e art. 201 c.p.c., che prevede la facoltà delle parti di nominare propri consulenti tecnici di parte.

III.4. DISAPPLICAZIONE DEI REGOLAMENTI E DEGLI ATTI GENERALI.

Le Commissioni tributarie ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992 possono disapplicare atti amministrativi generali e regolamenti che presentano profili di invalidità⁽⁸⁹⁾.

La disapplicazione non comporta l'annullamento⁽⁹⁰⁾ dell'atto ritenuto viziato, che continuerà ad esplicare i suoi effetti propri⁽⁹¹⁾, ma semplicemente la non applicazione al rapporto controverso.

Possono essere oggetto del sindacato incidentale volto alla disapplicazione tutti gli atti adottati dal comune per la disciplina dei propri tributi ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 446/1997⁽⁹²⁾, ed in particolare regolamenti, atti deliberativi di aliquote e tariffe⁽⁹³⁾.

89 Per una approfondita disamina dell'istituto, URICCHIO A., *La Disapplicazione dei regolamenti e degli atti amministrativi generali*, in *Il processo Tributario a cura di Della Valle E.-Ficari V.-Marini G.*, Padova, 2008, pagg. 186 e ss..

90 In tal senso BORIA P., *Evoluzione dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, in *Rivista Diritto Tributario*, 1997, I, pag. 719.

91 In tal senso FRANSONI G., *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in *Il processo tributario a cura di Tesauro E.*, Torino, 1988, pag. 121.

92 Tra i numerosi interventi della dottrina sul tema si segnala CARDILLO M., *La potestà tributaria dei comuni*, Roma, 2011.

93 In riferimento alla disapplicazione di delibere tariffarie TARSU si veda Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 2 marzo 2006, n. 6265, nella quale si evidenzia che il potere di disapplicazione "sussiste qualora l'atto amministrativo disapplicato sia divenuto inoppugnabile per l'inutile decorso dei termini ai fini della sua inoppugnabilità innanzi al giudice amministrativo e risulta precluso quando la legittimità di un atto amministrativo sia stata affermata dal giudice amministrativo

III.5. COMUNICAZIONI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Della nomina del relatore e della fissazione dell'udienza di trattazione, la Segreteria della Commissione Tributaria adita assegnataria del giudizio, a norma dell'art. 31, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992, dà comunicazione attraverso apposito avviso alle parti costituite, facendo sì che tra il giorno in cui le parti ricevano la comunicazione e il giorno dell'udienza trascorranò almeno trenta giorni liberi.

Qualora una parte sia costituita a mezzo di procuratore domiciliatario, l'avviso di trattazione deve essere dato allo stesso.

La mancata notifica dell'avviso di trattazione implica nullità di tutti gli eventuali atti processuali successivi⁽⁹⁴⁾, salvo – con riguardo alla parte resistente – che sia avvenuta la costituzione tardiva⁽⁹⁵⁾.

Eguale avviso deve essere dato, a norma dell'art. 31, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992, nel caso in cui l'udienza di trattazione sia stata rinviata per una delle seguenti cause:

- impedimento del relatore, che non possa in alcun modo essere sostituito;
- impedimento di una o più parti;
- esigenze di servizio.

nel contraddittorio delle parti e con l'autorità del giudicato”.

94 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 9 agosto 2000, n. 10477; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 18 novembre 2000, n. 14916; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 15 giugno 2001, n. 8133; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 14 luglio 2003, n. 11014.

95 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 8 ottobre 2007, n. 21059.

Capitolo quarto

*Svolgimento del
processo di primo grado*

f

IV.1. NUOVI MOTIVI DI RICORSO

Il ricorso può essere integrato con motivi aggiunti nell'ipotesi in cui siano depositati documenti⁽⁹⁶⁾ non conosciuti dalla parte che dell'integrazione voglia avvalersi ovvero per ordine del giudicante.

I motivi aggiunti sono proposti con memoria da depositarsi nella Segreteria della Commissione Tributaria adita entro 60 giorni dalla data in cui la parte interessata abbia avuto notizia del deposito dei documenti non conosciuti che consentano l'integrazione.

Nel caso in cui il deposito dei documenti sia avvenuto dopo la fissazione dell'udienza di trattazione, prima ancora di redigere e depositare la memoria contenente i motivi aggiunti, la parte interessata, sotto pena di inammissibilità, prima dell'udienza di trattazione ove la trattazione debba avvenire in Camera di Consiglio ovvero nell'udienza di trattazione ove la trattazione debba avvenire pubblicamente, è tenuta a depositare nella Segreteria della Commissione Tributaria adita ai sensi dell'art. 24, comma 3 del d.lgs. n. 546/1992 una dichiarazione di intenti in tal senso. A seguito di tale dichiarazione, la Commissione Tributaria adita rinvia l'udienza di trattazione a data compatibile col rispetto del termine di sessanta giorni previsto a favore della parte che intenda integrare i motivi di ricorso.

La memoria contenente i motivi aggiunti deve avere i requisiti del ricorso introduttivo ed essere notificata alle altre parti e depositata nella Segreteria della Commissione Tributaria adita. Il Comune ha facoltà di redigere una memoria controdeduzionale.

96 Comm. Trib. Prov. Napoli, Sez. XIV, Sent. 25 maggio 2004, n. 259; Comm. Trib. Prov. Macerata, Sez. I, Sent. 6 giugno 2002, n. 70.

Vi sono alcune eccezioni che non sono ammissibili in sede di motivi aggiunti, ad esempio l'eccezione di decadenza del Comune dal potere di accertamento. Questa eccezione non è rilevabile d'ufficio⁽⁹⁷⁾ in quanto rimessa alla disponibilità della parte e non può essere eccepita dal contribuente mediante la presentazione di motivi aggiunti, in quanto l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita dall'art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti e, siccome tale ultima disposizione pone una preclusione processuale, non può essere ricollegato alcun effetto sanante al comportamento dell'Amministrazione di accettazione del contraddittorio nel merito⁽⁹⁸⁾.

IV.2. UDIENZA DELLA SOSPENSIVA

Ai sensi dell'art. 47, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 il ricorrente può con istanza motivata, contenuta nel ricorso di primo grado ovvero con atto separato da proporre con le stesse modalità del ricorso introduttivo del giudizio tributario⁽⁹⁹⁾, chiedere la sospensione⁽¹⁰⁰⁾ dell'atto impugnato⁽¹⁰¹⁾.

Nella istanza di sospensione deve essere prospettato un danno grave e irreparabile che l'esecuzione dell'atto impugnato può provocare nelle more del giudizio di merito.

97 FRANSONI G., *Preclusioni processuali, rilevanza d'ufficio e giusto processo*, in *Rassegna Tributaria*, 2013, 2, pag. 449.

98 In tal senso Cass. Civ., Sez. V, Sent. 8 giugno 2011, n. 12442.

99 Si precisa che nel processo tributario non sono previste azioni cautelari ante causam.

100 Trattasi di novità introdotta dal d.lgs. n. 546/1992 in quanto il potere di sospendere l'atto dell'Amministrazione finanziaria spettava soltanto all'Intendente di Finanza durante il periodo di vigenza del d.p.r. 602/1973. Per ovviare a questo deficit di difesa la dottrina, per tutti CAIA-NIELLO C., *Manuale del processo tributario*, Torino, 1994, sosteneva che il diniego o il silenzio dell'Intendente di Finanza formatosi in merito all'istanza di sospensione dell'atto dell'Amministrazione finanziaria potesse essere impugnato innanzi al TAR.

101 Per quanto concerne gli atti avverso i quali è possibile ottenere la sospensione la dottrina e parte della giurisprudenza esclude gli atti di mero accertamento e gli atti negativi (in particolare diniego di rimborso), in tal senso Comm. Trib. Prov. Bari, Ord. 11 febbraio 2005, n. 200; Comm. Trib. Prov. Padova, Ord. 12 giugno 1998, di contrario avviso Comm. Trib. Prov. Lecce, Ord. 10 settembre 2001.

Presupposti per l'accoglimento dell'istanza sono: il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*.

Il *fumus boni iuris* è da intendere come la ragionevole ammissibilità o fondatezza apparente del ricorso evidente da una cognizione sommaria delle censure mosse⁽¹⁰²⁾.

Il *periculum in mora* è da qualificare come il fondato timore che nelle more del processo il ricorrente possa subire un danno grave e irreparabile dal pagamento delle imposte o delle sanzioni contenute nell'atto impugnato.

Nei seguenti casi la giurisprudenza di merito ha riconosciuto l'esistenza dei requisiti per la concessione della sospensione dell'atto impugnato:

- per far fronte al pagamento delle somme ingiunte nell'atto impugnato la parte è costretta a ricorrere all'improvviso smobilizzo di beni patrimoniali senza fissare condizioni di vendita adeguate⁽¹⁰³⁾;
- per far fronte al pagamento delle somme ingiunte nell'atto impugnato la parte è costretta a ricorrere all'improvviso smobilizzo di beni patrimoniali per effetto del quale venga seriamente compromessa la prosecuzione dell'attività esercitata⁽¹⁰⁴⁾;
- la parte non può con le proprie finanze personali pagare le somme ingiunte nell'atto impugnato ed è costretta a ricorrere al credito⁽¹⁰⁵⁾;
- nei casi in cui il mancato introito dell'imposta portata dall'atto impugnato sia per l'Amministrazione finanziaria qualitativamente o quantitativamente superiore al pregiudizio che subirebbe il contribuente ricorrente in caso di pagamento⁽¹⁰⁶⁾.

In caso di eccezionale urgenza, il Presidente della Sezione della Commissione Tributaria provinciale adita può sospendere (in sede di esame preliminare del ricorso) con decreto l'atto impugnato in attesa della pronuncia collegiale che si svolge nella prima Udienza in Camera di Consiglio, fissata con decreto, che deve essere comunicato a cura della Segreteria almeno dieci giorni liberi prima.

