



Fondazione ANCI

Gestione da parte dei Comuni del contenzioso relativo ai propri tributi

Edizione Dicembre 2015

Dossier e Manuali



Fondazione ANCI

Gestione da parte dei Comuni del contenzioso relativo ai propri tributi

Edizione Dicembre 2015

Dossier e Manuali

Fondazione IFEL - Dipartimento Servizi ai Comuni

Il volume è pubblicato nell'ambito del Piano annuale della Formazione IFEL 2015.

Il testo è curato da *Giuseppe Mazzuti*, Avvocato Tributarista patrocinante in Cassazione.

Le opinioni espresse nel presente lavoro sono attribuibili esclusivamente all'autore e non coinvolgono in alcun modo la Fondazione IFEL.

Il volume è stato chiuso con le informazioni disponibili al 31 dicembre 2015.

Progetto grafico:
Pasquale Cimaroli, Claudia Pacelli
cpalquadrato.it

Indice

Premessa metodologica	7
------------------------------------	----------

Capitolo 1

Esame del ricorso proposto dal contribuente	9
I.1. Individuazione dell'atto impugnato	11
<i>I.1.1. Atti impugnabili dinanzi alla Commissione Tributaria in materia di tributi locali</i>	13
<i>I.1.2. Nozione ed esempi di vizi propri</i>	17
<i>I.1.3. Impugnazione di atti del soggetto affidatario della gestione delle entrate ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 446/ 1997</i>	19
I.2. Esame delle modalità di instaurazione del giudizio	20
<i>I.2.1. Modalità di proposizione del ricorso</i>	20
<i>I.2.2. Applicabilità dell'istituto della rimessione in termini</i>	21
<i>I.2.3. Modalità di costituzione in giudizio del ricorrente</i>	22
I.3. Esame del ricorrente	23
<i>I.3.1. Interesse ad agire e legittimazione ad agire</i>	23
<i>I.3.2. Assistenza tecnica</i>	24
I.4. Esame del contenuto del ricorso	27

Capitolo 2

Modalità di partecipazione al giudizio del Comune	29
II.1. Redazione delle controdeduzioni	31
II.1.1. Difese	31
II.1.2. Indicazioni dei mezzi di prova	33
II.2. Modalità di costituzione in giudizio del Comune	35
II.3. Intervento del Comune	38

Capitolo 3

Poteri delle Commissioni Tributarie e comunicazioni	39
III.1. Formazione del fascicolo d'ufficio e assegnazione del ricorso	41
III.2. Esame preliminare del ricorso	42
III.3. Istruzione	43
III.4. Disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali	44
III.5. Comunicazioni delle Commissioni Tributarie	45

Capitolo 4

Svolgimento del processo di primo grado	47
IV.1. Nuovi motivi di ricorso	49
IV.2. Udienza della sospensiva	50
IV.3. Udienza del merito	52

Capitolo 5

Provvedimenti delle Commissioni Tributarie	55
V.1. Sentenze	57
V.1.1. Contenuto della sentenza	58

Capitolo 6

Impugnazioni	61
VI.1. Mezzi d'impugnazione	63
VI.2. Appello	64
VI.2.1. <i>Appello incidentale</i>	66
VI.2.2. <i>Modalità di svolgimento del giudizio di appello</i>	66
VI.2.3. <i>Domande, eccezioni e prove nuove in appello</i>	68
VI.2.4. <i>Rimessione della causa alla Commissione Provinciale</i>	70
VI.3. Ricorso per Cassazione	71
VI.4. La revocazione	74

Capitolo 7

Sospensione, Interruzione, Estinzione e Conciliazione	79
VII.1. La sospensione	81
VII.2. L'interruzione	82
VII.3. L'estinzione	84
VII.4. La conciliazione	86

Capitolo 8

Spese dei procedimenti	89
VIII.1. Spese processuali	91
VIII.2. Responsabilità aggravata	92

Capitolo 9

Avvio del processo telematico	95
IX.1. Avvio del processo telematico	97

Tavole sinottiche

I - Atti impugnabili dinanzi alla Commissione Tributaria in materia di tributi locali _____	101
II - Natura giuridica delle principali entrate comunali _____	102
III - Contenuto del ricorso _____	103
IV - Contenuto delle controdeduzioni _____	103
V - Documenti utilizzabili _____	103
VI - Costituzione in giudizio _____	104
VII - Termini per il deposito degli atti processuali _____	104
VIII - Casi in cui il Comune può intervenire volontariamente nel giudizio _____	104
IX - Motivi aggiunti _____	104
X - Decreti che può emettere il Presidente della Sezione in sede di esame preliminare del ricorso _____	105
XI - Poteri istruttori Commissioni Tributarie _____	105
XII - Notifica sentenze (in vigore dal 26/03/2010) _____	106
XIII - I mezzi di impugnazione (artt. 50-67 del d.lgs. 546/1992) delle Sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie _____	106
XIV - Termini di impugnazione _____	106
XV - Cause di inammissibilità del ricorso in appello _____	107
XVI - Modalità di svolgimento del giudizio di appello per effetto del rinvio alle disposizioni di primo grado _____	107
XVII - Difese nel giudizio di appello _____	108
XVIII - Casi di rimessione in appello dalla Commissione Regionale a quella Provinciale _____	108
XIX - Segue: casi di non integrità del contraddittorio del giudizio di primo grado _____	109
XX - Segue: casi di illegittima composizione del Collegio di primo grado _____	109
XXI - Casi di revocazione _____	110
XXII - Cause di estinzione del processo _____	110
XXIII - Conciliazione giudiziale _____	110
Decreto attuativo processo telematico _____	111
Bibliografia _____	129

Premessa metodologica

Il presente volume è rivolto principalmente agli operatori comunali che gestiscono le pratiche di contenzioso relative alle entrate tributarie.

Attraverso l'esame dei principali orientamenti giurisprudenziali (aggiornato alle Sentenze emesse nel corso del 2015) si propone di offrire la descrizione teorica e pratica degli istituti processuali al fine di consentire il rispetto delle regole processuali per tutelare al meglio gli interessi comunali.

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

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

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

suali applicabili attraverso il necessario supporto offerto dall'esame della principale dottrina tributaria e della giurisprudenza di merito, di legittimità e costituzionale.

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

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

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

Esame del ricorso proposto dal contribuente

1

I.1. Individuazione dell'atto impugnato

Per effetto del combinato disposto di cui agli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546/1992, gli atti del Comune, aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, le relative sanzioni, gli interessi e ogni altro accessorio⁽¹⁾ sono impugnabili dinanzi alle Commissioni Tributarie⁽²⁾. L'elenco contenuto nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992 per consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione⁽³⁾, pur dovendo considerarsi tassati-

1 In base al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 comma 1, secondo cui tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionale, provinciale e "comunali" ed "ogni altro accessorio", rientra nella giurisdizione tributaria, la controversia concernente la debenza di somme, liquidate a titolo di spese processuali dalle Commissioni Tributarie nel corso di giudizio innanzi alle stesse svoltesi su materie devolute alla relativa giurisdizione, dovendo ritenersi che le espressioni utilizzate dal Legislatore, quali "ogni altro accessorio" o "altri accessori" per la loro latitudine, ricomprendano, senz'altro, le spese processuali, sul punto Ordinanza n. 14554 del 13 luglio 2015 (ud 12 maggio 2015) della Cassazione, Civile, Sezione. Unite.

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

3 Per tutte Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 19 novembre 2007, n. 23832 nella quale si evidenzia

vo, va interpretato in senso estensivo⁽⁴⁾, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.) che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la l. n. 448 del 2001⁽⁵⁾.

Pertanto, è possibile ricorrere al Giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dal Comune impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 del d.lgs. 546/1992, atteso l'indubbio sorgere in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione di quella notizia, dell'interesse (art. 100 c.p.c.) a chiarire, con pronuncia idonea ad acquistare effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale comunque di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente

anche che *"Esigenze imprescindibili di tutela del contribuente impongono di includere tra gli atti autonomamente impugnabili innanzi al giudice tributario tutti quegli atti che, pur essendo "atipici" in relazione ad una diversa denominazione ad essi attribuita dall'amministrazione finanziaria, abbiano, comunque, la stessa sostanza e svolgano la medesima funzione degli atti tipizzati nell'elenco di cui all'art. 19, comma 1 del d.lgs. 546/1992."*

4 SEPE E. A., Ancora sulla impugnabilità degli atti "atipici" e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione, in *Il Fisco*, n. 4/2008, p. 1-614. L'Autore, con specifico riguardo alle condizioni di impugnabilità degli atti c.d. atipici, afferma che *"la valenza da riconoscere oggi a tale norma non è più quella di una elencazione tassativa degli atti impugnabili, bensì di una indicazione di situazioni-tipo, consistenti appunto nella configurazione di una pretesa (in fase di cognizione o già in fase esecutiva) che, ove ravvisabile in una serie di altri casi non predeterminati, ma identificabili in via di interpretazione analogica, consentono di ritenere insorto in capo al soggetto destinatario di essa quell'interesse qualificato necessario ad agire a tutela del proprio diritto od anche interesse legittimo"*.

5 Già sotto il vigore dell'art. 16 del d.p.r. 636/1972 - a seguito delle modifiche introdotte dal d.p.r. 739/1981 - si riteneva che il carattere tassativo dell'elencazione, non era di ostacolo ad una interpretazione estensiva di tale norma; si veda Corte Cost. 6 dicembre 1985 n. 313. Nella specie alla Corte costituzionale era stata sottoposta una questione di legittimità costituzionale dell'art. 16 del d.p.r. 636/1972, in rapporto all'art. 24 Cost. Cass., Sez. Un., Sent. 26 marzo 1999 n. 185.

pubblico⁽⁶⁾. Va segnalato, comunque, che vi sono pronunce giurisprudenziali di contrario orientamento⁽⁷⁾; ad esempio in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è stato affermato che il mero avviso di pagamento, comunicazione - invito bonario, volto unicamente a favorire lo svolgimento del rapporto tributario, con cui si informa il contribuente della debenza del tributo e della possibilità di rivolgersi al Comune per eventuali richieste di chiarimento e financo di sgravio, recante sul retro l'espressa avvertenza dell'inammissibilità del ricorso giurisdizionale, eventualmente, invece, esperibile contro la successiva cartella esattoriale, da emettersi, come pure indicato nelle avvertenze, in caso di mancato pagamento, previa iscrizione a ruolo del tributo stesso, non ha carattere impositivo ed esula dal novero degli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs 31 dicembre 1992 n. 546.

I.1.1. Atti impugnabili dinanzi alla Commissione Tributaria in materia di tributi locali

Gli atti emessi dai Comuni impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie per espressa previsione dell'art. 19 del d.lgs. 549/1992⁽⁸⁾ sono:

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

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

8 Si precisa che rientrano nell'elenco di cui all'art. 19 del d. lgs. 546 del 1992 anche altri atti riferibili anche ai tributi comunali non inseriti nell'elenco di cui al testo. Detta esclusione è da imputare al fatto che gli altri atti contenuti nell'art. 19 del d.lgs. 546 del 1992 (ad esempio il ruolo, la cartella di pagamento o atti relativi alle operazioni catastali) sono di competenza di altri soggetti (agente della riscossione Agenzia delle Entrate). Peraltro, è da sottolineare che anche per questi ultimi atti citati la giurisdizione tributaria sussiste solo nel caso in cui detti atti siano emessi per la riscossione dei tributi, si veda Cass., Sez. Un., Sent. 16 marzo 2006, n. 11625, che ha ritenuto di competenza della giurisdizione ordinaria l'impugnazione della cartella di pagamento emessa dal concessionario per il servizio di riscossione che sia riferita ad un credito di natura patrimoniale (nella specie relativa a contributi industriali);

- a) l'avviso di accertamento;
- b) l'avviso di liquidazione;
- c) il provvedimento irrogativo di sanzioni solo di natura tributaria⁽⁹⁾;
- d) il provvedimento di rifiuto, espresso o tacito, sull'istanza di restituzione di tributi;
- e) il provvedimento espresso o tacito di diniego o revoca di agevolazioni tributarie;
- f) il provvedimento di iscrizione di ipoteca ex art. 77, d.p.r. 602/1973⁽¹⁰⁾;
- g) il provvedimento di fermo amministrativo ex art. 86, d.p.r. 602/1973⁽¹¹⁾;
- h) il rigetto delle domande di definizione agevolata di rapporti tributari, il quale non è condizionato dall'osservanza di forme prestabilite⁽¹²⁾.

L'elenco, per quanto sopra evidenziato, va integrato per effetto di pronunce giurisprudenziali⁽¹³⁾; e, quindi, tra gli atti impugnabili rientrano anche:

conforme Cass., Sez. Un., Sent. 12 luglio 2004, n. 12879 per la quale l'impugnazione della cartella esattoriale e dell'avviso di mora relativi all'ingiunzione di un sanzione amministrativa pecuniaria (nella specie per violazione al codice della strada) appartiene alla cognizione del giudice ordinario.

9 La Corte Costituzionale, difatti, con Sentenza del 5 maggio 2008 n. 130 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 19 d.lgs. 546/1992 nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

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

11 La giurisdizione delle Commissioni Tributarie sussiste solo se il credito per cui si procede ha natura tributaria, Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 5 giugno 2008, n. 14831.

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

13 Si precisa che in questo ambito parte della Giurisprudenza di merito si spinge ad affermare che, seppur l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, in ragione dei principi di tutela del contribuente e di buon andamento della Pubblica Amministrazione, ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, ad ogni modo, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa, da ultimo Commiss. Trib. Prov., Reggio Emilia, Sez. III Sentenza n. 214 del 12 maggio 2015.

- a) il provvedimento di rigetto o il silenzio-rifiuto su istanza di autotutela⁽¹⁴⁾;
- b) il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione⁽¹⁵⁾;
- c) la comunicazione preventiva di fermo amministrativo nel caso in cui si proceda per credito di natura tributaria⁽¹⁶⁾;
- d) il provvedimento espresso o tacito⁽¹⁷⁾ di diniego di autotutela⁽¹⁸⁾;
- e) l'atto di pignoramento ex art. 72-bis, d.p.r. 602/1973⁽¹⁹⁾;
- f) l'atto di pignoramento presso terzi⁽²⁰⁾;

14 La Suprema Corte ha sostenuto che la riforma del 2001 ha poi necessariamente comportato una modifica dell'art. 19 del D. Leg. 546/1992; l'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qualvolta l'amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 c.p.c., cfr. Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 30 giugno 2005, n. 16776). Di recente la Suprema Corte di Cassazione (Sez. V, Sentenza n. 3442 del 20 febbraio 2015) ha definitivamente chiarito che il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

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

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

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

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

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

20 In assenza di giurisprudenza di legittimità è necessario segnalare che la giurisprudenza di merito è oscillante tra pronunce di ammissibilità (Sentenza n. 1590 del 17 aprile 2015 (ud 1 aprile 2015) - della Comm.Trib. Prov., Milano, Sez. XLII e di non ammissibilità. Nell'ambito delle Sentenze di ammissibilità è da rilevare che (in particolare Comm. Trib. Prov. Novara, Sez. I, Sent. 23 luglio 2010, n. 89) si afferma la sussistenza della giurisdizione della Commissione Tributaria Provinciale in relazione all'impugnazione dell'atto di pignoramento presso terzi, emesso ai sensi dell'art. 2 e 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, conseguentemente alla notifica della cartella di pagamento inerente l'omesso pagamento dell'I.R.E.S. razione materia, in quanto si tratta comunque di un atto avente natura tributaria.).

