



FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI SICILIA CATANIA

Corso di Formazione per la professione di Dottore Commercialista Anno 2010

Il processo tributario:

- Nuova disciplina e sistema previgente.
- Principi generali.
- La Commissione tributaria.
- Gli atti impugnabili.
- Comunicazioni e notificazioni degli atti processuali.
- Poteri istruttori.
- Litisconsorzio, intervento e spese di giudizio.
- Tutela cautelare.
- Conciliazione giudiziale.
- Giudizio di ottemperanza.
- Impugnabilità delle procedure esecutive.

Dr. Filippo IMPALLOMENI – Direttore della Direzione Territoriale di Catania e Siracusa del Ministero dell’Economia e delle Finanze – Vice Presidente di Sezione Commissione Tributaria Provinciale di Catania -

IL PROCESSO TRIBUTARIO

La disciplina del processo tributario è oggi contenuta nel D.Lvo 30 dicembre 1992, n° 546; ed i suoi più significativi aspetti strutturali possono essere agevolmente desunti dall'art. 19 di tale provvedimento ove si prevede:

- A) che l'atto introduttivo del giudizio è sempre costituito dal ricorso che il contribuente può proporre contro uno degli atti (o comportamenti amministrativi) tipicamente individuati dalla legge;
- B) che ciascuno degli atti impugnabili deve contenere l'indicazione del termine (sessanta giorni) entro il quale il ricorso può essere proposto, della Commissione competente, e delle forme da osservare per l'impugnazione ;
- C) che gli atti diversi da quelli indicati dal legislatore non sono impugnabili autonomamente;
- D) che ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri;
- E) e che nel caso di mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, il ricorso contro quest'ultimo può riguardare anche i vizi degli atti non notificati.

Si richiama l'attenzione sull'eterogeneità degli atti indicati nell'art. 19, D.Lvo n.546 /1992, e sulla conseguente necessità di procedere ad una più articolata caratterizzazione delle controversie devolute alle Commissioni Tributarie.

Invero, quelle controversie possono suddividersi in tre grandi aree:

- a) Una prima area può identificarsi nelle liti di impugnazione degli avvisi di accertamento, degli avvisi di liquidazione del tributo e dei provvedimenti sanzionatori.

In questi casi, gli atti che vengono impugnati dal contribuente sono tipicamente espressivi (come già si è visto in precedenza) di funzione amministrativa, e quindi veri e propri provvedimenti amministrativi. E la sola tutela giurisdizionale che in tali casi l'ordinamento può offrire al cittadino è data dall'azione (costitutiva) di annullamento (totale o parziale) del provvedimento impugnato, in quanto a poco servirebbe una astratta dichiarazione della volontà della legge, che tenesse pur sempre in vita il provvedimento illegittimo;

- b) Una seconda area è costituita dalle controversie sulle operazioni catastali di cui all'art.2 (ossia, sulla consistenza, intestazione, classamento, ecc. delle unità immobiliari), sul rifiuto espresso o tacito di restituzione di tributi, sul diniego o revoca di agevolazioni tributarie, e sul rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

In questo secondo ordine di situazioni, al contrario, l'oggetto della domanda non può che essere costituito da una pronuncia dichiarativa, che incontestabilmente e positivamente accerti il diritto del contribuente (al rimborso delle somme, all'agevolazione tributari, al condono fiscale, ad un certo classamento catastale) a fronte delle contrarie tesi avanzate dall'Amministrazione. E non appare condivisibile la tendenza (diffusa sia in dottrina che nella giurisprudenza) ad accostare questo secondo ordine di controversie al primo in quanto il mero

annullamento dell'atto impugnato non può in questi casi costituire soddisfacente risposta alle esigenze di giustizia che vengono dedotte in giudizio, posto che esse postulano il positivo accertamento di una situazione giuridica diversa da quella dall'Amministrazione affermata.

c) Una terza area, di più difficile qualificazione, è infine costituita dalle liti riguardanti gli atti della riscossione (iscrizione a ruolo, ingiunzione fiscale, cartella di pagamento, ed oggi anche sospensione del rimborso, pronuncia di compensazione).

Come già si è avuto modo di osservare, gli orientamenti dominanti sono oggi nel senso di attribuire natura provvedimentoale all'iscrizione a ruolo ed all'ingiunzione fiscale; ma va qui precisato che tale soluzione si è storicamente affermata, più che per la disciplina propria di tali atti, come conseguenza dell'essere stato il loro regime processuale in toto assimilato a quelli dei veri e propri provvedimenti amministrativi, e del fatto che, in linea di principio, il momento propriamente " ablativo " può anche essere assunto dal legislatore ad oggetto di una funzione amministrativa.

I PRINCIPI GENERALI DEL PROCESSO TRIBUTARIO

In forza della fondamentale regola contenuta nell'art. 1, 2° comma, D.Lvo n. 546/1992, al processo tributario si applicano le norme contenute nel decreto medesimo, ed anche, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

- a) Come il processo civile, anche il processo tributario può dirsi anzitutto fondato sul principio dispositivo, per cui è rimesso all'esclusivo potere delle parti l'individuazione sia del contenuto delle domande sulle quali il giudice è chiamato a pronunciare, come dei fatti posti a loro fondamento.
- b) A differenza del processo civile (ed in sintonia invece con quello amministrativo), il processo tributario è invece dominato dall'impulso officioso (e non di parte) per tutto quanto attiene alla ricerca ed acquisizione delle prove, ed in genere allo svolgimento del giudizio.
- c) Un'altra fondamentale caratteristica strutturale del processo tributario è da ravvisare nella concentrazione e collegialità della trattazione della controversia.

Nel processo tributario, invece, manca la distinzione tra la fase istruttoria e quella decisoria, in quanto sin dalla prima udienza la controversia viene trattata in sede collegiale per essere decisa; ed è concepita come soltanto eventuale la disposizione (sempre ad opera del collegio) di adempimenti istruttori. E' inoltre estranea alla disciplina del processo tributario la figura delle sentenze

“parziali“, essendo espressamente esclusa l’ammissibilità di sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande.

Le sentenze debbono quindi sempre esaurire l’intera materia del contendere.

- d) E’ poi convincimento diffuso che il processo tributario si caratterizzi come processo essenzialmente documentale, per l’essere la controversia normalmente decisa sulla base dei documenti prodotti e delle argomentazioni svolte dalle parti negli scritti difensivi, e per l’estraneità al processo tributario della prova orale, nelle distinte forme dell’interrogatorio formale, del giuramento, e della prova per testi.

Tuttavia, questa specifica caratterizzazione del processo tributario è solo in parte condivisibile. Infatti, l’oralità ha nel processo tributario un suo grande rilievo per l’istituzionale possibilità (che largo spazio ha nella prassi) della discussione orale della controversia in pubblica udienza; e potrebbe essere ulteriormente avvalorata attraverso l’esercizio del potere di convocazione delle parti, o anche, di terzi, per l’acquisizione di conoscenze sui fatti di causa.

- e) Quanto ai profili probatori, infine, nel processo tributario non hanno spazio le c.d. prove legali (con la sola eccezione della già ricordata efficacia del giudicato penale), e le controversie debbono essere decise sulla base del c.d. libero convincimento del giudice in punto di persuasività delle prove addotte dalle parti, o raccolte d’ufficio.

Deve quindi ritenersi di regola incombente sull’ufficio finanziario l’onere della prova relativamente ai fatti costitutivi delle sue pretese, e

sul contribuente quello di provare le circostanze impeditive, modificative o estintive della rilevanza di quelle circostanze.

LA COMPETENZA DELLE COMMISSIONI E LE PARTI DEL PROCESSO TRIBUTARIO

A differenza di quanto avviene nell'ordinario processo civile, la delimitazione della competenza delle Commissioni non è operata in base a criteri che attengano alla materia o al valore delle controversie.

Rileva invece il criterio territoriale; per il quale le controversie debbono essere proposte innanzi la Commissione tributaria provinciale del luogo in cui ha sede il soggetto (Ufficio, Ente locale, o concessionario della riscossione) nei cui confronti il contribuente intende agire, indipendentemente dai luoghi in cui il ricorrente è domiciliato, o si è realizzata la materia imponibile.

La competenza delle commissioni tributarie è inderogabile. Il relativo difetto può essere rilevato, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce (e non nei gradi successivi).

Quanto alle parti del processo tributario, esse sono dalla legge individuate, per un verso, nel ricorrente, e per altro verso nell'Ufficio del Ministero delle finanze (o nell'Ente locale, o nel concessionario della riscossione) “ che ha emanato l'atto impugnato o che non ha emanato l'atto richiesto “.

Ed una importante innovazione introdotta dal D.P.R. n. 546/1992 è da ravvisare nella regola dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica (salvo che per le liti di valore inferiore a 5 milioni di lire), per le parti diverse dall'Ufficio finanziario e dall'Ente locale, ad opera di un difensore abilitato.

- a) abilitati all'assistenza tecnica nel processo tributario sono non soltanto gli avvocati, ma anche gli iscritti agli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri, dei periti commerciali ed i consulenti del lavoro, purchè non dipendenti dall'Amministrazione pubblica, ovvero (e per specifici tipi di controversie, settorialmente individuate) gli ingegneri, gli architetti, ecc. e, per questa parte è stata giustamente imputata al legislatore la mancata percezione della diversità esistente tra l'assistenza tecnica giudiziale e la consulenza specialistica per questioni non giuridiche che possono talora presentarsi nelle controversie tributarie;
- b) per l'Ufficio del Ministero delle finanze sembra dalla legge emergere un vero e proprio divieto di assistenza tecnica ad opera dell'Avvocatura dello Stato nel giudizio di primo grado, essendo essa prevista solo per il grado di appello, e come mera possibilità.

SOGGETTI ABILITATI ALL'ASSISTENZA TECNICA DAVANTI ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE:

Soggetti abilitati	Controversie tributarie di competenza dei soggetti abilitati.	Requisiti e condizioni
Avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali.	Per qualunque controversia	Iscrizione nel relativo albo professionale.
Impiegati delle carriere dirigenziali, direttive e di concetto dell'Amministrazione finanziaria, nonché ufficiali e sottufficiali della Guardia di finanzia	Per qualunque controversia	Collocati a riposo dopo 20 anni di effettivo servizio, decorsi almeno 2 anni dalla cessazione del rapporto. Autorizzazione Min.Econ. e Finanze e iscrizione in appositi elenchi da tenersi presso la D.R.A.E.
Funzionari ed associazioni di categoria.	Per qualunque controversia	Iscrizione alla data del 15.01.1993 nell'elenco tenuto dall'intendenza di finanzia.
Consulenti del lavoro.	Per le controversie riguardanti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati nonché relativi obblighi dei sostituti d'imposta.	Iscrizione nel relativo albo professionale
Ingegneri, architetti, geometri, periti edili, dottori agronomi, agrotecnici e periti agrari.	Per le controversie in materia catastale, relative a terreni e fabbricati.	Iscrizione nel relativo albo professionale
Spedizionieri doganali.	Per le controversie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane.	Iscrizione nel relativo albo professionale
Periti ed esperti tributari.	Per le controversie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, IVA, IRPEF, ILOR E IRPEG (N.B. manca l'IRAP, ma questa può essere ruicompressa tra i tributi locali).	Iscrizione alla data del 30.9.1993 nei relativi ruoli tenuti dalla C.C.I.A.A. per la subcategoria tributi, purchè in possesso di laurea in giurisprudenza, economia e commercio e equipollenti o diploma di ragioneria. Iscrizione in appositi elenchi da tenersi presso le Direzioni

		Regionali dell’Agenzia delle entrate.
Dipendenti delle associazioni di categoria rappresentate nel CNEL (Consiglio nazionale dell’Economia e del lavoro)	Per le controversie in cui sono parti gli associati, quale che sia l’oggetto.	Laurea in giurisprudenza, economia e commercio o equipollenti, o diploma di ragioneria e relativa abilitazione professionale. Iscrizione in appositi elenchi da tenersi presso la D.R.A.E.
Dipendenti delle imprese o delle loro controllate.	Per le controversie in cui sono parti le imprese o le loro controllate.	Laurea in giurisprudenza, economia e commercio o equipollenti, o diploma di ragioneria e relativa abilitazione professionale. Iscrizione in appositi elenchi da tenersi presso le Direzione Regionali dell’Agenzia delle Entrate.