102 *Ai fini della valutazione della sussistenza del fumus, dunque, non è necessario svolgere indagini approfondite di merito, in tal senso Comm. Trib. Prov. Modena, Sez. III, Sent. 12 aprile 1999, n. 216; Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XXXIV, Sent. 7 ottobre 1996.*

103 *Comm. Trib. Prov. Modena, Sez. III, Sent. 12 aprile 1999, n. 216.*

104 *Comm. Trib. Prov. Savona, Sez. I, Sent. 29 maggio 1996, n. 1.*

105 *Comm. Trib. Prov. Pesaro e Urbino, Sez. IV, Sent. 27 luglio 1996, n. 39.*

106 *Comm. Trib. Reg. Campania, Napoli, Sez. I, ord. 30 gennaio 2001, n. 198.*

Al termine della Camera di Consiglio il Collegio emette ordinanza non impugnabile ma revocabile su sollecitazione delle parti in base a mutate circostanze di fatto, potendo riguardare la sospensione di sole singole parti dell'atto impugnato ed essere subordinata alla prestazione di idonee garanzie.

Gli effetti della sospensione cessano allorché sia pubblicata la sentenza di merito cui la fase cautelare è accessoria a seguito di trattazione della controversia in udienza, da fissare non oltre novanta giorni dal deposito dell'ordinanza.

IV.3. UDIENZA DEL MERITO

La trattazione della causa avviene in Camera di Consiglio⁽¹⁰⁷⁾, in assenza di istanza di parte volta alla fissazione di udienza pubblica⁽¹⁰⁸⁾, contenuta nel ricorso introduttivo⁽¹⁰⁹⁾ o in separata istanza da depositare nella Segreteria della Commissione Tributaria adita almeno dieci giorni prima della trattazione, previa notifica a tutte le altre parti costituite.

107 In riferimento alla modalità di trattazione della causa in Camera di Consiglio è stata sollevata questione di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 101, comma 1 della Costituzione sulla base del fatto che l'Amministrazione della giustizia quale espressione della sovranità popolare dovesse esplicarsi attraverso dibattimenti pubblici e con il disposto dell'art. 53 della Costituzione sulla base del fatto che il rispetto dei criteri dell'imposizione tributaria potesse essere reso possibile soltanto dalla trasparenza dell'attività di imposizione medesima finanche in sede contenziosa. Questione dichiarata manifestamente infondata dalla Corte Costituzionale (Ord. 9 luglio 1998, n. 260) rilevando che la pubblicità e la trasparenza dei riti, ancorché celebrati in Camera di Consiglio, si raggiungono attraverso la piena accessibilità degli atti depositati ai fascicoli di causa garantita nel processo tributario dall'art. 25, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992. A tale proposito è necessario evidenziare che per prassi diffusa nelle Commissioni Tributarie il fascicolo non è più disponibile nei giorni precedenti l'udienza fissata in quanto, di norma, detenuto in visione dal Giudice relatore.

108 E' pacifico che la celebrazione di pubblica udienza in assenza di istanza di parte la determina nullità di tutti gli eventuali atti processuali successivi (e quindi motivo di nullità dell'eventuale Sentenza), trattandosi di lesione del diritto di difesa, in tal senso Cass. Civ., Sez. V, Sent. 3 novembre 2003, n. 16432.

109 Ogni dubbio in tal senso è stato eliminato dagli interventi della Suprema Corte (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 17 aprile 2001, n. 5463 e Cass. Civ., Sez. V, Sent. 23 luglio 2001, n. 1009, nella quali si rileva che in caso di presentazione di istanza di pubblica udienza contenuta nel ricorso introduttivo non è ravvisabile una violazione dell'art. 33 del d.lgs. n. 546/1992 in quanto il ricorso introduttivo è notificato a tutte le altre parti).

Nella pubblica udienza, della quale viene redatto processo verbale dal segretario, il relatore espone i fatti di causa al Collegio, quindi il Presidente ammette le parti costituite presenti e le invita alla discussione. La discussione può essere rinviata ove dall'istruttoria emerga una particolare difficoltà per la difesa tempestiva della parte. Se tutte le parti costituite non sono presenti, la Segreteria della Commissione Tributaria adita dà avviso del differimento⁽¹¹⁰⁾.

110 Per gravi motivi, da documentarsi specificamente, il ricorrente può, ai sensi delle disposizioni del r.d. n. 1516/1937 e con apposita istanza da presentare alla Segreteria della Commissione Tributaria adita, immediata fissazione dell'udienza.

Capitolo quinto

Provvedimenti delle Commissioni Tributarie

f

V.1. SENTENZE

La fase decisoria segue la discussione in pubblica udienza o l'esposizione del relatore in Camera di Consiglio e si svolge in segreto non dovendovi prendere parte il segretario.

La decisione in applicazione del principio di immutabilità del giudice è adottata a cura dello stesso magistrato o dello stesso Collegio innanzi a cui si sia svolta la trattazione. Pertanto, nel caso in cui dopo la trattazione cambi la composizione dell'Organo giudicante è necessario che il nuovo Organo giudicante celebri nuovamente un'udienza di trattazione⁽¹¹¹⁾.

La deliberazione, in presenza di giustificati motivi, può essere rinviata di non oltre trenta giorni e come nel processo civile allorché sia il Collegio a dover decidere ed emergano più soluzioni, il Presidente mette ai voti le medesime soluzioni a coppie di due finché non ne rimangano soltanto due su cui avviene la votazione finale, decidendo nell'ordine le questioni pregiudiziali, le questioni preliminari e il merito.

Il dispositivo è esteso dal Presidente, mentre la sentenza è redatta dal relatore a meno che il Presidente non voglia curare di persona o affidare all'altro giudice la redazione.

Nel processo tributario, al pari di quanto avvenga nel processo civile, si applica il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato.

111 Nessuna disposizione obbliga a redigere la sentenza in forma dattiloscritta, sul punto Cass. Civ., Sez. V, Sent. 5 dicembre 2001.

Tale principio, enunciato con riferimento al processo civile dall'art. 112 c.p.c., si esplica nelle seguenti regole:

- l'obbligo a carico del giudice di pronunciarsi sulla domanda nella sua integralità;
- il divieto per il giudice di pronunciarsi oltre i limiti della domanda;
- il divieto per il giudice di pronunciarsi d'ufficio su eccezioni non sollevate dalle parti.

V.1.1. Contenuto della sentenza

La sentenza⁽¹¹²⁾ è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica Italiana e deve contenere:

- l'indicazione della composizione dell'Organo giudicante⁽¹¹³⁾, delle parti e degli eventuali difensori⁽¹¹⁴⁾;
- la succinta esposizione dei motivi di fatto e di diritto⁽¹¹⁵⁾;
- il dispositivo;
- la data della deliberazione;
- la sottoscrizione del Presidente del Collegio e dell'estensore ovvero del solo estensore, a seconda che la deliberazione sia avvenuta in modo collegiale o monocratico⁽¹¹⁶⁾.

112 Cass. Civ., Sez. I, Sent. 3 giugno 1996, n. 5071.

113 L'omissione dell'indicazione della composizione dell'Organo giudicante rende nulla la sentenza "soltanto quando nemmeno dal corpo della stessa o dai verbali d'udienza sia possibile risalire a tale indicazione" (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 27 agosto 2001, n. 11269).

114 L'omissione dell'indicazione delle parti e degli eventuali difensori rende nulla la sentenza "soltanto ove riveli una carente costituzione del contraddittorio o generi incertezza circa i soggetti cui la decisione si riferisca" (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 27 giugno 2001, n. 8782).

115 La motivazione deve essere esistente, sufficiente e logicamente coerente ossia deve effettivamente consentire l'individuazione del *thema decidendum* ossia degli elementi fattuali e giuridici considerati o presupposti ai fini della decisione, cfr. Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 4 giugno 2008, n. 14814; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 18 maggio 2009, n. 11459. Nel caso in cui sia 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 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 12 febbraio 2001, n. 1944; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 22 settembre 2003, n. 13990.

116 La mancanza della sottoscrizione dei magistrati deliberanti può essere giustificata soltanto nel caso di impedimento avente carattere assoluto, qual è quello determinato da uno stato fisico o

La pubblicazione, certificata dall'apposizione della sottoscrizione e data del deposito da parte del Segreterio della Commissione Tributaria provinciale adita nel termine di trenta giorni dalla data della deliberazione, avviene mediante deposito della stessa, nel testo integrale originale, presso la Segreteria.

Il Segretario comunica alle parti costituite il dispositivo della sentenza nel termine di dieci giorni dal deposito.

La richiesta di copie autentiche della sentenza può essere avanzata da ciascuna parte processuale alla Segreteria della Commissione Tributaria provinciale che l'abbia pronunciata. Essa viene soddisfatta nel termine (anch'esso ritenuto ordinatorio) di cinque giorni dalla proposizione, previa corresponsione delle spese necessarie. La richiesta di copie della sentenza spedite in forma esecutiva è richiesta in ossequio alle disposizioni dettate dall'art. 475 c.p.c. con riferimento ai provvedimenti giurisdizionali civili, come stabilito dall'art. 69 del d.lgs. n. 546/1992. In particolare, qualsiasi provvedimento giurisdizionale civile può essere spedito in forma esecutiva soltanto a richiesta e favore della parte a cui favore esso si riferisca.

La spedizione in forma esecutiva avviene attraverso l'apposizione, a cura del Cancelliere dell'Ufficio procedente (quindi, per la Commissione Tributaria, del Segretario della sezione ovvero della Commissione stessa) della seguente formula: «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».

La notificazione della sentenza è disciplinata dall'art. 38, commi 2 e 3 del d.lgs. n. 546/1992 e può avvenire a onere di ciascuna parte (sebbene solitamente ad effettuarla sia la parte vittoriosa) nelle stesse forme previste per la notificazione

psichico irreparabile ovvero da una prolungata assenza dal territorio dello Stato italiano (con riferimento a ogni sentenza: Cass. Civ., Sez. II, Sent. 29 giugno 1985, n. 3886). A norma dell'art. 132, comma 3 c.p.c. ove l'estensore non possa sottoscrivere la sentenza, è sufficiente la sottoscrizione del Presidente; ove invece il Presidente del Collegio non possa sottoscrivere la sentenza, la stessa è sottoscritta dal componente più anziano. Degli impedimenti in questione deve essere dato adeguato conto. Al difetto di sottoscrizione è equiparata la sottoscrizione illeggibile, ove tuttavia dalla sentenza non si possa risalire all'identità del magistrato cui la stessa si riferisce (con riferimento a ogni sentenza: Cass. Civ., Sez. II, Sent. 26 gennaio 1995, n. 943).

della sentenza civile; entro i trenta giorni successivi alla notifica, la parte che vi abbia provveduto è tenuta a depositare l'originale o la copia autentica della sentenza notificata nella Segreteria della Commissione Tributaria provinciale che l'abbia pronunciata affinché essa sia inserita nel pertinente fascicolo d'ufficio previo rilascio di apposita ricevuta.