- g) l'avviso bonario⁽²¹⁾;
- h) l'avviso di recupero di credito di imposta illegittimamente compensato⁽²²⁾;
- i) l'ingiunzione fiscale per il recupero di crediti tributari⁽²³⁾;
- j) richieste di rimborso dei costi delle polizze fideiussorie⁽²⁴⁾;

la cartella esattoriale o l'ingiunzione fiscale per il recupero delle spese

21 L'avviso bonario con cui l'Amministrazione Finanziaria chiede il pagamento di un tributo, *"in quanto esso - pur non rientrando nel novero degli atti elencati nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 e non essendo perciò in grado di comportare, ove non contestato - la cristallizzazione del credito in esso indicato, esplicita comunque le ragioni fattuali e giuridiche di una ben determinata pretesa tributaria, ingenerando così nel contribuente l'interesse a chiarire subito la sua posizione con una pronuncia dagli effetti non più modificabili"* (Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 10 maggio 2011, n. 10987).

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

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

24 Le richieste di rimborso dei costi delle polizze fideiussorie ex art. 8, comma 4, L. n. 212 del 2000, rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie; in tal senso, deve ritenersi che l'art. 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui sancisce che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto tributi, nonché ogni altro accessorio, fa riferimento all'ipotesi descritta, risultando al riguardo incompetente il Giudice civile, sia per la particolarità della materia trattata, sia per la natura delle somme richieste, rimborsabili ipso iure. Ne consegue che il contribuente, una volta concluso il giudizio con l'annullamento dell'avviso, è legittimato ad esperire la tutela avverso l'eventuale diniego - silenzio-rifiuto - del rimborso dei costi sostenuti per le fideiussioni ai sensi dell'art. 8, L. n. 212 citata (in tal senso Comm. Trib. Prov., Vicenza, Sez. IV, Sentenza n. 740 del 10 novembre 2014 (ud 16 settembre 2014)).

processuali liquidate dalle Commissioni Tributarie⁽²⁵⁾. Il recente orientamento della Suprema Corte di Cassazione è nel senso di consentire l'impugnazione di qualsiasi atto attraverso il quale venga portato a conoscenza del destinatario la pretesa impositiva. Ad esempio è stato ritenuto impugnabile la cd. "notifica di variazione", comunicazione con la quale era stato notiziato il contribuente che "l'iscrizione a ruolo anno 2005" era avvenuta "in coerenza con la precedente autodichiarazione presentata ai fini TARSU" sulla scorta della "attribuzione della nuova categoria" in applicazione delle delibere succesivamente adottate⁽²⁶⁾.

I.1.2. Nozione ed esempi di vizi propri

La giurisprudenza della Suprema Corte è univoca nel ritenere ammissibile il ricorso avverso atto non espressamente previsto nell'elenco contenuto nell'art. 19 del d.lgs. 546/1992 e registra orientamenti contrastanti con riferimento agli effetti della mancata impugnazione di un atto atipico e dei suoi effetti sull'impugnazione degli atti successivi⁽²⁷⁾.

Un recente intervento⁽²⁸⁾ ha chiarito che l'impugnazione di un atto atipico non è da considerare un obbligo ma piuttosto una facoltà del contribuente⁽²⁹⁾.

25 Si precisa che in questo ambito parte della Giurisprudenza di merito si spinge ad affermare che, seppur l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, in ragione dei principi di tutela del contribuente e di buon andamento della Pubblica Amministrazione, ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, ad ogni modo, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa, da ultimo Commis. Trib. Prov., Reggio Emilia, Sez. III Sentenza n. 214 del 12 maggio 2015.

26 Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza del 19 agosto 2015 (ud 18 giugno 2015) n. 16952. È da sottolineare, tuttavia, che in casi come quello descritto nel testo il contribuente che riceve un atto "sui generis", contenente comunque la pretesa impositiva, non ricevendo la notifica della cartella, ha facoltà ma non è obbligato contestare l'imposta in quanto a quest'ultimo è riconosciuta la facoltà e non l'obbligo di impugnare atti diversi da quelli individuati nell'art. 19 del D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546 che manifestano il rapporto tributario, e, pertanto, in caso di non impugnazione di atto "sui generis" il contribuente non incorre in alcuna decadenza.

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

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

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

È da escludere, quindi, l'esistenza di un onere di impugnazione in capo al contribuente che riceve un atto "atipico" ⁽³⁰⁾, contenente una pretesa impositiva definita e non condizionata.

Diversamente⁽³¹⁾ il contribuente si vedrebbe costretto ad impugnare qualsiasi atto/comunicazione ricevuto dal Comune o altri enti impositori, quanto meno al fine di cautelarsi e scongiurare il rischio di lasciar cristallizzare la pretesa in esso contenuta.

Nei casi in cui vi sia onere di impugnazione il comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 prevede che ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri, ad esclusione del caso in cui l'atto presupposto (es. rispetto all'ingiunzione fiscale è atto presupposto l'avviso di accertamento) non sia stato regolarmente notificato. In

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

30 Cfr. AMATUCCI F., Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria, in *Rassegna Tributaria*, 2007, 2, p. 365; SALVINI L., Atti impugnabili in relazione alle nuove competenze, in *Quaderni della Giustizia Tributaria*, 2003, 8, pag. 765. Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza del 19 agosto 2015 (ud 18 giugno 2015) n. 16952. È da sottolineare, tuttavia, che in casi come quello descritto nel testo il contribuente che riceve un atto "sui generis", contenente comunque la pretesa impositiva, non ricevendo la notifica della cartella, ha facoltà ma non è obbligato contestare l'imposta in quanto a quest'ultimo è riconosciuta la facoltà e non l'obbligo di impugnare atti diversi da quelli individuati nell'art. 19 del D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546 che manifestano il rapporto tributario, e, pertanto, in caso di non impugnazione di atto "sui generis" il contribuente non incorre in alcuna decadenza.

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

questi casi per la Corte di Cassazione⁽³²⁾ la nullità della notifica dell'atto presupposto può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli, facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, al fine di contestare radicalmente la pretesa tributaria⁽³³⁾.

I.1.3. Impugnazione di atti del soggetto affidatario della gestione delle entrate ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 446/ 1997

Qualora il Comune, in applicazione dell'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (che regola la potestà regolamentare generale) affidi un servizio di accertamento e riscossione delle imposte locali, mediante procedura ad evidenza pubblica o apposita convenzione⁽³⁴⁾, ai soggetti terzi indicati nella disposizione suddetta, il potere di accertamento del tributo spetta al soggetto concessionario e non al Comune⁽³⁵⁾.

All'attribuzione dell'esercizio del potere di accertamento consegue quale ineludibile conseguenza, non solo la legittimazione sostanziale, ma anche la legittimazione processuale per le controversie che involgano tali materie⁽³⁶⁾ e quindi il Comune sarà tenuto a far valere il proprio difetto di

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

33 Nel processo tributario, la cartella di pagamento può essere impugnata solo per vizi suoi propri e non quelli che attengono l'accertamento fiscale, salvo che il contribuente non sia venuto a conoscenza della pretesa impositiva solo con la notificazione della cartella predetta, cfr Cassazione Civile, Sez. VI, Ordinanza dell' 11 marzo 2015 n. 4818.

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

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

36 Cfr., Cass. Civ. sent. n. 1138 del 2008. Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 19 marzo 2010, n. 6772. Si ricorda che l'orientamento consolidato nella giurisprudenza amministrativa, la prima per

legittimazione passiva nel caso in cui sia destinatario di ricorso avverso atti emessi dai soggetti affidatari della gestione delle proprie entrate.

I.2. Esame delle modalità di instaurazione del giudizio

I.2.1. Modalità di proposizione del ricorso

Il termine perentorio⁽³⁷⁾ per la proposizione del ricorso è fissato in giorni 60 (art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992) ed è soggetto alla sospensione feriale dei termini processuali civili⁽³⁸⁾. Ai fini della verifica della tempestività del-

tutte Sentenza n. 2793 del 2003 del Consiglio di Stato, nella quale si afferma che la ricognizione e misurazione dei presupposti d'imposta di competenza comunale non può essere considerata come attività avulsa ed indipendente dall'attività tipizzata dal legislatore come attività di accertamento e liquidazione, prodromiche alle conseguenti attività di riscossione dei tributi locali, in quanto il censimento, l'individuazione e la misurazione della superficie delle unità immobiliari ai fini della corretta applicazione dei tributi comunali, la digitalizzazione dei dati inerenti alla posizione tributaria dei cittadini contribuenti (con riferimento alle dichiarazioni di denuncia di variazione dei dati Ici e Tarsu, alle autodenunce presentate dal contribuente ed ai dati emersi dal censimento svolto), costituiscono fasi inscindibili del complesso procedimento di accertamento e liquidazione dell'imposta, consentendo all'Ente locale di verificare le ragioni del proprio credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, nonché individuare il debitore e quantificare la somma da incassare e costituiscono trasferimenti dell'esercizio delle potestà amministrative e pertanto costituiscono comunque rapporti concessori. Si veda sul punto la consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cassazione civile, n. 5846 del 14 giugno 1990 e Cassazione Civile n. 2314 del 20 marzo 1990 che confermano l'orientamento della costante giurisprudenza della suprema Corte; per tutte si rinvia a Cassazione civile n. 4081 del 15 giugno 1988, Cassazione civile n. 4149 del 1976, Cassazione civile n. 2463 del 1975, Cassazione civile n. 844 del 1975 e Cassazione civile n. 3040 del 1971) che insegna che la natura concessoria del rapporto ed il trasferimento di funzioni pubbliche non derivano da particolari caratteristiche dei contratti stipulati, bensì esclusivamente da esplicite previsioni legislative. Sul punto, difatti, nessun dubbio ha la Suprema Corte, la quale ha costantemente ribadito che "le potestà pubbliche spettano al concessionario in base alla legge e cioè in base ad una fonte estranea al contratto" e cioè l'iscrizione nel particolare Albo previsto dall'art. 52 del D.Lgs. 446 del 1997.

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

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

la proposizione del ricorso è necessario far riferimento alla data di notifica dell'atto oggetto di impugnazione. A tale proposito è necessario ricordare che la maggior parte degli atti impositivi dei Comuni, impugnati dinanzi alle Commissioni Tributarie, sono atti notificati attraverso lo strumento della Raccomandata A.R.. In tali casi ai fini del computo del termine di impugnazione è necessario far riferimento non alla data di spedizione bensì alla data di ricevimento da parte del contribuente dell'atto impositivo⁽³⁹⁾.

Il ricorso si propone alternativamente:

- a) mediante notifica ai sensi degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile;
- b) a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento o
- c) mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto del Comune che ne rilascia ricevuta sulla copia.

I.2.2. Applicabilità dell'istituto della rimessione in termini

Parte della dottrina ha attribuito natura prescizionale ai termini per la proposizione del ricorso attraverso l'estensione dell'applicazione dell'istituto della rimessione in termini della parte processuale incorsa in preclusioni in maniera incolpevole (codificato nell'art. 184-bis c.p.c.). È prevalsa, tuttavia, l'interpretazione dottrinale, che pur accettando l'applicabilità di una norma processual-civilistica al processo tributario, eccepisce che la disposizione in questione si riferirebbe a "*preclusioni endoprocessuali anziché extraprocessuali*". È da evidenziare, però, che la giurisprudenza di legittimità ritiene non applicabile al processo tributario l'istituto della rimessione in termini della parte processuale incorsa in preclusioni in maniera incolpevole⁽⁴⁰⁾.

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

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

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

I.2.3. Modalità di costituzione in giudizio del ricorrente.

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

Il deposito presso la Segreteria può essere sostituito dalla trasmissione a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento⁽⁴¹⁾.

Con recente intervento la Suprema Corte di Cassazione⁽⁴²⁾ ha chiarito il ricorso sia nel caso di notifica a mezzo di Ufficiale giudiziario che nel caso di notifica a mezzo del servizio postale deve essere depositato, ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, nella Segreteria della Commissione

41 La possibilità di utilizzare lo strumento della trasmissione a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento è stata introdotta a seguito dell'intervento della Corte Costituzionale, che con Sentenza n. 520 del 6 dicembre 2002 aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 22, commi 1 e 2, nella parte in cui non consentiva, per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio, l'utilizzo del servizio postale. Sugli aspetti critici di questa facoltà di costituzione in giudizio LUPI R., Sulla incompatibilità tra caratteristiche del servizio postale e requisiti di legge per la costituzione in giudizio, in "Rassegna Tributaria", n. 5/2001, pag. 596.

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

tributaria, a pena d'inammissibilità⁽⁴³⁾, entro trenta giorni dalla ricezione da parte del destinatario e non dalla spedizione da parte del ricorrente.

La verifica della corretta modalità di costituzione in giudizio del ricorrente è necessaria in quanto termine e modalità di costituzione del ricorrente in giudizio sono imposti sotto pena di inammissibilità del ricorso, non sanabile dalla rituale costituzione della parte resistente⁽⁴⁴⁾.

Si ricorda, che nel caso in cui il ricorrente deposita unitamente al ricorso anche dei documenti⁽⁴⁵⁾, non ha l'obbligo di allegare al ricorso o depositare presso la Segreteria della Commissione Tributaria adita copia degli stessi per le controparti, ma l'elenco dei documenti deve essere riportato in calce all'atto cui essi siano allegati ovvero contenuto in apposita nota sottoscritta da depositare in originale e in tante copie quante siano le altre parti.

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

I.3. Esame del ricorrente

I.3.1. Interesse ad agire e legittimazione ad agire

È necessario verificare se il ricorrente sia titolare di un diritto da far valere, tenendo presente che è legittimato ad agire il soggetto destinatario di un atto impositivo anche se ritiene di essere completamente estraneo alla pretesa tributaria fatta valere⁽⁴⁶⁾.

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

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

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

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

Inoltre, vi sono dei casi in cui soggetti diversi dal destinatario dell'atto impositivo possono avere un interesse giuridico all'impugnazione dell'atto, ad esempio questo è il caso del soggetto dichiarato fallito, che ha legittimazione concorrente a quella del curatore⁽⁴⁷⁾. In questo caso il termine per impugnare decorre da quando il soggetto fallito ne ha notizia da parte del curatore⁽⁴⁸⁾.