Come nell’ordinario processo amministrativo, anche per il processo tributario è disposto che il giudice venga investito della controversia attraverso un duplice adempimento consistente nella notificazione del ricorso e nella successiva costituzione del ricorrente in giudizio.

Quanto alla notificazione (che può attuarsi anche in forme diverse da quelle previste dal codice di procedura civile) la legge dispone che essa deve essere operata in un termine che è in via generale stabilito, a pena di inammissibilità, in sessanta giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato.

Il ricorso deve essere redatto in carta da bollo (€ **14,62** dal 1° giugno 2005) e contenere:

- la Commissione Tributaria a cui ci si rivolge;

- il nome, cognome (o la ragione sociale o la denominazione) del ricorrente (e, quando c'è, del suo legale rappresentante);
- la residenza (o la sede legale o il domicilio eletto);
- il codice fiscale;
- l'Ufficio o l'ente locale o il concessionario della riscossione nei cui confronti è proposto;
- gli estremi dell'atto impugnato;
- l'oggetto della domanda (c.d. *petitum*);
- i motivi di fatto e di diritto atti a provare la sua fondatezza;
- la sottoscrizione del ricorrente;
- la sottoscrizione del difensore, quando è presente, con l'indicazione dell'incarico conferito.

La mancata indicazione di uno o più elementi sopra indicati **determina l'inammissibilità del ricorso**.

Tuttavia, non può essere dichiarato inammissibile il ricorso che manca dell'indicazione del solo codice fiscale.

Il contribuente deve:

- intestare il ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale (in bollo) nella cui circoscrizione territoriale ha sede l'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate competente in luogo del proprio domicilio fiscale; e successivamente,

- notificare, ex **art. 20 D. Lgs. n. 546/92**, il ricorso all'Ufficio locale competente facendolo pervenire, alternativamente:

- 1) mediante **spedizione diretta** da parte del contribuente del ricorso a mezzo posta, in **plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento**. A tal proposito, il **secondo comma dell'art. 20** precisa che, in caso di opzione per tale forma di presentazione dell'impugnazione, il ricorso s'intende proposto al momento della sua spedizione;

2) **tramite l'Ufficiale giudiziario**, ai sensi dell'art. 137 c.p.c.. Nel caso *de quo*, la notifica del ricorso si **perfeziona per il notificante con la consegna dell'atto all'Ufficiale giudiziario**;

3) **consegnandolo all'impiegato addetto all'Ufficio**, facendosi rilasciare la relativa ricevuta.

Ne consegue, che il ricorso si considera temporalmente proposto il giorno in cui:

- ne viene effettuata la spedizione a mezzo posta (fa fede il timbro dell'Ufficio postale accettante);

- l'Ufficiale giudiziario ha consegnato l'atto all'Ufficio (come attestato nella relazione di notifica posta in calce al ricorso);

- il ricorso è stato consegnato direttamente all'Ufficio dal ricorrente, ovvero da persona da esso pur informalmente incaricata (in tal caso farà fede la data riportata sulla ricevuta rilasciata dall'Ufficio).

Nei 30 giorni successivi alla proposizione del ricorso il ricorrente, ex **art. 22 D. Lgs. n.546/92**, deve **“costituirsi in giudizio”**.

La costituzione in giudizio si effettua depositando presso la segreteria della Commissione il fascicolo di parte contenente:

- una copia del ricorso insieme alla copia della ricevuta di consegna o spedizione, se la presentazione è avvenuta per consegna diretta o a mezzo posta; o l'originale del ricorso notificato a mezzo ufficiale giudiziario;

- l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato e dei documenti eventualmente prodotti, elencati nel ricorso;

- la procura *ad litem*, ove conferita, al difensore.

A tal proposito merita sottolineare come la necessità che **l'atto di conferimento dell'incarico** sia allegato al fascicolo di parte trae legittimazione dal disposto dell'art. 165 c.p.c., il quale espressamente dispone che **la**

costituzione deve avvenire mediante deposito, non solo dell'atto di citazione, ma anche della procura in originale.

Alla notificazione del ricorso deve poi seguire la costituzione del ricorrente in giudizio. Essa deve avvenire, anche in questo caso – come già detto - a pena di inammissibilità, mediante deposito, nella Segreteria della Commissione adita ed entro trenta giorni dalla notificazione del ricorso, dell'originale ovvero della copia del ricorso notificato, unitamente a copia dell'atto impugnato e dei documenti che si intendono produrre.

Inoltre si ribadisce che è stato recentemente previsto, mediante le modifiche apportate dalla legge 248/05 (di conversione del D.L. n. 203/05) che il ricorso può essere trasmesso a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Anche il soggetto al quale il ricorso è stato notificato (sia esso l'Ufficio del Ministero delle Finanze, l'Ente locale o il concessionario del servizio di riscossione) deve costituirsi in giudizio per assumere la veste di parte del processo; e, ciò, depositando entro sessanta giorni dalla notificazione del ricorso le proprie controdeduzioni (con tante copie quante sono le parti in giudizio), e i documenti offerti in comunicazione.

Il termine per la costituzione della parte resistente non è però stabilito a pena di inammissibilità, ed è quindi da ritenere possibile la costituzione tardiva. Ma il soggetto non costituito non può partecipare al processo, né essere informato delle relative vicende.

Forti dubbi esistono infine in ordine al termine finale entro il quale la parte resistente può comunque costituirsi in giudizio; ed appare in proposito condivisibile la tesi di quanti, argomentando dall'esigenza di salvaguardare il contraddittorio, tale termine individuano in quello (dieci

giorni liberi prima della trattazione del ricorso) stabilito dalla legge per il deposito di memorie difensive.

La mancata costituzione entro il citato termine di 60 giorni dalla notifica del ricorso, non preclude, tuttavia, la possibilità di una **costituzione tardiva** della parte resistente che, comunque può essere effettuata entro i seguenti termini:

1) nel caso della trattazione in camera di consiglio, entro il termine previsto per il deposito delle repliche (fino a 5 giorni liberi prima della data della camera di consiglio);

2) nel caso di discussione in pubblica udienza, fino all'inizio della discussione.

L'inerzia della parte resistente non produce, come nel giudizio civile ordinario, la sua contumacia.

Il Ministero delle Finanze con la circolare n. 98/E, del 23 aprile 1996 ha evidenziato la necessità della tempestiva costituzione in giudizio, rappresentando essa *“sicura garanzia di pienezza di difesa, oltre che di speditezza del processo”*.

Con **Ministeriale 01/02/2006, n. 7297** del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento per le Politiche fiscali, Ufficio Amministrazione delle Risorse – sono state impartite agli Uffici di Segreteria delle Commissioni Tributarie disposizioni in ordine all'esigenza di una **nuova modalità di deposito** del ricorso e degli altri atti mediante l'utilizzo di apposita nota. Tale innovazione consente l'immediata acquisizione del ricorso e l'attribuzione del numero di protocollo (R.G.R.), nonché il collegamento con gli atti processuali successivi, si da avere una puntuale e tempestiva conoscenza dei termini e dello stato della vertenza.

La **nota di deposito** è costituita da un modello da consegnare (o spedire) alla Commissione Tributaria,

unitamente al deposito del ricorso e di ogni altro atto che s'intenda depositare, quali controdeduzioni, memorie, istanze, reclami, ecc.. La nota di deposito va **compilata** da parte della parte ricorrente o dal suo difensore.

COMUNICAZIONI E NOTIFICAZIONI DEGLI ATTI PROCESSUALI: l'art. 16 prevede che “Le comunicazioni sono fatte mediante avviso della segreteria della commissione tributaria consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento. Le comunicazioni all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale possono essere fatte mediante trasmissione di elenco in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, è restituito alla segreteria della commissione tributaria. La segreteria può anche richiedere la notificazione dell'avviso da parte dell'ufficio giudiziario o del messo comunale nelle forme di cui al comma seguente. Le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'art. 17.

Le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento ovvero all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.

L'ufficio del Ministero delle finanze e l'ente locale provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2. 5. Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postali considera fatta nella data della

spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto”.

Le comunicazioni, effettuate attraverso la Segreteria della Commissione Tributaria, hanno lo scopo di trasmettere agli interessati atti o fatti del processo. La comunicazione può avvenire nelle tre forme classiche: mediante consegna, con rilascio di ricevuta; mediante il servizio postale, nella forma del plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento; mediante notifica dell'ufficiale giudiziario.

Di norma le comunicazioni sono fatte alle parti costituite, salvo i casi in cui è previsto diversamente (es. comunicazioni fatte agli eredi della parte, ex. art. 43, comma 3).

Le notificazioni hanno lo scopo di portare a conoscenza degli interessati determinati atti del processo (es. copia del ricorso ecc.); consiste nella consegna dell'originale, o della copia conforme all'originale, dell'atto oggetto di notifica.

Le notificazioni possono essere eseguite:

- a mezzo ufficiale giudiziario a norma degli artt. 137 e ss. del C.p.c. (caso normale);
- mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto;
- mediante spedizione in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento. Quando le notificazioni sono poste in essere dall'Ufficio tributario o dall'Ente locale, esse possono essere effettuate anche mediante:
 - messo comunale;
 - messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria.

DECORRENZA E TERMINI DELLE COMUNICAZIONI E DELLE NOTIFICAZIONI: la regola, avallata anche dalla Corte Costituzionale⁵, è che ogni comunicazione o notificazione effettuata tramite

l'utilizzo diretto del servizio postale, si considera perfezionata:

- per il mittente, alla data di spedizione del plico postale (da tale data decorrono per lui i termini);
- per il destinatario, alla data di ricevimento dell'atto. (da tale data decorrono per lui i termini).

Alle notifiche effettuate mediante l'intervento di un'agente notificatore, si applicano le disposizioni di cui all'art. 149 C.p.c., come integrate dalla L. 20.11.1982, n. 890, ovvero la notifica si perfeziona con la consegna del plico al destinatario.

LUOGO DELLE COMUNICAZIONI E DELLE NOTIFICAZIONI: l'art. 17 prevede che “Le comunicazioni e le notificazioni sono fatte, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione in giudizio.

Le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione.

L'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i successivi gradi del processo.

Se mancano l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se per la loro assoluta incertezza la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, questi sono comunicati o notificati presso la segreteria della commissione”.

CAPACITA' DELLE PARTI DI STARE IN GIUDIZIO: l'art. 11 dispone che “Le parti diverse da

quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata.

L'ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti e' proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata.

L'ente locale nei cui confronti e' proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato il detto ufficio”.

Nel caso delle Agenzie delle Entrate, le quali sono strutturate per aree di livello dirigenziale, la partecipazione alle udienze è assicurata dal dirigente capo-area o da un suo delegato. Il personale delegato incaricato di partecipare alle udienze, viene individuato, dall'art. 41, comma 8 del D.P.R.

27.03.1992, n. 287, in soggetti con qualifiche dirigenziali o comunque qualifiche funzionali non inferiori all'ottava (si veda C.M. 4.3.1999, n. 56/E/1/2/3173).

La rappresentanza in giudizio del Comune o della Provincia può essere esercitata tanto dal Sindaco o dal Presidente della Provincia quanto dal dirigente del servizio o dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti privi di figura dirigenziale, dal titolare (non dirigente) della posizione organizzativa in cui è collocato detto servizio o ufficio.