La notificazione ha anche una funzione ulteriore rispetto a quella di far conoscere la sentenza alla parte verosimilmente soccombente: tale funzione è quella di far decorrere il termine di impugnativa c.d. "breve" di sessanta giorni.

Qualora infatti la sentenza non sia notificata, il termine di impugnativa è quello c.d. "lungo" di sei mesi (per i giudizi instaurati dopo il 4 luglio 2009) o di un anno (per i giudizi instaurati prima del 4 luglio 2009).

Capitolo sesto

Impugnazioni

f

VI.1. MEZZI D'IMPUGNAZIONE

I mezzi di impugnazione, previsti dagli artt. 50-67 del d.lgs. 546/1992, delle Sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie sono:

- l'appello;
- il ricorso per Cassazione;
- la revocazione.

Il termine di impugnazione decorre dalla pubblicazione della Sentenza (deposito presso la Segreteria della Commissione Tributaria) ed è di sei mesi per i processi instaurati dopo il 4 luglio 2009 e di un anno per i processi instaurati prima del 4 luglio 2009 oltre l'eventuale periodo di sospensione feriale dei termini⁽¹¹⁷⁾.

Nell'ipotesi in cui una delle parti provveda a notificare la Sentenza in testo integrale il termine di impugnazione è di 60 giorni dal ricevimento della notifica.

Impedisce la proposizione dei mezzi d'impugnazione rendendoli inammissibili l'acquiescenza. L'interesse a impugnare sussiste esclusivamente in caso di soccombenza ossia di disattendimento della domanda.

Ciascuna parte può manifestare acquiescenza totale alla sentenza di primo grado.

L'acquiescenza può essere definita come l'accettazione della sentenza.

¹¹⁷ La sospensione feriale dei termini, disciplinata dall'art. 1 della legge 742/1969, è di norma dal 1° agosto al 15 settembre.

Essa dunque opera quale causa preclusiva all'impugnazione della sentenza e viene formalizzata alternativamente in maniera espressa (ove si realizzi attraverso apposita dichiarazione) oppure tacita (se risulti da comportamento concludente).

Essa inoltre può rivestire carattere parziale, nel qual caso è rilevabile d'ufficio dalla commissione tributaria di rinvio ai fini del controllo dei limiti oggettivi del gravame.

Diversamente, l'acquiescenza totale non è rilevabile d'ufficio dalla Commissione tributaria adita.

VI.2. APPELLO

L'appello, disciplinato dagli artt. da 52 a 61 del d.lgs. n. 546/1992, dinanzi alla Commissione Tributaria regionale nella cui circoscrizione sia ubicata la Commissione Tributaria provinciale che ha pronunciato la sentenza impugnata⁽¹¹⁸⁾, ha carattere devolutivo essendo un rimedio volto ad ottenere il riesame della controversia innanzi a un giudice di grado superiore.

La legittimazione a impugnare compete al soggetto che nel giudizio di primo grado sia stato parte o ai suoi successori a titolo universale.

A norma dell'art. 53, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992 l'appello si propone mediante ricorso, che sotto pena di inammissibilità deve contenere:

- l'indicazione della Commissione Tributaria regionale adita;
- l'indicazione delle parti appellanti e delle parti appellate;
- la menzione degli estremi della sentenza gravata⁽¹¹⁹⁾;
- l'esposizione sommaria dei fatti di causa;

118 La proposizione dell'appello a un organo giurisdizionale di secondo grado incompetente non importa inammissibilità dell'appello ma riassumibilità della causa innanzi al giudice competente, in tal senso Cass. Civ., Sent. 11 aprile 1996, n. 3355.

119 In base alla giurisprudenza della Suprema Corte (Cass. Civ., Sez. V, 21 maggio 2010, n. 15582) l'impugnazione cumulativa delle sentenze rese dal giudice tributario è ammissibile soltanto quando la soluzione dipenda, per tutte le sentenze impugnate, da identiche questioni di diritto comuni a tutte le cause, in modo da dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le controversie relative al medesimo rapporto d'imposta.

- i motivi specifici di gravame⁽¹²⁰⁾;
- l'oggetto della domanda di secondo grado.

Si considerano non accolte le questioni assorbite in primo grado⁽¹²¹⁾.

La riproposizione delle questioni non accolte deve essere specifica ancorché per relationem⁽¹²²⁾.

VI.2.1. Appello incidentale

L'appello principale è l'appello introduttivo del giudizio di secondo grado e la parte che introduce l'appello si definisce appellante principale.

L'appello incidentale è l'appello successivo a quello principale, che ai sensi dell'art. 54, comma 2 del d.lgs. n. 546/1992 può essere proposto da ogni parte del giudizio di primo grado diversa dall'appellante principale al fine di impugnare autonomamente la sentenza della Commissione Tributaria provinciale. L'appello incidentale si propone nelle controdeduzioni e non deve essere notificato alle altre parti appellanti.

L'appello incidentale si distingue in tempestivo e tardivo⁽¹²³⁾. L'appello incidentale tempestivo è proposto nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale ed entro il termine previsto per la proposizione dello stesso. L'appello incidentale tardivo è proposto nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale ma oltre il termine previsto per la proposizione dello stesso. Secondo parte della dottrina l'inammissibilità dell'appello princi-

120 La sufficienza dei motivi specifici di gravame deve essere valutata dalla commissione tributaria in riferimento al supporto argomentativo fornito per contrastare la motivazione della sentenza impugnata (Cass. Civ., Sez. I, Sent. 15 gennaio 1997, n. 355). Si precisa che i motivi di appello non sono predeterminati per legge e, pertanto, con l'appello può essere denunciato qualsiasi vizio del processo di primo grado. Inoltre, la deduzione dei soli vizi di rito che non comportano la rimessione del processo in primo grado determina inammissibilità dell'appello, essendo tali vizi deducibili soltanto entro il primo grado; ciò, salvo che i vizi di rito deducendi siano stati già dedotti e ritenuti insistenti nel corso del primo grado, ex pluribus Cass. Civ., Sez. V, Sent. 26 agosto 2004, n. 17026.

121 Comm. Trib. Reg. Basilicata, Potenza, Sez. I, Sent. 11 gennaio 2000, n. 324. Ciò non opera in relazione alle mere argomentazioni giuridiche Cass. Civ., Sez. V, Sent. 12 maggio 2004, n. 9001; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 13 marzo 2001, n. 3653.

122 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 27 marzo 2003, n. 4625.

123 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 30 agosto 2001, n. 11349.

pale determinerebbe anche quella dell'appello incidentale tardivo⁽¹²⁴⁾. Tale tesi tuttavia è contraria al prevalente orientamento giurisprudenziale di legittimità e di merito⁽¹²⁵⁾, che ritiene che la notifica dell'impugnazione principale equivalga a notifica della sentenza gravata, e, pertanto, solo da questo momento decorre il termine breve d'impugnazione (60 giorni). In base a questo ultimo orientamento eventuali pronunce di inammissibilità dell'appello principale non travolgerebbero l'appello incidentale.

VI.2.2. Modalità di svolgimento del giudizio di appello

A seguito del deposito del ricorso in appello, il fascicolo d'ufficio comprensivo di copia autentica della sentenza gravata è trasmesso dalla Segreteria della Commissione Tributaria provinciale che ha pronunciato la sentenza alla Commissione Tributaria regionale investita del giudizio di secondo grado.

Una volta proposto appello, la fase preliminare riservata ai provvedimenti presidenziali si svolge nelle stesse forme previste per il giudizio di primo grado in virtù del rinvio contenuto nell'art. 61 del d.lgs. n. 546/1992.

In fase preliminare sono esaminate le cause di inammissibilità del ricorso in appello, che ricorrono allorquando l'appello è:

- intempestivo;
- proposto da chi abbia prestato acquiescenza alla sentenza gravata;
- proposto da chi non sia titolare di interesse ad appellare;
- privo degli elementi previsti dall'art. 53 del d.lgs. n. 546/1992.

Ai sensi dell'art. 60 del d.lgs. n. 546/1992, la declaratoria di inammissibilità dell'appello preclude la possibilità di riproporlo anche se non sono scaduti i termini di impugnazione⁽¹²⁶⁾.

Il ricorso in appello si propone secondo le regole stabilite per la proposizione del ricorso di primo grado e nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato

124 Papa R., Il giudizio d'appello innanzi alla Commissione tributaria Regionale, in "Quaderni della Giustizia Tributaria", n. 7/2003, pag. 321.

125 Comm. Trib. Reg. Sicilia, n. 81193/2001.

126 Ciò in virtù del principio di consumazione dell'impugnazione, così come previsto in via generale dall'art. 358 c.p.c..

allo stesso primo grado⁽¹²⁷⁾ e si applicano, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 61 del d.lgs. n. 546/1992, le disposizioni che regolano il procedimento di primo grado, in particolare:

- 1) il ricorso di appello si propone secondo le regole stabilite per la proposizione del ricorso di primo grado⁽¹²⁸⁾, tuttavia, nel caso in cui il ricorso non sia notificato attraverso l'ufficiale giudiziario, il ricorrente ha l'onere, sotto pena di inammissibilità, di depositare, nel termine di trenta giorni dalla notifica, copia dell'atto di appello presso la Commissione Tributaria provinciale che abbia emesso la sentenza impugnata⁽¹²⁹⁾;
- 2) l'appellante si costituisce nei modi, con le forme ed entro i termini contemplati per il ricorrente nel processo di primo grado;
- 3) l'attività difensiva successiva alla costituzione è disciplinata in modo identico a quella consentita nel giudizio di primo grado;
- 4) la trattazione dell'appello avviene di regola in Camera di Consiglio, a meno che una parte non chieda, entro i termini e con le forme del giudizio di primo grado, la discussione in pubblica udienza;
- 5) ciascuna parte può chiedere i termini di cui all'art. 34, comma 3 del d.lgs. n. 546/1992;
- 6) la sentenza è pubblicata e notificata al pari della sentenza di primo grado.

L'appello principale deve essere notificato, mentre gli appelli incidentali sono depositati dalle parti appellate principali al momento della costituzione in giudizio (e possono essere contenuti nello stesso atto di controdeduzioni).

La costituzione delle parti appellate deve, dunque, avvenire attraverso il deposito di apposito atto controdeduzionale nei modi e nei termini previsti per la costituzione delle parti resistenti in primo grado.