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

I.3.2. Assistenza tecnica

Di regola è necessaria l'assistenza di un difensore abilitato, ad eccezione dei casi in cui il ricorrente è un difensore abilitato⁽⁴⁹⁾ e dei casi in cui il valore della controversia sia inferiore ad € 2.582,28⁽⁵⁰⁾.

La proposizione di ricorso senza avvalersi, nei casi in cui sia obbligatoria, di assistenza tecnica non è motivo di inammissibilità in quanto il Presidente

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

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

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

50 Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

della Commissione o della Sezione o il Collegio, difatti, in tali casi, ordinano alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale essa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato⁽⁵¹⁾.

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

- avvocati,
- dottori commercialisti,
- ragionieri e periti commerciali,
- impiegati delle carriere dirigenziale, direttiva e di concetto dell'Amministrazione finanziaria nonché ufficiali della Guardia di Finanza collocati a riposo da almeno due anni dopo un minimo di venti anni di effettiva prestazione di servizio, purché iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le Direzioni regionali delle entrate ai sensi del d.m. 18 novembre 1996, n. 631,
- funzionari delle associazioni di categoria iscritti, alla data del 15 gennaio 1993, nell'apposito elenco tenuto ex art. 30, comma 3 del d.p.r. n. 636/1972 dalle soppresse intendenze di finanza⁽⁵²⁾.

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

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

Inoltre, nel caso in cui il Comune fosse chiamato in cause relative alle controversie catastali⁽⁵³⁾ il ricorrente potrebbe avvalersi anche di:

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

Lo strumento mediante il quale si costituisce il rapporto tra la parte e il proprio difensore è la procura⁽⁵⁴⁾, che deve essere conferita attraverso una scrittura privata allegata o contenuta nel ricorso introduttivo del giudizio⁽⁵⁵⁾ o un atto pubblico distinto dal primo atto processuale⁽⁵⁶⁾.

Nel caso in cui la procura sia conferita con scrittura privata allegata o contenuta nel ricorso introduttivo del giudizio può essere apposta a margine dell'atto o in calce⁽⁵⁷⁾. La procura può anche essere conferita oralmente in udienza e se ne dà atto a verbale.

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

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

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

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

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

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

Il ricorrente ha facoltà di eleggere domicilio presso una persona o un Ufficio sul territorio nazionale al fine delle comunicazioni e delle notificazioni. È onere della Commissione Tributaria adita effettuare le comunicazioni al procuratore domiciliatario ed è tenuta a effettuare apposite ricerche per individuare l'eventuale nuovo recapito del procuratore domiciliatario⁽⁵⁸⁾; in esito all'eventuale infruttuoso esperimento di dette ricerche, le comunicazioni sono fatte presso la Cancelleria della Commissione Tributaria interessata.

I.4. Esame del contenuto del ricorso

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

- l'indicazione della Commissione Tributaria Provinciale adita;
- l'indicazione dei dati identificativi del ricorrente (nome e cognome o denominazione, residenza o sede, generalità del rappresentante legale e/o processuale⁽⁵⁹⁾;
- l'indicazione dell'eventuale domicilio eletto). Ai sensi dell'art. 13 comma 3-bis del d.p.r. 115/2002, sotto pena di maggiorazione dell'importo del contributo unificato in misura pari alla metà del dovuto, rientrano tra gli elementi identificativi del ricorrente l'indirizzo di posta elettronica certificata e il numero di fax del rappresentante processuale destinati alla ricezione delle comunicazioni e delle notificazioni;
- l'indicazione dei dati identificativi del resistente (nome e cognome o denominazione, residenza o sede);

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

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

- l'indicazione dell'atto impugnato;
- l'enunciazione della *causa petendi* (ossia dei motivi di doglianza addotti a sostegno del ricorrente);
- l'esplicazione del *petitum* (ossia della richiesta avanzata a mezzo del ricorso);
- la sottoscrizione del ricorrente o di chi per esso su ogni copia(60).

Elementi facoltativi del ricorso possono essere:

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

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

**Modalità
di partecipazione
al giudizio
del Comune**

2

II.1. Redazione delle controdeduzioni

Il Comune nelle controdeduzioni, pur non potendo proporre domande nuove e/o riconvenzionali⁽¹⁾, stante la natura di impugnazione-merito del processo tributario⁽²⁾, può:

- prendere posizione sui motivi adottati dal ricorrente e
- articolare mezzi istruttori.

II.1.1. Difese

E' preliminarmente da rilevare che, sebbene il Comune sia resistente nel

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

2 La natura, attualmente non contestata, del processo tributario, il quale è visto come un processo di "impugnazione - merito", nel senso che il giudice non si limita ad annullare l'atto impositivo, ma scende nel merito, svolgendo una funzione essenzialmente accertativa della esistenza della pretesa, sia per quanto attiene l'an che per quanto attiene il quantum. Al riguardo, cfr. ex multis, Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 23 marzo 2006, n. 15825, nella quale si evidenzia che "Dalla natura del processo tributario - il quale non è annoverabile tra quelli di "impugnazione-annullamento", ma tra i processi di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito, sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio - discende che ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte".

giudizio di primo grado tributario, l'onere della prova sulla fondatezza della pretesa tributaria grava di fatto su di esso³⁾, in quanto nel processo tributario l'onere di provare la fondatezza della pretesa tributaria controversa spetta per consolidata giurisprudenza⁴⁾ ex art. 2697 c.c. alla Pubblica Amministrazione resistente, la quale è attrice in senso sostanziale, ad eccezione che nei processi di rimborso d'imposta, nei quali l'onere della prova grava sul contribuente che agisca in ripetizione⁵⁾.

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

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

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

3 Per fare un esempio, se il ricorrente afferma di non essere tenuto al pagamento del tributo sui rifiuti perché il servizio non viene erogato è il Comune a dover dimostrare che il servizio è puntualmente svolto.

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

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

II.1.2. Indicazioni dei mezzi di prova

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

Possono costituire oggetto di prova⁽⁶⁾:

- dichiarazioni rese da terzi contenute in documenti di parte acquisiti durante il processo⁽⁷⁾;
- dichiarazioni del legale rappresentante del contribuente contenute in documenti acquisiti al processo⁽⁸⁾;
- dichiarazioni del dipendente del contribuente contenute in documenti acquisiti al processo⁽⁹⁾;
- dichiarazioni del contribuente contenute nel verbale della confessione resa in sede penale⁽¹⁰⁾
- dichiarazioni del contribuente contenute nel verbale di accertamento sottoscritto⁽¹¹⁾.

Ammissibile nel processo tributario è la prova presuntiva, purché abbia i requisiti della gravità ossia alta probabilità del fatto desunto, precisione ossia determinatezza dei fatti noti e concordanza ossia convergenza di tutti i fatti noti verso la dimostrazione del fatto desunto⁽¹²⁾. A tale proposito è necessario ricordare che la disciplina di alcuni tributi locali muove

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

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

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

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

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

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

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

in fase di accertamento da una serie di presunzioni, ad esempio l'art. 8, comma 4 del d.lgs. 507/1993 fa decorrere l'esposizione del messaggio pubblicitario non dal momento della rilevazione sul territorio ma, per la pubblicità annuale dal primo gennaio dell'anno in cui è stata accertata e per le altre fattispecie dal primo giorno del mese in cui è stato effettuato l'accertamento.

Gli atti pubblici, ad esempio i verbali redatti da addetti all'accertamento nominati ai sensi dell'art. 1, commi 179-181 della l. 296/2006⁽¹³⁾ fanno piena prova fino a querela di falso d.lgs. n. 546 del 1992 art. 2700 c.c. anche nel processo tributario⁽¹⁴⁾.

Nulla osta all'applicabilità al processo tributario dei disposti degli artt. 214 e ss. c.p.c. in materia di verifica della scrittura privata⁽¹⁵⁾.

Non sono ammissibili le prove irritalmente ottenute, quali:

- documenti acquisiti a seguito di accesso domiciliare non autorizzato durante l'accertamento⁽¹⁶⁾;
- documenti acquisiti a seguito di perquisizione personale non autorizzata durante l'accertamento⁽¹⁷⁾.

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

13 Si ricorda che il comma 179 dell'art. 1 della l. 296/2006 rinvia al comma 1 dell'art. 68 della l. 23 dicembre 1999, n. 488, recante la disciplina delle funzioni di prevenzione e accertamento di violazioni alle disposizioni del Codice della strada, che conferisce al verbale di accertamento l'efficacia di cui agli articoli 2699 e 2700 c.c. Il processo verbale di accertamento e constatazione delle violazioni ha natura di atto pubblico, facente piena prova fino a querela di falso della provenienza del documento dal pubblico ufficiale, delle dichiarazioni delle parti e dei fatti che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti e, pertanto, agevola l'attività difensiva del comune, invertendo di fatto l'onere della prova.

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

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

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

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

Il deposito deve avvenire previa redazione di apposita nota riepilogativa da depositarsi a sua volta in originale e in tanti esemplari quante sono le parti diverse da quella che produca i documenti. Per quanto concerne la natura del termine di deposito dei documenti istruttori la giurisprudenza ha affermato che, pur in mancanza di esplicita sanzione in tal senso, il termine di deposito dei documenti istruttori nel processo tributario è di tipo perentorio⁽¹⁸⁾ in relazione allo scopo perseguito e alla funzione adempiuta. Diversamente, le memorie illustrative delle tesi delle parti possono essere depositate nel termine di dieci giorni precedenti la data di trattazione. Sempre al fine di assicurare l'integrale contraddittorio tra le parti, qualora sia prevista la trattazione in Camera di Consiglio, fino a cinque giorni liberi precedenti le parti possono brevemente replicare alle memorie delle altre parti con apposite memorie da depositarsi nella Segreteria della Commissione Tributaria adita.

È da escludersi l'ammissibilità della trasmissione dei documenti e delle memorie a mezzo fax, in quanto attraverso di essa non perviene nella Segreteria della Commissione Tributaria adita l'originale del documento o della memoria da depositare⁽¹⁹⁾.

È invece da ammettersi la trasmissione dei documenti e delle memorie a mezzo posta, purché venga depositato l'originale del documento o della memoria di cui la parte depositante intenda avvalersi⁽²⁰⁾.

II.2. Modalità di costituzione i giudizio del Comune

La costituzione del Comune avviene mediante deposito, nella Segreteria della Commissione Tributaria adita, del fascicolo contenente memoria

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

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

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

con le controdeduzioni in originale e in tante copie quante sono le altre parti⁽²¹⁾ nonché i documenti offerti in comunicazione in originale.

Ai sensi dell'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 la costituzione in giudizio del Comune deve avvenire entro 60 giorni dalla notifica o consegna del ricorso. Detto termine non è considerato perentorio⁽²²⁾ e le questioni di legittimità costituzionale medio tempore avanzate circa il differente trattamento tra ricorrente e resistente sono state dichiarate inammissibili dalla Corte Costituzionale⁽²³⁾ e, pertanto, deve ritenersi possibile la costituzione tardiva del Comune⁽²⁴⁾ fino all'ultima udienza pubblica o fino a dieci giorni precedenti l'udienza di trattazione in Camera di Consiglio, salva la facoltà per la parte ricorrente di chiedere alla Commissione Tributaria adita il differimento della discussione ex art. 34, comma 3 del d.lgs. n. 546/1992 ovvero di replicare specificamente ai sensi e per l'effetto del disposto dell'art. 32, comma 3 del d.lgs. n. 546/1992.

Va evidenziato, che nel caso in cui il Comune non si costituisca tempestivamente non riceverà da parte della Segreteria della Commissione Tributaria adita comunicazioni circa la fissazione d'udienza, sebbene nel caso

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

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

23 Corte Cost., Ord. 7 aprile 2006, n. 144 ha ritenuto che è diversa la disciplina delle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione: detta disciplina è evidente riflesso della ben diversa posizione che, specie in un processo di tipo impugnatorio come quello tributario, la legge coerentemente attribuisce al ricorrente e al resistente e che, sotto il profilo della presunta violazione dei principi del giusto processo, la tardiva costituzione del convenuto dà luogo a decadenze sia di tipo assertivo che probatorio, ma mai a un'irreversibile dichiarazione di contumacia, del tutto sconosciuta all'ordinamento. Per una diffusa disamina delle questioni trattate nella Ordinanza di rimessione (Commissione Tributaria Regionale Napoli, Ord. 30 giugno 2003, n. 532) CANTILLO M., La tardiva costituzione in giudizio della parte resistente: osservazioni ad un'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale, in *Rassegna Tributaria*, 2005, pag. 1979.

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

in cui si costituirà tardivamente avrà comunque diritto a ricevere le comunicazioni, in quanto detta omissione comporta la nullità del procedimento e della sentenza, per violazione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio⁽²⁵⁾.

Il Comune sta in giudizio in persona del Dirigente dell'Ufficio Tributi ai sensi dell'art. 11 comma 3 del d.lgs. 546/1992⁽²⁶⁾.

Una volta che il Comune si sia validamente costituito, il successivo svolgimento di attività difensiva da parte di un funzionario comunale a ciò designato deve ritenersi pienamente valido, data la differenza tra il soggetto che rappresenta il Comune e quello incaricato dall'assistenza tecnica dello stesso⁽²⁷⁾.

Il dirigente (o il titolare della posizione organizzativa) comprendente l'ufficio tributi, con apposita determinazione, può, comunque, delegare un funzionario dell'unità organizzativa da lui diretta a sottoscrivere e presentare l'impugnazione quale assistente dell'ente locale ai sensi dell'art. 15, comma 2 bis del d.lgs. n. 546/1992⁽²⁸⁾.

Quanto illustrato circa la possibilità del Comune di stare in giudizio a mezzo dei propri uffici non si applica al ricorso in Cassazione⁽²⁹⁾ in quanto in questo caso il Comune sta in giudizio in persona dell'Organo che lo rappresenta per Statuto (Sindaco) o per legge (Commissario, etc...) e deve avvalersi di avvocato abilitato al patrocinio presso le Magistrature superiori.

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

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

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

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

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

II.3. Intervento del Comune

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

- un atto⁽³⁰⁾ del soggetto affidatario delle entrate ai sensi dell'art. 53 del d.lgs. 446/ 1997
- o un atto dell'Agenzia delle Entrate emesso sulla base di segnalazione qualificata inoltrata dal Comune.

In entrambi i casi le sorti dell'atto impugnato incidono economicamente sul Comune (nel primo caso in quanto destinatario dell'entrata detratta l'aggio dovuto in favore del concessionario e nel secondo caso destinatario del gettito (o parte dello stesso)⁽³¹⁾ ai sensi dell'art. 1 del d.l. n. 203/2005 e s.m.. In tali casi, pertanto, il Comune, avuto notizia del ricorso, potrà spiegare intervento ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 546/1992, dovendosi ritenere la sussistenza non solo di un interesse di fatto all'esito della lite ma anche giuridico ai sensi dell'art. 100 c.p.c..