L'ISTRUZIONE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Nel processo tributario non esiste, come si è già detto, una distinzione tra la fase istruttoria e quella decisoria della controversia, e la disciplina della complessiva materia dell'istruzione processuale è contenuta nell'art. 7, D.Lvo n.546, sotto la rubrica “ Poteri delle Commissioni tributarie”

Le Commissioni esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta; che, quando si debbano acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, le Commissioni possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici della pubblica amministrazione (compresa la Guardia di finanza), ovvero disporre consulenza tecnica; che può sempre ordinarsi alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia; e che non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

Le vere diversità di fondo della disciplina dell'istruttoria probatoria nel processo tributario, rispetto alla disciplina generale, sono da ravvisare, oltre al già richiamato principio dell'impulso officioso.

- nella sostanziale estraneità ad esso delle prove legali in quanto il processo tributario è dominato dal principio del libero apprezzamento degli elementi probatori;
- e nella mancata tipizzazione dei mezzi di prova, in quanto la disciplina dei poteri inquisitori degli uffici, nel momento in cui estesa al giudice tributario, viene certamente a tradursi in una strumentazione probatoria diversa da tributo a tributo, ed irriducibile ai tipici mezzi di prova processualcivilistici.

LO SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

- a) il presidente della Sezione alla quale è stato assegnato il ricorso, ove non ritenga di adottare i provvedimenti preliminari quali l'esame preliminare per l'eventuale dichiarazione di inammissibilità ovvero la sospensione cautelativa e scaduto il termine per la costituzione delle parti, nomina il relatore e fissa la data per la trattazione della controversia;
- b) la Segreteria della Commissione dà comunicazione alle parti costituite della data di trattazione, almeno trenta giorni prima, mediante apposito avviso;
- c) le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione, memorie difensive sino a dieci giorni liberi prima, e brevi repliche sino a cinque prima, ove non sia stata chiesta la discussione in pubblica udienza;
- d) la controversia è normalmente trattata in camera di consiglio, in assenza delle parti, a meno che almeno una di essi abbia chiesto la discussione in pubblica udienza con apposita istanza da notificare alle altre parti e depositare presso la Segreteria della Commissione almeno dieci giorni liberi prima della data di trattazione;
- e) alla data stabilita, il relatore espone al collegio i fatti e le questioni controverse, e successivamente, ove la trattazione avvenga in pubblica udienza, il Presidente ammette le parti alla discussione orale;
- f) nel solo caso di discussione in pubblica udienza, la Commissione può disporre il differimento ad udienza fissa, su istanza della parte interessata, quando la sua difesa tempestiva, scritta o orale, sia resa difficile a causa dei documenti prodotti o delle questioni sollevate

- dalle altre parti; ed in tal caso deve essere nuovamente inviato l'avviso di trattazione alle parti costituite, a meno che tutte le parti costituite siano presenti;
- g) il collegio giudicante adotta la propria deliberazione in segreto, nella camera di consiglio, subito dopo l'esposizione del relatore e l'eventuale discussione pubblica della controversia; tale deliberazione (che può essere costituita oltrechè dalla sentenza definitiva, o dispositiva di particolari adempimenti processuali), ove ne ricorrano i motivi, può essere rinviata di non oltre trenta giorni;
 - h) la sentenza (il cui contenuto essenziale è definito dall'art. 36) viene resa pubblica mediante deposito nella Segreteria della Commissione, entro trenta giorni dalla data della deliberazione; ed il suo dispositivo è comunicato alle parti costituite, a cura della Segreteria, nei dieci giorni successivi;
 - i) le parti hanno l'onere di provvedere direttamente alla notificazione della sentenza alle altre parti a norma degli artt. 137 ss. c.p.c. depositando, nei successivi trenta giorni, l'originale o copia autentica dell'originale notificato, presso la Segreteria; e, se nessuna delle parti provvede alla notificazione della sentenza, si applica l'art. 337, 1° comma, c.p.c.

Giustificate perplessità sono state però da più parti manifestate nei riguardi della normale trattazione delle controversie in camera di consiglio (in contrasto, malgrado il rilievo pubblicistico della materia tributaria, con il fondamentale principio della pubblicità dell'amministrazione della giustizia), e dell'abbandono della regola (che esisteva nel regime previgente) dell'immediato deposito del dispositivo della sentenza adottata.

La sospensione, l'interruzione, o l'estinzione.

Si tratta di istituti ripresi dalla disciplina generale del processo civile, e la cui estensione al processo tributario (per la prima volta espressamente operata con il D.Lvo n.546) è accompagnata da taluni adattamenti.

La sospensione e l'interruzione del processo tributario vengono (rispettivamente) disposta e dichiarata con decreto del Presidente della Commissione o con ordinanza collegiale quando ricorrano di determinate circostanze; e le loro comuni conseguenze giuridiche consistono:

- a) nell'impossibilità di porre in essere atti del processo nel periodo di tempo da esse interessato;
- b) nell'interruzione dei termini pendenti alla data del loro sopraggiungere;
- c) e, soprattutto, nella necessità che la parte interessata provveda a riassumere (in modi e termini che saranno tra poco precisati) il giudizio, a pena di estinzione del medesimo.

In particolare, la sospensione del processo è disposta nei casi in cui sia stata presentata querela di falso o debba essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.

Quanto all'interruzione del processo, trattasi di istituto che, come è noto, è correlato alla salvaguardia del contraddittorio processuale, e si verifica:

- a) nei casi in cui venga meno, per morte o altre cause, la capacità di stare in giudizio di una delle parti diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante, o cessi tale rappresentanza;
- b) e quando sopraggiunga la morte, radiazione o sospensione dall'albo di uno dei difensori incaricati per l'assistenza della parte in giudizio.

La riassunzione avviene mediante il deposito di istanza di trattazione presso la Segreteria della Commissione, a seguito della quale il Presidente della Sezione dispone i normali adempimenti per la trattazione della controversia.

Peraltro, ed a garanzia del contraddittorio, la legge prevede che in tali ipotesi l'avviso di trattazione deve essere comunicato, oltre che alle parti costituite, e nei luoghi indicati nell'art. 17, anche alla parte colpita dall'evento o ai suoi successori personalmente.

L'estinzione del processo è prevista e regolata, negli artt. 44,45, e 46, D.Lvo n. 546, nella triplice forma dell'estinzione per rinuncia al ricorso, per inattività delle parti e per cessazione della materia del contendere.

Quanto alla rinuncia al ricorso, la legge dispone che essa comporta l'obbligo di rimborsare le spese processuali alle altre parti costituite (salvo diverso accordo), non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano interesse alla prosecuzione del processo.

L'estinzione per inattività delle parti si verifica invece nel solo (ed eccezionale) caso in cui la parte alla quale spetta di proseguire, riassumere o integrare il giudizio non vi provveda nel termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice.

L'estinzione per cessazione della materia del contendere è dalla legge prevista per i casi in cui vengano, in tutto o in parte definite le pendenze tributarie e per ogni altro caso di cessazione della materia del contendere. Anche per questa ipotesi, è dalla legge previsto che le spese sostenute restano a carico della parte che le ha anticipato.

LITISCONSORZIO ED INTERVENTO: L'art. 14 dispone che “Se l'oggetto del ricorso riguarda

inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.

Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.

Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.

Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente.

I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente.

Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza”.

L'istituto del litisconsorzio è tipico del processo civile, applicato nel lodo tributario in virtù del richiamo espresso fatto dall'art. 1, comma 2 D.Lgs. 546/1992.

Il processo non necessariamente deve svolgersi tra due soli soggetti (attore/convenuto), ma può benissimo succedere che i soggetti siano di più (più attori o più convenuti). Ci sono casi in cui, nonostante la pluralità di soggetti coinvolti, questi non partecipino tutti al processo (è il caso dei debitori solidali, quando il creditore si rivolge ad uno solo di essi per soddisfare il proprio credito, c.d. litisconsorzio facoltativo); in altri casi invece è obbligatorio che tutti i soggetti interessati vengano chiamati a partecipare al processo, altrimenti la sentenza sarebbe *inutiliter data*, ovvero non potrebbe spiegare i

suoi effetti nei confronti di tutti coloro che sono coinvolti nella fattispecie concreta (è il caso di un giudizio di divisione della comunione, la quale non può essere dichiarata sciolta solamente nei confronti di alcuni dei comproprietari, c.d. litisconsorzio necessario).

Il litisconsorzio si definisce:

- **attivo**, se vi sono più attori contro un solo convenuto (es. ricorso del compratore e del venditore di un immobile contro l'avviso di accertamento di maggior valore);
- **passivo**, se vi sono più convenuti ed un solo attore (es. ricorso del contribuente avverso l'iscrizione a ruolo, proposto sia contro l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha formato il ruolo, sia contro il Concessionario della Riscossione che ha emesso la cartella di pagamento)⁴;
- **misto**, quando ci sono più attori e più convenuti. Talvolta può succedere che un soggetto terzo intervenga in causa per necessità, vuoi per tutelare una sua posizione autonoma, vuoi per far valere ragioni del convenuto che si riflettono sulla sua posizione. ⁴ Cfr., si veda anche la C.M. 18.12.1996, n 219/E).

L'art. 105 del codice di procedura civile prevede tre ipotesi di intervento volontario:

- a) **intervento principale** (o autonomo): si verifica quando un soggetto interviene autonomamente in giudizio per far valere un suo diritto nei confronti di tutti gli intervenuti (ad esempio quando un soggetto che vanta la proprietà sull'immobile Y, interviene in una causa proposta da un presunto locatore dell'immobile Y nei confronti del conduttore);
- b) **intervento adesivo autonomo** (o litisconsortile): si verifica quando un soggetto voglia far valere un suo diritto nei confronti di una sola delle parti del processo

aderendo, a tal fine, alla posizione dell'altra parte (ad esempio il creditore solidale che interviene nella causa promossa da uno dei creditori nei confronti del debitore per far valere il suo autonomo diritto);

- c) **intervento adesivo dipendente**: si verifica quando un soggetto non voglia far valere una propria pretesa, ma aderisce alla posizione di una parte nei confronti dell'altra. Naturalmente occorre che vi sussista un interesse giuridicamente rilevante.

Il soggetto che voglia intervenire volontariamente, in caso di litisconsorzio (necessario o facoltativo), deve notificare la domanda di intervento, dove sono formulati i motivi, a tutte le parti costituite e, costituirsi entro sessanta giorni dall'ultima notifica mediante deposito in Segreteria della Commissione Tributaria, avanti alla quale pende il processo, del fascicolo di causa contenente l'intervento, la prova delle notifiche e i documenti offerti in comunicazione (con le adeguate copie).

Le parti chiamate in causa o intervenute, non possono proporre proprie ed autonome deduzioni, se è trascorso il termine per impugnare autonomamente l'atto oggetto del ricorso principale.

Se non vengono rispettati i termini per l'integrazione del processo, si hanno due ordini di conseguenza a seconda che:

1. la parte incaricata di effettuare la chiamata in causa non l'abbia fatto nel termine perentorio stabilito dal giudice; in questo caso il procedimento si estingue in quanto, essendo l'intervento necessario, la sentenza avrebbe effetto solo nei confronti degli intervenuti, quindi sarebbe *inutiliter data*;
2. la parte incaricata di effettuare la chiamata ha effettuato regolarmente la chiamata e l'altra parte, il chiamato, non sia intervenuto per sua scelta; in questo caso il

processo continua e la parte non intervenuta sarà, eventualmente condannata in contumacia.

SPESE DEL GIUDIZIO: per le spese di giudizio, viene recepito dal processo civile, il principio in base al quale chi “perde paga”. Infatti l’art. 15 prevede che “La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell’art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile.

LE IMPUGNAZIONI

L’**appello** è un rimedio sperimentabile in via normale per ottenere il **riesame della controversia davanti ad un giudice di grado superiore**. Carattere naturale dell’appello è l’**effetto devolutivo**, in virtù del quale la controversia viene riesaminata dal giudice del gravame. Il riesame deve però essere contenuto nei limiti dell’impugnazione sì che l’effetto devolutivo ne risulta molto circoscritto.

Come previsto per l’introduzione del giudizio di primo grado, anche per il giudizio di appello, la fase processuale inizia con la notificazione, consegna o spedizione (in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento) dell’atto di appello.