VI.2.3. Domande, eccezioni e prove nuove in appello

Anche nel giudizio di appello tributario vige il "divieto di jus novorum", codificato nell'art. 345 c.p.c., e, pertanto, ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992, nel

¹²⁷ Sotto pena di inammissibilità, come chiarito da Cass. Civ., Sez. V, Sent. 24 luglio 2009, n. 17359.

¹²⁸ La sottoscrizione dell'atto di appello da parte di un difensore non legittimato da regolare procura sottoscritta dall'appellante genera irrimediabilmente l'inammissibilità insanabile del gravame, cfr. Comm. Trib. Reg. Venezia, Sez. X, Sent. 21 febbraio 2011, n. 27.

¹²⁹ In tal senso è consolidato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità (ex pluribus Cass. Civ., Sez. V, Ord. 12 gennaio 2010, n. 8209; Cass. Civ., Sez. V, Ord. 21 aprile 2011, n. 9169).

giudizio di appello non possono essere proposte domande nuove o eccezioni nuove non rilevabili d'ufficio.

La Suprema Corte di Cassazione⁽¹³⁰⁾, muovendo dall'assunto che il procedimento tributario ha carattere impugnatorio della pretesa fiscale avanzata a mezzo dell'atto impugnato, ha da tempo affermato che i motivi dedotti dal ricorrente in atto introduttivo si cristallizzano in maniera definitiva. Al contrario è da ritenere ammissibile una domanda nuova proposta in appello nel caso in cui sia fondata su sopravvenute disposizioni legislative purchè relative a circostanze già dedotte in primo grado dalla parte che chiede l'applicazione delle nuove disposizioni⁽¹³¹⁾.

Per quanto concerne le eccezioni nuove⁽¹³²⁾ proposte in appello sono da considerare ammissibili solo quelle rilevabili d'ufficio, in particolare:

- l'eccezione di giurisdizione⁽¹³³⁾;
- l'eccezione di giudicato⁽¹³⁴⁾;
- l'eccezione di decadenza⁽¹³⁵⁾;
- l'eccezione di legittimazione processuale⁽¹³⁶⁾.

130 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 18 giugno 2003, n. 9754; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 18 giugno 2003, n. 9754.

131 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 4 giugno 2003, n. 8933.

132 Difatti l'art. 1242, comma 1 c.c. in combinato disposto con l'art. 112 c.p.c., che ad avviso di chi scrive è applicabile al rito tributario, prevede che la compensazione non sia rilevabile in via officiosa (a riguardo, con riferimento al processo civile, Cass. Civ., Sez. III, 1° aprile 1995, n. 3823).

133 è sollevabile in ogni stato e grado del procedimento (art. 3, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992), salvo che la relativa questione non sia stata già affrontata e risolta in primo grado. In tal caso, infatti, si sarebbe formato giudicato interno, la cui efficacia d.lgs. n. 546 del 1992 art. 2909 c.c. è equiparabile a quella del giudicato esterno civile (Cass. Civ., Sez. Un., 13 maggio 2002, n. 6871)

134 Sempre in virtù del disposto dell'art. 2909 c.c., l'esistenza di un giudicato esterno relativo ai fatti di causa è eccepibile in ogni stato e grado del procedimento (Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 25 maggio 2001, n. 226).

135 L'eccezione di decadenza attiene a situazioni indisponibili, quindi è sollevabile in ogni stato e grado del procedimento (Cass. Civ., Sez. V, 28 luglio 2000, n. 9940).

136 Identico discorso vale per l'eccezione di legittimazione processuale (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 5 maggio 2003, n. 6787).

Nel giudizio di appello non possono disporsi nuove prove⁽¹³⁷⁾, ad eccezione dei casi in cui sia ritenute dalla Commissione necessarie per la decisione⁽¹³⁸⁾ e la parte che voglia avvalersene dimostri di non averle potute fornire in primo grado.

Nel processo tributario è sempre ammessa la produzione di documenti nuovi non prodotti in primo grado⁽¹³⁹⁾.

VI.2.4. Rimessione della causa alla Commissione Provinciale

La Commissione Tributaria Regionale deve rimettere la causa alla Commissione Tributaria provinciale nei seguenti casi che sono tassativi⁽¹⁴⁰⁾:

- quando dichiara la competenza declinata dalla Commissione Tributaria;
- quando dichiarata la giurisdizione negata dalla Commissione Tributaria;
- quando riconosce che la sentenza impugnata abbia erroneamente dichiarato estinto il processo in sede di reclamo avverso il provvedimento presidenziale;
- quando riconosce che il Collegio della Commissione Tributaria non era legittimamente composto⁽¹⁴¹⁾;

137 E' da qualificare nuova la prova non espletata in primo grado, cfr. Cass. Civ., Sez. I, Sent. 12 marzo 2004, n. 5090).

138 il potere ammissivo dei mezzi istruttori come meramente discrezionale e sottratto al sindacato di legittimità (Cass. Civ., Sez. III, 25 giugno 1985, n. 3835; Cass. Civ., Sez. lav., 29 novembre 2002, n. 16997).

139 Alla parte resistente, rimasta contumace in primo grado, produrre nel predetto grado l'originale dell'atto impositivo notificato, di cui era contestata dal contribuente l'avvenuta notifica (Cass. Civ., Sez. V, 31 maggio 2011, n. 12008)

140 Sulla tassatività delle ipotesi di rimessione Cass. Civ., Sez. V, Sent. 30 giugno 2010, n. 15530.

141 Sono da considerarsi ipotesi di illegittima della composizione del Collegio:

- il vizio di composizione numerica;
- la mancata partecipazione del Presidente o del Vicepresidente della sezione, prevista dall'art. 2, comma 5 del d.lgs. n. 545/1992;
- la diversità della compagine che abbia deciso la lite rispetto a quella innanzi a cui sia avvenuta la discussione;
- la partecipazione alla deliberazione di un soggetto del tutto estraneo all'organo giurisdizionale (sia perché non ritualmente nominato sia perché cessato dalle funzioni giurisdizionali).

Con riferimento alle controversie trattate dal giudice monocratico, è considerato irregolarmente composto l'organo giurisdizionale allorché la controversia sia stata trattata dal giudice monocr-

- quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado;
- quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato⁽¹⁴²⁾.

A seguito del passaggio in giudicato della pronuncia di rimessione della causa in primo grado non vi è alcun onere delle parti, in quanto ai sensi dell'art. 59, comma 3 del d.lgs. n. 546/1992 la Segreteria della Commissione Regionale, entro trenta giorni dal passaggio in giudicato, è tenuta a trasmettere il fascicolo alla Segreteria di quella Provinciale.

VI.3. Ricorso per Cassazione

Il ricorso per Cassazione disciplinato dagli artt. 62 e 63 del d.lgs. n. 546/1992 introduce un giudizio di legittimità, in cui cioè non sono ammessi nuovi accertamenti di fatto ma si procede ad una revisione delle attività processuali già compiute, e, pertanto, può essere proposto solo per i seguenti motivi tassativi:

tico invece che in forma collegiale (a riguardo, in giurisprudenza: Comm. Trib. Reg. Toscana, Firenze, Sez. I, 21 gennaio 2002, n. 170).

142 Sono da considerarsi ipotesi di non integrità del contraddittorio:

- l'omessa o irrituale comunicazione dell'avviso di trattazione ;
- la mancata o illegittima notificazione alle controparti costituite del reclamo contro i provvedimenti presidenziali;
- la mancata od irrituale notificazione alle controparti costituite dell'istanza di discussione in pubblica udienza;
- la trattazione della causa in camera di consiglio nonostante la rituale richiesta di trattazione in pubblica udienza;
- la mancata od illegittima comunicazione dell'ordinanza con la quale venga disposto l'esperimento dei mezzi istruttori da raccogliersi in presenza delle parti;
- la mancata concessione del rinvio ritualmente richiesto per l'integrazione dei motivi di ricorso;
- la mancata notificazione alle controparti costituite dell'atto contenente l'integrazione dei motivi di ricorso;
- la mancata notificazione dell'atto di chiamata in causa di un soggetto in ordine a cui sia stata disposta l'integrazione del contraddittorio;
- la mancata integrazione del contraddittorio nei confronti di un soggetto in ordine a cui sia stata disposta l'integrazione del contraddittorio (a riguardo, in giurisprudenza:
- l'illegittima estromissione di una parte dal giudizio.

- difetto di giurisdizione;
- difetto di competenza⁽¹⁴³⁾;
- violazione o falsa applicazione di norme di diritto⁽¹⁴⁴⁾;
- nullità della sentenza impugnata o del procedimento preordinato;
- omessa o insufficiente motivazione della sentenza su un punto decisivo della controversia⁽¹⁴⁵⁾.

Il ricorso per Cassazione deve essere:

- sottoscritto, a pena di inammissibilità, da un avvocato iscritto nell'apposito Albo dei patrocinanti innanzi alle Magistrate Superiori e munito di Procura speciale;
- notificato alle parti resistenti entro 60 giorni dalla notifica della sentenza da impugnare o sei mesi;
- depositato, a pena di improcedibilità, nel termine di venti giorni decorrenti dalla data dell'ultima notificazione a parte resistente, unitamente alla copia autentica della sentenza impugnata nonché alla Procura speciale ove conferita con atto separato e agli atti e documenti sui quali il ricorso si fonda, oltre all'originale della richiesta inoltrata alla Cancelleria dell'Ufficio giudiziario che abbia emesso la sentenza impugnata e da questa vistata di trasmissione alla Cancelleria della Corte Suprema di Cassazione del fascicolo d'ufficio del procedimento culminato con la sentenza medesima⁽¹⁴⁶⁾.

143 Il difetto di competenza non può essere denunciato per la prima volta innanzi alla Corte Suprema di Cassazione.

144 La violazione di norme di diritto ricorre allorquando vi è affermazione di un principio giuridico inesistente o negazione di un principio giuridico esistente (Cass. Civ., Sez. II, Sent. 25 maggio 1987, n. 4698) mentre la falsa applicazione di norme di diritto ricorre allorquando vi sia stata applicazione di un principio ad una fattispecie non ricompresa nel novero di quelle idonee ad essere regolate dal principio medesimo.