³⁰ Negli atti di questo gruppo rientra anche l'avviso di mora che è l'atto con cui il concessionario intima al contribuente di pagare quanto portato dalla cartella esattoriale, con natura equivalente al precetto (Cass. Civ., Sez. V, Sent. 17 febbraio 2005, n. 3231).

³¹ Per una più approfondita esame della possibilità di intervento in caso di partecipazione all'accertamento delle entrate erariali si veda BUSCEMA I., *Il contenzioso tributario*, Milano, 2012, pag. 119. Per una disamina dell'istituto MAZZUTI G., *Evasione: partecipazione dei comuni all'accertamento erariale*, in www.entratecomunali.it.

**Poteri
delle Commissioni
Tributarie
e comunicazioni**

3

III.1. Formazione del fascicolo d'ufficio e assegnazione del ricorso

Ricevuto il ricorso introduttivo del giudizio, la Segreteria della Commissione Tributaria adita procede, previo conferimento del numero di ruolo, alla formazione del fascicolo ed il Presidente all'assegnazione del ricorso. Il fascicolo ha un contenuto iniziale predeterminato, costituito dai fascicoli delle parti, e un contenuto progressivo variabile, costituito dagli atti e dai documenti prodotti dalle parti successivamente al deposito dei rispettivi fascicoli nonché degli originali degli atti processuali differenti dalle sentenze (verbali d'udienza, ordinanze, decreti e comunicazioni).

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

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

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

III.2. Esame preliminare del ricorso

Scaduti i termini per la costituzione delle parti in giudizio, il Presidente della Sezione della Commissione Tributaria adita assegnataria del ricorso compie l'esame preliminare del ricorso, dichiarandone se manifesta l'inammissibilità nei seguenti casi:

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

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

I predetti provvedimenti sono adottati con decreto, che deve essere comunicato alle parti a cura della Segreteria della Commissione Tributaria adita e sono reclamabili innanzi alla stessa Commissione Tributaria adita. Il reclamo si propone nelle stesse forme previste per la proposizione del ricorso entro il termine, fissato nell'art. 28, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992, di trenta giorni decorrenti dalla comunicazione del decreto da reclamare e deve essere depositato in Commissione entro il termine di 15 giorni dalla notifica.

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

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

III.3. Istruzione

Il processo tributario, seppur governato dal principio dispositivo⁽¹⁾, prevede ampi poteri istruttori in capo alle Commissioni Tributarie⁽²⁾. Esse, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti al Comune da ciascuna legge d'imposta.

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

- richiedere informazioni e chiarimenti al Comune, secondo quanto previsto dalle singole leggi d'imposta;
- richiedere relazioni agli organi tecnici dello Stato o di altri enti pubblici, ivi compresa la Guardia di Finanza;
- ordinare l'esibizione di documenti alle parti o ai terzi ai sensi dell'art. 210 c.p.c.⁽³⁾;
- disporre consulenza tecnica d'ufficio⁽⁴⁾.

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

- l'art. 11, comma 3 del d.lgs. n. 504/1992 per ICI;
- l'art. 73 del d.lgs. n. 507/1993 per la tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani;

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

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

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

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

- l'art. 3, comma 33 della l. n. 549/1995 per il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi.

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

- art. 191 c.p.c., che prevede che il consulente tecnico è nominato, in numero di uno salvo sussistano gravi e motivate esigenze che rendano opportuna la designazione di più consulenti, con ordinanza che fissa anche i quesiti da soddisfare;
- art. 193 c.p.c., che prevede che il consulente tecnico d'ufficio convocato presta giuramento di bene e fedelmente adempiere l'incarico affidatogli al solo scopo di far conoscere la verità e riceve i quesiti da soddisfare;
- art. 195 c.p.c., che prevede che il consulente tecnico d'ufficio redige, nel termine assegnatogli, una relazione atta a riepilogare le conclusioni raggiunte nell'adempimento dell'incarico;
- art. 197 c.p.c., che prevede che le parti possono chiedere chiarimenti al consulente tecnico d'ufficio e controdedurre rispetto alle deduzioni dello stesso;
- e art. 201 c.p.c., che prevede la facoltà delle parti di nominare propri consulenti tecnici di parte.

III.4. Disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali.

Le Commissioni tributarie ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992 possono disapplicare atti amministrativi generali e regolamenti che presentano profili di invalidità⁽⁵⁾.

La disapplicazione non comporta l'annullamento⁽⁶⁾ dell'atto ritenuto viziato, che continuerà ad esplicare i suoi effetti propri⁽⁷⁾, ma semplicemente

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

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

7 In tal senso FRANSONI G., La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali, in Il

la non applicazione al rapporto controverso.

Possono essere oggetto del sindacato incidentale volto alla disapplicazione tutti gli atti adottati dal comune per la disciplina dei propri tributi ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 446/1997⁽⁸⁾, ed in particolare regolamenti, atti deliberativi di aliquote e tariffe⁽⁹⁾.

Di recente la Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione⁽¹⁰⁾ hanno definitivamente chiarito quale sia l'ambito del potere di disapplicazione da parte del giudice tributario. Nella recente pronuncia è stato affermato il principio di diritto in base al quale in tema di contenzioso tributario, la cognizione incidentale del giudice, a parte quella vertente su atti normativi e generali, è circoscritta (ed in limiti definiti) alle sole questioni appartenenti alla giurisdizione di altro giudice, attesa la struttura impugnatoria del processo, sicché, come si desume dagli artt. 2, comma 3, 7, comma 5, e 19, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non può essere disapplicato un atto a contenuto concreto che sia autonomamente impugnabile dinanzi alla commissione tributaria, ma non sia stato oggetto di diretta ed autonoma impugnazione.

III.5. Comunicazioni delle Commissioni Tributarie

Per effetto dell'entrata in vigore dall'art. 49, comma 1, lett. a), D.L. 24 giugno 2014, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 agosto 2014, n. 114 è stato introdotto il comma 1 bis nell'art. 16 del D.Lgs. 546/1992, che prevede che le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della posta

processo tributario a cura di Tesaurò F., Torino, 1988, pag. 121.

8 Tra i numerosi in terventi della dottrina sul tema si segnala CARDILLO M., La potestà tributaria dei comuni, Roma, 2011.

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

10 Il principio di diritto riportato nel testo, data la rilevanza, è stato affermato ai sensi dell'art. 363, terzo comma, cod. proc. civ. nella Cassazione Civile, Sez. Unite, Sentenza del 16 gennaio 2015 n. 643 (ud 18 novembre 2014).

elettronica certificata, ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni. Tra le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, le comunicazioni possono essere effettuate ai sensi dell'articolo 76 del medesimo decreto legislativo. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo; nei procedimenti nei quali la parte sta in giudizio personalmente e il relativo indirizzo di posta elettronica certificata non risulta dai pubblici elenchi la stessa può indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni., pertanto i Comuni sono tenuti nel primo atto difensivo ad indicare l'indirizzo di posta elettronica al quale si desidera ricevere le comunicazioni.

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

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

La mancata notifica dell'avviso di trattazione implica nullità di tutti gli eventuali atti processuali successivi⁽¹¹⁾, salvo - con riguardo alla parte resistente - che sia avvenuta la costituzione tardiva⁽¹²⁾.

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

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

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

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

**Svolgimento
del processo
di primo grado**

4

IV.1. Nuovi motivi di ricorso

Il ricorso può essere integrato con motivi aggiunti nell'ipotesi in cui siano depositati documenti⁽¹⁾ non conosciuti dalla parte che dell'integrazione voglia avvalersi ovvero per ordine del giudicante.

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

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

¹ Comm. Trib. Prov. Napoli, Sez. XIV, Sent. 25 maggio 2004, n. 259; Comm. Trib. Prov. Macerata, Sez. I, Sent. 6 giugno 2002, n. 70.

trattazione a data compatibile col rispetto del termine di sessanta giorni previsto a favore della parte che intenda integrare i motivi di ricorso.

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

Vi sono alcune eccezioni che non sono ammissibili in sede di motivi aggiunti, ad esempio l'eccezione di decadenza del Comune dal potere di accertamento. Questa eccezione non è rilevabile d'ufficio⁽²⁾ in quanto rimessa alla disponibilità della parte e non può essere eccepita dal contribuente mediante la presentazione di motivi aggiunti, in quanto l'integrazione dei motivi di ricorso è consentita dall'art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 soltanto in relazione alla contestazione di documenti depositati dalla controparte e fino ad allora non conosciuti e, siccome tale ultima disposizione pone una preclusione processuale, non può essere ricollegato alcun effetto sanante al comportamento dell'Amministrazione di accettazione del contraddittorio nel merito⁽³⁾.

IV.2. Udienza della sospensiva

Ai sensi dell'art. 47, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 il ricorrente può con istanza motivata, contenuta nel ricorso di primo grado ovvero con atto separato da proporre con le stesse modalità del ricorso introduttivo del giudizio tributario⁽⁴⁾, chiedere la sospensione⁽⁵⁾ dell'atto impugnato⁽⁶⁾.

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

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

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

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

6 Per quanto concerne gli atti avverso i quali è possibile ottenere la sospensione la dottrina

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

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

Il *fumus boni iuris* è da intendere come la ragionevole ammissibilità o fondatezza apparente del ricorso evidente da una cognizione sommaria delle censure mosse⁽⁷⁾.

Il *periculum in mora* è da qualificare come il fondato timore che nelle more del processo il ricorrente possa subire un danno grave e irreparabile dal pagamento delle imposte o delle sanzioni contenute nell'atto impugnato. Nei seguenti casi la giurisprudenza di merito ha riconosciuto l'esistenza dei requisiti per la concessione della sospensione dell'atto impugnato:

- per far fronte al pagamento delle somme ingiunte nell'atto impugnato la parte è costretta a ricorrere all'improvviso smobilizzo di beni patrimoniali senza fissare condizioni di vendita adeguate⁽⁸⁾;
- per far fronte al pagamento delle somme ingiunte nell'atto impugnato la parte è costretta a ricorrere all'improvviso smobilizzo di beni patrimoniali per effetto del quale venga seriamente compromessa la prosecuzione dell'attività esercitata⁽⁹⁾;
- la parte non può con le proprie finanze personali pagare le somme ingiunte nell'atto impugnato ed è costretta a ricorrere al credito⁽¹⁰⁾;
- nei casi in cui il mancato introito dell'imposta portata dall'atto impugnato sia per l'Amministrazione finanziaria qualitativamente o quan-

e parte della giurisprudenza esclude gli atti di mero accertamento e gli atti negativi (in particolare diniego di rimborso), in tal senso Comm. Trib. Prov. Bari, Ord. 11 febbraio 2005, n. 200; Comm. Trib. Prov. Padova, Ord. 12 giugno 1998, di contrario avviso Comm. Trib. Prov. Lecce, Ord. 10 settembre 2001.

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

⁸ Comm. Trib. Prov. Modena, Sez. III, Sent. 12 aprile 1999, n. 216.

⁹ Comm. Trib. Prov. Savona, Sez. I, Sent. 29 maggio 1996, n. 1.

¹⁰ Comm. Trib. Prov. Pesaro e Urbino, Sez. IV, Sent. 27 luglio 1996, n. 39.

titativamente superiore al pregiudizio che subirebbe il contribuente ricorrente in caso di pagamento⁽¹¹⁾.

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

Al termine della Camera di Consiglio il Collegio emette ordinanza non impugnabile ma revocabile su sollecitazione delle parti in base a mutate circostanze di fatto, potendo riguardare la sospensione di sole singole parti dell'atto impugnato ed essere subordinata alla prestazione di idonee garanzie. Gli effetti della sospensione cessano allorché sia pubblicata la sentenza di merito cui la fase cautelare è accessoria a seguito di trattazione della controversia in udiienza, da fissare non oltre novanta giorni dal deposito dell'ordinanza.

IV.3. Udiienza del merito

La trattazione della causa avviene in Camera di Consiglio⁽¹²⁾, in assenza di istanza di parte volta alla fissazione di udiienza pubblica⁽¹³⁾, contenuta nel

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

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

13 E' pacifico che la celebrazione di pubblica udiienza in assenza di istanza di parte la de-

ricorso introduttivo⁽¹⁴⁾ o in separata istanza da depositare nella Segreteria della Commissione Tributaria adita almeno dieci giorni prima della trattazione, previa notifica a tutte le altre parti costituite.

Nella pubblica udienza, della quale viene redatto processo verbale dal segretario, il relatore espone i fatti di causa al Collegio, quindi il Presidente ammette le parti costituite presenti e le invita alla discussione. La discussione può essere rinviata ove dall'istruttoria emerge una particolare difficoltà per la difesa tempestiva della parte. Se tutte le parti costituite non sono presenti, la Segreteria della Commissione Tributaria adita dà avviso del differimento⁽¹⁵⁾.

termina nullità di tutti gli eventuali atti processuali successivi (e quindi motivo di nullità dell'eventuale Sentenza), trattandosi di lesione del diritto di difesa, in tal senso Cass. Civ., Sez. V, Sent. 3 novembre 2003, n. 16432.

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

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

Provvedimenti delle Commissioni Tributarie

5

V.1. Sentenze

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

La decisione in applicazione del principio di immutabilità del giudice è adottata a cura dello stesso magistrato o dello stesso Collegio innanzi a cui si sia svolta la trattazione. Pertanto, nel caso in cui dopo la trattazione cambi la composizione dell'Organo giudicante è necessario che il nuovo Organo giudicante celebri nuovamente un'udienza di trattazione⁽¹⁾.

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

¹ Nessuna disposizione obbliga a redigere la sentenza in forma dattiloscritta, sul punto Cass. Civ., Sez. V, Sent. 5 dicembre 2001.

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

Nel processo tributario, al pari di quanto avvenga nel processo civile, si applica il principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato. Tale principio, enunciato con riferimento al processo civile dall'art. 112 c.p.c., si esplica nelle seguenti regole:

- l'obbligo a carico del giudice di pronunciarsi sulla domanda nella sua integralità;
- il divieto per il giudice di pronunciarsi oltre i limiti della domanda⁽²⁾;
- il divieto per il giudice di pronunciarsi d'ufficio su eccezioni non sollevate dalle parti.

V.1.1. Contenuto della sentenza

La sentenza⁽³⁾ è pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica Italiana e deve contenere:

- l'indicazione della composizione dell'Organo giudicante⁽⁴⁾, delle parti e degli eventuali difensori⁽⁵⁾;

2 Detto divieto assume particolare rilevanza nei casi in cui il Giudice procede ad annullamento parziale in quanto la giurisprudenza di merito (di recente Comm. Trib. Regionale, Milano, Sez. XIII, Sentenza n. 2573 del 10 giugno 2015 (ud 20 maggio 2015) è orientata nel senso che il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento, bensì tra quelli di impugnazione-merito. Esso non mira alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma è diretto alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente e sia dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Di talché, il giudice tributario che ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa tributaria non può limitarsi ad annullare l'atto, ma deve quantificare l'esatta pretesa entro i limiti posti dal "petitum" delle parti, onde ricondurla alla corretta misura.