Il secondo comma dell’art. 52 pone delle condizioni all’esercizio del potere d’appello delle sentenze di primo grado per gli uffici finanziari. Gli **Uffici periferici del Dipartimento delle Entrate** devono essere previamente autorizzati dal responsabile della competente Direzione

Regionale delle Entrate; gli **Uffici del territorio** dal responsabile del servizio contenzioso della competente direzione compartimentale del territorio.

I requisiti richiesti dall'**art. 53** per quanto concerne il **contenuto** del ricorso in appello, sono:

a) l'indicazione della Commissione Tributaria a cui è diretto;

b) l'indicazione dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto;

c) gli estremi della sentenza impugnata;

d) l'esposizione sommaria dei fatti;

e) l'oggetto della domanda;

f) i motivi specifici dell'impugnazione.

La stessa norma precisa, altresì, che il ricorso in appello è **inammissibile** se manca o è assolutamente incerto **uno degli elementi** sopra menzionati o se **non è sottoscritto** a norma dell'art. 18, comma 3.

Il legislatore è intervenuto anche nel procedimento di appello, aggiungendo al comma 2 dell'art. 53, D. Lgs. n. 546/92 un ulteriore periodo: *“Ove il ricorso non sia notificato a mezzo ufficiale giudiziario l'appellante deve, a pena di inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'Ufficio di segreteria della Commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata”*.

In pratica, l'appellante, qualora proponga il ricorso in appello *brevi manu* o a mezzo posta, deve assolvere all'ulteriore adempimento di depositare una copia dello stesso presso la segreteria della Commissione tributaria Provinciale che ha emesso la sentenza oggetto di gravame.

L'appello avverso la sentenza della Commissione Tributaria deve essere proposto entro **sessanta giorni** a decorrere dalla notificazione della sentenza ad istanza di parte.

L'innovazione sostanziale della disciplina contenuta negli artt. 51, comma primo, e 38 comma terzo, D. Lgs. n. 546/92 è costituita dalla introduzione anche nel processo tributario del **doppio termine di impugnazione**: quello **breve** di sessanta giorni in caso di notifica della sentenza, e quello **lungo** di un anno dal deposito della sentenza nella segreteria, che si applica nel caso di mancata notifica. Scaduto il termine annuale la sentenza passa in giudicato anche se, essendo stata notificata verso lo spirare del detto termine, è ancora in corso il termine breve di sessanta giorni dalla notifica.

Per effetto del disposto dell'art. 1 della legge 7 ottobre 1969 n. 742 i termini processuali sono sospesi dal **primo agosto** al **quindici settembre** di ogni anno, quindi termini di impugnazione che inizierebbero il loro decorso in detto periodo, cominciano a decorrere dalla fine di esso e cioè dal sedici settembre.

L'**art. 54**, primo comma, dispone che le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e termini di cui all'art. 23 depositando apposito **atto di controdeduzioni** nei modi e termini di cui all'art. 23. Nel medesimo atto può essere proposto, a pena d'inammissibilità, appello incidentale.

L'**appello incidentale** non va notificato all'appellante principale e a tutte le parti che hanno partecipato al processo di primo grado, ma va solo depositato, entro il termine perentorio di 60 giorni, decorrente dalla notifica dell'appello principale presso la segreteria della Commissione Tributaria Regionale in tanti esemplari, pari alle parti in giudizio, corredati dai documenti offerti in comunicazione.

Il tempo costituisce il solo criterio per distinguere tra appello principale ed appello incidentale. Ciò che rileva è il solo fattore temporale e non già le denominazioni che

possono avere impiegato le parti. Deve considerarsi **principale** l'impugnazione proposta per prima.

L'impugnazione incidentale, ovviamente, **può essere proposta soltanto da chi vi abbia interesse e tale interesse sussiste se e nei limiti in cui la parte sia rimasta soccombente.**

Di conseguenza non deve proporre appello incidentale la parte che abbia interesse non alla riforma, ma alla conferma della sentenza impugnata.

Infine, si precisa che la **Corte di Cassazione- Sez. Trib. con la sent. n. 9452 del 21/04/2006** ha chiarito che l'improcedibilità dell'impugnazione principale, così come la sua inammissibilità, determina l'inefficacia dell'impugnazione incidentale tardiva.

Il testo del citato **art. 57** recita, al **primo comma**, che nel giudizio di appello non possono proporsi **domande nuove** e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili.

Il **secondo comma** prevede che non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio.

L'unica eccezione prevista è quella relativa alla richiesta di interessi maturati in seguito alla sentenza impugnata.

Per poter qualificare una **domanda come nuova**, è necessario fare riferimento agli elementi costitutivi di essa, ovvero ai **soggetti**, al **petitum** e alla **causa petendi**. Nel giudizio dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale è preclusa la formulazione di domande che comportino un mutamento dell'oggetto rispetto a quelle dedotte in primo grado ovvero che abbiano un nuovo petitum.

I mezzi di impugnazione proponibili sono pertanto individuati nell'appello, nel ricorso per cassazione e nella revocazione.

A) L'appello nel processo tributario, non diversamente da quanto accade nel processo civile, si caratterizza pertanto come mezzo di gravame volto ad ottenere dal giudice di secondo grado un riesame della controversia già decisa in primo grado, ed una pronuncia che sostituisca ad ogni effetto quella impugnata.

In appello come già detto non possono proporsi nuove domande (ad eccezione che per gli interessi maturati dopo la sentenza di primo grado) né nuove eccezioni, a meno che queste ultime non siano rilevabili d'ufficio; e che il giudice di appello non può disporre nuove prove, a meno che esse non siano ritenute necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potuto fornire in primo grado per causa ad essa non imputabile, salva restando la facoltà di produrre nuovi documenti.

Il giudice competente ad esaminare l'appello è individuato nella Commissione tributaria regionale della regione in cui ha sede la Commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata.

Per gli uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria la legittimazione ad impugnare è stata espressamente subordinata ad una preventiva autorizzazione dell'Ufficio gerarchicamente superiore; con la conseguente inammissibilità delle impugnazioni che da tale autorizzazione non siano state precedute.

La legge richiede anzitutto che l'atto di appello contenga, a pena inammissibilità, l'indicazione dei " motivi specifici " dell'impugnazione, nel senso che l'atto di appello non può esaurirsi nell'acritica riproposizione dei motivi del ricorso di primo

grado, o dell'atto amministrativo impugnato, richiedendosi invece anche uno specifico riferimento (per l'ammissibilità dell'impugnazione) ai capi, o alle parti, della sentenza che non li ha accolti.

B) Contro le sentenze della Commissione tributaria regionale è poi ammesso il ricorso per cassazione, il quale (ai sensi dell'art.62, D.Lvo n.546) rimane per ogni aspetto sottoposto alle regole processualcivilistiche, ed in primo luogo a quelle per le quali esso è proponibile solo per i motivi (di c.d. legittimità) specificamente indicati nell'art. 360 c.p.c.. – Tali motivi sono:

- 1) per motivi attinenti alla giurisdizione;
- 2) per violazione delle norme sulla competenza;
- 3) per violazione o falsa applicazione di norme di legge;
- 4) per nullità della sentenza o del procedimento;
- 5) per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettato dalle parti o rilevabile d'ufficio.

E' altresì previsto che nel giudizio di rinvio le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel processo che ha dato luogo alla sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione.

C) Anche alle sentenze delle Commissioni tributarie è infine riferibile l'eccezionale rimedio della revocazione di cui agli artt. 395 e segg. c.p.c. Esso consiste nella possibilità di ottenere il riesame della sentenza da parte della stessa Commissione che la

ha emessa, ha un ambito di operatività limitato alle sole ipotesi tassativamente indicate nell'art. 395 c.p.c., ed ha sinora avuto scarsissime applicazioni pratiche nella concreta esperienza giurisprudenziale.

In particolare possono essere oggetto di revocazione le sentenze contrassegnate dai seguenti vizi:

- 1) se sono l'effetto del dolo di una delle parti in danno dell'altra;
- 2) se si è giudicato in base a prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza oppure che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza;
- 3) se dopo la sentenza sono state trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre a giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario;
- 4) se la sentenza è l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa. Vi è questo errore quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e tanto nell'uno quanto nell'altro caso se il fatto non costituì un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare;
- 5) se la sentenza è contraria ad altra precedente aventi fra le parti autorità di cosa giudicata, purchè non abbia pronunciato sulla relativa eccezione;
- 6) se la sentenza è effetto del dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato.

ATTI IMPUGNABILI

La delimitazione della <materia> devoluta al giudice speciale tributario è dalla legge operata su basi essenzialmente casistiche, ed attraverso il concorrente riferimento ad un duplice ordine di requisiti, solitamente assunti a *limiti esterni e limiti interni* della giurisdizione speciale tributaria.

Più particolarmente, i c.d. *limiti esterni* sono desumibili dall'art.2 del D.L.vo n.546/1992, e consistono nella necessità che la controversia riguardi:

- a) le imposte sui redditi;
- b) l'imposta sul valore aggiunto;
- c) l'imposta sull'incremento di valore degli immobili;
- d) l'imposta di registro;
- e) l'imposta sulle successioni e donazioni;
- f) le imposte ipotecarie e catastali;
- g) il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi;
- h) i tributi comunali e locali;
- i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie (come è ad esempio avvenuto in occasione dell'istituzione dell'IRAP).

Inoltre il nuovo testo degli articoli del Decr. Legisl. 546/92 come modificato dalla legge finanziaria n. 248/05 (di conversione del D.L. 203/05) amplia totalmente l'ambito prevedendo che appartengono alla giurisdizione tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali, e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le

sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Con l'entrata in vigore dell'art. 35, comma 26 quinquies della legge n.248 del 04/08/2006 sono divenuti impugnabili presso la Commissione Tributaria sia l'iscrizione di ipoteca sugli immobili, di cui all'art. 77 del D.P.R. 602/1973 e sia il fermo dei beni mobili registrati (il cosiddetto "Fermo Amministrativo") di cui all'art. 86 del D.P.R. n° 602/1973.

A decorrere quindi dalla data di entrata in vigore della novella legislativa (11/08/2006) tutte le controversie avverso i provvedimenti di fermo amministrativo sui beni mobili registrati (c.d. ganasce fiscali) e avverso le iscrizioni ipotecarie vengono definitivamente attribuite alle Commissioni tributarie, ponendo così fine a un lungo travaglio giurisprudenziale su questa materia.

La attribuzione delle suddette competenze alle Commissioni tributarie si traducono in una maggiore tutela giurisdizionale per il contribuente.

Infatti, se la giurisdizione fosse stata del giudice ordinario, questi non avrebbe avuto un potere di sindacato pieno sull'atto amministrativo fino a ricomprendere il potere di annullamento del provvedimento del fermo amministrativo: ciò per la semplice considerazione che al giudice ordinario non è attribuito di regola il potere di conoscere in via immediata e diretta della legittimità di un provvedimento amministrativo, ma solo il potere di disapplicare l'atto amministrativo illegittimo.

Viceversa il giudice tributario – così come il giudice amministrativo – ha il potere di sospendere e annullare il provvedimento del fermo amministrativo e di esercitare un sindacato pieno sul corretto

esercizio del potere da parte del concessionario del servizio di riscossione, sulla adeguatezza della motivazione e in particolare sulla proporzione tra la misura del fermo e l'entità del credito.

Ed invero, proprio questo ultimo aspetto, l'adeguatezza del fermo all'entità del credito tributario, è uno dei punti cardini delle future controversie che impegnano i giudici tributari di fronte al massiccio uso da parte dei concessionari del servizio di riscossione del fermo amministrativo, a volte utilizzato anche al fine di conseguire il pagamento di crediti prescritti.

Parimenti da condividere, è la scelta fatta dal legislatore di attribuire alle Commissioni tributarie anche la giurisdizione sulle iscrizioni ipotecarie ex art. 77 del d.p.r. 602/73, dissipando definitivamente ogni dubbio sulla natura di misura cautelare delle stesse.