145 Ciò ricorre nei casi in cui la motivazione sia del tutto carente ovvero si estrinsechi in argomentazioni del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi, come stabilito da Cass. Civ., Sez. I, Sent. 4 settembre 2004, n. 17895, la cui rilevanza decisoria è discrezionalmente valutata dal Collegio giudicante (sulla discrezionalità della valutazione della rilevanza decisoria del punto motivazionale controverso della sentenza impugnata vedasi Cass. Civ., Sez. I, Sent. 25 febbraio 2004, n. 3741).

146 Il mancato deposito è causa di improcedibilità a sensi dell'art. 369 c.p.c., cfr. Cass. Civ., Sez. V, 18 aprile 2001, n. 5705.

Il ricorso per Cassazione deve contenere a pena di inammissibilità:

- l'indicazione delle parti;
- l'indicazione della sentenza impugnata;
- l'esposizione sommaria dei fatti di causa;
- l'illustrazione dei motivi di diritto che fondano l'impugnativa;
- l'indicazione della procura al difensore, ove conferita con atto separato.

Il soggetto che riceve la notifica di un ricorso per Cassazione può:

- 1) proporre ricorso incidentale, laddove abbia interesse, la cui sussistenza è valutata sotto pena di inammissibilità, a far riformare la sentenza impugnata;
- 2) presentare difese con controricorso;
- 3) spiegare difese esclusivamente orali in udienza.

E' da rilevare che la notifica del ricorso per Cassazione nel giudizio tributario segue le regole processualcivilistiche e non quelle dettate per le notificazioni dei ricorsi tributari innanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali⁽¹⁴⁷⁾.

Nel giudizio di Cassazione vi sono due fasi:

- 1) una rescindente, in cui si valuta la sussistenza e la fondatezza dei motivi di impugnativa, propedeutica alla fase rescissoria;
- 2) l'altra rescissoria, in cui si valuta nel merito la controversia.

Il giudizio di legittimità può essere concluso innanzi alla Corte Suprema di Cassazione, ove la stessa sia chiamata a pronunciarsi su questioni di giurisdizione e/o competenza; qualora invece il giudizio sia riferito ad altre questioni, la Corte Suprema di Cassazione enuncia i principi giuridici informativi e rinvia la causa alla Commissione tributaria regionale ovvero alla Commissione tributaria provinciale cui la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto rimetterla.

La designazione della Commissione tributaria di rinvio è operata dalla Corte Suprema di Cassazione e la sua competenza diviene inderogabile.

Nella fase di rinvio la Commissione tributaria deve necessariamente giudicare entro i limiti dei principi giuridici informativi enunciati dalla sentenza della Corte Suprema di Cassazione, essendo precluso alle parti la presentazione di questioni nuove.

147 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 21 febbraio 2005, n. 3419 con riferimento alla ritenuta invalidità della notifica di un ricorso per Cassazione presso la Segreteria della commissione tributaria che aveva emesso la sentenza di merito impugnata.

La fase del rinvio della causa alla Commissione tributaria nel processo tributario è regolata dall'art. 63 del d.lgs. n. 546/1992. Essa inizia con la proposizione di un ricorso di riassunzione ad iniziativa della parte che abbia interesse alla prosecuzione del giudizio, che deve essere proposto alla Commissione Tributaria designata dalla Corte Suprema di Cassazione (la quale, una volta ricevuto l'atto riassuntivo, richiede alla Cancelleria della Corte Suprema di Cassazione la trasmissione del fascicolo d'ufficio del processo), nelle forme previste per la proposizione del ricorso introduttivo (con notifica a tutte le parti che abbiano partecipato al processo culminato con la sentenza di rinvio, da effettuarsi personalmente sotto pena di nullità e deposito della copia autentica della sentenza medesima) entro il termine di un anno dalla pubblicazione della sentenza.

La sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Regionale di rinvio è soggetta ai normali mezzi di impugnazione.

VI.4. LA REVOCAZIONE

La revocazione nel processo tributario è disciplinata dagli artt. da 64 a 67 del d.lgs. n. 546/1992 ed è un mezzo di impugnazione a carattere eccezionale, ossia a critica vincolata e a carattere sostitutivo⁽¹⁴⁸⁾.

La revocazione può essere proposta solo nei seguenti casi:

- dolo di una parte in danno dell'altra⁽¹⁴⁹⁾;
- dolo dei membri della Commissione Tributaria⁽¹⁵⁰⁾;
- falsità delle prove assunte⁽¹⁵¹⁾;

148 Sulla natura della revocazione Comm. Trib. Reg. Umbria, Sent. 6 dicembre 2002, n. 569; Comm. Trib. Reg. Toscana, Sent. 9 marzo 2002, n. 10; Comm. Trib. Reg. Lazio, Roma, 2 marzo 2000, n. 25.

149 Il dolo revocatorio integra un artificio o raggiro soggettivamente diretto e oggettivamente idoneo a paralizzare la difesa avversaria e a impedire l'accertamento della verità (Cass. Civ., Sez. I, Sent. 30 agosto 2002, n. 12720; Cass. Civ., Sent. 24 marzo 2006, n. 6595), necessariamente posto a base della sentenza da revocare (Cass. Civ., Sez. II, Sent. 15 maggio 1996, n. 4508).

150 Il dolo dei membri dell'Organo giudicante può invece essere definito come qualsivoglia macchinazione fraudolenta atta a ostacolare l'accertamento della verità (Cass. Civ., Sez. I, Sent. 14 aprile 1999, n. 3684).

151 La falsità della prova assunta può essere di tipo ideologico (ossia afferire a dati mendaci in un documento autentico) ovvero materiale (ossia riguardare un documento non autentico) e deve essere dichiarata con sentenza passata in giudicato (Comm. Trib. Prov. Salerno, Sent. 15

- scoperta di documenti decisivi⁽¹⁵²⁾;
- errore di fatto⁽¹⁵³⁾;
- contrarietà ad altro precedente giudicato⁽¹⁵⁴⁾.

La revocazione si distingue in ordinaria e straordinaria a seconda dei vizi sui quali si fonda. In caso di vizi conoscibili e rilevabili sulla base della sentenza (errore di fatto e contrarietà ad altro precedente giudicato) la revocazione è ordinaria. In caso di vizi conoscibili e rilevabili soltanto dopo l'emissione della sentenza (il dolo di una parte in danno dell'altra ovvero dei membri della Commissione, falsità delle prove assunte, scoperta di documenti decisivi) la revocazione è straordinaria. Detta distinzione incide sul dies a quo per la decorrenza del termine per l'impugnazione, rimanendo nel primo caso sospeso sino alla pubblicazione della sentenza.

Ai sensi dell'art. 65, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992 il giudizio revocatorio, introdotto con ricorso da proporsi e depositarsi nelle stesse forme, con gli stessi contenuti e negli stessi modi previsti per il ricorso d'appello, si svolge innanzi alla Commissione Tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.

marzo 2002, n. 43), pronunciata nel corso di un giudizio svoltosi tra le parti del procedimento di revocazione (Cass. Civ., Sent. 25 settembre 1995, n. 9770) o esclusivamente dalla parte a cui vantaggio sia stata utilizzata (Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 3 maggio 2005, n. 9098).

152 La scoperta di un documento decisivo deve riguardare un atto idoneo a fissare in qualsiasi forma la percezione di un fatto storico al fine di rappresentarlo in avvenire (come da definizione di documento contenuta in Cass. Civ., Sez. I, Sent. 8 marzo 1990, n. 1838) tale da formare insindacabilmente un convincimento della Commissione giudicante diverso da quello espresso con la sentenza impugnata (Cass. Civ., Sez. III, Sent. 19 giugno 2002, n. 8916) e non prodotto nel giudizio culminato con l'emissione della sentenza stessa per impossibilità non derivante da colpa o negligenza della parte impugnante ma da causa di forza maggiore (Cass. Civ., Sez. I, 18 febbraio 1986, n. 950) ovvero da fatto dell'avversario della medesima parte impugnante (Cass. Civ., Sez. I, Sent. 22 marzo 1990, n. 2393).

153 L'errore di fatto revocatorio consiste nell'erronea percezione dei fatti di causa che si sostanzia nella supposizione di un fatto la cui verità sia incontestabilmente esclusa oppure nella supposizione dell'inesistenza di un fatto la cui verità sia positivamente accertata (Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 12 giugno 1997, n. 5303); esso deve attenere alla percezione di un fatto, anziché alla sua valutazione (Cass. Civ., Sent. 28 giugno 2006, n. 14926; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 6 novembre 2002, n. 15522), posto a base della sentenza impugnata.

154 La contrarietà della sentenza impugnata rispetto ad altra precedente passata in giudicato determina revocabilità della prima solo se tra le due sentenze sussista identità soggettiva e oggettiva (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 21 novembre 2001, n. 14714; Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sent. 22 novembre 2002, n. 141; Comm. Trib. Reg. Campania, Sent. 23 novembre 2000, n. 449).

Il ricorso in revocazione deve essere proposto, mediante notifica, come per legge, nel termine di sessanta giorni dalla notifica ovvero dal passaggio in giudicato della sentenza impugnata non notificata (qualora sia esperita la revocazione ordinaria) oppure dalla scoperta dell'evento che legittimi l'esperibilità della revocazione qualora sia esperita la revocazione straordinaria⁽¹⁵⁵⁾.

Il ricorso in revocazione deve contenere, quindi, oltre agli elementi necessari per il ricorso d'appello:

- l'enunciazione del motivo di revocazione;
- la dimostrazione della prova del motivo della revocazione⁽¹⁵⁶⁾;
- l'oggetto della domanda, consistente nella richiesta di revocazione della sentenza.

Il giudizio revocatorio si svolge nelle medesime forme previste per il giudizio tributario ordinario.

Come il giudizio di Cassazione presenta due fasi:

- 1) una rescindente, in cui si valutano la sussistenza e la fondatezza dei motivi di revocazione, propedeutica alla fase rescissoria;
- 2) l'altra rescissoria, cui si accede soltanto dopo la conclusione della fase rescindente, in cui si valuta nel merito la controversia revocatoria.

Nel processo tributario, il giudizio revocatorio non può essere proposto dal terzo che si ritenga leso nei propri diritti da una sentenza⁽¹⁵⁷⁾.

155 n base a Cass. Civ., Sez. V, Sent. 4 febbraio 2005, n. 2287 la prova della tempestività ossia la veridicità dell'affermazione della data della scoperta dell'evento medesimo incombe sulla parte che proponga il ricorso.