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

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

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

- la succinta esposizione dei motivi di fatto e di diritto⁽⁶⁾;
- il dispositivo;
- la data della deliberazione;
- la sottoscrizione del Presidente del Collegio e dell'estensore ovvero del solo estensore, a seconda che la deliberazione sia avvenuta in modo collegiale o monocratico⁽⁷⁾.

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

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

La richiesta di copie autentiche della sentenza può essere avanzata da ciascuna parte processuale alla Segreteria della Commissione Tributaria provinciale che l'abbia pronunciata. Essa viene soddisfatta nel termine (anch'esso ritenuto ordinatorio) di cinque giorni dalla proposizione, previa

6 La motivazione deve essere esistente, sufficiente e logicamente coerente ossia deve effettivamente consentire l'individuazione del thema decidendum ossia degli elementi fattuali e giuridici considerati o presupposti ai fini della decisione, cfr. Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 4 giugno 2008, n. 14814; Cass. Civ., Sez. V., Sent. 18 maggio 2009, n. 11459. Nel caso in cui sia redatta per relationem rispetto ad altra sentenza, purché la motivazione stessa non si limiti alla mera indicazione della fonte di riferimento: occorre che vengano riprodotti i contenuti mutuati, e che questi diventino oggetto di autonoma valutazione critica nel contesto della diversa (anche se connessa) causa sub iudice, in maniera da consentire poi anche la verifica della compatibilità logico- giuridica dell'innesto Cass. Civ., Sez. V, Sent. 12 febbraio 2001, n. 1944; Cass. Civ., Sez. V, Sent. 22 settembre 2003, n. 13990.

7 La mancanza della sottoscrizione dei magistrati deliberanti può essere giustificata soltanto nel caso di impedimento avente carattere assoluto, qual è quello determinato da uno stato fisico o psichico irreparabile ovvero da una prolungata assenza dal territorio dello Stato italiano (con riferimento a ogni sentenza: Cass. Civ., Sez. II, Sent. 29 giugno 1985, n. 3886). A norma dell'art. 132, comma 3 c.p.c. ove l'estensore non possa sottoscrivere la sentenza, è sufficiente la sottoscrizione del Presidente; ove invece il Presidente del Collegio non possa sottoscrivere la sentenza, la stessa è sottoscritta dal componente più anziano. Degli impedimenti in questione deve essere dato adeguato conto. Al difetto di sottoscrizione è equiparata la sottoscrizione illeggibile, ove tuttavia dalla sentenza non si possa risalire all'identità del magistrato cui la stessa si riferisce (con riferimento a ogni sentenza: Cass. Civ., Sez. II, Sent. 26 gennaio 1995, n. 943).

corresponsione delle spese necessarie. La richiesta di copie della sentenza spedite in forma esecutiva è richiesta in ossequio alle disposizioni dettate dall'art. 475 c.p.c. con riferimento ai provvedimenti giurisdizionali civili, come stabilito dall'art. 69 del d.lgs. n. 546/1992. In particolare, qualsiasi provvedimento giurisdizionale civile può essere spedito in forma esecutiva soltanto a richiesta e favore della parte a cui favore esso si riferisca.

La spedizione in forma esecutiva avviene attraverso l'apposizione, a cura del Cancelliere dell'Ufficio procedente (quindi, per la Commissione Tributaria, del Segretario della sezione ovvero della Commissione stessa) della seguente formula: *«Repubblica Italiana - In nome della legge - Comandiamo a tutti gli Ufficiali Giudiziari che ne siano richiesti e a chiunque spetti di mettere a esecuzione il presente titolo, al Pubblico Ministero di darvi assistenza, e a tutti gli ufficiali della forza pubblica di concorrervi quando ne siano legalmente richiesti».*

La notificazione della sentenza è disciplinata dall'art. 38, commi 2 e 3 del d.lgs. n. 546/1992 e può avvenire a onere di ciascuna parte (sebbene solitamente ad effettuarla sia la parte vittoriosa) nelle stesse forme previste per la notificazione della sentenza civile; entro i trenta giorni successivi alla notifica, la parte che vi abbia provveduto è tenuta a depositare l'originale o la copia autentica della sentenza notificata nella Segreteria della Commissione Tributaria provinciale che l'abbia pronunciata affinché essa sia inserita nel pertinente fascicolo d'ufficio previo rilascio di apposita ricevuta.

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

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

Impugnazioni

6

VI.1. Mezzi d'impugnazione

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

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

Il termine di impugnazione decorre dalla pubblicazione della Sentenza (deposito presso la Segreteria della Commissione Tributaria) ed è di sei mesi per i processi instaurati dopo il 4 luglio 2009 e di un anno per i processi instaurati prima del 4 luglio 2009 oltre l'eventuale periodo di sospensione feriale dei termini⁽¹⁾.

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

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

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

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

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

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

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

VI.2. Appello

L'appello, disciplinato dagli artt. da 52 a 61 del d.lgs. n. 546/1992, dinanzi alla Commissione Tributaria regionale nella cui circoscrizione sia ubicata la Commissione Tributaria provinciale che ha pronunciato la sentenza impugnata⁽²⁾, ha carattere devolutivo essendo un rimedio volto ad ottenere il riesame della controversia innanzi a un giudice di grado superiore.

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

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

- l'indicazione della Commissione Tributaria regionale adita;
- l'indicazione delle parti appellanti e delle parti appellate;
- la menzione degli estremi della sentenza gravata⁽³⁾;

² La proposizione dell'appello a un organo giurisdizionale di secondo grado incompetente non importa inammissibilità dell'appello ma riassumibilità della causa innanzi al giudice competente, in tal senso Cass. Civ., Sent. 11 aprile 1996, n. 3355.

³ In base alla giurisprudenza della Suprema Corte (Cass. Civ., Sez. V, 21 maggio 2010, n. 15582) l'impugnazione cumulativa delle sentenze rese dal giudice tributario è ammissibile soltanto quando la soluzione dipenda, per tutte le sentenze impugnate, da identiche que-

- l'esposizione sommaria dei fatti di causa;
- i motivi specifici di gravame⁽⁴⁾;
- l'oggetto della domanda di secondo grado.

Si considerano non accolte le questioni assorbite in primo grado⁽⁵⁾.

La riproposizione delle questioni non accolte deve essere specifica ancorché per *relationem*⁽⁶⁾. E' necessario sottolineare che è da distinguere tra motivi di appello e riproposizione di questioni non accolte, in quanto il processo tributario di secondo grado non concerne l'impugnazione di un atto amministrativo (di natura tributaria) è, invece, un giudizio di impugnazione della sentenza. I motivi di appello devono, pertanto, individuare le censure mosse alla sentenza emessa dai primi giudici e quindi essere inerenti alle sole ragioni in base alle quali si ritiene erroneamente pronunciata. Ne discende che i motivi di appello si sostanziano nelle critiche mosse alla sentenza impugnata e non sono di alcun aiuto le riproposizioni dei motivi dedotti in primo grado, o di quelli contenuti in verbali di accertamento che, se del caso, possono essere esposti in un appello incidentale⁽⁷⁾.

stioni di diritto comuni a tutte le cause, in modo da dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le controversie relative al medesimo rapporto d'imposta.

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

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

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

7 In tal senso da ultimo Comm. Trib. Regionale, Venezia, Sez. XXX Sentenza del 5 maggio 2015 (ud 13 aprile 2015) n. 762.

VI.2.1. Appello incidentale

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

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

L'appello incidentale si distingue in tempestivo e tardivo⁽⁸⁾. L'appello incidentale tempestivo è proposto nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale ed entro il termine previsto per la proposizione dello stesso. L'appello incidentale tardivo è proposto nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'appello principale ma oltre il termine previsto per la proposizione dello stesso. Secondo parte della dottrina l'inammissibilità dell'appello principale determinerebbe anche quella dell'appello incidentale tardivo⁽⁹⁾. Tale tesi tuttavia è contraria al prevalente orientamento giurisprudenziale di legittimità e di merito⁽¹⁰⁾, che ritiene che la notifica dell'impugnazione principale equivalga a notifica della sentenza gravata, e, pertanto, solo da questo momento decorre il termine breve d'impugnazione (60 giorni). In base a questo ultimo orientamento eventuali pronunce di inammissibilità dell'appello principale non travolgerebbero l'appello incidentale.

VI.2.2. Modalità di svolgimento del giudizio di appello

A seguito del deposito del ricorso in appello, il fascicolo d'ufficio comprensivo di copia autentica della sentenza gravata è trasmesso dalla Se-

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

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

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

greteria della Commissione Tributaria provinciale che ha pronunciato la sentenza alla Commissione Tributaria regionale investita del giudizio di secondo grado.

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

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

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

Ai sensi dell'art. 60 del d.lgs. n. 546/1992, la declaratoria di inammissibilità dell'appello preclude la possibilità di riproporlo anche se non sono scaduti i termini di impugnazione⁽¹¹⁾.

Il ricorso in appello si propone secondo le regole stabilite per la proposizione del ricorso di primo grado e nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato allo stesso primo grado⁽¹²⁾ e si applicano, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 61 del d.lgs. n. 546/1992, le disposizioni che regolano il procedimento di primo grado, in particolare:

- 1) il ricorso di appello si propone secondo le regole stabilite per la proposizione del ricorso di primo grado⁽¹³⁾, tuttavia, nel caso in cui il ricorso non sia notificato attraverso l'ufficiale giudiziario, il ricorrente aveva l'onere sino al 21 novembre 2014⁽¹⁴⁾, sotto pena di inammissibilità, di

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

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

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

14 L'art. 36, comma 1, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 ha soppresso l'art. 3-bis, comma 7, D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005 n. 248, che aveva intro-

depositare, nel termine di trenta giorni dalla notifica, copia dell'atto di appello presso la Commissione Tributaria provinciale che abbia emesso la sentenza impugnata⁽¹⁵⁾;

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

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

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

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

Anche nel giudizio di appello tributario vige il "divieto di jus novorum", codificato nell'art. 345 c.p.c., e, pertanto, ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992, nel giudizio di appello non possono essere proposte domande nuove o eccezioni nuove non rilevabili d'ufficio.

dotto il secondo periodo del secondo comma dell'art. 53 che prevedeva detto incombente.

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

La Suprema Corte di Cassazione⁽¹⁶⁾, muovendo dall'assunto che il procedimento tributario ha carattere impugnatorio della pretesa fiscale avanzata a mezzo dell'atto impugnato, ha da tempo affermato che i motivi dedotti dal ricorrente in atto introduttivo si cristallizzano in maniera definitiva. Al contrario è da ritenere ammissibile una domanda nuova proposta in appello nel caso in cui sia fondata su sopravvenute disposizioni legislative purchè relative a circostanze già dedotte in primo grado dalla parte che chiede l'applicazione delle nuove disposizioni⁽¹⁷⁾

Per quanto concerne le eccezioni nuove⁽¹⁸⁾ proposte in appello sono da considerare ammissibili solo quelle rilevabili d'ufficio, in particolare:

- l'eccezione di giurisdizione⁽¹⁹⁾;
- l'eccezione di giudicato⁽²⁰⁾;
- l'eccezione di decadenza⁽²¹⁾;
- l'eccezione di legittimazione processuale⁽²²⁾.

Nel giudizio di appello non possono disporsi nuove prove⁽²³⁾, ad eccezione dei casi in cui sia ritenute dalla Commissione necessarie per la deci-

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

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

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

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

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

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

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

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

sione⁽²⁴⁾ e la parte che voglia avvalersene dimostri di non averle potute fornire in primo grado.

Nel processo tributario è sempre ammessa la produzione di documenti nuovi non prodotti in primo grado⁽²⁵⁾.

VI.2.4. Rimessione della causa alla Commissione Provinciale

La Commissione Tributaria Regionale deve rimettere la causa alla Commissione Tributaria provinciale nei seguenti casi che sono tassativi⁽²⁶⁾:

- quando dichiara la competenza declinata dalla Commissione Tributaria;
- quando dichiarata la giurisdizione negata dalla Commissione Tributaria;
- quando riconosce che la sentenza impugnata abbia erroneamente dichiarato estinto il processo in sede di reclamo avverso il provvedimento presidenziale;
- quando riconosce che il Collegio della Commissione Tributaria non era legittimamente composto⁽²⁷⁾;
- quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado e

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

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

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

27 Sono da considerarsi ipotesi di illegittimità della composizione del Collegio:

- il vizio di composizione numerica;
 - la mancata partecipazione del Presidente o del Vicepresidente della sezione, prevista dall'art. 2, comma 5 del d.lgs. n. 545/1992;
 - la diversità della compagine che abbia deciso la lite rispetto a quella innanzi a cui sia avvenuta la discussione;
 - la partecipazione alla deliberazione di un soggetto del tutto estraneo all'organo giurisdizionale (sia perché non ritualmente nominato sia perché cessato dalle funzioni giurisdizionali).
- Con riferimento alle controversie trattate dal giudice monocratico, è considerato irregolarmente composto l'organo giurisdizionale allorché la controversia sia stata trattata dal giudice monocratico invece che in forma collegiale (a riguardo, in giurisprudenza: Comm. Trib. Reg. Toscana, Firenze, Sez. I, 21 gennaio 2002, n. 170).

- quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato⁽²⁸⁾.

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

VI.3. Ricorso per Cassazione

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

- difetto di giurisdizione;
- difetto di competenza⁽²⁹⁾;

28 Sono da considerarsi ipotesi di non integrità del contraddittorio:

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

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

- violazione o falsa applicazione di norme di diritto⁽³⁰⁾;
- nullità della sentenza impugnata o del procedimento preordinato;
- omessa⁽³¹⁾ o insufficiente motivazione della sentenza su un punto decisivo della controversia⁽³²⁾.
- Il ricorso per Cassazione deve essere:
- sottoscritto, a pena di inammissibilità, da un avvocato iscritto nell'apposito Albo dei patrocinanti innanzi alle Magistrature Superiori e munito di Procura speciale;
- notificato alle parti resistenti entro 60 giorni dalla notifica della sentenza da impugnare o sei mesi;
- depositato, a pena di improcedibilità, nel termine di venti giorni decorrenti dalla data dell'ultima notificazione a parte resistente, unitamente alla copia autentica della sentenza impugnata nonché alla Procura speciale ove conferita con atto separato e agli atti e documenti sui quali il ricorso si fonda, oltre all'originale della richiesta inoltrata alla Cancelleria dell'Ufficio giudiziario che abbia emesso la sentenza impugnata e da questa vistata di trasmissione alla Cancelleria della Corte Suprema di Cassazione del fascicolo d'ufficio del procedimento culminato con la

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

31 Il vizio di omessa pronuncia da parte del giudice d'appello è configurabile allorché manchi completamente l'esame di una censura mossa al giudice di primo grado, mentre non ricorre nel caso in cui il giudice d'appello fondi la decisione su una costruzione logico-giuridica incompatibile con la domanda. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha ritenuto che la conferma, da parte del giudice d'appello, della inammissibilità del ricorso perché proposto oltre il termine di sessanta giorni dalla comunicazione dell'atto di diniego del rimborso, equivalesse, implicitamente, a ritenere l'atto stesso come legittimamente emesso). Cassazione Civile, Sez. V, Sentenza n. 452 del 14 gennaio 2015.