Invero che anche la iscrizione ipotecaria fosse un atto prodromico ed antecedente all'esecuzione forzata, discende chiaramente dal secondo comma del predetto art. 77, il quale subordina l'inizio della esecuzione forzata all'iscrizione dell'ipoteca, qualora l'importo del credito non eccede il 5% del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione.

In definitiva l'attribuzione della competenza sul fermo amministrativo e sull'iscrizione ipotecaria attribuita dal legislatore al giudice tributario, si appalesa altresì opportuna sul piano pratico, in quanto in tal modo per tutti gli atti di natura tributaria, dall'accertamento alla riscossione – con esclusione dei soli atti della procedura esecutiva forzata – il contribuente ha un solo interlocutore, il giudice tributario, il quale pertanto finalmente ha la

giurisdizione piena e completa di tutto il rapporto tributario.

Appartengono – inoltre – alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

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

Rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie anche le controversie relative alle sovrimposte, alle imposte addizionali, sanzioni, interessi ed altri accessori nelle materie così individuate, ed il terzo comma vi include anche le controversie proposte dai singoli possessori, relativamente alle operazioni catastali individuali (intestazioni delle particelle, delimitazione, classamento, attribuzione della rendita catastale, ecc.).

Infine il legislatore, al comma 5 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008, convertito con modificazioni della legge 28/01/2009, n° 2 ha precisato la possibilità per gli uffici impositori di chiedere al Presidente della Commissione tributaria provinciale

l'iscrizione di ipoteca sui beni del debitore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo, anche a garanzia dei crediti afferenti le imposte ed i relativi interessi connessi a processi verbali di constatazione.

Nel successivo comma 6 del medesimo articolo 27, è previsto, inoltre, che la disciplina in tema di richiesta di misure cautelari (commi da 1 a 6 dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472) si applichi, nelle ipotesi di pericolo per la riscossione, anche dopo la notifica del provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi; anche in tal caso la garanzia assiste "*tutti gli importi dovuti*" risultanti dall'atto di recupero tributario.

L'altra importante novità in materia è la previsione contenuta al comma 7 dell'articolo 27, come sostituito dall'articolo 15, comma 8-*quater*, del decreto legge n. 78 del 2009, secondo la quale, in relazione agli importi iscritti a ruolo in base ai provvedimenti indicati al sopra descritto comma 6, e cioè in ipotesi di iscrizione di ipoteca e di sequestro conservativo adottate con riguardo a importi iscritti a ruolo sulla base di provvedimenti di accertamento di maggiori tributi, le stesse misure conservano, senza bisogno di alcuna formalità o annotazione, la loro validità e il loro grado a favore dell'agente della riscossione cui è affidato il ruolo.

I c.d. *limiti interni* risultano invece dall'art.19 del medesimo D.L.vo n.546/1992, ove, con elencazione tassativa, si afferma che il ricorso alle Commissioni tributarie può essere proposto contro:

- a) l'avviso di accertamento;
- b) l'avviso di liquidazione;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;

- e) l'avviso di mora;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali individuali sopra individuate;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione dei tributi, sanzioni, interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni tributarie o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) iscrizione ipotecaria sugli immobili e fermi amministrativi fondati su presupposti tributari;
- j) ogni atto della quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità avanti le Commissioni tributarie;

Dalla combinazione di tali elencazioni (da considerare, si ripete, tassative, anche se aperte ad ampliamenti espressi ad opera del legislatore) discende una quadruplice ed assai rilevante indicazione sistematica:

- che, anzitutto, ricadono nella giurisdizione delle Commissioni tributarie tutte le controversie relative all'*an* o al *quantum debeatur* di uno dei tributi elencati nell'art.2, in quanto, in relazione a quei profili, il conflitto tra cittadini e pubblica amministrazione deriva sempre da uno degli atti indicati come impugnabili (avviso di accertamento, di liquidazione, ruolo, ecc.), o dal mancato accoglimento di una istanza di restituzione presentata dal contribuente;
- che, invece, non sono proponibili innanzi le Commissioni tributarie azioni preventive di accertamento negativo (ossia, anteriormente alla notificazione

di un avviso di accertamento, liquidazione, ecc.), pur in presenza di situazioni di c.d. <vanto> qualificato che quel tipo di azione potrebbe astrattamente giustificare il punto di vista processualcivilistico;

- che restano escluse dalla giurisdizione tributaria anche le controversie che, pur avendo ad oggetto una delle imposte indicate nell'art.2, intercorrono tra privati (si pensi alla lite di regresso tra il condebitore solidale che ha pagato e gli altri condebitori, o a quelle tra cedente e concessionario sul regime IVA dell'operazione effettuata, ecc.), in quanto in tali ipotesi la lite non ha ad oggetto uno degli atti indicati nell'art.19;
- e che, infine, restano parimenti escluse dalla giurisdizione della Commissioni tributarie tutte le controversie che, pur avendo ad oggetto uno degli atti indicati nell'art.19, riguardano tributi diversi da quelli espressamente elencati dalla Legge.

Rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, in forza agli artt.57 e 58, D.P.R. n.602/1973, le opposizioni esperibili nella fase propriamente esecutiva della riscossione dei tributi (anche se appartenente alla giurisdizione delle Commissioni), ai sensi degli artt.615, 617 e 619 c.p.c..

Un certo ambito di operatività esiste infine, in materia tributaria, anche per la giurisdizione del giudice amministrativo (TAR e Consiglio di stato).

- A) Una prima grande area è rappresentata dalle impugnazioni degli atti amministrativi generali (si pensi alle tariffe d'estimo, alle delibere degli enti locali in materia di istituzione e disciplina dei relativi tributi, ai decreti ministeriali sui coefficienti per l'accertamento sintetico o per la determinazione induttiva del reddito d'impresa, ecc.).
- B) Compete poi al giudice amministrativo anche la tutela nei confronti degli atti amministrativi individuali in materia di variazione di domicilio fiscale, sospensione della riscossione, autorizzazione all'effettuazione di iscrizioni a ruolo straordinarie, dilazioni e rateizzazioni del pagamento, ed ogni altra ipotesi in cui vengono dalla legge eccezionalmente riconosciute all'Amministrazione aree di discrezionalità in punto di determinazione dei modi e tempi della riscossione e/o restituzione dei tributi.
- C) Una terza area di possibile intervento del giudice amministrativo viene oggi comunemente ravvisata nelle ipotesi di esercizio illegittimo dei c.d. poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento a quelli di ispezione e di indagine bancaria maggiormente incidenti sul c.d. <diritto alla riservatezza>.
- D) Nella giurisdizione del giudice amministrativo ricadono infine anche le controversie in materia di <accesso> ai documenti amministrativi, la cui disciplina (contenuta, come è noto nella Legge n.241/1990) è in linea di principio applicabile anche in materia tributaria.

La Legge 28/12/2001, n.442 art.12 I° comma, estende l'ambito di giurisdizione delle Commissioni tributarie stabilendo che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi in genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernente l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.

POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE (ART. 7 DECR. LGS. 546/92)

Le attività istruttorie consentite nel contenzioso tributario sono, oltre alle prove documentali offerte dalle parti, quelle conferite alle Commissioni Tributarie dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero:

1) la facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta;

2) il potere di richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza;

3) la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia;

4) il potere di disporre consulenza tecnica.

Poteri questi che la Commissione deve esercitare in via integrativa e non sostitutiva della carente attività probatoria delle parti.

L'art. 7, **primo comma**, sostanzialmente riproduttivo dell'art. 35 del D.P.R. n. 636 del 1972, attribuisce alle Commissioni Tributarie i poteri istruttori di indagine **nei limiti dei fatti dedotti in giudizio dalle parti**.

A tal proposito è bene sottolineare che rispetto alla precedente disciplina normativa che non limitava l'esercizio dei poteri istruttori delle Commissioni tributarie, la nuova disposizione riduce l'esercizio stesso ai soli casi di indagine dei fatti dedotti dalle parti.

L'inciso del primo comma – **nei limiti dei fatti dedotti dalle parti** – esprime l'accoglimento in via generale del c.d. **onere di allegazione**, per il quale spetta a **ciascuna parte** indicare i fatti a sé favorevoli, che per l'Amministrazione Finanziaria sono i fatti costitutivi della

pretesa fiscale e per il ricorrente i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi.

In particolare, il collegio giudicante ha le stesse facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli Uffici tributari e agli enti locali delle singole leggi d'imposta.

Inoltre, la Commissione tributaria può richiedere, nei casi di particolare complessità tecnica, **relazioni esplicative alla Pubblica Amministrazione o rapporti alla Guardia di Finanza.**

Il **presupposto** della richiesta di relazioni è la complessità tecnica della materia ed ha alla base l'inidoneità della Commissione a conoscere di particolari dati tecnici in specifici settori finanziari.

L'istituto è affine a quello contemplato dall'art. 213 c.p.c., rubricato "*Richiesta di informazioni alla Pubblica Amministrazione*", ed è volto ad assumere un "resoconto" storico-conoscitivo da parte degli organi dello Stato e degli enti locali per fornire al giudice tributario gli imprescindibili parametri tecnici di valutazione.

L'art. 7 annovera, altresì, la **consulenza tecnica** che svolge funzione di più pregnante ausilio, posto che il consulente non si limita a trasmettere specifiche cognizioni ed esperienze scientifiche nel campo di indagine, ma **valuta** egli stesso la **situazione di fatto registrandola criticamente** nella risposta al quesito formulato dal giudice tributario.

Per essa trovano applicazione le relative norme del c.p.c. (artt. da 62 a 64 e da 191 a 197).

Non sono applicabili gli artt. 198, 199 e 200 c.p.c., non essendo ammissibile un tentativo di conciliazione delle parti operato dal consulente tecnico d'ufficio, stante l'apposita disciplina dell'istituto della conciliazione delineata dall'art. 48.

Questi mezzi istruttori non costituiscono strumenti idonei a superare l'inerzia delle parti, bensì **strumenti di ausilio per il giudice**, sia per la ricerca degli elementi da porre a sostegno delle rispettive pretese, sia per quanto attiene all'introduzione strumentale degli stessi nel processo.

TUTELA CAUTELARE: ORDINANZA DI SOSPENSIONE DEL PROVVEDIMENTO IMPUGNATO

Particolare rilevanza assume nella fase del processo tributario, sia per la novità che per l'importanza, l'istituto della sospensione quale strumento di tutela cautelare espressamente previsto dall'art. 47 del Decreto Legislativo n. 546.

Esso si sostanzia nella possibilità riconosciuta alla Commissione di sospendere, nelle more del giudizio e su istanza della parte ricorrente, l'efficacia del provvedimento impugnato quando ricorrono il “*fumus boni iuris*” ed il “*periculum in mora*”.

In sostanza la legge prevede che il ricorrente, in sede di presentazione del ricorso o con atto successivo, possa richiedere al giudice tributario la sospensione dell'atto impugnato quando da tale esecuzione possa derivargli un danno grave ed irreparabile. In tal caso il Presidente fissa la trattazione dell'istanza di sospensione nella prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima dell'udienza.

In caso di straordinaria urgenza, il Presidente può disporre la provvisoria sospensione con ordinanza motivata fino alla pronuncia del Collegio.

ATTI OGGETTO DI SOSPENSIONE: il ricorrente può richiedere la sospensione:

1. dell'avviso di accertamento dei tributi;
2. dell'avviso di liquidazione dei tributi;
3. del provvedimento che irroga le sanzioni;
4. del ruolo e delle cartelle di pagamento.

Non sono soggetti a sospensione i c.d. “atti negativi”, cioè il diniego di agevolazioni tributarie o di richieste di rimborso e i “silenzi rifiuto” di restituzione di tributi indebitamente versati.

All'udienza la Commissione, sentite in Camera di Consiglio le parti interessate, delibera sulla istanza con ordinanza motivata e non impugnabile.

La sospensione, che può essere anche parziale e subordinata alla prestazione di idonee garanzie da parte del ricorrente, trova efficacia sino alla pubblicazione della sentenza di merito e l'udienza relativa deve essere fissata entro il termine massimo di 90 giorni.