156 Nel caso in cui si tratti di dolo del giudice sotto pena di inammissibilità del ricorso è necessario depositare copia autentica della sentenza definitiva che ha accertato il dolo, cfr. Cass. Civ., Sez. II, Sent. 2 febbraio 2004, n. 1814.

157 SANDULLI P – SOCCI A. M., Manuale del nuovo processo tributario, Bologna, Zanichelli, 1997, pag. 342 e ss.

Capitolo settimo

*Sospensione, Interruzione,
Estinzione e Conciliazione*

f

VII.1. LA SOSPENSIONE

L'istituto della sospensione è previsto al fine di evitare che la decisione giudiziaria relativa ad una questione pregiudiziale⁽¹⁵⁸⁾ allo svolgimento del processo tributario possa essere in contrasto con un eventuale decisione passata in giudicato. Data la predetta finalità le cause di sospensione del processo tributario sono limitate (dall'art. 39 d.lgs. n. 546/1992) e si riferiscono al caso in cui è stata presentata querela di falso⁽¹⁵⁹⁾ o pende una questione inerente la capacità⁽¹⁶⁰⁾ (non processuale) o lo stato delle persone⁽¹⁶¹⁾.

Altra causa di sospensione del processo tributario, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 1, comma 2 del d.lgs. 546/1992⁽¹⁶²⁾, è la pendenza di un procedimento

158 La giurisprudenza ha riconosciuto il ricorrere di questioni pregiudizievoli che obbligano alla dichiarazione di sospensione: il riconoscimento della qualità di erede (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 20 febbraio 2003, n. 2534; Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 15 aprile 2005, n. 7792), della natura demaniale di un terreno (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 23 maggio 2003, n. 8130), dello status di coltivatore diretto di un soggetto (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 28 luglio 2003, n. 11610).

159 La querela di falso è disciplinata dagli artt. 221-226 c.p.c. ed introduce il procedimento volto a far dichiarare la falsità ideologica e/o materiale di un atto pubblico o di una scrittura privata autenticata, di competenza esclusiva del Tribunale Civile Ordinario ai sensi dell'art. 9 c.p.c..

160 Le questioni di capacità sono quelle che si riferiscono all'idoneità del soggetto a essere titolare di situazioni giuridicamente rilevanti.

161 Le questioni di stato sono quelle che si riferiscono alla posizione soggettiva dell'individuo nell'ambito della comunità civile e familiare.

*162 Nel senso dell'applicabilità al processo tributario dell'art. 295 c.p.c. è pacifica la giurisprudenza, per tutte Cass. Civ., Sez. Un., 4 giugno 2008, n. 14814. In particolare la sospensione necessaria del processo va disposta, anche al di fuori delle ipotesi contemplate nell'art. 39 della disciplina del contenzioso tributario qualora non sia possibile la *reductio ad unum* dei procedimenti pendenti davanti a*

giurisdizionale preordinato ossia vertente su questione la cui definizione sia essenziale ai fini del decidere⁽¹⁶³⁾. A tale proposito è necessario ricordare che il comma 3 dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992⁽¹⁶⁴⁾ coerentemente attribuisce alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie la cognizione e risoluzione in via incidentale, ma senza efficacia di giudicato, di ogni questione pregiudiziale che non involga le materie di querela di falso, stato e capacità delle persone.

Durante il periodo di sospensione, disposta con decreto dal Presidente della Sezione della Commissione Tributaria innanzi a cui pende il giudizio tributario o dichiarata dalla Commissione Tributaria medesima, non possono essere compiuti atti processuali.

Entro sei mesi dalla cessazione della causa sospensiva il processo è ripreso mediante il deposito di istanza di trattazione al Presidente della Sezione della Commissione Tributaria innanzi a cui penda il giudizio.

VII.2. L'INTERRUZIONE

L'interruzione del processo tributario è determinata da eventi oggettivi che prescindono dalla volontà del difensore o dall'iniziativa delle parti, volto a tutelare la parte processuale colpita dall'evento⁽¹⁶⁵⁾.

L'art. 40, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992 prevede i seguenti eventi interruttivi:

- il venir meno della parte (o del legale rappresentante), che può conseguire alla morte, alla dichiarazione di morte presunta, alla dichiarazione di interdizione, alla dichiarazione di inabilitazione;

diversi giudici fra le cui cause vi sia un rapporto di incidentalità che sia suscettibile di esplicare effetti anche in differenti periodi d'imposta assumendo la decisione del giudice eventuale efficacia di giudicato esterno (Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 9 settembre 2008 (ud. del 24 giugno 2008), n. 22756.

163 Non è considerata causa di sospensione la pendenza di un procedimento penale connesso alla questione tributaria, si veda C. Cost., Ord. 24 novembre 2010, n. 335.

164 E' da ricordare che la dottrina (FANTOZZI A., Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria, in Rivista Diritto Tributario, 2004, pag. 5 ss.) ritiene che, comunque, il potere di cognizione in via incidentale è già contemplata negli artt. 7 ultimo comma e 39 del d.lgs. 546/1992.

165 Difetta pertanto di interesse a dolersi della continuazione del processo nonostante l'avvenuta verifica dell'evento interruttivo la parte diversa da quella a cui tutela il medesimo sussista (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 28 maggio 2001, n. 7216).

- il venire meno della parte persona giuridica, che può conseguire all'estinzione (cui sono equiparate la trasformazione e l'incorporazione), alla dichiarazione di fallimento, alla nomina di un amministratore straordinario, alla messa in liquidazione;
- la perdita della capacità di stare in giudizio della parte (o del legale rappresentante);
- la morte o la radiazione o la sospensione dall'Albo di uno dei difensori della parte in caso di morte o provvedimento di radiazione o sospensione dal relativo Albo professionale⁽¹⁶⁶⁾.

Il giudice è tenuto a dichiarare l'interruzione non appena abbia notizia del ricorrere della fattispecie interruttiva per evitare che sia illegittimamente svolta ulteriore attività processuale⁽¹⁶⁷⁾.

Entro sei mesi dall'interruzione del procedimento una delle parti o il successore della parte colpita dall'evento interruttivo è tenuta a presentare istanza di fissazione dell'udienza al Presidente della sezione della Commissione Tributaria adita per la ripresa del processo.

La comunicazione dell'udienza di trattazione di un processo già interrotto deve essere notificata alla parte colpita dall'evento interruttivo o ai suoi successori; se non sia trascorso un anno dalla morte della parte per il cui decesso il processo si sia interrotto, tale comunicazione può effettuarsi agli eredi presso il domicilio eletto o, in mancanza di elezione domiciliare, la residenza dichiarata dal defunto stesso negli atti processuali.

VII.3. L'ESTINZIONE

Il d.lgs. n. 546/1992 prevede le seguenti cause di estinzione del processo tributario:

- 1) rinuncia di parte al ricorso;
- 2) inattività di parte;

166 La revoca della procura o la rinuncia ad essa non integra evento interruttivo, in quanto il procuratore continua a rappresentare la parte finché non ne venga nominato uno nuovo (art. 301, comma 3 c.p.c.).

167 Cass. Civ., Sez. III, Sent. 28 novembre 2007, n. 24762.

3) cessazione della materia del contendere.

La rinuncia è atto:

- eventualmente ricettizio, in quanto essa produce effetto soltanto se venga accettata dalle altre parti costituite che abbiano interesse alla prosecuzione del giudizio;
- sacramentale, in quanto, al pari dell'accettazione eventualmente necessaria, essa deve essere sottoscritta dalle parti o dai rispettivi procuratori speciali e dai difensori.

La rinuncia e la sua eventuale accettazione possono essere formalizzate tanto in udienza⁽¹⁶⁸⁾ quanto fuori udienza ove la trattazione debba avvenire in Camera di Consiglio.

Nella prima ipotesi, esse sono validamente formalizzate a verbale non oltre l'udienza di trattazione.

L'estinzione per rinuncia al ricorso è dichiarata con decreto reclamabile dal Presidente della sezione della Commissione Tributaria innanzi a cui penda il giudizio ovvero con sentenza dal Collegio o dal giudice singolo della medesima.

Salvo diverso accordo, il ricorrente rinunciatario è tenuto a rimborsare alle altre parti le spese che le stesse fino al momento della rinuncia hanno sostenuto, la cui liquidazione è operata dal Presidente della sezione oppure direttamente dal Collegio o dal giudice singolo della Commissione Tributaria innanzi a cui penda il giudizio con ordinanza inoppugnabile ed esecutiva.

L'estinzione per l'inattività delle parti consegue alla mancata prosecuzione ovvero riassunzione del giudizio sospeso o interrotto oppure alla mancata integrazione del necessario contraddittorio entro il termine fissato dalla legge o dall'Organo giudicante.

Essa può inoltre avvenire nel caso in cui non sia riassunto o sia irritualmente riassunto innanzi alla designata Commissione Tributaria il giudizio culminato con una sentenza di rinvio della Corte Suprema di Cassazione.

L'estinzione per cessazione della materia del contendere, disciplinata dall'art. 46 del d.lgs. n. 546/1992, si verifica allorché cessi la materia del contendere.

168 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 27 giugno 2003, n. 10215

Ricorre cessazione della materia del contendere in tutte le ipotesi in cui alternativamente:

- il Comune resistente provveda ad annullare in via di autotutela l'atto impugnato in conformità a quanto chiesto dal ricorrente⁽¹⁶⁹⁾;
- pervenga alla Commissione Tributaria innanzi a cui penda il giudizio comunicazione dell'avvenuta definizione agevolata della controversa situazione⁽¹⁷⁰⁾.

L'estinzione per cessazione della materia del contendere è dichiarata con decreto reclamabile dal Presidente della sezione della Commissione Tributaria innanzi a cui penda il giudizio ovvero con sentenza dal Collegio o dal giudice singolo della medesima.

VII.4. LA CONCILIAZIONE

L'istituto della conciliazione⁽¹⁷¹⁾ consente la rapida definizione totale o parziale⁽¹⁷²⁾ di ogni controversia oggetto della giurisdizione tributaria⁽¹⁷³⁾ con conseguente estinzione del processo.

La proposta conciliativa deve essere formalmente presentata entro e non oltre l'udienza di discussione o entro la data della camera di consiglio per le cause

169 Cass. Civ., Sez. V, Sent. Sent. 1° ottobre 2004, n. 19695; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 12 novembre 2003, n. 16987. La revoca o sostituzione di un atto normativo connesso o presupposto all'atto impugnato non determina cessazione della materia del contendere poiché solo indirettamente tale atto essa inficia (Comm. Trib. Prov. Macerata, Sent. 24 maggio 2001, n. 53).