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

sentenza medesima⁽³³⁾.

Il ricorso per Cassazione deve contenere a pena di inammissibilità:

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

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

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

E' da rilevare che la notifica del ricorso per Cassazione nel giudizio tributario segue le regole processualcivilistiche e non quelle dettate per le notificazioni dei ricorsi tributari innanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali⁽³⁴⁾.

Nel giudizio di Cassazione vi sono due fasi:

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

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

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

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

La designazione della Commissione tributaria di rinvio è operata dalla Corte Suprema di Cassazione e la sua competenza diviene inderogabile. Nella fase di rinvio la Commissione tributaria deve necessariamente giudicare entro i limiti dei principi giuridici informativi enunciati dalla sentenza della Corte Suprema di Cassazione, essendo precluso alle parti la presentazione di questioni nuove.

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

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

VI.4. La revocazione

La revocazione nel processo tributario è disciplinata dagli artt. da 64 a 67 del d.lgs. n. 546/1992 ed è un mezzo di impugnazione a carattere eccezionale, ossia a critica vincolata e a carattere sostitutivo⁽³⁵⁾.

La revocazione può essere proposta solo nei seguenti casi:

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

- dolo di una parte in danno dell'altra⁽³⁶⁾;
- dolo dei membri della Commissione Tributaria⁽³⁷⁾;
- falsità delle prove assunte⁽³⁸⁾;
- scoperta di documenti decisivi⁽³⁹⁾;
- errore di fatto⁽⁴⁰⁾;
- contrarietà ad altro precedente giudicato⁽⁴¹⁾.

La revocazione si distingue in ordinaria e straordinaria a seconda dei vizi sui quali si fonda. In caso di vizi conoscibili e rilevabili sulla base della

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

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

38 La falsità della prova assunta può essere di tipo ideologico (ossia afferire a dati mendaci in un documento autentico) ovvero materiale (ossia riguardare un documento non autentico) e deve essere dichiarata con sentenza passata in giudicato (Comm. Trib. Prov. Salerno, Sent. 15 marzo 2002, n. 43), pronunciata nel corso di un giudizio svoltosi tra le parti del procedimento di revocazione (Cass. Civ., Sent. 25 settembre 1995, n. 9770) o esclusivamente dalla parte a cui vantaggio sia stata utilizzata (Cass. Civ., Sez. Un., Sent. 3 maggio 2005, n. 9098).

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

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

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

sentenza (errore di fatto e contrarietà ad altro precedente giudicato) la revocazione è ordinaria. In caso di vizi conoscibili e rilevabili soltanto dopo l'emissione della sentenza (il dolo di una parte in danno dell'altra ovvero dei membri della Commissione, falsità delle prove assunte, scoperta di documenti decisivi) la revocazione è straordinaria. Detta distinzione incide sul dies a quo per la decorrenza del termine per l'impugnazione, rimanendo nel primo caso sospeso sino alla pubblicazione della sentenza. Ai sensi dell'art. 65, comma 1 del d.lgs. n. 546/1992 il giudizio revocatorio, introdotto con ricorso da proporsi e depositarsi nelle stesse forme, con gli stessi contenuti e negli stessi modi previsti per il ricorso d'appello, si svolge innanzi alla Commissione Tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Il ricorso in revocazione deve essere proposto, mediante notifica, come per legge, nel termine di sessanta giorni dalla notifica ovvero dal passaggio in giudicato della sentenza impugnata non notificata (qualora sia esperita la revocazione ordinaria) oppure dalla scoperta dell'evento che legittimi l'esperibilità della revocazione qualora sia esperita la revocazione straordinaria⁽⁴²⁾.

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

- l'enunciazione del motivo di revocazione;
- la dimostrazione della prova del motivo della revocazione⁽⁴³⁾;
- l'oggetto della domanda, consistente nella richiesta di revocazione della sentenza.

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

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

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

Come il giudizio di Cassazione presenta due fasi:

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

Nel processo tributario, il giudizio revocatorio non può essere proposto dal terzo che si ritenga leso nei propri diritti da una sentenza⁽⁴⁴⁾.

44 SANDULLI P. - SOCCI A. M., *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, Zanichelli, 1997, pag. 342 e ss.

**Sospensione,
Interruzione,
Estinzione
e Conciliazione**

7

VII.1. La sospensione

L'istituto della sospensione è previsto al fine di evitare che la decisione giudiziaria relativa ad una questione pregiudiziale⁽¹⁾ allo svolgimento del processo tributario possa essere in contrasto con un eventuale decisione passata in giudicato.

Data la predetta finalità le cause di sospensione del processo tributario sono limitate (dall'art. 39 d.lgs. n. 546/1992) e si riferiscono al caso in cui è stata presentata querela di falso⁽²⁾ o pende una questione inerente la capacità⁽³⁾ (non processuale) o lo stato delle persone⁽⁴⁾.

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

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

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

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

Altra causa di sospensione del processo tributario, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 1, comma 2 del d.lgs. 546/1992⁽⁵⁾, è la pendenza di un procedimento giurisdizionale preordinato ossia vertente su questione la cui definizione sia essenziale ai fini del decidere⁽⁶⁾. A tale proposito è necessario ricordare che il comma 3 dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992⁽⁷⁾ coerentemente attribuisce alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie la cognizione e risoluzione in via incidentale, ma senza efficacia di giudicato, di ogni questione pregiudiziale che non involga le materie di querela di falso, stato e capacità delle persone.

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

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

VII.2. L'interruzione

L'interruzione del processo tributario è determinata da eventi oggettivi che prescindono dalla volontà del difensore o dall'iniziativa delle parti,

5 Nel senso dell'applicabilità al processo tributario dell'art. 295 c.p.c. è pacifica la giurisprudenza, per tutte Cass. Civ., Sez. Un., 4 giugno 2008, n. 14814. In particolare la sospensione necessaria del processo va disposta, anche al di fuori delle ipotesi contemplate nell'art. 39 della disciplina del contenzioso tributario qualora non sia possibile la reductio ad unum dei procedimenti pendenti davanti a diversi giudici fra le cui cause vi sia un rapporto di incidentalità che sia suscettibile di esplicare effetti anche in differenti periodi d'imposta assumendo la decisione del giudice eventuale efficacia di giudicato esterno (Cass. Civ., Sez. Trib., Sent. 9 settembre 2008 (ud. del 24 giugno 2008), n. 22756).

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

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

volto a tutelare la parte processuale colpita dall'evento⁽⁸⁾.

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

- il venir meno della parte (o del legale rappresentante), che può conseguire alla morte, alla dichiarazione di morte presunta, alla dichiarazione di interdizione, alla dichiarazione di inabilitazione;
- il venire meno della parte persona giuridica, che può conseguire all'estinzione (cui sono equiparate la trasformazione e l'incorporazione), alla dichiarazione di fallimento, alla nomina di un amministratore straordinario, alla messa in liquidazione;
- la perdita della capacità di stare in giudizio della parte (o del legale rappresentante);
- la morte o la radiazione o la sospensione dall'Albo di uno dei difensori della parte in caso di morte o provvedimento di radiazione o sospensione dal relativo Albo professionale⁽⁹⁾.

Il giudice è tenuto a dichiarare l'interruzione non appena abbia notizia del ricorrere della fattispecie interruttiva per evitare che sia illegittimamente svolta ulteriore attività processuale⁽¹⁰⁾.

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

La comunicazione dell'udienza di trattazione di un processo già interrotto deve essere notificata alla parte colpita dall'evento interruttivo o ai suoi successori; se non sia trascorso un anno dalla morte della parte per il cui

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

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

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

decesso il processo si sia interrotto, tale comunicazione può effettuarsi agli eredi presso il domicilio eletto o, in mancanza di elezione domiciliare, la residenza dichiarata dal defunto stesso negli atti processuali.

VII.3. L'estinzione

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

- 1) rinuncia di parte al ricorso;
- 2) inattività di parte;
- 3) cessazione della materia del contendere.

La rinuncia è atto:

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

La rinuncia e la sua eventuale accettazione possono essere formalizzate tanto in udienza⁽¹¹⁾ quanto fuori udienza ove la trattazione debba avvenire in Camera di Consiglio.

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

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

Salvo diverso accordo, il ricorrente rinunciatario è tenuto a rimborsare alle

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

altre parti le spese che le stesse fino al momento della rinuncia hanno sostenuto, la cui liquidazione è operata dal Presidente della sezione oppure direttamente dal Collegio o dal giudice singolo della Commissione Tributaria innanzi a cui penda il giudizio con ordinanza inoppugnabile ed esecutiva. L'estinzione per l'inattività delle parti consegue alla mancata prosecuzione ovvero riassunzione del giudizio sospeso o interrotto oppure alla mancata integrazione del necessario contraddittorio entro il termine fissato dalla legge o dall'Organo giudicante.

Essa può inoltre avvenire nel caso in cui non sia riassunto o sia irritualmente riassunto innanzi alla designata Commissione Tributaria il giudizio culminato con una sentenza di rinvio della Corte Suprema di Cassazione. L'estinzione per cessazione della materia del contendere, disciplinata dall'art. 46 del d.lgs. n. 546/1992, si verifica allorché cessi la materia del contendere.

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

- il Comune resistente provveda ad annullare in via di autotutela l'atto impugnato in conformità a quanto chiesto dal ricorrente⁽¹²⁾;
- pervenga alla Commissione Tributaria innanzi a cui penda il giudizio comunicazione dell'avvenuta definizione agevolata della controversa situazione⁽¹³⁾.

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

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

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

VII.4. La conciliazione

L'istituto della conciliazione⁽¹⁴⁾ consente la rapida definizione totale o parziale⁽¹⁵⁾ di ogni controversia oggetto della giurisdizione tributaria⁽¹⁶⁾ con conseguente estinzione del processo.

La proposta conciliativa deve essere formalmente presentata entro e non oltre l'udienza di discussione o entro la data della camera di consiglio per le cause camerali con facoltà per la Commissione di assegnare un termine non superiore a sessanta giorni per l'adesione alla proposta formulata da una delle parti in udienza.

Nel caso in cui la proposta conciliativa sia stata avanzata fuori udienza le parti potranno presentare alla Commissione Tributaria istanza di conciliazione contenente la proposta compositiva della lite, da delibarsi alla luce della valutazione della sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità⁽¹⁷⁾, a cura del Presidente con decreto da depositare nella Segreteria nel termine di dieci giorni e comunicare alle parti.

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

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

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

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

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

Il procedimento conciliativo si conclude con la redazione di un processo verbale, in duplice copia, che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute⁽¹⁸⁾ che può avvenire anche in forma rateale, e si perfeziona con il versamento, nel termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero dovuto, ovvero della prima rata con la prestazione della garanzia eventualmente dovuta⁽¹⁹⁾.

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

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

Spese dei procedimenti

8

VIII.1. Spese processuali.

La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza.

Una deroga alla disposizione di cui all'art. 15 cit. è contenuta nell'art. 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546/92, il quale, per il caso di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, prevede che le spese restino *“a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge”*⁽¹⁾.

La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del c.p.c.⁽²⁾.

Per effetto dell'entrata in vigore del D.L. 12 settembre 2014, n. 132, convertito, con modificazioni, dalla L. 10 novembre 2014, n. 162 è stato completa-

1 Per una disamina delle pronunce giurisprudenziali si rinvia a La dichiarazione della cessazione della materia nel processo tributario: la vexata questio delle spese processuali, Riv. Trib. Loc., 2001, 4, pagg. 416-421.

2 Si ricorda che, nei casi in cui non sia disposto un rinvio specifico come nel caso dell'art. 15 del D.Lgs. 546 del 1992 citato nel testo, le disposizioni di carattere generale contenute nel codice di procedura civile trovano applicazione nei limiti fissati dal rinvio contenuto nell'art. 1 del D.Lgs. 546 del 1992, che recita: “I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile .

mente rivisitata la disciplina delle spese processuali. In particolare il novellato art. 92 c.p.c. prevede che il giudice, nel pronunciare la condanna, può escludere la ripetizione delle spese sostenute dalla parte vincitrice, se le ritiene eccessive o superflue; e può, indipendentemente dalla soccombenza, condannare una parte al rimborso delle spese, anche non ripetibili, che, per trasgressione al dovere di lealtà e probità⁽³⁾, essa ha causato all'altra parte.

Nel caso di soccombenza reciproca, di assoluta novità della questione trattata o di mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti, il giudice può compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero.

VIII.2. Responsabilità aggravata

Nel caso in cui risulti che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza. Nelle predette ipotesi definite di responsabilità aggravata la parte soccombente può essere condannata oltre al rimborso delle spese anche al risarcimento danni. La relativa istanza deve essere presentata nel relativo grado di giudizio ed è inammissibile nei successivi gradi⁽⁴⁾.

3 Detto dovere è previsto nell'art. 88 del codice di procedura civile che recita: "Le parti e i loro difensori hanno il dovere di comportarsi in giudizio con lealtà e probità. In caso di mancanza dei difensori a tale dovere, il giudice deve riferirne alle autorità che esercitano il potere disciplinare su di essi."

4 Cassazione Civile, Sez. V, Sent./Ord. n. 1952 del 4 febbraio 2015 (ud 6 ottobre 2014), nella quale si afferma che è inammissibile, in sede di ricorso per cassazione, la domanda con la quale si chiede la condanna dell'amministrazione finanziaria al risarcimento dei danni, per la colpa grave nella condotta processuale tenuta relativamente ai pregressi gradi di giudizio, dovendo far valere detta responsabilità nel giudizio in cui i danni dedotti sono stati causati, rientrando il relativo potere nella competenza funzionale ed inderogabile di quel giudice. La responsabilità processuale aggravata, di cui all'art. 96 c.p.c., applicabile al processo tributario in virtù del generale rinvio di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, disciplina un fenomeno endoprocessuale prevedendo che la domanda è proponibile solo nello stesso giudizio dal cui esito si deduce l'insorgenza della detta responsabilità, non solo perché nessun giudice può giudicare la temerarietà processuale meglio di quello stesso che decide sulla domanda medesima, che si assuma temeraria, ma anche perché la valutazione del presupposto della responsabilità aggravata è strettamente collegata con la decisione di merito tanto da comportare la possibilità di un contrasto di giudicati ove fosse proposta separatamente.

Infine, in ogni caso, quando pronuncia sulle spese, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata.