Presupposti per la concessione della sospensione cautelare sono, come già detto, l'esistenza del “*fumus boni iuris*” e del “*periculum in mora*”.

Il “*fumus boni iuris*” dovrà essere accertato mediante una valutazione preliminare di probabile fondatezza del ricorso, attraverso un primo sommario esame delle motivazioni addotte dal ricorrente e dei motivi di opposizione eventualmente rappresentati dalla Amministrazione finanziaria resistente.

L'altro presupposto che deve coesistere (e non alternativo) con il primo, è l'esistenza del “*danno grave ed irreparabile*” che non è di facile raffigurabilità, atteso che in teoria sembrerebbe sempre potersi escludere in

quanto l'Amministrazione finanziaria in caso di soccombenza ha l'obbligo restitutorio delle somme incassate.

In pratica – però – questa tesi è facilmente attaccabile sia per i remoti tempi di restituzione delle somme da parte degli uffici finanziari sia per le conseguenze ed i danni anche non di natura patrimoniale cui potrebbe essere sottoposto il contribuente per un pesante provvedimento impositivo da parte del fisco.

E' opportuno sottolineare che nella giurisprudenza è andato a consolidarsi il principio che la tutela cautelare va rivolta, salvo rare eccezioni, verso un danno " reale " del contribuente (cartella di iscrizione a ruolo) e non verso un danno " temuto " (avviso di accertamento) e che la stessa non possa trovare applicazione nei giudizi di impugnazione di atti " negativi " degli Uffici finanziari (rifiuto di rimborso, rifiuto di agevolazioni tributarie etc. etc.), atteso che essa è rivolta tipologicamente alla sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e non prevede la possibilità di " ingiungere " all'amministrazione l'adozione di provvedimenti positivi.

Particolare caratteristica dell'istituto della sospensione cautelare è che essa è prevista e regolata solo nel processo di primo grado ed il relativo provvedimento, sia positivo che negativo, non è impugnabile, a differenza di quanto è previsto nel processo amministrativo, da cui è mutuato.

Pertanto se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, il ricorrente può chiedere alla Commissione Provinciale la sospensione della sua esecuzione.

La richiesta motivata può essere inserita nel ricorso o proposta con atto separato.

Quando la sospensione è richiesta in materia di sanzioni tributarie non penali:

- il giudice deve necessariamente concederla se il contribuente produce un'idonea garanzia, anche a mezzo fideiussione bancaria o assicurativa;

- può essere proposta istanza anche dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale.

Le condizioni dell'azione cautelare sono:

a) il *fumus boni iuris*;

b) il *periculum in mora*.

Ai fini della concessione della sospensione dell'atto impugnato prevista dall'art. 47, deve ritenersi che sussista il requisito del *fumus boni iuris* quando le argomentazioni sviluppate nel ricorso appaiono giuridicamente rilevanti, e deve ritenersi che sussista il *periculum in mora* consistente nella fondata possibilità che dall'esecuzione dell'atto impugnato possa derivare al ricorrente un danno **danno grave ed irreparabile** quando la situazione finanziaria dell'impresa ricorrente ha consistenti e documentate esposizioni bancarie. Deve ritenersi che il *periculum in mora* sia insito nell'elevatezza dell'importo in contestazione e nella lunghezza dei tempi per l'eventuale rimborso. I sopra descritti requisiti **devono sussistere congiuntamente**.

Il legislatore nel processo tributario ha ritenuto che condizione per la sospensione dell'esecuzione dell'atto sia l'esistenza di un danno grave ed irreparabile; non ha ritenuto, come nel c.p.c., che dovesse sussistere anche la caratteristica dell'imminenza del danno.

La sospensione non opera nel caso di controversia riguardante la legittimità di un **avviso di irrogazione di sanzioni**, in quanto, nel caso *de quo*, non può configurarsi l'evenienza di un danno "grave ed irreparabile", perchè la vigente normativa tributaria prevede l'iscrizione a ruolo

delle sanzioni soltanto dopo una sentenza non più impugnabile o impugnabile solo con ricorso per Cassazione. Il tutto ai sensi dell'art. 68 del D. Lgs. n. 546/92.

LA SENTENZA DI I GRADO

La sentenza viene resa pubblica mediante deposito nella Segreteria della Commissione entro 30 giorni dalla data della deliberazione ed il suo dispositivo viene comunicato alle parti costituite, a cura della stessa Segreteria, nei dieci giorni successivi.

La sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana.

La sentenza deve contenere:

- l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono;
- la concisa esposizione dello svolgimento del processo;
- le richieste delle parti;
- la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto, cioè la motivazione;
- il dispositivo.

La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall'estensore.

La legge prevede espressamente che l'onere di provvedere alla notificazione della sentenza alla controparte spetta alla parte interessata, che avrà cura di depositare nei successivi trenta giorni l'originale o la copia autentica dell'originale notificato presso la Segreteria della Commissione.

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Questo istituto, di recente introduzione nell'ordinamento tributario, ha avuto una vita travagliata fin dal suo nascere.

Nell'originaria formulazione dell'art. 48, D.Lgs. n. 546/1992, il legislatore aveva inserito l'istituto dell'“esame e definizione preventiva della controversia”, che rappresentava una novità nel panorama tributario e che molte critiche negative aveva attirato su di sé, ancora prima di entrare nella fase operativa. Lo scopo cui mirava tale normativa era quello, encomiabile, di deflazionare l'enorme carico di controversie pendenti e di accelerare la loro definizione. Però, a ben vedere, il citato art. 48, nell'originaria stesura, era ben lontano da assicurare quegli effetti, poiché in realtà, era stato approntato uno strumento che avrebbe dovuto consentire una sorta di “rito abbreviato”, alternativo al procedimento ordinario, da svolgersi in un unico grado, ma che in pratica risultava farraginoso e di difficile applicazione già “sulla carta”.

Pertanto, in considerazione delle suddette perplessità sulle possibilità operative dell'istituto, il legislatore ha ritenuto intervenire sul punto con il D.L. 15 marzo 1996, n. 123, reiterato, con modificazioni, dal D.L. 16 maggio 1996, n. 529, sostituendo integralmente il vecchio testo dell'art. 48, recante “l'esame e definizione preventiva della controversia”, con il nuovo, recante l'istituto della “conciliazione giudiziale”, nel frattempo già introdotto dal legislatore nell'ordinamento tributario (sebbene inserito normativamente all'art. 20-bis del solo D.P.R. n. 636 del 1972 e, pertanto, destinato ad uscire di scena il 1° aprile 1996 se non fosse stato così recuperato). La stessa conciliazione recata dal citato art. 20-bis, prima di essere recepita nel nuovo processo tributario, è stata oggetto di una parziale revisione a opera del D.L. 26

settembre 1995, n. 403, convertito dalla legge 20 novembre 1995 n. 495.

L'istituto della conciliazione giudiziale si propone di ottenere un effetto deflativo sul contenzioso tributario: infatti, dovrebbe favorire una definizione concordataria, probabilmente non riuscita anteriormente, o non ancora matura in fase di precontenziosa.

La conciliazione si concreta nella possibilità data alle parti, sino alla prima udienza innanzi alla Commissione tributaria provinciale, di poter giungere ad una definizione transattiva della controversia.

Possono formare oggetto di conciliazione, alla luce della normativa attualmente vigente, tutti i tipi di controversie, mentre, precedentemente, potevano esserlo solo quelle non risolubili in base a prove certe e dirette (locuzione che, di certo, non aveva facilitato la diffusione dell'istituto) o, a seguito delle modifiche apportate col citato D.L. n. 403/1995, convertito dalla legge n. 495/1995, quelle per le quali era possibile la definizione dell'accertamento con adesione da parte del contribuente (cosiddetto concordato).

Ovviamente, sebbene l'attuale stesura del citato art. 48, D.Lgs. n. 546/1992, non ponga limiti alla conciliabilità delle varie liti, risulta di fatto impossibile esperire la conciliazione sui mancati rimborsi dei tributi, in quanto è sancita l'impossibilità di restituire somme già versate nelle casse dell'Erario, a qualsiasi titolo, inerenti al rapporto tributario controverso.

Sia il contribuente, che l'Ufficio tributario, possono proporre la conciliazione, totale o parziale, direttamente in udienza o precedentemente a questa, mediante atto scritto da comunicare all'altra parte e depositare nella segreteria della Commissione, oppure esclusivamente l'Ufficio può depositare presso la detta segreteria una proposta di conciliazione, alla quale abbia previamente aderito la controparte (cosiddetto "rito abbreviato"). Il tentativo di conciliazione può essere esperito in udienza anche dalla Commissione stessa.

Qualora venga raggiunto l'accordo tra le parti, viene redatto apposito processo verbale, nel quale vanno indicate le somme dovute a titolo di imposte.

Tale verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme in esso indicate, da versare entro venti giorni dalla data dell'udienza in cui è stato raggiunto l'accordo tra le parti.

In conseguenza di tale accordo, le sanzioni amministrative, le soprattasse e le pene pecuniarie si riducono a un terzo del minimo dovuto. Qualora, poi, il versamento non venga effettuato nei successivi 20 giorni, le sanzioni amministrative sono irrogate per il loro intero ammontare e l'Ufficio iscrive a ruolo speciale, a titolo definitivo, tutte le somme dovute (ai sensi dell'art. 14, D.P.R. n. 602/1973) e, contestualmente deve procedere allo sgravio delle eventuali somme iscritte a ruolo in precedenza a titolo provvisorio.

Da quanto sopra si evince che, la conciliazione può essere proposta da ciascuna delle parti, e cioè sia dalla parte ricorrente che da quella resistente.

Essa va proposta con apposita istanza; è da ritenere che l'istanza debba essere specifica, ma non debba necessariamente avere autonomia cartolare (cioè può essere inserita in altra istanza). E' necessario, però, che abbia rilievo autonomo; non è necessario che venga proposta la conciliazione totale, perché è ammessa anche quella parziale; se una delle parti ha proposto conciliazione e l'altra non ha aderito, nel corso della prima udienza, la commissione può sollecitarla: per fare ciò fissa un termine non superiore a 60 giorni perché sia formulata altra proposta o sia data risposta alla proposta fatta; quando la conciliazione ha luogo, tra le parti viene redatto un processo verbale nel quale devono essere indicate tutte le somme dovute: imposte, sanzioni e interessi. Uno dei vantaggi della conciliazione è che le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo del minimo. Questa riduzione non si ha se il contribuente non provvede – entro 20 giorni dalla data dell'udienza – al versamento diretto delle somme indicate nel verbale. In

questo caso, però, è da ritenere che si possono applicare le riduzioni al 50% delle sanzioni irrogate, se previste dalle varie leggi nella ipotesi in cui il contribuente rinuncia al ricorso o recede dalla causa prima dell'udienza di discussione.

Inoltre è previsto altresì che l'Ufficio – prima dell'udienza in camera di consiglio o in pubblica udienza – possa formulare una proposta di conciliazione a cui l'altra parte abbia già aderito. Il presidente la vaglia, e se ne ravvisa i presupposti, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. Il decreto è comunicato alle parti e il contribuente deve pagare entro 20 giorni dalla data di comunicazione. Si ha questa procedura (deposito di una proposta accettata e decreto di estinzione) anche quando la Commissione dà il termine di 60 giorni alla parte riottosa per adire a una proposta già formulata;

Va da sé che se la conciliazione è totale, si estingue il giudizio; se è parziale, la causa continua per le pretese fiscali non conciliate.

Diverse caratteristiche presentano *l'accertamento con l'adesione* e la *conciliazione giudiziale*, in quanto tali istituti sono volti a definire in termini non predeterminati dalla legge, e di volta in volta concordemente stabiliti tra il contribuente e l'Amministrazione, una pendenza tributaria concreta ed attuale.

L'accertamento con adesione e la conciliazione presentano però anche molteplici differenze disciplinari, dalla cui illustrazione conviene prendere le mosse.