170 Cass. Civ., Sez. V, Sent. 23 luglio 2004, n. 13854.

171 Sulla natura giuridica della conciliazione GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, a cura di Poggioli M., Padova, Cedam, 2007, pag. 43. Per la giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., sez. V, 3 ottobre 2006, n. 21325) rappresenta una deroga al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, consentendo la transazione della pretesa tributaria. Sulla compatibilità di questa deroga con i principi costituzionali si veda Corte Costituzionale, Sent. 24 ottobre 2000, n. 435. In dottrina RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rassegna tributaria* 2008, 3, pag. 595 e ss.; DI PIETRO A., *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rassegna tributaria* 2012, 1, pag. 11 e ss.; MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'obbligazione tributaria*, Torino, 1995, pag. 73 e ss..

172 Per un esempio di conciliazione parziale in materia TARSU si veda Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 28 ottobre 2004, n. 19025.

173 POLANO V., *La conciliazione giudiziale*, in "Rassegna Tributaria", 2002, pag. 32.

camerali con facoltà per la Commissione di assegnare un termine non superiore a sessanta giorni per l'adesione alla proposta formulata da una delle parti in udienza.

Nel caso in cui la proposta conciliativa sia stata avanzata fuori udienza le parti potranno presentare alla Commissione Tributaria istanza di conciliazione contenente la proposta compositiva della lite, da delibarsi alla luce della valutazione della sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità⁽¹⁷⁴⁾, a cura del Presidente con decreto da depositare nella Segreteria nel termine di dieci giorni e comunicare alle parti.

Nel caso in cui la delibazione sia positiva viene dichiarata l'estinzione del processo; in caso di esito negativo viene fissata l'udienza per la trattazione (in udienza pubblica o camerale) della controversia.

Il procedimento conciliativo si conclude con la redazione di un processo verbale, in duplice copia, che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute⁽¹⁷⁵⁾ che può avvenire anche in forma rateale, e si perfeziona con il versamento, nel termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero dovuto, ovvero della prima rata con la prestazione della garanzia eventualmente dovuta⁽¹⁷⁶⁾.

174 La delibazione sul ricorrere dei presupposti non è un giudizio sul merito della proposta e pertanto la Commissione Tributaria non può giudicare sulla congruità delle imposte da versare su cui il Comune e il contribuente si sono accordati, in tal senso Corte Cost., Sent. 27 settembre 2000, n. 433.

175 In udienza dovrà essere redatto apposito processo verbale attestante l'intervenuto accordo, trattandosi di quella che è definita "conciliazione abbreviata" da RUSSO P., Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, Milano, 2005, pag. 199. Il processo verbale deve contenere l'indicazione della Commissione Tributaria, la manifestazione delle parti della volontà di conciliare, la motivazione dell'accordo conciliativo, la liquidazione delle somme dovute, la data e la sottoscrizione delle parti.

176 In difetto la conciliazione non si perfeziona, Cass. Civ., Sez. V, Sent. 25 novembre 2011, n. 24931.

Tavole Sinottiche

f

I – Atti impugnabili dinanzi alla Commissione Tributaria in materia di tributi locali

avviso di accertamento
avviso di liquidazione
provvedimento irrogativo di sanzioni solo di natura tributaria
provvedimento di rifiuto, espresso o tacito, sull'istanza di restituzione di tributi
provvedimento espresso o tacito di diniego o revoca di agevolazioni tributarie
provvedimento di iscrizione di ipoteca d.lgs. n. 546 del 1992 art. 77, d.p.r. 602/1973
provvedimento di fermo amministrativo d.lgs. n. 546 del 1992 art. 86, d.p.r. 602/1973
rigetto delle domande di definizione agevolata di rapporti tributari, il quale non è condizionato dall'osservanza di forme prestabilite
provvedimento di rigetto o il silenzio-rifiuto su istanza di autotutela
provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione
la comunicazione preventiva di fermo amministrativo nel caso in cui si proceda per credito di natura tributaria
provvedimento espresso o tacito di diniego di autotutela
atto di pignoramento ex art. 72-bis, d.p.r. n. 602/1973
avviso bonario
avviso di recupero di credito di imposta illegittimamente compensato
ingiunzione fiscale per il recupero di crediti tributari

II – Natura giuridica delle principali entrate comunali

Entrata	Natura tributaria	Riferimento giurisprudenziale
CANONE DI FOGANATURA E DEPURAZIONE DELLE ACQUE REFLUE	Si	Corte Cass., Sez. Un. 10976/2000 Corte Cass., Sez. Un. 4898/2006
CIMP	Si	Corte Cost., 141/2009
COSAP	No	Corte Cost., 64/2008 Cass. Civ., Sez. Un., 1239/2005
DIRITTI SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI	Si	
ICI	Si	Trib. Torino, 6 luglio 2004 n. 33421 Trib. Milano 22 maggio 2008
ICP	Si	
SANZIONI CODICE STRADA	No	
TARIFFA DEL SERVIZIO IDRICO INTEGRATO	No	Corte Cost., Sent. 8 ottobre 2008, n. 335
TARSU	Si	
TIA	Si	Corte Cass., Sez. I Civ., Sent. 5 marzo 2009, n. 5298
TOSAP	Si	

III – Contenuto del ricorso

l'indicazione della Commissione Tributaria Provinciale adita
l'indicazione dei dati identificativi del ricorrente (nome e cognome o denominazione, residenza o sede, generalità del rappresentante legale e/o processuale , eventuale domicilio eletto e indirizzo di posta elettronica certificata).
l'indicazione dei dati identificativi del resistente (nome e cognome o denominazione, residenza o sede)
l'indicazione dell'atto impugnato
l'enunciazione della causa petendi
l'esplicazione del petitum
la sottoscrizione del ricorrente o di chi per esso su ogni copia
l'istanza di sospensione dell'atto impugnato
l'istanza di riunione ad altro procedimento connesso

IV – Contenuto delle controdeduzioni

posizione sui motivi addotti dal ricorrente
articolare mezzi istruttori
sollevare eccezioni non rilevabili d'ufficio

V – Documenti utilizzabili

dichiarazioni rese da terzi contenute in documenti di parte acquisiti durante il processo
dichiarazioni del legale rappresentante del contribuente contenute in documenti acquisiti al processo
dichiarazioni del dipendente del contribuente contenute in documenti acquisiti al processo
dichiarazioni del contribuente contenute nel verbale della confessione resa in sede penale
dichiarazioni del contribuente contenute nel verbale di accertamento sottoscritto

VI – Costituzione in giudizio

Ricorrente	Resistente
entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso	entro 60 giorni dalla notifica, consegna o ricevimento a mezzo posta del ricorso
la costituzione tardiva determina l'inammissibilità del ricorso	la costituzione tardiva è ammessa sino alla trattazione dell'udienza con preclusione delle facoltà processuali soggette a termini

VII – Termini per il deposito degli atti processuali

entro 20 giorni dall'udienza: deposito di documenti
entro 10 giorni dall'udienza: memorie
entro 5 giorni dall'udienza: brevi repliche

VIII – Casi in cui il Comune può intervenire volontariamente nel giudizio

impugnazione dell'atto del soggetto affidatario delle entrate ai sensi dell'art. 53 del d.lgs. 446/ 1997
impugnazione dell'atto dell'Agenzia delle Entrate emesso sulla base di segnalazione qualificata inoltrata dal Comune.

IX – Motivi aggiunti

Modalità di presentazione	
prima della data di fissazione dell'udienza	dopo la data di fissazione dell'udienza
il deposito dei motivi aggiunti non è soggetto a particolari formalità	entro la data di trattazione del ricorso, a pena di inammissibilità, dichiarazione di voler proporre motivi aggiunti
	i motivi devono essere presentati con atto avente i requisiti del ricorso

X – Decreti che può emettere il Presidente della Sezione in sede di esame preliminare del ricorso

Contenuto	Effetto
riunione di ricorsi connessi	trattazione della controversia
fissazione della data di trattazione del ricorso	trattazione della controversia
inamissibilità del ricorso	entro 30 giorni dalla comunicazione del decreto reclamo alla commissione
sospensione del processo	entro 30 giorni dalla comunicazione del decreto reclamo alla commissione
interuzione del processo	entro 30 giorni dalla comunicazione del decreto reclamo alla commissione
estinzione del processo	entro 30 giorni dalla comunicazione del decreto reclamo alla commissione

XI – Poteri istruttori Commissioni Tributarie

Poteri istruttori Commissioni Tributarie	Leggi d'imposta
richiedere relazioni agli organi tecnici dello Stato o di altri enti pubblici, ivi compresa la Guardia di Finanza	
disporre consulenza tecnica d'ufficio	
ordinare l'esibizione di documenti alle parti ovvero ai terzi ai sensi dell'art. 210 c.p.c.	
richiedere informazioni e chiarimenti agli uffici finanziari, secondo quanto previsto dalle singole leggi d'imposta	art. 11, comma 3 del d.lgs. n. 504/1992 per ICI art. 73 del d.lgs. n. 507/1993 per TARSU art. 3, comma 33 della l. n. 549/1995 per il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi

XII – Notifica sentenze (in vigore dal 26/03/2010)

Adempimenti	Modalità di notifica
notifica in plico senza busta, nel domicilio eletto dal contribuente o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della costituzione in giudizio	<ul style="list-style-type: none"> - direttamente a mezzo posta con raccomandata A.r. in plico senza busta; - tramite messo comunale ex art.137 e seg. c.p.c; - mediante la consegna diretta al Comune che dovrà rilasciare una ricevuta sulla copia; - mediante ufficiale giudiziario ex art.137 e seg.c.p.c.
nei 30 giorni succ. dovrà essere depositata: <ul style="list-style-type: none"> - copia autentica della sentenza notificata - fotocopia della ricevuta di spedizione - avviso di ricevimento 	

XIII – I mezzi di impugnazione (artt. 50-67 del d.lgs. 546/1992) delle Sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie

appello;
ricorso per Cassazione;
revocazione.