Il provvedimento con il quale il comune chiede il pagamento coattivo delle spese processuali liquidate in Sentenze delle Commissioni Tributarie è impugnabile dinanzi alle stesse Commissioni Tributarie⁽⁵⁾.

5 Cassazione Civile, Sez. Unite, Ordinanza n. 14554 del 13 luglio 2015 (ud 12 maggio 2015) nella quale si afferma che in base al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2 comma 1, secondo cui tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionale, provinciale e "comunali" ed "ogni altro accessorio", rientra nella giurisdizione tributaria, la controversia concernente la debenza di somme, liquidate a titolo di spese processuali dalle Commissioni Tributarie nel corso di giudizio innanzi alle stesse svoltosi su materie devolute alla relativa giurisdizione, dovendo ritenersi che le espressioni utilizzate dal Legislatore, quali "ogni altro accessorio" o "altri accessori" per la loro latitudine, ricomprendano, senz'altro, le spese processuali.

Avvio del processo telematico

9

IX.1. Avvio del processo telematico.

A decorrere dal 1° dicembre 2015⁽¹⁾ in virtù del Decreto del Ministero delle Economia e delle Finanze del 4 agosto 2015⁽²⁾ è previsto l'avvio operativo del processo telematico presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali di Toscana ed Umbria.

Una volta completata la fase sperimentale che riguarderà le predette commissioni tributarie, superata la quale, la telematizzazione sarà estesa a tutte le altre commissioni provinciali e regionali.

Per il Processo Tributario Telematico (cd. Ptt) è richiesta alle parti del processo la dotazione di una casella di posta elettronica certificata (PEC) e di un dispositivo di firma digitale ed è stato previsto che la costituzione in giudizio potrà avvenire telematicamente sin dal deposito del ricorso e degli

1 Si veda il Decreto direttoriale del Ministero dell'Economia e Finanze del 4 agosto 2015 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 10 agosto 2015, n.184, contenente le regole tecniche per l'avvio del processo tributario telematico nelle Commissioni tributarie provinciali e regionali della Toscana e dell'Umbria.

2 Il decreto citato nel testo è stato emanato in attuazione dell'articolo 3, comma 3, del regolamento del MEF del 23 dicembre 2013, n. 163, a sua volta attuativo dell'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

altri atti processuali da farsi direttamente presso le Commissioni tributarie Regionali e Provinciali delle due Regioni individuate che faranno da sperimentazione per il successivo avvio del Ptt su tutto il territorio nazionale.

Nella stessa forma avverrà, poi, anche la consultazione del fascicolo processuale nonché ogni acquisizione di informazione riguardante i giudizi tributari.

Le parti, previa notifica a mezzo posta elettronica certificata del ricorso all'ente impositore competente, potranno depositare telematicamente i loro atti processuali mediante l'utilizzo del Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (S.I.Gi.T).

Le parti dovranno redigere gli atti in formato PDF privi di elementi attivi e di macro e campi variabili tramite l'utilizzo di appositi strumenti software e non dovranno avere restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti e, per tali atti, non dovrà mai essere consentita la copia per immagine su supporto informatico del documento analogico.

Per quanto riguarda la tutela dei dati è prevista la registrazione di ogni accesso al fascicolo informatico, che dovranno essere conservate con caratteristiche di inalterabilità e integrità per cinque anni, dalla data di passaggio in giudicato della sentenza, in un apposito file di log dove dovranno essere contenuti sia il numero di codice fiscale del soggetto che ha effettuato l'accesso che i riferimenti del documento informatico prelevato o consultato ed infine la data e l'ora dell'accesso.

Tavole sinottiche



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

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

II - Natura giuridica delle principali entrate comunali

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

III - Contenuto del ricorso

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

IV - Contenuto delle controdeduzioni

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

V - Documenti utilizzabili

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

VI - Costituzione in giudizio

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

VII - Termini per il deposito degli atti processuali

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

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

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

IX - Motivi aggiunti

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

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

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

XI - Poteri istruttori Commissioni Tributarie

Poteri istruttori Commissioni Tributarie	Leggi d'imposta
richiedere relazioni agli organi tecnici dello Stato o di altri enti pubblici, ivi compresa la Guardia di Finanza	
disporre consulenza tecnica d'ufficio	
ordinare l'esibizione di documenti alle parti ovvero ai terzi ai sensi dell'art. 210 c.p.c.	
richiedere informazioni e chiarimenti agli uffici finanziari, secondo quanto previsto dalle singole leggi d'imposta	<ul style="list-style-type: none"> • art. 11, comma 3 del d.lgs. n. 504/1992 per ICI • art. 73 del d.lgs. n. 507/1993 per TARSU • art. 3, comma 33 della l. n. 549/1995 per il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi

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

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

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

appello;
ricorso per Cassazione;
revocazione.

XIV - Termini di impugnazione

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

XV - Cause di inammissibilità del ricorso in appello

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

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

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

XVII - Difese nel giudizio di appello

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

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

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

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

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

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

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

XXI - Casi di revocazione

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

XXII - Cause di estinzione del processo

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

XXIII - Conciliazione giudiziale

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

**Decreto attuativo
processo
telematico**



Decreto del 04/08/2015 - Min. Economia e Finanze

Specifiche tecniche previste dall'articolo 3, comma 3, del regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

Publicato in Gazzetta Ufficiale n. 184 del 10 agosto 2015

Preambolo - Preambolo

IL DIRETTORE GENERALE DELLE FINANZE

Visto il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze in data 23 dicembre 2013, n. 163 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 37 del 14 febbraio 2014), «Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 39, comma 8, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111», di seguito denominato «regolamento»;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n.445, recante il «Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa», di seguito denominato «Testo unico»;

Visto il decreto del 26 aprile 2012, recante le «Regole tecniche per l'utilizzo, nell'ambito del processo tributario, della Posta Elettronica Certificata (PEC), per le comunicazioni di cui all'art. 16, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992»;

Visto il decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, recante il «Codice dell'amministrazione digitale» (di seguito denominato «CAD»);

Visto il decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, «Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'art. 27 della legge 16 gennaio 2003, n. 3»;

Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 3 dicembre 2013, recante le «Regole tecniche per il protocollo informatico ai sensi degli articoli 40-bis, 41, 47, 57-bis e 71, del Codice dell'amministrazione digitale di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005»;

Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 3 dicembre 2013, recante le «Regole tecniche in materia di conservazione ai sensi degli articoli 20, commi 3 e 5-bis, 23-ter, comma 4, 43, commi 1 e 3, 44, 44-bis e 71, comma 1, del Codice dell'amministrazione digitale di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005»;

Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 13 novembre 2014, recante le «Regole tecniche in materia di formazione, trasmissione, copia, duplicazione, riproduzione e validazione temporale dei documenti informatici, nonché di formazione e conservazione dei documenti informatici delle pubbliche amministrazioni, ai sensi degli articoli 20, 22, 23-bis, 23-ter, 40, comma 1, 41 e 71, comma 1, del Codice dell'amministrazione digitale di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005»;

Visto il decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, recante «Codice in materia di protezione dei dati personali»;

Rilevata la necessità di adottare le specifiche tecniche previste dall'art. 3, comma 3, del citato decreto ministeriale del 23 dicembre 2013, n. 163; Acquisito il parere del Garante per la protezione dei dati personali, espresso con provvedimento n. 314 in data 28 maggio 2015;

Acquisito il parere dell'Agenzia per l'Italia Digitale, espresso con determinazione n. 23/2015 in data 1° luglio 2015;

Decreta:

Articolo 1 -

Art. 1. Definizioni.

Ai fini del presente decreto, oltre alle definizioni contenute nell'art. 1 del regolamento, si intende:

- a. "Area pubblica": area del portale della Giustizia Tributaria che contiene le informazioni generali sui servizi, le novità normative relative al processo tributario ed il servizio di registrazione al S.I.Gi.T.;
- b. "Area riservata": area del portale della Giustizia Tributaria che contiene le pagine web accessibili ai soggetti abilitati che possono utilizzare i servizi del S.I.Gi.T.;
- c. "CCITT Group IV": metodo di compressione delle immagini bitonali (bianco e nero) utilizzate nelle macchine FAX;
- d. "DPI": la misura, espressa in punti per pollice, della risoluzione grafica di una periferica (monitor, stampante, scanner) o di una immagine;
- e. "IEN": Istituto Elettrotecnico Nazionale;
- f. "Log": documento informatico contenente la registrazione cronologica di una o più operazioni informatiche, generato automaticamente dal sistema informativo;
- g. "PDF" (Portable Document Format): documento informatico che mantiene la propria formattazione e viene visualizzato su qualsiasi dispositivo di output;

- h. "PDF/A": formato standard internazionale creato appositamente per l'archiviazione nel lungo periodo di documenti informatici basato sul formato PDF;
- i. "PDF/A-1a": livello di conformità del PDF/A che indica la completa aderenza ai requisiti ISO 19005-1, compresi quelli relativi alle proprietà strutturali e semantiche di documenti;
- j. "PDF/A-1b": livello di conformità del PDF/A alla minima aderenza ai requisiti ISO 19005-1 per garantire che la riproduzione affidabile dell'aspetto visivo del documento sia conservabile nel lungo periodo, affinché mantenga lo stesso aspetto anche quando verrà visualizzato o stampato in futuro;
- k. "Portale della Giustizia Tributaria" (di seguito denominato "Portale"): portale istituzionale dei servizi telematici della Giustizia Tributaria, reso disponibile dal dominio "giustiziatributaria.gov.it", contenente le informazioni generali sui servizi, le novità normative relative al processo tributario, le istruzioni operative per la registrazione al S.I.Gi.T. e per l'utilizzo delle funzionalità presenti nel portale;
- l. "Ricevuta di accettazione": ricevuta che attesta l'avvenuta trasmissione al S.I.Gi.T. e, in caso di esito positivo dei controlli, il momento del deposito ai fini del computo dei termini processuali, di cui agli art. 22 e 23 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546;
- m. "Sistema di gestione informatica dei documenti" (di seguito denominato Sistema documentale): sistema del Dipartimento delle Finanze di cui all'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;
- n. "Sistema Informativo della Fiscalità": di seguito denominato "SIF" indica l'insieme delle risorse, degli apparati, degli strumenti, delle regole e delle relazioni, di cui dispongono le Strutture della Fiscalità per il perseguimento dei propri fini istituzionali;
- o. "Sistema Informativo della Giustizia Tributaria": di seguito denominato "S.I.Gi.T.";
- p. "Sistema Pubblico per la gestione dell'Identità Digitale": di seguito denominato "SPID";
- q. "TIFF" (Tagged Image File Format): formato grafico per le immagini che

- possono essere rappresentate con diverse caratteristiche del colore;
- r. "UNEP" (Ufficio Notificazioni Esecuzioni e Protesti): e' un'articolazione delle Corti d'Appello, all'interno delle quali operano ufficiali ed operatori giudiziari;
 - s. "UTC": Coordinated Universal Time.

Articolo 2 -

Art. 2. Ambito di applicazione (art. 3 comma 3 del regolamento).

1. Il presente decreto stabilisce le regole tecnico-operative della fase introduttiva del processo tributario, con riguardo alle seguenti operazioni:
 - a) registrazione e accesso al S.I.Gi.T.;
 - b) notificazioni e comunicazioni;
 - c) costituzione in giudizio;
 - d) formazione e consultazione del fascicolo informatico;
 - e) deposito degli atti e documenti informatici successivi alla costituzione in giudizio;
 - f) pagamento del contributo unificato tributario.
2. Le disposizioni di cui al primo comma si applicano ai processi telematici instaurati innanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

Articolo 3 -

Art. 3. Portale della Giustizia Tributaria.

1. Il Portale della Giustizia Tributaria e' accessibile all'indirizzo www.giustiziatributaria.gov.it ed e' composto da una «area pubblica» e da una «area riservata».
2. Ai fini del processo tributario l'area pubblica contiene le pagine web e i servizi del portale ad accesso libero; in essa sono disponibili:
 - a) le informazioni generali sui servizi disponibili;
 - b) il servizio di registrazione al S.I.Gi.T.;
 - c) il manuale operativo, con l'indicazione delle istruzioni per l'uso di strumenti informatici e telematici nel Processo Tributario.
3. L'area riservata contiene le pagine web e i servizi disponibili del S.I.Gi.T, accessibili previa registrazione informatica dei soggetti ai sensi dell'art. 4 secondo il relativo profilo di abilitazione.

4. Per accedere ai servizi del S.I.Gi.T e' necessario utilizzare una postazione su cui siano state adottate adeguate misure di sicurezza, quali l'installazione ed il costante aggiornamento del sistema operativo, di un valido sistema antivirus e di programmi di protezione e difesa in genere.

Articolo 4 -

Art. 4. Registrazione dei soggetti.

1. La registrazione dei soggetti al S.I.Gi.T avviene ai sensi degli articoli 64 e 65 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (CAD) con le modalità indicate nei commi 3 e 4, nonché con gli altri strumenti di accesso resi disponibili tramite lo SPID.
2. Per eseguire la registrazione i soggetti devono possedere la firma elettronica qualificata o firma digitale e l'indirizzo di PEC di cui all'art. 7 del regolamento.
3. La registrazione dei soggetti in possesso di una Carta d'Identità Elettronica (CIE) o Carta Nazionale dei Servizi (CNS) avviene con le seguenti modalità:
 - a) compilare la richiesta di registrazione al S.I.Gi.T. utilizzando il modello presente nell'area pubblica del portale e provvedere alla sua conversione nel formato PDF/A-1a o PDF/A-1b; sottoscriverla con firma elettronica qualificata o firma digitale e provvedere alla relativa trasmissione;
 - b) successivamente alla trasmissione, il sistema chiede al soggetto richiedente l'inserimento della CIE/CNS per la verifica del certificato e la registrazione della CIE/CNS;
 - c) il S.I.Gi.T. elabora i dati contenuti nella richiesta di registrazione ed invia all'indirizzo PEC del soggetto l'esito della richiesta.
4. La registrazione dei soggetti non in possesso della CIE/CNS, avviene con le seguenti modalità:
 - a) compilare la richiesta di registrazione con le modalità descritte al precedente comma 3, lettera a) e provvedere alla relativa trasmissione;
 - b) in riscontro alla trasmissione telematica, il soggetto ottiene la prima parte della password di accesso;
 - c) il S.I.Gi.T. elabora i dati contenuti nella richiesta di registrazione

- ed invia all'indirizzo PEC del soggetto la seconda parte della password che completa le credenziali di accesso, composte dalla coppia «nome utente» e «password»;
- d) al primo accesso al S.I.Gi.T. e' obbligatorio cambiare la password generata dal sistema, secondo le regole di sicurezza inerenti la gestione delle credenziali, consultabili nell'area pubblica del Portale.
5. Il mancato rispetto dei requisiti indicati nei commi precedenti per la registrazione comporta un messaggio automatico di esito negativo.

Articolo 5 -

Art. 5. Servizi del S.I.Gi.T. (art. 3 del regolamento).