L'accertamento con adesione è lo strumento attraverso il quale la legge consente che venga concordemente definita una pendenza tributaria prima dell'eventuale impugnazione dell'atto amministrativo di accertamento, o addirittura nel corso della stessa fase amministrativa di formazione dell'atto; e comporta la riduzione delle sanzioni ad un quarto del minimo stabilito dalla legge.

La conciliazione giudiziale è lo strumento mediante il quale possono essere definite (senza distinzioni di sorte, in tutto o in parte, ma solo sino alla prima udienza di trattazione) le

controversie pendenti innanzi le Commissioni tributarie provinciali; ed il principale “vantaggio” che ad essa si accompagna è costituito dalla riduzione delle sanzioni ad un terzo delle somme irrogate.

In udienza, è possibile che alla conciliazione si pervenga sia su istanza di una delle parti che su impulso del giudice; ma è anche possibile che alla formalizzazione della conciliazione le parti provvedano fuori udienza; ed è per questa ultima ipotesi stabilito che, se ancora l’udienza non è fissata, il presidente della Commissione, verificata la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità della conciliazione medesima, dichiara con decreto l’estinzione del giudizio.

In ogni caso, la conciliazione non comporta limiti alla successiva effettuazione di integrazioni o modificazioni dell’accertamento così definito.

Malgrado la differente denominazione, le diverse conseguenze giuridiche, ed il più vasto ambito di operatività, la conciliazione giudiziale può considerarsi un “accertamento con adesione” stipulato in corso di giudizio. Infatti, la definizione discende pur sempre dalle intese intercorse tra le parti; il giudice può soltanto prenderne atto, essendogli riservato soltanto il compito di dichiarare l’estinzione del processo per cessazione della materia del contendere; ed i riscontri che ad esso sono rimessi (sui presupposti e sull’ammissibilità della conciliazione) sono da riferire non al contenuto delle soluzioni adottate, ma alla regolarità formale dell’atto ai fini della dichiarazione di cessazione della materia del contendere.

Gli evidenti vantaggi che il contribuente può trarre dal ricorso all’istituto della conciliazione sono:

- La possibilità di chiudere definitivamente la partita con il fisco, se la conciliazione è totale;
- La compensazione delle spese di giudizio;
- La riduzione della sanzione amministrativa ad 1/3 delle somme irrogabili in rapporto all’ammontare del tributo risultante dalla conciliazione;

- La misura delle sanzioni non può essere in misura di 1/3 dei limiti previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo;
- L'applicazione di una sanzione unica, in caso di cumulo delle sanzioni derivante dall'applicazione delle regole sulla ripetitività continuata delle violazioni, solo per le violazioni espressamente indicate nell'atto di contestazione o nel provvedimento di irrogazione;
- La diminuzione delle pene previste per i reati tributari fino alla metà di quanto previsto per ogni singolo reato tributario e l'eliminazione delle pene accessorie, se l'estinzione dei debiti tributari a seguito della conciliazione avviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Una volta raggiunto l'accordo, la "conciliazione" si conclude con la redazione di un atto scritto in doppia copia.

La conciliazione si perfeziona, e quindi produce i suoi effetti, solo come già detto se il contribuente provvede al versamento delle somme secondo le modalità seguenti:

- In unica soluzione, entro 20 giorni dalla data del verbale (conciliazione in udienza) o dalla comunicazione del decreto del presidente della Commissione (conciliazione fuori udienza);
- In forma rateale, in un massimo di 8 rate trimestrali di uguale importo, o in un massimo di 12 rate trimestrali se le somme dovute superano 51.645,69 euro. La prima delle rate deve essere versata entro il termine di 20 giorni dalla data del processo verbale o del decreto presidenziale, mentre per le rate successive, che sono gravate da interessi legali, è necessario che il contribuente presti garanzia esclusivamente con fideiussione bancaria o polizza assicurativa fideiussoria, per tutto il periodo di rateizzazione aumentato di 1 anno. Gli interessi sulle rate sono calcolati dal giorno successivo a quello del processo verbale di conciliazione

o a quello di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio, e fino alla scadenza di ciascuna rata.

Il contribuente deve consegnare all'Ufficio una copia dell'attestazione del versamento accompagnata, nell'ipotesi di pagamento rateale, dalla documentazione della garanzia prestata.

Il versamento delle somme dovute per conciliazione delle controversie tributarie è effettuato utilizzando il modello F24 per le imposte sostitutive e per l'Iva, il mod. F23 per le altre imposte indirette, indicando gli appositi codici tributo reperibili sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, nonché il codice atto relativo all'istituto conciliativo a cui si è aderito. Per le Imposte dirette e per l'Iva è consentito effettuare, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, la compensazione di tutte le somme dovute per effetto della conciliazione giudiziale, con i crediti d'imposta del contribuente.

IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Una delle più grandi innovazioni introdotte dal Decreto Legislativo n. 546 è l'introduzione del “ giudizio di ottemperanza “ davanti le Commissioni tributarie che può essere esperito nel caso in cui gli Uffici finanziari o gli Enti locali non adempiano spontaneamente agli obblighi scaturenti a loro carico per effetto di sentenze delle Commissioni tributarie passate in giudicato.

Tale rimedio giuridico, anch'esso mutuato dalla esperienza del diritto amministrativo, è subordinato al presupposto che la sentenza della quale si richiede l'ottemperanza sia passata in giudicato e che sia trascorso il termine fissato dalla legge per l'adempimento spontaneo

o (in mancanza di tale termine) siano decorsi almeno trenta giorni dalla messa in mora da parte del beneficiario della sentenza.

A differenza del “normale” ricorso tributario quello per **ottemperanza** non deve essere previamente notificato all’ente impositore. L’art.70 c. 3 D.Lgs. 546/1992 dispone che questo, indirizzato al presidente della Commissione Tributaria, sia depositato in doppio originale presso la Segreteria della stessa corredato, a pena di inammissibilità, della “precisa indicazione” sia della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l’ottemperanza, sia dell’atto di messa in mora (ovviamente, nei soli casi in cui questo sia richiesto quale condizione di procedibilità) e della relata di notifica.

Tali atti, si noti, non devono essere allegati a pena inammissibilità al ricorso, essendo all’opposto, previsto che siano fatti oggetti di una obbligatoria produzione solo se ritenuto necessari da parte della Commissione giudicante. Nel silenzio usato dal legislatore, peraltro, l’obbligatoria integrazione della documentazione può avere ad oggetto anche la documentazione che il decidente ritiene comunque necessario assumere, a scopo probatorio, al fine di determinare l’effettivo mancato tempestivo adempimento dell’Amministrazione al *dictum* ormai passato in cosa giudicata.

Tale indicazione è di fondamentale importanza per una ragione ben precisa: a parte il fatto che una lamentela aspecifica avrebbe ben poche possibilità di essere accolte dalla Commissione Tributaria per carenza dei requisiti di cui all’art. 18 c. 2 lett. d) ed e) – ossia indicazione del *petitum* e della *causa pretendi* – e darebbe quindi luogo ad una pronuncia “sul processo”, dottrina e giurisprudenza unanimi hanno sempre sottolineato come l’ottemperanza è possibile nei soli limiti in cui l’obbligazione è

giuridicamente dovuta in base al testo della sentenza emessa (cfr. art. 70 c. 7 D. Lgs. 546/1992).

Solo una puntuale indicazione del *quid* richiesto all'Amministrazione Finanziaria, pertanto, consente di stabilire se la pretesa avanzata dal ricorrente abbia un effettivo collegamento con la decisione del giudice tributario e se, soprattutto, il comportamento tenuto dall'Amministrazione possa considerarsi elusivo di quest'ultima.

La competenza della Commissione Tributaria si determina, ai sensi di quanto prescritto dall'art. 70 c. 1 D.Lgs. 546/1992, sulla base dell'atto al quale si richiede ottemperanza nel senso che:

- Allorché questa sia riferita ad una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, dovrà essere adito il medesimo organo;
- In ogni altro caso (ad eccezione dell'ipotesi in cui la sentenza di primo grado sia stata confermata in appello ed eventualmente anche in sede di legittimità), il ricorso dovrà essere presentato alla Commissione Tributaria Regionale.

Una volta depositato, la Segreteria della Commissione provvederà a comunicarlo all'Amministrazione Finanziaria ovvero all'ente tenuto a provvedere.

Con il deposito, il ricorrente è dunque automaticamente costituito in giudizio; non così l'Amministrazione Finanziaria la quale, una volta ricevuta la prescritta comunicazione da parte della Segreteria della Commissione Tributaria, può costituirsi, mediante deposito del proprio fascicolo di parte, entro il termine (ordinatorio) di 20 giorni.

Il fascicolo di parte deve contenere:

- Le “osservazioni scritte”, ossia, in sostanza, una vera e propria comparsa di risposta con la quale l’Amministrazione prende posizione sui motivi di ricorso presentati da controparte eccependo puntualmente eventuali ragioni di decadenza dagli stessi e spiegando puntualmente le proprie difese;
- I documenti che offre in comunicazione;

In ogni caso, una volta scaduto il termine (che, come abbiamo visto, è meramente ordinatorio) previsto per la costituzione dell’Amministrazione, il Presidente della Commissione Tributaria assegna il ricorso alla medesima sezione che ha pronunciato la sentenza di cui viene richiesto il rispetto.

A sua volta il Presidente di quest’ultima, una volta ricevuto l’incartamento, fissa, non oltre il 90° giorno successivo al deposito (ma anche si tratta di un termine ordinatorio), il giorno della prevista trattazione in camera di consiglio curando che la Segreteria della Sezione ne dia notizia alle parti costituite almeno 10 giorni liberi prima.

All’udienza, le parti possono, se presenti, intervenire ed esporre anche oralmente le proprie ragioni. L’istruzione probatoria è, tendenzialmente, molto semplice e si articola sull’acquisizione della documentazione già depositata dalle parti con i rispettivi atti di costituzione; nondimeno, la possibilità concessa al collegio di “acquisire la documentazione necessaria” (art. 70 c.7 D.Lgs. 546/1992) chiarisce come questo disponga sempre della facoltà di ampliare il *thema probandum* disponendo l’acquisizione di prove ritenute all’uopo idonee.

Tale facoltà è ovviamente ristretta al solo *thema probandum* e non coinvolge anche il *thema decidendum* posto che il giudizio di ottemperanza è un giudizio presidiato dal principio dell’iniziativa di parte.

Ad ogni modo, terminata l'istruzione, il collegio definisce la causa con sentenza che può essere:

1. meramente processuale, allorché l'esame si sia arrestato all'*an* del processo – ossia alla sua stessa esistenza – senza scendere alla *quaestio iuris* che non è oggetto.

A differenza del processo di merito (art. 27 D. Lgs. 546/1992), quello di ottemperanza non ha una “fase presidenziale” pre il preventivo esame della ritualità del ricorso: da ciò consegue che tutte le questioni relative la sua ammissibilità e procedibilità sono decise direttamente dal collegio, in camera di consiglio ex art. 70 c.7 D. Lgs. 546/1992, in via preliminare rispetto ad ogni altra valutazione.

In tal sede, qualora il collegio ritenga il ricorso:

- presentato in carenza di una condizione di procedibilità (quale può essere, ad esempio, la preventiva messa in mora dell'Amministrazione), lo dichiara improcedibile, condannando alle spese il ricorrente;
- generico per mancata specificazione dei motivi dello stesso ex art. 18 c. 2 lett. d) ed e), lo dichiarerà inammissibile per genericità del *petitum*, condannando, anche in questo caso, il ricorrente alle spese;
- ormai non più attuale in quanto, successivamente alla sua presentazione, l'Amministrazione ha ottemperato al disposto della sentenza passata in giudicato, lo dichiarerà estinto per cessazione della materia del contendere.

2) Di merito, quando l'esame del giudice si estende anche al *quid* della questione sottesa e, pertanto, definisce interamente la controversia.

Come già anticipato, l'ottemperanza, si estende anche al merito e dunque, al giudice è data la possibilità di sostituirsi all'Amministrazione Finanziaria nell'emanazione – ovvero nella rimozione – dei provvedimenti necessari all'attuazione dell'intervenuto giudicato.