XIV – Termini di impugnazione

per tutti i processi entro 60 giorni dalla eventuale notifica della sentenza a cura delle parti (a mezzo di ufficiale giudiziario, artt.137 seg.c.p.c.)
Processi iniziati in primo grado prima del 4 luglio 2009 entro 1 anno (+ 46 giorni della sospensione feriale) dalla data del deposito in segreteria della sentenza (in caso di sentenza non notificata)
processi iniziati in primo grado successivamente al 04 luglio 2009 entro 6 mesi (+ 46 giorni della sospensione feriale) dalla data del deposito in segreteria della sentenza (in caso di sentenza non notificata)

XV – Cause di inammissibilità del ricorso in appello

intempestivo;
proposto da chi abbia prestato acquiescenza alla sentenza gravata;
proposto da chi non sia titolare di interesse ad appellare;
privo degli elementi previsti dall'art. 53 del d.lgs. n. 546/1992.

XVI – Modalità di svolgimento del giudizio di appello per effetto del rinvio alle disposizioni di primo grado

il ricorso di appello si propone secondo le regole stabilite per la proposizione del ricorso di primo grado
l'appellante si costituisce nei modi, con le forme ed entro i termini contemplati per il ricorrente nel processo di primo grado
l'attività difensiva successiva alla costituzione è disciplinata in modo identico a quella consentita nel giudizio di primo grado
la trattazione dell'appello avviene di regola in Camera di Consiglio, a meno che una parte non chieda, entro i termini e con le forme del giudizio di primo grado, la discussione in pubblica udienza;
ciascuna parte può chiedere i termini di cui all'art. 34, comma 3 del d.lgs. n. 546/1992
la sentenza è pubblicata e notificata al pari della sentenza di primo grado

XVII – Difese nel giudizio di appello

divieto di domande nuove	deroghe: <ul style="list-style-type: none">• interessi maturati dopo la sentenza impugnata• restituzione di somme pagate dopo la sentenza impugnata• svalutazione monetaria successiva alla sentenza di I grado
divieto di eccezioni nuove	deroghe: eccezioni rilevabili d'ufficio che non siano precluse, in particolare: <ul style="list-style-type: none">• l'eccezione di giurisdizione;• l'eccezione di giudicato;• l'eccezione di decadenza;• l'eccezione di legittimazione processuale
divieto di mezzi di prova nuovi	deroghe: <ul style="list-style-type: none">• documenti• prove non potute fornire prima• documenti successivi al giudizio di primo grado

XVIII – Casi di rimessione in appello dalla Commissione Regionale a quella Provinciale

quando dichiara la competenza declinata dalla Commissione Tributaria
quando dichiarata la giurisdizione negata dalla Commissione Tributaria
quando riconosce che la sentenza impugnata abbia erroneamente dichiarato estinto il processo in sede di reclamo avverso il provvedimento presidenziale
quando riconosce che il Collegio della Commissione Tributaria non era legittimamente composto
quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado
quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato

XIX – Segue: casi di non integrità del contraddittorio del giudizio di primo grado

omessa o irrituale comunicazione dell'avviso di trattazione
mancata o illegittima notificazione alle controparti costituite del reclamo contro i provvedimenti presidenziali
mancata o irrituale notificazione alle controparti costituite dell'istanza di discussione in pubblica udienza
trattazione della causa in camera di consiglio nonostante la rituale richiesta di trattazione in pubblica udienza
mancata concessione del rinvio ritualmente richiesto per l'integrazione dei motivi di ricorso
mancata notificazione alle controparti costituite dell'atto contenente l'integrazione dei motivi di ricorso
mancata integrazione del contraddittorio nei confronti di un soggetto in ordine a cui sia stata disposta l'integrazione del contraddittorio
illegittima estromissione di una parte dal giudizio

XX – Segue: casi di illegittima composizione del Collegio di primo grado

il vizio di composizione numerica
la mancata partecipazione del Presidente o del Vicepresidente della Sezione
diversità della compagine che abbia deciso la lite rispetto a quella innanzi a cui sia avvenuta la discussione
partecipazione alla deliberazione di un soggetto del tutto estraneo all'organo giurisdizionale - sia perché non ritualmente nominato sia perché cessato dalle funzioni giurisdizionali

XXI – Casi di revocazione

dolo di una parte in danno dell'altra
dolo dei membri della Commissione Tributaria
falsità delle prove assunte
scoperta di documenti decisivi
errore di fatto
contrarietà ad altro precedente giudicato

XXII – Cause di estinzione del processo

Cause	Descrizione	Spese
rinuncia al ricorso	rinuncia del ricorrente ed accettazione di tutte le parti costituite in giudizio	rimborso delle spese da parte del ricorrente alle altre parti, salvo diverso accordo
inattività delle parti	le parti che devono proseguire, riassumere o integrare il giudizio non provvedono nei termini perentori previsti dalla legge o stabiliti dal giudice	restano a carico della parte che le ha anticipate
cessazione della materia del contendere	definizione della lite giudiziaria, annullamento degli atti impugnati	condanna alle spese in base al principio della soccombenza virtuale

XXIII – Conciliazione giudiziale

L'istituto della conciliazione giudiziale consiste nella definizione della controversia pendente alla Commissione Tributaria a seguito di un accordo tra le parti del processo ai sensi dell'art. 48 del Dlgs 546/1992	
prima della fissazione della data di trattazione	dopo la data di fissazione della data di trattazione
comune con l'adesione del contribuente	contribuente o comune

BIBLIOGRAFIA

AMATUCCI F., Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria, in *Rassegna Tributaria*, 2007, 2, p. 365.

ANTICO G.-CONIGLIARO M.-FARINA M., Il contenzioso tributario, Milano, 2006.

BASILAVECCHIA M., Rimedi giurisdizionali al silenzio dell'A.F. su istanza di autotutela, in *G.T. Riv. giur. trib.*, 1998, pag. 615 ss..

BORIA P., Evoluzione dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale, in *Rivista Diritto Tributario*, 1997, I, pag. 719.

BUSCEMA I., Il contenzioso tributario, Milano, 2012.

CANTILLO M., La tardiva costituzione in giudizio della parte resistente: osservazioni ad un'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale, in *Rassegna Tributaria*, 2005, pag. 1979.

CANTILLO M., Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, *Rassegna Tributaria* 2013, 2, pag. 395.

CARDILLO M., La potestà tributaria dei comuni, Roma, 2011.

CONVERSO A., Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze, in *Quaderni della Giustizia Tributaria* n. 8/2003.

DEL FEDERICO L., La giurisdizione delle commissioni tributarie in materia di tributi comunali e locali, in *Rass. Trb.*, 1998, pag. 61 e ss..

DI PIETRO A., Il consenso all'imposizione e la sua legge, in *Rassegna tributaria* 2012, 1, pag. 11 e ss..

FANTOZZI A., Il Diritto tributario, Torino, 2003.

FORTUNA G., I poteri istruttori della Commissione Tributaria, in Riv. Dir. Trib., n. 11/2001, pag. 1039.

FRANSONI G., La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali, in Il processo tributario a cura di Tesaro F., Torino, 1988, pag. 121.

FRANSONI G., Preclusioni processuali, rilevanza d'ufficio e giusto processo, in Rassegna Tributaria, 2013, 2, pag. 449.

GALLO F., La natura giuridica dell'accertamento con adesione, conciliazione e autotutela, a cura di Poggioli M., Padova, Cedam, 2007.

GALLO F., Quale modello processuale per il giudizio tributario?, in Rassegna Tributaria, 2011, 1, pag. 11.

GLENDI C., Modi e termini per la costituzione del ricorrente e dell'ufficio nel nuovo processo tributario, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 6/1998.

LUPI R., Sulla incompatibilità tra caratteristiche del servizio postale e requisiti di legge per la costituzione in giudizio, in Rassegna Tributaria, n. 5/2001.

LUPI R., Torna l'impugnazione facoltativa degli avvisi bonari, 15 maggio 2012, in www.fondazionestuditributari.com.

MARONGIU G., I fondamenti costituzionali dell'obbligazione tributaria, Torino, 1995, pag. 73 e ss..

MAZZUTI G., Evasione: partecipazione dei comuni all'accertamento erariale, in www.entratecomunali.it.

MAZZUTI G., Gestione delle entrate tributarie e patrimoniali dei Comuni da parte dei concessionari, Il Fisco 2011,, I, pagg. 7651-7662.

MAZZUTI G., Inadempimento del concessionario iscritto all'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. 446 del 1997. Lacuna legislativa. Necessità di disciplina speciale, in www.entratecomunali.it.

MAZZUTI G., Ingunzione fiscale: quali modifiche legislative sono applicabili?, Rivista dei Tributi Locali, 2006, 6, pagg. 589-602.

MUSCARA' S., La giurisdizione (quasi) esclusiva delle commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. unite della Cassazione, in Rivista Diritto Tributario, 2006, II, pag. 26.

PEDDIS F., Le rinunce processuali e il riconoscimento dell'infondatezza della pretesa da parte dell'Amministrazione finanziaria di Ferdinando Peddis, in Rassegna Tributaria, 2010, 3, pag. 821.

PUDDU F. M., L'assistenza tecnica del fallimento e delle altre procedure concorsuali nella disciplina del nuovo processo tributario, in www.fallimento.it.

SALVINI L., Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze, in "Quaderni della Giustizia Tributaria", 2003, 8, pag. 765.

RUSSO P., Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie, in *Rassegna tributaria* 2008, 3, pag. 595 e ss..

RUSSO P., Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, Milano, 2005, pag. 199.

SANDULLI P. – SOCCI A. M., Manuale del nuovo processo tributario, Bologna, Zanichelli, 1997.

SEPE E. A., Ancora sulla impugnabilità degli atti "atipici" e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione, in *Il Fisco*, n. 4/2008, p. 1-614.

TABET G., Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, in *Rassegna Tributaria*, 2013, 2, pag. 383.

TESAURO F., Giustizia tributaria e giusto processo, in "Rassegna Tributaria" n. 2 del 2013, pag. 309.

TOCCI M., Manuale del processo tributario, Milano, 2007.

TURCHIA., I poteri delle parti nel processo tributario, Torino, Giappichelli, 2003.

URICCHIO A., La Disapplicazione dei regolamenti e degli atti amministrativi generali, in *Il processo Tributario* a cura di Della Valle E.-Ficari V.-Marini G., Padova, 2008.

IFEL Fondazione ANCI
Istituto per la Finanza
e l'Economia Locale

Piazza San Lorenzo in Lucina 26
00186 Roma (RM)
Tel. 06.688161
Fax 06.6833857
e-mail: info@fondazioneifel.it
www.fondazioneifel.it

ISBN 978-88-6650-021-6