1. Il S.I.Gi.T. e' un servizio erogato attraverso il Sistema Informativo della Fiscalità (SIF) e si avvale, pertanto, delle medesime infrastrutture, regole di governo, di sicurezza e di protezione dei dati personali.
2. Il S.I.Gi.T. assicura ai soggetti abilitati secondo le disposizioni di cui all'articolo precedente la trasmissione degli atti e dei documenti informatici, la formazione e la consultazione del fascicolo e l'acquisizione delle informazioni riguardanti i giudizi tributari.
3. Il S.I.Gi.T. garantisce l'avvenuta ricezione degli atti e dei documenti informatici, attraverso l'invio di una ricevuta all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.
4. Il S.I.Gi.T., nell'ambito dei servizi telematici, utilizza un sistema di riferimento temporale basato sulla scala di tempo UTC (IEN), con una differenza non superiore ad un minuto primo, determinata ai sensi del decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato 30 novembre 1993, n. 591.
5. Il S.I.Gi.T. espone i servizi telematici su internet attraverso una connessione su canali sicuri.
6. Il S.I.Gi.T. controlla:
 - a) l'identificabilità dell'autore e l'integrità di ogni documento informatico ricevuto, attraverso la verifica della firma elettronica qualificata o firma digitale;
 - b) ogni documento informatico in arrivo utilizzando un adeguato sistema antivirus;

- c) il rispetto dei formati descritti nel successivo art. 10.
7. Il S.I.Gi.T. invia all'indirizzo PEC del soggetto abilitato una ricevuta di attestazione di iscrizione a ruolo, recante il numero di registro generale.
 8. Il S.I.Gi.T. garantisce l'identificabilità dell'autore, l'integrità, la leggibilità e la reperibilità degli atti e dei documenti informatici conformi ai requisiti indicati nell'art. 10 e acquisiti attraverso la registrazione degli stessi nel Sistema documentale ai sensi dell'art. 53 del Testo unico.
 9. Il S.I.Gi.T. garantisce la sola registrazione degli atti e dei documenti informatici nei formati diversi da quelli previsti dall'art. 10 e indicati nel Manuale di gestione adottato ai sensi dell'art. 5 delle Regole tecniche per il protocollo informatico di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 3 dicembre 2013.
 10. Il S.I.Gi.T. non garantisce l'identificabilità dell'autore, l'integrità, la leggibilità e la reperibilità degli atti e dei documenti informatici non conformi ai requisiti indicati nell'art. 10 e la registrazione dei predetti atti e documenti che risultano difformi da quelli indicati al comma 9.

Articolo 6 -

Art. 6. Notificazioni e comunicazioni (art. 5 del regolamento).

1. Tutti gli atti e i documenti informatici notificati tramite PEC devono rispettare i requisiti indicati nell'art. 10.
2. Le notificazioni eseguite a mezzo dell'Ufficiale Giudiziario sono inoltrate all'UNEP tramite PEC, nel formato stabilito dal Decreto ministeriale n. 44 del 21 febbraio 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 18 aprile 2011.
3. Le comunicazioni telematiche sono effettuate tramite PEC con le modalità tecnico-operative stabilite nel Decreto direttoriale del 26 aprile 2012 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 102 del 3 maggio 2012, nonché secondo quanto previsto dal sistema pubblico di connettività tra le pubbliche amministrazioni.

Articolo 7 -

Art. 7. Trasmissione di atti e documenti del ricorrente (art. 10 del regolamento).

1. Ai fini della costituzione in giudizio del ricorrente, il soggetto abilitato e identificato ai sensi dell'art. 4, trasmette al S.I.Gi.T. il ricorso, la ricevuta di PEC che attesta l'avvenuta notifica dello stesso, la procura alle liti, la documentazione comprovante il pagamento del contributo unificato tributario e gli eventuali allegati, previo inserimento dei dati richiesti dal sistema per l'iscrizione a ruolo.
2. Gli atti e i documenti da trasmettere devono avere i requisiti indicati nell'art. 10 e sono acquisiti singolarmente utilizzando esclusivamente la classificazione resa disponibile dal sistema.
3. Il S.I.Gi.T., in seguito alla trasmissione, rilascia con modalità sincrona la ricevuta di accettazione, contenente numero, data e ora della trasmissione degli atti e dei documenti. Successivamente la stessa ricevuta viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.
4. Il S.I.Gi.T. successivamente procede:
 - a) al controllo antivirus dei file trasmessi;
 - b) alla verifica della dimensione dei file trasmessi;
 - c) alla verifica della validità della firma apposta sui file trasmessi;
 - d) alla verifica dell'integrità dei file firmati;
 - e) al controllo del formato dei file trasmessi.
5. In caso di esito positivo dei controlli, il S.I.Gi.T. provvede all'iscrizione del ricorso al Registro Generale e, contestualmente, rende disponibile nell'area riservata l'informazione del numero di ruolo. In tal caso, la data della ricevuta di accettazione del comma 3 attesta il momento del deposito. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.
6. In caso di riscontro nel ricorso delle anomalie di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, il S.I.Gi.T. non procede all'iscrizione nel Registro Generale e, contestualmente, rende disponibile nell'area riservata un messaggio contenente la tipologia delle suddette anomalie. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.
7. In caso di riscontro nei soli allegati al ricorso delle anomalie di cui ai

punti a), b), c) e d) del comma 4, il S.I.Gi.T. iscrive il ricorso al Registro Generale e non acquisisce i file contenenti le anomalie riscontrate, rendendo contestualmente disponibile nell'area riservata un messaggio contenente l'indicazione dei file non acquisiti e le relative anomalie. Le stesse informazioni vengono inviate all'indirizzo PEC del soggetto abilitato, con invito a provvedere ad un nuovo deposito dei file non acquisiti.

8. La codifica puntuale delle anomalie, derivanti dei riscontri di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, e la relativa descrizione sono pubblicate ed aggiornate nell'area pubblica del Portale.
9. Il S.I.Gi.T. assicura la disponibilità delle informazioni di cui ai commi 5, 6 e 7 del presente articolo, nell'area riservata, entro le 24 ore successive alla trasmissione.

Articolo 8 -

Art. 8. Trasmissione di atti e documenti del resistente (art. 10 del regolamento).

1. Ai fini della costituzione in giudizio del resistente, la trasmissione degli atti e dei documenti al S.I.Gi.T. da parte del soggetto abilitato, identificato ai sensi dell'art. 4, avviene previo inserimento al sistema del numero di iscrizione a ruolo; qualora il soggetto abilitato non sia in possesso del numero di Registro Generale provvede ad inserire al sistema i dati identificativi della controversia.
2. Gli atti e i documenti da trasmettere devono avere i requisiti indicati nell'art. 10 e sono acquisiti singolarmente utilizzando esclusivamente la classificazione resa disponibile dal sistema.
3. Il S.I.Gi.T., in seguito alla trasmissione, rilascia con modalità sincrona la ricevuta di accettazione, contenente numero, data e ora della trasmissione degli atti e dei documenti. Successivamente la stessa ricevuta viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.
4. Il S.I.Gi.T. successivamente procede:
 - a) al controllo antivirus dei file trasmessi;
 - b) alla verifica della dimensione dei file trasmessi;

- c) alla verifica della validità della firma apposta sui file trasmessi;
 - d) alla verifica dell'integrità dei file firmati;
 - e) al controllo del formato dei file trasmessi.
5. In caso di esito positivo dei controlli, il S.I.Gi.T inserisce gli atti e i documenti nel fascicolo processuale e, contestualmente, rende disponibile l'informazione nell'area riservata. In tal caso, la data della ricevuta di accettazione del comma 3 attesta il momento del deposito. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.
 6. In caso di riscontro nell'atto di costituzione in giudizio delle anomalie di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, il S.I.Gi.T. non acquisisce l'atto e gli eventuali allegati e, contestualmente, rende disponibile nell'area riservata un messaggio contenente la tipologia delle suddette anomalie. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato.
 7. In caso di riscontro nei soli allegati all'atto di costituzione in giudizio delle anomalie di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, il S.I.Gi.T. non procede all'acquisizione dei soli allegati e, contestualmente, rende disponibile nell'area riservata un messaggio contenente la tipologia delle suddette anomalie. La stessa informazione viene inviata all'indirizzo PEC del soggetto abilitato, con invito a provvedere ad un nuovo deposito dei file non acquisiti.
 8. La codifica puntuale delle anomalie, derivanti dai riscontri di cui ai punti a), b), c) e d) del comma 4, e la relativa descrizione sono pubblicate ed aggiornate nell'area pubblica del Portale.
 9. Il S.I.Gi.T. assicura la disponibilità delle informazioni di cui ai commi 6 e 7 del presente articolo, nell'area riservata, entro le 24 ore successive alla trasmissione.

Articolo 9 -

Art. 9. Trasmissione degli atti successivi alla costituzione in giudizio (art. 11 del regolamento).

1. Salvo quanto disposto dall'art. 2, comma 3, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze in data 23 dicembre 2013, n. 163, la trasmissione degli atti successivi alla costituzione in giudizio tramite il

S.I.Gi.T., sia da parte del ricorrente che del resistente, e' effettuata con le medesime modalita' di cui all'art. 8.

2. Per l'individuazione della controversia di riferimento e' necessario indicare il numero di Registro Generale assegnato al ricorso introduttivo o, se non disponibile, il numero di ricevuta di accettazione di cui all'art. 5, comma 3.

Articolo 10 -

Art. 10. Standard degli atti processuali e dei documenti informatici allegati.

1. Il ricorso e ogni altro atto processuale in forma di documento informatico rispettano i seguenti requisiti:
 - a) sono in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b;
 - b) sono privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;
 - c) sono redatti tramite l'utilizzo di appositi strumenti software senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti; non e' pertanto ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico;
 - d) sono sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale, pertanto il file ha la seguente denominazione: < nome file libero > .pdf.p7m.
2. I documenti informatici allegati, per i quali e' ammessa la scansione in formato immagine di documenti analogici, rispettano i seguenti requisiti:
 - a) sono in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, oppure TIFF con una risoluzione non superiore a 300 DPI, in bianco e nero e compressione CCITT Group IV (modalita' Fax);
 - b) sono privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;
 - c) sono sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale.
3. La dimensione massima consentita di ogni singolo documento informatico e' di 5 MB. Qualora il documento sia superiore alla dimensione massima e' necessario suddividerlo in piu' file.

Articolo 11 -

Art. 11. Deposito di atti e documenti non informatici (art. 12 del regolamento).

1. Gli atti e documenti depositati in formato analogico sono acquisiti dalla segreteria della Commissione tributaria, registrati tramite il S.I.Gi.T. nel Sistema documentale ai sensi dell'art. 53 del Testo unico, e inseriti nel fascicolo di cui all'art. 12, previa scansione nel formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, in bianco e nero, e sottoscrizione con firma elettronica qualificata o firma digitale.
2. Gli atti e i documenti analogici da acquisire devono rispettare i seguenti requisiti:
 - a) fogli formato massimo A4;
 - b) fogli liberi da rilegatura;
 - c) fogli numerati.
3. Gli atti e i documenti depositati in formato analogico sono identificati nel fascicolo di cui all'art. 12 in forma di documento informatico e descritti con i seguenti dati:
 - a) numero di Registro Generale;
 - b) progressivo dell'allegato;
 - c) indicazione della parte che ha depositato il documento;
 - d) data del deposito.

Torna al sommario

Art. 12. Fascicolo informatico (art. 14 del regolamento).

1. Il fascicolo informatico raccoglie gli atti, i documenti, gli allegati, le ricevute di posta elettronica certificata, i messaggi di sistema e i dati del procedimento disciplinato dal regolamento.
2. Il fascicolo informatico contiene anche le copie per immagine degli atti e documenti, quando siano stati depositati su supporto analogico.
3. Le operazioni di accesso al fascicolo informatico, consentite ai soggetti abilitati ai sensi degli articoli 4 e 5, sono registrate e conservate con caratteristiche di inalterabilità e integrità per anni 5 dalla data di passaggio in giudicato della sentenza, in un apposito file di log che contiene le seguenti informazioni:

- a) il codice fiscale del soggetto che ha effettuato l'accesso;
 - b) il riferimento al documento informatico prelevato o consultato (identificativo di registrazione del documento informatico nell'ambito del Sistema documentale);
 - c) la data e l'ora dell'accesso.
4. La gestione del fascicolo informatico avviene secondo le disposizioni contenute nell'art. 41 del CAD.
 5. La conservazione del fascicolo informatico avviene secondo le disposizioni contenute negli articoli 43 e 44 del CAD.

Articolo 13 -

Art. 13. Pagamenti (art. 19 del regolamento).

1. Il pagamento del contributo unificato tributario e degli altri diritti e spese di giustizia sono eseguiti nelle forme previste dal decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115.
2. A decorrere dalla data che verrà pubblicata sul Portale della Giustizia Tributaria, il pagamento con modalità telematiche del contributo unificato tributario e degli altri diritti e spese di giustizia, e' effettuato con le modalità previste dall'art. 5 del CAD e dall'art. 1, comma 599, della legge 27 dicembre 2013, nel rispetto delle "Linee guida per l'effettuazione dei pagamenti elettronici a favore delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi", emanate dall'Agenzia per l'Italia Digitale.
3. Nel caso di pagamento eseguito in modalità non telematica, l'attestazione di pagamento del contributo unificato tributario e degli altri diritti e spese di giustizia e' costituita dalla copia informatica dell'originale analogico, ottenuta per scansione e sottoscritta con firma elettronica qualificata o firma digitale.

Articolo 14 -

Art. 14. Adeguamento delle regole tecniche.

1. Le regole tecnico-operative sono adeguate all'evoluzione scientifica e tecnologica, con cadenza almeno biennale, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

Torna al sommario

Art. 15. Informazioni sui servizi.

1. Le informazioni relative alla fruibilità dei servizi del S.I.Gi.T. sono pubblicate sul portale della Giustizia tributaria.

Art. 16. Entrata in vigore e individuazione delle Commissioni Tributarie.

1. Le presenti disposizioni si applicano agli atti processuali relativi ai ricorsi notificati a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di novanta giorni dalla data di pubblicazione del presente decreto, da depositare presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali dell'Umbria e della Toscana.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica.

Bibliografia

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MAZZUTI G., La dichiarazione della cessazione della materia nel processo tributario: la vexata questio delle spese processuali, *Riv. Trib. Loc.*, 2001, 4, pagg. 416-421

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

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

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

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

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

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

SANDULLI P. - SOCCIA. M., Manuale del nuovo processo tributario, Bologna, Zanichelli, 1997.

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

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

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

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

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

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

iFEL Fondazione ANCI

**Istituto per la Finanza
e l'Economia Locale**

Piazza San Lorenzo in Lucina 26

00186 Roma

Tel. 06.688161

Fax 06.68816268

e-mail: info@fondazioneifel.it

www.fondazioneifel.it