Con la sentenza, pertanto, la Commissione Tributaria deve:

- A) in caso di accoglimento, stabilire quali interventi “sostitutivi” porre in essere al fine di costringere l'Amministrazione alla completa ottemperanza. A tal fine potrà agire in tre modi differenti:
- provvedere direttamente, non limitandosi ad emettere un ordine generico di adempimento a carico dell'Amministrazione ma addirittura individuando ed emanando essa stessa l'atto ritenuto necessario;
 - nominare un proprio componente affinché provveda agli adempimenti più strettamente operativi e necessari per ottenere l'integrale soddisfacimento della posizione del ricorrente;
 - nominare un commissario *ad acta* il quale, nell'esercizio delle proprie funzioni, agirà – similmente all'omologo organo del giudizio di ottemperanza davanti al Giudice Amministrativo – non quale organo dell'Amministrazione sostituita ma, bensì, quale ausiliario del giudice. In tale caso, la Commissione, con lo stesso atto di nomina,

stabilisce il termine entro il quale il commissario deve portare a termine il suo incarico nonché il compenso ad esso spettante, nel rispetto di quanto previsto dalla L. 319/1980. E' comunque utile sottolineare come tale compenso sia dovuto non per il fatto in sé della nomina ma solo a seguito del concreto svolgimento dell'attività: né consegue qualora che la Commissione Tributaria abbia provveduto alla nomina ma, contestualmente, concesso all'Amministrazione Finanziaria un ulteriore termine per adempiere (la qual cosa., peraltro, è meramente eventuale non esistendo alcun obbligo in tal senso) che questa abbia rispettato, nessun compenso potrà essere corrisposto al commissario *ad acta*. Indipendentemente dal *modus operandi* adottato dalla Commissione, in sede di sentenza dovrà comunque pronunciarsi sulle spese, in particolare condannando l'Amministrazione Finanziaria a tenere indenne il contribuente dai costi del giudizio; per quanto concerne, invece, il risarcimento dei danni da questo *medio tempore* subiti, è da ritenere che il giudice possa condannare unicamente alla corresponsione degli interessi sui singoli cespiti tributari così come previsti dalle diverse disposizioni di legge non potendo, al contrario, condannare al risarcimento ex art. 2043 c.c.. Ma la sentenza di accoglimento non è – a differenza dei “normali” processi tributari – l'ultimo atto

del giudizio: l'art. 70 c. 8 D. Lgs. 546/1992, infatti dispone che la Commissione Tributaria:

- dopo aver riscontrato l'effettiva esecuzione dei provvedimenti direttamente disposti per l'adeguamento dell'Amministrazione Finanziaria;
- ovvero dopo aver preso atto dei provvedimenti a tal fine emanati dal componente delegato o al commissario *ad acta*;
- ne dichiara la chiusura con apposita ordinanza, contro la quale non è prevista, *expressis verbis*, alcuna forma di impugnazione o reclamo anche se, in realtà, la giurisprudenza, facendo applicazione dell'art. 111 Cost., ritiene comunque esperibile il ricorso per la Cassazione nei casi in cui l'ordinanza abbia contenuto decisorio.

B) in caso di rigetto, riconosce il già intervenuto adeguamento dell'Amministrazione e condanna il ricorrente alle spese processuali.

Le sentenze emesse a seguito del giudizio di ottemperanza non possono, ovviamente, formare oggetto di una nuova valutazione di merito in sede di appello anche se, in applicazione del principio generale di cui agli artt. 111 Cost., l'art. 70 c. 10 D. Lgs. 546/1992 ne prevede la ricorribilità in Cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.

In realtà, la giurisprudenza è costante nel fornire una interpretazione estensiva di detta disposizione, ammettendo il ricorso ex art. 70 c. 10 D. Lgs. 546/1992 in ogni caso di violazione di legge e, pertanto, anche per il caso di violazione di una disciplina sostanziale la cui

applicazione è comunque fatta oggetto di decisione da parte del giudice dell'ottemperanza.

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria con risoluzione n.6 del 05/11/2002 in relazione al quesito se un giudice tributario possa essere nominato commissario "ad acta" da collegi giudicanti della sezione di appartenenza o di altre sezioni o di altre commissioni tributarie ha osservato che la facoltà, " di delegare un proprio componente o nominare un commissario " per l'adozione dei provvedimenti attuativi della sentenza va esercitata dal collegio con valutazione discrezionale, ma motivata, anche per l'ordine non causale stabilito dalla legge.

Il Consiglio ha – pertanto - ritenuto preferibile il ricorso alla delega ad un componente del collegio (incarico gratuito) e solo in caso di ravvisata impossibilità della stessa potrà farsi ricorso alla nomina di un commissario, con diritto al compenso.

L'alternatività stabilita dalla legge esclude certamente che all'Ufficio di commissario "ad acta" possa essere chiamato un componente del collegio, ma, ad avviso del Consiglio, indica anche l'inopportunità della nomina a commissario di un giudice tributario della stessa o di altra Commissione, in quanto la nomina potrebbe apparire dettata da rapporti di colleganza che è necessario evitare per la tutela dell'immagine di indipendenza del giudice anche in quanto concerne l'apparenza.

Si discute in dottrina sulla natura giuridica della figura del " Commissario ad acta " ed in particolare se trattasi di un organo straordinario dell'Amministrazione, di un organo ausiliario del giudice ovvero di un organo misto, in parte ausiliario del giudice e in parte organo dell'Amministrazione.

Accogliendo la prima tesi cioè considerando il “commissario ad acta” come organo straordinario dell’Amministrazione, i suoi atti verrebbero considerati come veri e propri atti amministrativi impugnabili in sede di giurisdizione di legittimità ed annullabili in via di autotutela da parte dell’Amministrazione finanziaria.

Secondo la tesi maggiormente sostenuta dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato, il “commissario ad acta” svolge la sua attività quale organo ausiliario del giudice ed i suoi atti possono essere impugnati davanti lo stesso quale giudice dell’ottemperanza mediante ricorso incidentale anche sotto il profilo della opportunità.

In ogni caso, ai fini della configurabilità della responsabilità amministrativa per danni causati nell’esercizio delle sue funzioni, è indiscutibile il rapporto di servizio che lega il Commissario ad acta dell’Amministrazione presso la quale va ad operare, anche se ciò contrasta con la tesi che lo identifica come ausiliario del giudice.

Pertanto va a profilarsi una tesi maggioritaria che identifica il commissario ad acta in parte come ausiliario del giudice ed in parte come organo dell’Amministrazione.

IMPUGNABILITA' DELLE PROCEDURE ESECUTIVE

Si ritiene che l'esatta denominazione di questo istituto deve intendersi come impugnabilità delle misure cautelari, in quanto il legislatore, nell'attribuire alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie l'impugnativa in merito alle iscrizioni ipotecarie sugli immobili ed ai fermi amministrativi, ha considerato di fatto questi Istituti come delle vere e proprie misure cautelari prodromiche alle procedure esecutive, piuttosto che veri e propri atti all'esecuzione.

La valenza giuridica dell'attribuzione di queste nuove competenze nell'ambito della giurisdizione della commissione Tributaria sta nella circostanza che il legislatore ha in tal guisa finalmente chiarito che i suddetti istituti hanno natura puramente cautelare in quanto atti prodromici e – quindi - antecedenti all'esecuzione forzata, superando l'orientamento della Cassazione che nell'ordinanza n°2053 emessa a Sezioni riunite in data 31/01 del corrente anno, definiva il fermo amministrativo come “ un atto funzionale ad una espropriazione forzata “. Ma tale natura di atto prettamente esecutivo era stata successivamente rimessa in dubbio dalla ordinanza del Consiglio di Stato n°2038 dell'Aprile di quest'anno, che investiva della questione la Corte Costituzionale ponendo dei dubbi sulla competenza del giudice ordinario in materia di fermo amministrativo, tant'è che qualche giudice tributario coraggioso – anche se isolato – emetteva successivamente delle sentenze che in accoglimento del ricorso, annullavano le iscrizioni ipotecarie accese dal Concessionario in assenza di cartelle notificate al contribuente.

L'art. 35, comma 26 quinquies della legge n. 248 del 04.08.2006, nell'attribuire alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie il contenzioso relativo alle iscrizioni di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. 602/73 ed al fermo amministrativo sui beni mobili registrati (c.d. " GANASCE FISCALI ") previsto dall'art.86 dello stesso D.P.R., non si limita ad una semplice estensione di competenza, ma rappresenta il pieno riconoscimento della esclusiva e totale giurisdizione delle suddette Commissioni in materia tributaria.

Infatti attraverso questo provvedimento legislativo il giudice tributario si riappropria di quella parte della materia che gli veniva indebitamente sottratta a favore del giudice ordinario o meglio del giudice dell'esecuzione, quando il concessionario della riscossione, a fronte di un presunto mancato pagamento da lui ritenuto dovuto, emetteva pesanti misure cautelari costringendo il contribuente ad una impugnativa davanti alla giustizia ordinaria i cui tempi sono notoriamente molto più lunghi rispetto a quelli della giustizia tributaria in tal caso il cui giudice ordinario che doveva decidere fundamentalmente sulla debenza del tributo e sulla legittimità della procedura da cui era scaturita la misura posta in essere dal Concessionario. Ciò comportava un vero e proprio esame di merito sulla debenza del tributo che in buona sostanza, sottraeva al giudice naturale qual'è il giudice tributario, materia di sua esclusiva competenza.

Ciò a volte creava una confusione ed un accavallamento e duplicazione di procedure di impugnativa presso diversi organi giurisdizionale (Giudice Ordinario e Giudice Tributario) in quanto il contribuente, per dimostrare l'infondatezza della pretesa tributaria che aveva dato origine alla procedura esecutiva, si rivolgeva prima al giudice tributario per ottenere l'annullamento della cartella

o dell'avviso di mora od addirittura della sola iscrizione a ruolo, (qualora non risultasse mai notificata la cartella) per poi rivolgersi, forte di una sentenza di annullamento, al giudice dell'esecuzione per la cancellazione della iscrizione ipotecaria o del fermo amministrativo.

La nuova normativa fa piena chiarezza sulla suddivisione delle giurisdizioni e si traduce in una maggiore tutela giurisdizionale del contribuente il quale vede nel giudice tributario il solo ed unico interlocutore per tutti gli atti di natura tributaria, dall'accertamento alla riscossione ed ai relativi provvedimenti cautelari e con la sola esclusione della procedura esecutiva forzata.

La modifica all'art. 19 del L.g. 546/92 introdotta dall'art.35 comma 26 quinquies della legge 248 del 04/08/2006, dispiega la sua efficacia dall'11/08 del corrente anno (data di pubblicazione della legge di conversione sulla G.U.) ed affida al Giudice Tributario un vero e proprio sindacato di legittimità sulla procedura cautelare posta in essere dal Concessionario in relazione sia alla adeguatezza della motivazione sia sul rapporto proporzionale fra la misura cautelare e l'importo del credito.

Infatti molto spesso si è fatto un uso eccessivo di tali misure al solo fine di esercitare indebite pressioni al fine di conseguire il soddisfacimento di crediti mai notificati alla parte od addirittura prescritti.

Pertanto è chiaro che restano escluse dalla competenza del giudice ordinario quelle migliaia di iscrizioni ipotecarie (nella sola provincia di Catania circa 10.000) ed i fermi amministrativi già accesi dal concessionario prima dell'entrata in vigore della legge 248, rientrando tale materia nella giurisdizione della giustizia ordinaria.

Resta solo da osservare come l'attribuzione alla giurisdizione del giudice tributario di tale importante

materia è un ulteriore rafforzamento della giurisdizione esclusiva delle Commissioni in materia tributaria, della cui natura c'è ancora qualcuno che a tutt'oggi continua a dubitare e rappresenta un ulteriore passo in avanti verso il riconoscimento della nuova denominazione delle commissioni in Tribunali tributarie e Corti d'Appello tributarie che sancisce il pieno riconoscimento di organo giurisdizionale delle Commissioni.